



Skatterådets årsberetning

2008

MAJ 2009

Indhold

- 5 Forord
- 7 Bindende svar blev et gennembrud for Skatterådet – interview af medlem af Skatterådet Hans Borch Christiansen
- 11 Lægmand i Skatterådet, politiker udenfor – interview af medlem af Skatterådet Frank Aaen
- 14 Beskatning af køberet til fast ejendom og aktier
- 21 Ejendomsværdiskat af udenlandske ejendomme
- 28 Fastsættelse af befordringssatser
- 32 Enterpriseaftaler – arbejdsudleje
- 38 Momsfritagelse for sundhedsydelser og ydelser på det sociale område
- 43 Belysningssager – elafgift
- 48 Pålæg efter skattekontrolloven
- 50 Statistik
- 55 Oversigt over Skatterådets medlemmer

Forord

Dette er den tredje årsberetning fra Skatterådet. Vi håber, at den kan give et indtryk af bredden i Skatterådets kompetence.

Ud over artiklerne om nogle af de områder Skatterådet har behandlet i årets løb, er der interview med to af Skatterådets medlemmer, registreret revisor Hans Borch Christiansen, som har siddet i Rådet i mere end 20 år, og folketingsmedlem, cand.oecon. Frank Aaen, der blev medlem af Rådet i 2007. Gennem interviewene prøver vi at give et indtryk af Skatterådets arbejde, set med medlemmernes øjne.

Skatterådet beskæftiger sig i første række med skat af indkomst, se artiklerne om befordringssatser, arbejdsudleje og køberet. Artiklen om befordringssatser illustrerer Skatterådets fastsættelse af satser, der sker ved bekendtgørelse. De to andre artikler handler om Skatterådets bindende svar.

Men Skatterådet træffer også afgørelser om afgifter med videre, (se artiklerne om bindende svar om moms på sundheds- og socialudgifter og om elafgift samt artiklen om ejendomsværdiskat på udenlandske ejendomme).

Indenfor skattekontrollen, har Skatterådet en særlig kompetence til at pålægge erhvervsdrivende at udlevere oplysninger om mellemværender med unavngivne parter. Pålæg til udlejningsbureauer om at udlevere oplysninger om udlejere er et eksempel på et sådant pålæg, og artiklen om dette beskriver baggrund og forløb.

Af statistikdelen fremgår, at Skatterådet i 2008 har afgjort færre sager end i 2007: 504 sager i alt mod 730 sager (heraf var 139 sager identiske) året før. Det skyldes især, at antallet af bindende svar er faldet – de udgør i 2008 417 mod 609 (heraf var 139 sager identiske) i året før. Samtidig blev en pukkel af ophobede sager afviklet i 2007, og arbejdsdelingen mellem Skatterådet og SKAT blev ændret i principielle sager. Når Skatterådet har afgjort de principielle spørgsmål, visiteres

sager om bindende svar ikke længere til Skatterådet, men afgøres af SKAT i overensstemmelse med de retningslinjer, som kan udledes af Skatterådets afgørelser. Det gælder for eksempel sager om bindende svar i ekspropriationssituationer, hvor de fleste sager nu afgøres af SKAT, se nærmere Skatterådets årsberetning 2007, side 34.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid er da også faldet fra 164 dage i 2007 til 151 dage i 2008. Skatterådet og SKAT er til stadighed opmærksomme på at søge sagsbehandlingstiden nedbragt.

Som noget nyt indeholder denne årsberetning en statistik over skatterådssager, der er påklaget til Landsskatteretten. Frem til udgangen af 2008 er i alt 55 sager påklaget til Landsskatteretten, som har truffet afgørelse i 28 af sagerne. Klageren fik medhold helt eller delvis i 11 af sagerne, svarende til knapt 40 procent. Især disse klagesager har Skatterådets bevågenhed.

Lida Hulgaard

Bindende svar blev et gennembrud for Skatterådet

Interview af medlem af Skatterådet Hans Borch Christiansen

Registreret revisor Hans Borch Christiansen i Aalborg er utvivlsomt en af de danskere, som har været med til at træffe flest afgørelser af betydning for danskernes skattebetaling. Som medlem af Skatterådet – tidligere Ligningsrådet – har han nemlig været med til at træffe tusindvis af afgørelser i flere hundrede rådsmøder.

Det er 22 år siden, at han første gang stillede op til møde i Ligningsrådet. Han var netop blevet udpeget som medlem af daværende skatteminister Anders Fogh Rasmussen.

Tiderne har ændret sig. Ligningsrådet har skiftet navn til Skatterådet. Og arbejdet i Skatterådet har ændret karakter.

Når Hans Borch Christiansen ser tilbage, er der især tre ændringer, han betragter som markante i den løbende modernisering af arbejdet i Skatterådet.

Gennembrud

- Det store gennembrud var i 2003, da rådet fik mulighed for at træffe afgørelser om bindende svar. Indtil da havde rådet behandlet anmodninger om bindende forhåndsbesked. Det er samfundsmæssigt af stor værdi, at borgere og virksomheder på forhånd kan få vurderet den skattemæssige konsekvens af et initiativ, som man overvejer eller planlægger. Sikkerheden om den skattemæssige behandling kan være afgørende for, om der bliver sat ting i gang i erhvervslivet, mener Hans Borch Christiansen.

- Det er vigtigt for borgeren at få vished for den disposition, man har tænkt sig. Udviklingen med bindende svar er oven i købet gået i den rigtige retning, så vi ikke mere får de lette sager, rutinesagerne, de klares fint lokalt. I dag får Skatterådet vel omkring 10 procent af alle sager om bindende svar, og det er færre end tidligere. Men til gengæld er det de tunge og principielle sager, vi skal behandle, og det er ikke ukompliceret på den måde at gennemføre en skatteligning på forhånd. Begrebet skat er jo ikke nogen eksakt videnskab, og lovgivningen er et kludetæppe strikket sammen gennem mange år.

- Derfor er det meget tilfredsstillende, at bindende svar i dag er den dominerende arbejdsopgave for Skatterådet. Og ved at afgørelserne bliver offentliggjort i anonym form, er vi på den måde med til at sikre, at borgerne og erhvervslivet får bedre kendskab til administrativ praksis, mener Hans Borch Christiansen.

Fokus på uheldige eksempler

Et andet vigtigt fremskridt er, at Skatterådet i dag også behandler sager om moms.

- Momsreglerne afviger flere steder fra skattereglerne, og nogle steder modarbejder de to regelsæt hinanden. Det er selvfølgelig uhensigtsmæssigt. I Skatterådet kan vi ganske vist ikke lave om reglerne, men vi kan sætte fokus på de uheldige eksempler. Og da møderne i Skatterådet bliver overværet af en repræsentant for Skatteministeriet, er jeg sikker på, at de bliver bragt videre ad de rette kanaler, siger Hans Borch Christiansen.

Valgt formand giver mere fri debat

Endelig er han som det tredje meget tilfreds med, at Skatterådet i dag har sin egen valgte formand. Indtil 1995 var den daværende statsskattedirektør født formand for rådet.

- Med en uafhængig formand blev der åbnet for en mere fri dialog. Den nuværende formand er dygtig til at invitere til en åben debat på tværs af de interesser, som nogle af medlemmerne repræsenterer i dagligdagen.

Hans Borch Christiansen peger også på, at mange rådssager om omstrukturering i erhvervslivet og afklaring af de skattemæssige forhold for OPP (Offentligt Privat Partnerskab) har gjort den danske skatteadministration nemmere at gennemskue.

Plads til forbedringer

Selv om Hans Borch Christiansen er meget tilfreds med den hidtidige udvikling, er der stadig plads til forbedringer. Direkte adspurgt giver han nogle eksempler:



- Legater til studerende fra udviklingslande i Danmark er skattefrie. I Skatterådet skal vi derfor hvert år bestemme, hvilke lande, der i den sammenhæng kan betragtes som udviklingslande. Det er måske en opgave, der bedre kan klares administrativt.

- Et andet eksempel er, Skatterådet skal bestemme, at tilskud til et bygningsarbejde skal være skattefrie, hvis der også ydes et lovbestemt offentligt tilskud. Det er oplagt at klare det administrativt.

- Et tredje eksempel er de mange forskellige satser, vi skal fastlægge hvert år. Blandt andet satsen for skattefrie godtgørelser til ulønnede medhjælpere i foreninger og i Hjemmeværnet og satsen for kost og småforbrødsudgifter for lønmodtagere i udlandet.

- Mange af den slags satser er det måske også mere praktisk at fastsætte administrativt, så vi i Skatterådet kun skal behandle de mere principielle overvejelser eller forslag. Her har vi stadig plads til forbedringer og effektiviseringer, mener Hans Borch Christiansen.

Af Skatterådets 19 medlemmer er de seks valgt af Folketinget og er typisk

politikere. Af de resterende er fire udnævnt efter indstilling fra erhvervs- og lønmodtagerorganisationerne og fire efter indstilling fra Kommunernes Landsforening. Men trods det mærker Hans Borch Christiansen generelt ikke, at der bliver dyrket særinteresser på møderne. Rådsmedlemmerne er efter hans mening gode til at sætte sig ud over de politiske og organisationsmæssige interesser.

Udnævnt af ministre af forskellig farve

Hans Borch Christiansen har været revisor i mere end 40 år, men i Skatterådet er han udnævnt som lægmand.

- Men jeg håber da, at det ikke har været betragtet som et handicap, at jeg som revisor har en vis indsigt i de sager, som Skatterådet diskuterer, siger han med et smil.

Han blev oprindelig kandidat til rådet, da han var amtsformand for Det konservative Folkeparti i det daværende Nordjyllands Amt. Men han noterer med en vis tilfredshed, at han er blevet genudnævnt af skatteministre fra begge sider af salen.

:

Lægmand i skatterådet, politiker udenfor

Interview af medlem af Skatterådet Frank Aaen

For et folketingsmedlem er pladsen i Skatterådet en mulighed for at få indblik i, hvordan de regler, der bliver vedtaget i folketings salen, virker i praksis.

Det er derfor, at Frank Aaen stod forrest, da det valgforbund, som hans parti, Enhedslisten er en del af, stod for tur til at få en af de seks pladser i Skatterådet, der er reserveret til folketingsmedlemmer. Det skete i 2007, og dermed er Frank Aaen et af de 19 medlemmer, der har den korteste anciennitet i rådet.

Det er ikke for pengenes skyld, at han tog posten, fortæller han med et smil. For hele honoraret går direkte i partiets kasse. Derimod er Skatterådet en perfekt platform for en lovgiver til at se skattelovene virke i praksis.

- I folketingssalen kan det ofte være svært at gennemskue, hvilken virkning et lovforslag har i praksis. En lov eller et lovforslag kan være meget abstrakt, og selv om vi får forskellige skøn fra Skatteministeriet, kan det være svært at se, hvilken konsekvens det har i dagligdagen, siger Frank Aaen, der første gang blev folketingsmedlem i 1994.

Fin lovtekst var en fiktion

Behandlingen af sager i Skatterådet sker for lukkede døre, og Frank Aaen kan derfor ikke kommentere enkeltsager, der er blevet afgjort i rådet.

- Men gennemgangen af de enkelte sager er det mest interessante, fordi det giver en meget praktisk indgang, til det vi beslutter i Folketinget, siger Frank Aaen.

- I en af de sager, som vi har behandlet, kan man pludselig se, at der er tale om ren fiktion, selv om det lød fint i lovteksten. I et andet sagsområde er vi i Skatterådet blevet opmærksomme på en stor mulighed for at omgå skattereglerne, sådan som de var tænkt. Desværre blev vi politikere for sent opmærksomme på den risiko, men i det mindste fik vi lukket hullet fremadrettet.

Lægmand og politiker

Når Frank Aen deltager i Skatterådets møder er det som lægmand, der er repræsentant for Folketinget.

- I langt de fleste tilfælde skal jeg derfor stemme ud fra, hvad loven siger og ikke ud fra min politiske overbevisning. I nogle tilfælde, for eksempel da vi sidste sommer skulle beslutte, om vi skulle justere på størrelsen af befodringsfradraget, kunne jeg derimod godt stemme ud fra min politiske grundholdning, fordi der ikke står noget i loven om, hvor stort befodringsfradraget skal være.

Selv om Frank Aen er politiker på fuld tid, er der alligevel tidspunkter, hvor politikken må og skal lægges på hylden. Det er i Skatterådets mødesal i SKATs hovedcenter på Østerbro i København.

- Der kan sagtens være forskel på, hvad der er rigtigt ud fra et juridisk synspunkt, og hvad der er rigtigt ud fra mit politiske synspunkt. I de tilfælde er det juraen, der vinder, for vores fornemste opgave er at sikre, at gældende lov bliver overholdt.

- Men når jeg forlader salen, kan jeg gå tilbage i det politiske system og argumentere for at få lavet det om, som jeg synes virker forkert, så vi får den nødvendige politiske debat.



Bedre vejledning

Så Frank Aaen har to kasketter, afhængig af om han er inde i eller uden for mødesalen. Indenfor er han i lægmandsrollen som lovovervåger og -fortolker, udenfor er han lovgiver og politisk debattør.

Oftest er det temmelig komplicerede sager, der kommer til behandling i Skatterådet.

- Der stilles store krav til, hvad vi skal kunne gennemskue som lægmænd. Også for store, efter min mening. Vi har så at sige brug for at få problemstillingerne tygget én gang til, så det for eksempel tydeligere fremgår, hvad konsekvensen vil være af et ja eller et nej, siger Frank Aaen.

- Afgørelsen skal være retfærdig set ud fra et lovgivningsmæssigt synspunkt. Det er soleklart. Men vores opgave som medlemmer af Skatterådet er også at sikre, at skattegrundlaget ikke bliver udhulet af snedige revisorer og advokater, og det kan være svært i mange sager. Man kan ikke bare regne med, at et nej til en sag er en afvisning og til fordel for skattegrundlaget. Det kan lige så godt være omvendt.

- Når man læser de mange sager, bliver der henvist til mange forskellige paragraffer, som vi skal kunne, og hvis man ikke bruger skattelovgivningen til hverdag, kan det godt blive det rene kaudervælsk. Også selv om vi har adgang til alle paragrafferne, som i sig selv kan være svære at forstå. Derfor kan jeg godt tænke mig lidt mere hjælp fra ”systemet” i form af en bedre samfundsmæssig vejledning i konsekvensen af en bestemt fortolkning, siger Frank Aaen.

MF og Kritisk Aktionærer

Frank Aaen er oprindeligt uddannet cand. oecon. fra Aalborg Universitetscenter, og han har i denne omgang været folketingsmedlem siden 2005, blandt andet som skatteordfører for sit parti. Han sad også i Folketinget for Enhedslisten fra 1994 til 2001.

Uden for Folketinget er Frank Aaen ikke mindst blevet kendt som medstifter og formand for den 10 år gamle forening Kritiske Aktionærer, der ofte er meget synlig på generalforsamlinger i de større børsnoterede danske virksomheder.

Beskatning af køberet til fast ejendom og aktier

Skatterådet har afgjort en hel del sager om køberet, også kaldet optioner. Tre af disse afgørelser, handler blandt andet om beskatningen af vederlag for køberettigheder og den tidsmæssige placering heraf.

Betinget salg, køberet, forkøbsret og tilbagekøbsret.

Ved et betinget salg er handlen bindende for både køber og sælger, hvis betingelserne opfyldes, for eksempel tilfredsstillende udfald af jordbundsundersøgelser og positivt svar på ansøgning om byggetilladelse mv.

Ved en køberet er sælger også forpligtet til at sælge, hvis køber forlanger det, mens køber står frit til ikke at købe, uanset hvad grunden er – det kan være betingelser, nævnt i aftalen, eller andre forhold.

Ved en forkøbsret har køber adgang til at købe frem for andre købere, hvis og når sælger ønsker at sælge, typisk – men ikke nødvendigvis – til samme pris, som tredjemand tilbyder på salgstidspunktet. En forkøbsret binder således ikke sælger til at sælge – modsat en køberet, hvor sælger er forpligtet til at sælge, hvis den købsberettigede ønsker at købe inden for de aftalte frister.

Der er principielt ingen forskel på en tilbagekøbsret og en køberet. Den eneste forskel er, at den købsberettigede tidligere har ejet det pågældende aktiv, når der er tale om en tilbagekøbs- eller genkøbsret.

Indrømmelse eller erhvervelse af en køberet er ikke køb eller salg af aktivet. Sælger har ikke solgt, uanset de forpligtelser som køberetten indebærer, og køber har ikke købt før køberetten udnyttes. Før den køberettigede udnytter sin køberet er der ingen handel.

De skattemæssige konsekvenser, både for sælger og køber, kommer på det tidspunkt, hvor køberetten udnyttes, eller hvor køberetten udløber som uudnyttet.

Hvis køberetten udnyttes, har sælger solgt aktivet på udnyttelsestidspunktet, og dette salg udløser sædvanlige skattemæssige konsekvenser, beregnet på basis af den aftalte købesum. Dette gælder principielt, uanset om aktivet er væsentligt mere værd på udnyttelsestidspunktet end på aftaletidspunktet, se to landsretsdomme om fast ejendom i Skattedepartementets Meddelelser 1979, 103 V og 1979, 207 Ø. Og køber anses på den anden side for at have erhvervet aktivet på udnyttelsestidspunktet for en købesum, svarende til hele det betalte beløb.

Hvis køber har betalt for køberetten og sælger kan beholde pengene, hvis køber ikke benytter sig af sin køberet beskattes sælgeren først af dette vederlag, hvis det viser sig, at køberetten ikke udnyttes. Denne beskatning sker efter praksis som en avancebeskatning, for fast ejendom som delvis afståelse af ejendommen efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Den købsberettigede, som ikke udnytter køberetten, anses for at have haft et tab, svarende til det beløb, som han betalte for køberetten, og som endte med at blive et vederlag for en køberet. Dette beløb kan han modregnes i skattepligtige avancer, for eksempel hvis han sælger anden fast ejendom, jævnfør ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4-5.

En aftale om en køberet til fast ejendom anses således ikke for delvis afståelse af den faste ejendom. Aftalen indskrænker ganske vist ejerens frie råden over ejendommen, som han nu ikke længere kan sælge til anden side uden at misligholde køberetsaftalen. Og køberen vil normalt kunne forlange aftalen tinglyst som en servitut på ejendommen som en begrænset ret over ejendommen, for at sikre sig for eksempel imod ejerens kreditorer. Alligevel anses køberetsaftalen ikke umiddelbart for en afståelse af en begrænset ret til ejendommen, se nærmere nedenfor i eksempel 1.

Hvad angår aktier er der nogle få afgørelser, hvor indrømmelse af en køberet er blevet anset for et salg. Det gælder, når det på grund af særlige omstændigheder må have stået som usandsynligt for parterne, at køberetten ikke ville blive udnyttet. Et eksempel på dette er TfS 1999, 214 H om en køberet til aktier, der blev anset for et salg. Køberetten kunne først udnyttes, når sælger ville være skattefri

af fortjenesten. Køberen havde betalt købesummen til sælger som et lån, ligesom køber havde fået aktierne i pant og overtaget stemme- og tegningsret. Et andet eksempel er TfS 2005, 933 H, der også handlede om aktier, og hvor køberetten var kombineret med en salgsret for sælger til at forlange aktierne overtaget til en væsentligt højere pris, hvis køberetten ikke blev udnyttet. I begge tilfælde havde sælger skattemæssige fordele ved at udskyde salgstidspunktet. En hel del af de anmodninger om bindende svar, der forelægges Skatterådet, skyldes frygten for at blive beskattet på denne baggrund.

Ikke alle køberetter er omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle instrumenter

Køberet til fast ejendom og aktier er ofte ikke omfattet af de generelle regler i kursgevinstlovens kapitel 6, der medregner gevinst og tab medregnes i den skattepligtige indkomst.

Når der er tale om aftaler, der vedrører fast ejendom mellem parter uden for gaveafgiftskredsen, anvendes kursgevinstlovens regler ikke, se lovens § 30, stk. 1 nr. 1). Derfor skal sagen afgøres dels efter de såkaldte almindelige regler, det vil sige reglerne i statskattelovens §§ 4-6, her navnlig § 5 om formueforøgelse, og dels efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Aftaler om køb og salg af aktier er ofte ikke omfattet af disse regler, jævnfør kursgevinstlovens § 30, stk. 1, nr. 5. Betingelsen er, at aftalen kun kan opfyldes ved levering, at aftalen ikke afstås, og at der ikke er indgået modgående kontrakter. I mangel af andre udtrykkelige regler afgøres beskatningen dels af statskattelovens §§ 4-6, her navnlig § 5 om formueforøgelse og salg af aktiver, og dels af reglerne i aktie-avancebeskatningsloven.

Som eksempler herpå kan nævnes følgende afgørelser:

SKM 2008.920 SR

Dette bindende svar handler om en større byejendom. Ejeren driver detailforretning fra ejendommens stueetage, og en erhvervsdrivende i en anden branche er interesseret i at overtage ejendommen og forretningen. Ejeren er oppe i årene og

agter at gå på pension inden for et par år. Den interesserede køber har derfor fået en aftale om en køberet til ejendommen, der kan udnyttes i en periode om et par år. Da parterne indgik aftalen, betalte den interesserede køber et mindre beløb på 1,43 procent af prisen for ejendommen. Beløbet skal indgå som en del af købesummen, hvis handlen gennemføres. Hvis ikke, kan ejeren beholde beløbet som et vederlag for køberetten.

Skatterådet fastslog, at køberetten ikke er omfattet af reglerne i kursgevinstloven og ikke er en afståelse af den faste ejendom, hverken helt eller delvis.

Hvis køberetten udnyttes, har sælger solgt hele ejendommen på udnyttelsestidspunktet til den aftalte købesum inklusive det beløb, der blev betalt ved køberetsaftalens indgåelse.

Hvis køberetten ikke udnyttes, beskattes ejeren ved køberetsperiodens udløb af det modtagne beløb som et vederlag for salg af 1,43 procent af den faste ejendom. Den købsberettigede, som ikke udnytter køberetten, anses for at have realiseret et tab på fast ejendom, svarende til det beløb, som endte med at blive et vederlag for en køberet. Dette beløb kan modregnes i skattepligtige avancer ved afhændelse af anden fast ejendom, jævnfør ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 4-5.

SKM 2008.952 SR

Sagen drejede sig om en erhvervsudlejningsejendom, der pr. 1/1 2008 var blevet overdraget til et anpartsselskab, som ejeren havde stiftet efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse. Anparterne i dette selskab overgik derefter til et holdingselskab efter reglerne om skattefri aktieombytning. Skatterådet fik forelagt et udkast til en aftale om salg af anparterne mellem holdingselskabet og et tredje, uafhængigt selskab, der havde som forretningsgrundlag at projektudvikle nye butikker og forretningsjendomme. Aftalen var betegnet som en "forkøbsret" til anparterne, som kunne udnyttes i en periode om knapt tre år. Før et eventuelt køb, ville køberselskabet foretage jordbundsundersøgelser, indhente byggetilladelser med videre, samt vurdere, om der var andre og bedre steder at placere nye forretninger. Samtidig gav sælgeren tilladelse til at indhente disse tilladelser fra offentlige myndigheder. Der blev ikke betalt noget beløb i forbindelse med aftalens indgåelse.

Skatterådet fandt, at der er tale om en køberet, ikke en aftale om betinget salg.

Aftalen om køberet udløste ikke i sig selv nogen beskatning af sælger, selvom køberetten må antages at have en vis værdi for den købeberettigede. Der var ikke ydet noget vederlag for køberetten, hvilket næppe er et usædvanligt forretningsmæssigt vilkår. Der var tale om en aftale imellem uafhængige parter, og der var ikke grundlag for at tilsidesætte denne aftale og beskatte sælger af et vederlag, som han ikke havde erhvervet, (se eksempel på denne tankegang UfR 1980.1010 H). Der var heller ikke noget, der tydede på, at den aftalte pris ikke svarede til markedsprisen for ejendommen på aftaletidspunktet.

Skatterådet kunne ikke kræve, at køberetten skulle være begrænset til den periode, hvor spørgsmålet om jordbundsforhold og tilladelser blev afklaret. Uafhængige parter kan frit aftale, i hvilken periode en køberet kan udnyttes, og under hvilke betingelser køberetsperioden forkortes eller forlænges. I denne sag ville der være gået mere end tre år efter at holdingselskabets havde købt ejendomsanpartsselskabet, før køberetten kunne udnyttes. Det betød, at holdingselskabet ville være skattefrit af gevinsten på anparterne. Denne omstændighed fremhæves i de sjældne tilfælde, hvor domstolene har tilsidesat parternes aftale og omdefinert en aftalt køberet til et salg. Men dette kan langt fra ske i alle tilfælde, heller ikke selvom det må antages, at køberetsperioden er aftalt af hensyn til sælgers beskatningsforhold.

SKM 2008.936 SR

Denne sag handlede især om konsekvenserne af en tilbagekøbsret. Sælger havde i forbindelse med salg af et jordareal med råstofforekomster betinget sig ret til at købe arealet tilbage, når køber efter ti år havde afgravet råstofferne. Den samlede salgssum for jordarealet og for råstofferne var opdelt i salgsaftalen, og den aftalte pris ved tilbagekøb af jordarealet var væsentligt lavere end salgssummen for jordarealet alene.

Det var uden for enhver tvivl, at hele salgssummen ville blive beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven uanset opdelingen på henholdsvis areal og råstoffer.



Der var efter det oplyste ikke ydet noget vederlag for tilbagekøbsretten, idet værdien af tilbagekøbsretten ikke var fratrukket salgssummen.

Kan Skatterådet tilsidesætte parternes aftale om manglende vederlag for tilbagekøbsaftalen, således at parterne stilles, som om der var ydet et vederlag for tilbagekøbsretten? Principielt har tilbagekøbsretten en værdi, idet den fordel, som opnås ved at kunne udnytte eller undlade at udnytte køberetten, har en økonomisk værdi for spørger og modsvares af en byrde for modparten, der må tåle en rådgivningsbegrænsning på arealet i en periode på 10 år. Principielt er der tale om 2 dispositioner, dels et salg af jordareal med råstoffer fra sælger til køber, og dels en aftale om en fremtidig køberet til et areal fra den aktuelle køber af arealet til den aktuelle sælger af dette areal.

I denne sag var der tale om en aftale imellem uafhængige parter med modstående interesser, og der var ikke grundlag for at antage, at prisen ved sælgers genkøb af ejendommen ikke skulle svare til ejendommens værdi efter afgravningen. Skatterådet fandt derfor ikke grundlag for at tilsidesætte parternes aftale.

Konsekvenserne, hvis Skatterådet havde indtaget det modsatte standpunkt er kort beskrevet i SKATs indstilling.

En beskatning medfører, dels at der skal fastslås en værdi af genkøbsretten, dels at der tages stilling til, om denne værdi er vederlagt gennem den samlede aftalte købesum for arealet inklusive råstoffer eller ej. Udgangspunktet for værdien af genkøbsretten vil være, om der er et misforhold imellem handelsværdien af jordarealet efter afgravningen og den aftalte pris ved tilbagekøbet. Om der i så fald skal ske en opdeling af den samlede, aftalte pris for jordareal med råstoffer eller en forhøjelse heraf kan afhænge af, om den aftalte pris svarer til den skønnede værdi af jordarealet med råstoffer. I hvert fald imellem uafhængige parter må det antages at høre til de absolutte undtagelser, at de omtalte værdier kan fastslås med tilstrækkelig sikkerhed til, at der kan ske en tilsidesættelse af det aftalte.

Regelgrundlaget

Kursgevinstloven § 29, stk. 1

Skattepligtige omfattet af § 2, jf. § 9, eller § 12 skal medregne gevinst og tab på terminkontrakter og aftaler om køberetter og salgsretter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Gevinst og tab medregnes efter de regler, der er angivet i dette kapitel og i kapitel 7.

Kursgevinstloven § 30, stk. 1

§ 29 anvendes ikke på

1) aftaler vedrørende fast ejendom, medmindre aftalens løbetid kan overskride 12 måneder og aftalens parter er personer som nævnt i boafgiftslovens § 22,

.....

5) aftaler om køb og salg af aktier,

Ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 4, 1. pkt.

Anskaffelsessummen nedsættes i afståelsesåret på samme ejendom med

1) foretagne afskrivninger, herunder forskudsafskrivninger efter afskrivningsloven, fradragsbeløb efter afskrivningslovens § 24, stk. 5, 1. og 2. pkt., og forlods afskrivninger efter etableringskontoloven eller investeringsfondsloven på bygninger og installationer, såfremt de nævnte afskrivninger mv. ikke er beskattet som genvundne afskrivninger,

Afgørelser

SKM2008.920.SR

SKM2008.952.SR

SKM2008.936.SR

Ejendomsværdiskat af udenlandske ejendomme

Personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal betale ejendomsværdiskat af fast ejendom, som de ejer, uanset om ejendommen ligger i Danmark eller i udlandet. Mens beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten af danske ejendomme begrænses af blandt andet skattestoppet, var beregningsgrundlaget for udenlandske ejendomme tidligere den aktuelle handelspris, og der var derfor tale om en klar forskelsbehandling. EF-domstolen fastslog i 2006 i Theodor Jäger-sagen, at en medlemsstat ikke kan beskatte udenlandske ejendomme højere end indenlandske. Skatterådet fandt på den baggrund i 2008, at de danske regler om ejendomsværdiskat på udenlandske ejendomme var i strid med EU-retten, og fastlagde derfor nye principper for, hvordan beregningsgrundlaget skal opgøres. Værdiansættelsen sker nu efter samme principper som for ejendomme, der ligger i Danmark.

Ejendomsværdiskatten

Ejeren af en fast ejendom betaler efter ejendomsværdiskattelovens § 1 ejendomsværdiskat til staten af boligværdien af egen ejendom. Ejendomsværdiskatteloven omfatter også udenlandske ejendomme. Det fremgår af lovens § 4, stk. 11.

Ejendomsværdiskatten for fast ejendom i Danmark beregnes på grundlag af historiske, offentlige vurderinger. Det er den laveste ejendomsværdi ved vurderingen, der bruges, enten pr. 1/10 i indkomståret, pr. 1/1 i indkomståret 2002 eller i indkomståret 2001 + 5 procent. Beregningsgrundlaget er altså som følge af skattestoppet blevet låst fast til den offentlige vurdering i 2001 eller 2002.

Beregningsgrundlaget for ejendomme i udlandet er derimod handelsværdien pr. 1. januar 2001. Det står i ejendomsværdiskattelovens § 4 a, stk. 5. Hvis den skattepligtige har købt den udenlandske ejendom efter 1. januar 2001, bruges dog handelsværdien på købstidspunktet, det står i ejendomsværdiskattelovens § 4 a, stk. 7. Der er altså ikke regler for udenlandske ejendomme, der fastlåser beregningsgrundlaget til værdien i 2001/2002.

Danske regler i strid med EU-retten

Skatterådet blev i 2008 bedt om bindende svar på spørgsmålet, om de dagældende regler for ejendomsværdiskat på udenlandske ejendomme var i strid med EU-retten, jævnfør SKM2008.274SR. Sagen drejede sig om et fritidshus i Sverige.

Baggrunden for spørgsmålet var, at en nylig afsagt EF-dom (Theodor Jäger, C-256/06) fastslog, at en medlemsstat ikke kan beskatte en udenlandsk ejendom højere end en indenlandsk. Det skyldes, at artikel 57 (tidligere artikel 73 B) i Traktaten forbyder alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemslandene indbyrdes. Loftet over ejendomsværdiskat på danske ejendomme, der blev indført som led i det generelle skattestop, var også med til at gøre spørgsmålet aktuelt. Selvom de udenlandske ejendomme også var steget i pris, skulle ejendomsværdiskatten for disse ejendomme beregnes på baggrund af den aktuelle handelspris, hvis de var erhvervet efter 1. januar 2001. Der var således en klar forskelsbehandling af danske ejendomme og udenlandske ejendomme. Skatterådet fandt, at de indtil da gældende regler på området ikke kunne opretholdes efter EF-domstolens dom i Theodor Jäger-sagen.

Skatterådet fandt endvidere, at den offentlige vurdering, der findes i Sverige, ikke kunne bruges som beregningsgrundlag, da vurderingerne ikke sker efter samme principper som i Danmark.

I stedet tog Skatterådet udgangspunkt i anskaffelsesprisen, som blev indekseret tilbage til 2001/2002 efter det lokale indeks for ejendomspriser. Da der i Danmark er forskel på de offentlige vurderinger og de faktiske handelspriser, fandt Skatterådet, at de fremkomne 2001/2002-beløb yderligere skulle formindskes med afstandsprocenten mellem de danske vurderinger og de danske handelspriser for den pågældende type ejendom i 2001/2002. Skatterådet lagde herefter i det bindende svar til grund, at det er den mindste værdi af ejendomsværdien 2001 + 5 procent og ejendomsværdien i 2002, der skal bruges til at beregne ejendomsværdiskatten i 2005, 2006 og 2007.

Eksempel:

Ejendommen, der var et fritidshus blev købt i 12. oktober 2005 for 6,5 millioner svenske kr.

Lokalindekset

Ifølge Statistiska Centralbyråns Fastighedsindeks (ejendomsprisindeks) var prisindekset for fritidshuse i Sverige i 2001 på 335. Da værdien skal tilbageføres til 2001, vil det svare til

$$\frac{335}{527} \times 6,5 \text{ millioner svenske kr.} = 4,1 \text{ millioner svenske kr.}$$

eller 3,6 mio. kroner (kursen på svenske kroner var den 2. januar 2001 var 84 ifølge Månedsoversigten fra Københavns Fondsbørs A/S, januar 2001.)

Afstandsprocenten

SKAT udarbejder halvårsstatistik for ejendomssalg i Danmark. Det fremgår heraf, at købesummerne i

- halvår 2001 er 12 procent højere end ejendomsvurderingen
- halvår 2001 er 18 procent højere end ejendomsvurderingen

Dette giver en gennemsnitsafstandsprocent på 15 procent

Beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten

Anskaffelsestallet på 3,6 millioner kr. nedsættes med gennemsnitsafstandsprocenten på 15 procent hvilket giver 3 millioner kr. Det vil herved være denne ejendomsværdi + 5 procent der skal bruges som grundlag for beregningen af ejendomsværdiskatten i 2005, 2006 og 2007.

Opfølgning på Skatterådets afgørelse om ejendomsværdiskat på en udenlandsk ejendom

SKAT har fulgt op på Skatterådets bindende svar med en SKAT-meddelelse, der er offentliggjort som SKM2008.565.SKAT. Meddelelsen skal sikre, at ejendomme i udlandet, som ejes og benyttes af en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark, værdiansættes efter samme principper, som hvis der var tale om en dansk ejendom. Meddelelsen gælder for fastsættelsen af ejendomsværdigrundlaget for indkomståret 1998 og følgende år.



SKAT har også udsendt en meddelelse om genoptagelse af ejendomsværdiskatten med mere for ejendomme i udlandet. Meddelelsen er offentliggjort som SKM2008.369.SKAT.

Ny lovgivning om ejendomsværdiskat og udenlandske ejendomme.

Der er vedtaget nye regler for beregningsgrundlaget for ejendomsværdiskat for udenlandske ejendomme. Det står i lov nr. 1340 af 19/12 2008. Loven gælder fra og med 1. januar 2009. Selv om Jäger-dommen kun gør det nødvendigt at ændre reglerne for ejendomme, der ligger i EU/EØS-lande, gælder de nye regler for alle udenlandske ejendomme.

Regelgrundlaget

Dagældende Ejendomsværdiskattelov

§ 1. Stk. 1: Af boligværdien af egen ejendom som nævnt i § 4, betaler ejeren ejendomsværdiskat til staten efter denne lov i stedet for skat af lejeværdi af bolig i egen ejendom efter statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. Ejendomme, som udlejes erhvervsmæssigt, er dog ikke omfattet af denne lov.

...

§ 4. Ejendomsværdiskatten omfatter:

...

Stk. 11) Ejendomme af den i nr. 1-5, 9 og 10 nævnte art, der er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

§ 4 a. Som beregningsgrundlag for ejendomsværdiskatten for ejendomme omfattet af § 4, nr. 1-10, anvendes den laveste af følgende værdier:

...

Stk. 5. Som beregningsgrundlag for ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, anvendes handelsværdien pr. 1. januar 2001. Hvis handelsværdien pr. 1. januar i indkomståret er lavere, anvendes denne dog i stedet. Stk. 4 om fordeling af ejendomsværdi finder tilsvarende anvendelse ved fordelingen af handelsværdien. Stk. 9 om forskudt indkomstår finder tilsvarende anvendelse på udenlandske ejendomme.

Stk. 6. Hvis der foretages om-, til- eller nybygning på ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, efter 1. januar 2001, anvendes i stk. 5, 1. pkt., handelsværdien pr. 1. januar 2001 med tillæg af prisen på ombygningen, tilbygningen eller nybygningen.

Stk. 7. Hvis den skattepligtige har erhvervet en ejendom omfattet af § 4, nr. 11, efter 1. januar 2001, anvendes i stk. 5, 1. pkt., handelsværdien på købstidspunktet som beregningsgrundlag. Stk. 6 finder tilsvarende anvendelse.

...

§ 7. Har den skattepligtige senest den 1. juli 1998 erhvervet en ejendom som nævnt i § 4, nr. 1, 3-5, 9 og 10, nedsættes den beregnede ejendomsværdiskat endvidere med et beløb svarende til 4 promille af beregningsgrundlaget efter § 4 a, stk. 1-7. Ejendomsværdiskatten for ejendomme som nævnt i § 4, nr. 2, nedsættes med 4 promille af beregningsgrundlaget efter § 4 a for hele ejendommen. Reglerne i 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for ejendomme som nævnt i § 4, nr. 11. For ejendomme af den art, der er nævnt i § 4, nr. 2, som er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, nedsættes ejendomsværdiskatten dog med 4 promille af handelsværdien pr. 1. januar i indkomståret. Nedslaget kan maksimalt udgøre 1.200 kr. pr. selvstændig lejlighed. Nedslaget gives ikke til ejere af ejerlejligheder og fredede ejendomme omfattet af ligningslovens § 15 K. Nedslaget bortfalder ved ejerskifte, dog ikke ved ejerskifte mellem ægtefæller. § 6, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

Nugældende lov

§ 1. Af boligværdien af egen ejendom som nævnt i § 4, betaler ejeren ejendomsværdiskat til staten efter denne lov i stedet for skat af lejeværdi af bolig i egen ejendom efter statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt. Ejendomme, som udlejes erhvervsmæssigt, er dog ikke omfattet af denne lov.

Stk. 2. Ejendomsværdiskatten indgår ikke i den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Hvis en ægtefælle, arving eller legatar under skiftet af et dødsbo, bebor en ejendom eller benytter en fritidsbolig, for hvilken afdøde er blevet beskattet efter denne lov, stilles ægtefællen, arvingen eller legataren som ejer af ejendommen.

§ 4. Ejendomsværdiskatten omfatter:

.....

11) Ejendomme af den i nr. 1-5, 9 og 10 nævnte art, der er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

§ 4 b. Hvis der for ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, findes en udenlandsk, færøsk eller grønlandsk offentlig ejendomsvurdering, som kan sidestilles med en dansk vurdering, beregnes ejendomsværdiskatten efter samme regler som i § 4 a, stk. 1.

Stk. 2. Hvis der for ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, ikke findes en vurdering som nævnt i stk. 1, udgør beregningsgrundlaget den laveste af følgende værdier:

- 1) Handelsværdien pr. 1. oktober i indkomståret reguleret med samme forhold, som på dette tidspunkt eksisterer mellem danske ejendomsvurderinger og faktiske handelspriser for ejendomme af den pågældende type.
- 2) Handelsværdien pr. 1. januar 2001 reguleret med samme forhold, som på daværende tidspunkt eksisterede mellem danske ejendomsvurderinger og faktiske handelspriser for ejendomme af den pågældende type, med tillæg af 5 pct.
- 3) Handelsværdien pr. 1. januar 2002 reguleret med samme forhold, som på daværende tidspunkt eksisterede mellem danske ejendomsvurderinger og faktiske handelspriser for ejendomme af den pågældende type.

Stk. 3. § 4 a, stk. 4, 1.-3. pkt., finder tilsvarende anvendelse på stk. 1 og 2.

Stk. 4. Handelsværdi efter stk. 2 fastsættes på følgende måde:

- 1) Hvis der findes et udenlandsk, færøsk eller grønlandsk prisindeks for ejendomme af den pågældende type og dette indeks kan godkendes af told- og skatteforvaltningen, fastsættes handelsværdien på grundlag af den faktiske anskaffelsespris frem- eller tilbageindeksret efter et sådant prisindeks. Told- og skatteforvaltningen kan bestemme, at et udenlandsk, færøsk eller grønlandsk prisindeks skal anvendes med fremadrettet virkning.
- 2) Hvis prisindeks som nævnt i nr. 1 ikke findes, anvendes dansk prisindeks for ejendomme af den pågældende type.
- 3) Hvis der foreligger anden dokumentation, der giver en mere retvisende fastsættelse af handelsværdien end den dokumentation, der er nævnt i nr. 1 og 2, lægges sådan anden dokumentation til grund for værdifastsættelsen.
- 4) Hvis der ikke findes prisindeks som nævnt i nr. 1 og 2 og nr. 3 ikke finder anvendelse, ansættes handelsværdien skønsmæssigt. Tilsvarende gælder, hvis indeksering af en faktisk anskaffelsespris medfører et resultat, som står i åbenbart misforhold til ejendommens reelle handelsværdi.

Stk. 5. Hvis der foretages om-, til- eller nybygning af ejendomme omfattet af § 4, nr. 11, og værdien heraf ikke indgår i den udenlandske ejendomsvurdering efter stk. 1 eller den beregnede handelsværdi efter stk. 2, lægges prisen på om-, til- eller nybygningen til ejendomsvurderingen eller den beregnede handelsværdi. Prisen på om-, til- eller nybygningen indekseres til 2001-niveau henholdsvis 2002-niveau ved anvendelse af relevant udenlandsk prisindeks. Findes anvendeligt udenlandsk prisindeks ikke, anvendes i stedet dansk prisindeks. Den indekserede pris reguleres som nævnt i stk. 2, nr. 2 og 3.

Stk. 6. Hvis en nybygget ejendom omfattet af § 4, stk. 11, efter danske forhold ikke ville kunne vurderes som færdigbygget pr. 1. oktober i året før indkomståret, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, betales der ikke ejendomsværdiskat i indkomståret. Det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at betingelsen i 1. pkt. er opfyldt.

Stk. 7. § 4 a, stk. 5, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. Skatteministeren kan fastsætte regler om afgivelse af oplysninger til brug for fastsættelsen af handelsværdi efter stk. 2 og 4.

Afgørelser

SKM2008.274.SR

SKM2008.369.SKAT

SKM2008.565.SKAT

EF-dom C-256/06 Theodor Jäger

Fastsættelse af befordrings satser

Skatterådet fastsætter hvert år i november satser for fradrag for befordring mellem hjem og arbejde og satser for befordringsgodtgørelse for erhvervsmæssig kørsel. Satserne for fradrag og for befordringsgodtgørelse for 2008 blev fastsat i november 2007. I foråret 2008 steg benzinpriserne imidlertid betydeligt. Skatterådet behandlede derfor ekstraordinært spørgsmålet om eventuelt at hæve fradraget på mødet i juni 2008. Skatterådet besluttede ikke at ændre på størrelsen af satsen.

Befordrings satserne

Udgifterne til befordring mellem hjem og arbejde er som udgangspunkt private. For at fremme mobiliteten på arbejdsmarkedet er der fastsat et særligt fradrag for befordring i ligningslovens § 9 C. Desuden kan der udbetales en skattefri godtgørelse for befordring for merudgifter ved at anvende egen bil erhvervsmæssigt, jævnfør ligningslovens § 9 B. Kompetencen til at fastsætte satserne for befordring ligger hos Skatterådet.

Det er ikke meningen, at fradraget skal give fuld dækning for alle udgifter i forbindelse med befordring mellem hjem og arbejde. Befordrings satsen er den samme, uanset om man benytter sig af bil, samkørsel, bus, tog, cykel og så videre. Der er tale om en vis standardiseret kompensation for de udgifter, der er ved at komme til og fra arbejde.

Da der ligeledes kun anvendes en standardiseret sats til at kompensere for udgifterne ved at anvende egen bil erhvervsmæssigt, og den enkeltes udgifter til bil varierer, vil denne sats heller ikke altid dække udgifterne.

For at kunne fastsætte satserne foretager Skatterådet et skøn over udgifterne ved at have bil. Rådet tager udgangspunkt i en række variable og faste gennemsnitsudgifter. Af variable udgifter indgår benzin, dæk, vedligeholdelse og et yderligere kilometerafhængigt tab. Af faste udgifter indgår forsikring, ejeravgift, vask med videre og værditab. Tallene for de enkelte udgiftsposter kan for 2008 ses i bilaget til bekendtgørelse nr. 1335 af 20. november 2007.

Ved fastsættelsen af visse udgifter foretages nogle valg for eksempel længden af afskrivningsperioden, størrelsen af bilen, vedligeholdelsesudgifter med videre. Ved sådanne valg vil de enkelte skønnede udgiftsposter sjældent passe præcist på den enkelte bilist. Når udgiftsposterne sættes ind i beregningsmodellen, og satserne beregnes, vil nogle få større fradrag og andre vil få mindre fradrag i forhold til deres faktiske omkostninger. Det skyldes, at satserne er et gennemsnit. Da der langt hen ad vejen er tale om brede skøn over udgifterne, er der således også plads til udsving i de enkelte skønsposter henover året. Desuden vil udsving i en enkelt periode ikke få stor betydning for satsen, idet det blot er en del af en række faktorer, der indgår ved fastsættelsen af satsen. Hvis benzinprisen for eksempel stiger med 13 øre pr. liter, vil befordringsfradraget stige med 1 øre pr. km. Særligt benzinpriserne kan svinge meget i årets løb, og Skatterådet forsøger derfor at tage højde for udsving ved at inddrage forventningerne til udviklingen i benzinpriserne i det kommende år ved fastsættelsen af satserne. De færreste kan imidlertid forudsige benzinprisernes udvikling præcist.

Skatterådet fastsætter traditionelt kun satserne én gang om året. Der er dog enkelte gange sket ændringer i løbet af året fx i 1990, hvor satsen blev sat ned to gange og i 2000, hvor satserne blev sat op en gang.

Skatterådets beslutning for 2008

Da Skatterådet i november 2007 fastsatte satserne for 2008, benyttede rådet en gennemsnitspris for benzin på 10,15 kr. pr. liter. Henover foråret 2008 steg benzinprisen til tæt på 12 kr., og interesseorganisationer og politikere udtrykte derfor et stærkt ønske om, at Skatterådet regulerede satsen for 2008 tilsvarende.

Skatterådet havde derfor ekstraordinært sat punktet på dagsordenen for mødet i juni 2008. På mødet drøftede Skatterådet blandt andet om den model, der bruges til at fastsætte befordringssatserne burde ændres. Skatterådet drøftede også betydningen af at biler nu kører længere på en liter benzin og betydningen af at ændre satserne for udkantsområderne. Endvidere drøftede Skatterådet betydningen af at modellen til at fastsætte satserne tager udgangspunkt i udgifterne til en benzindrevet bil, mens dieselpriiserne i perioden var steget mere end benzinpriserne.

Skatterådet besluttede, at satserne ikke skulle ændres midt i året. Skatterådet holdt fast i princippet om, at alle de satser der fastsættes i november måned som udgangspunkt gælder for hele det kommende år – uanset om priserne falder eller stiger henover året. Skatterådet afviste imidlertid ikke, at der kan ske ændringer i løbet af året, men der skal noget ekstraordinært til.

Fastsættelsen af befordringssatserne for 2009

I løbet af efteråret faldt benzinpriserne væsentligt igen til under den anvendte pris ved fastsættelsen af satserne for 2008. Op til novembermødet 2008, hvor satserne for 2009 skulle fastsættes, var prisen således faldet til omkring 9,57 kr. pr liter.

Skatterådet besluttede på mødet i november 2008 som sædvanligt og med udgangspunkt i prisudviklingen i de elementer der indgår i beregningsmodellen, at forhøje satserne. Skatterådet anvendte blandt andet en benzinpris på 10,50 kr. til at fastsætte satserne for 2009.



Regelgrundlag:

Ligningslovens § 9B,

"Følgende udgifter til befordring til og fra en arbejdsplads kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst:

- Befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 24 måneder (fra 2009 er det inden for de forudgående 12 måneder),
- befordring mellem arbejdspladser og
- befordring inden for samme arbejdsplads.

Stk. 2. Når der er forløbet 60 på hinanden følgende arbejdsdage, siden den pågældende sidst har været på en arbejdsplads som nævnt i stk. 1, litra a, påbegyndes en ny 60 dages periode.

Stk. 3. Befordringsgodtgørelse medregnes ikke ved indkomstopgørelsen, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, som fastsættes af Skatterådet..."

Ligningslovens § 9C,

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads foretages med et beløb, som beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet. Ved fastsættelsen af denne takst lægges udgiften til befordring med bil til grund.

Stk. 2. Fradrag kan dog kun foretages for den del af befordringen pr. arbejdsdag, der overstiger 24 kilometer.

Stk. 3. Udgør befordringen pr. arbejdsdag til og med 100 kilometer, beregnes fradraget med den kilometertakst, Skatterådet fastsætter. For befordring herudover beregnes fradraget med 50 pct. af den fastsatte kilometertakst..."

Bekendtgørelser

- Bekendtgørelse nr.1335 af 20/11/2007 af Skatterådets satser for 2008 vedrørende fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads og udbetaling af skattefri godtgørelse for erhvervmæssig befordring.
- Bekendtgørelse nr.1428 af 18/11/2008 af Skatterådets satser for 2009 vedrørende fradrag for befordring mellem hjem og arbejdsplads og udbetaling af skattefri godtgørelse for erhvervmæssig befordring.

Befordringssatser	2008	2009
Fradrag		
0- 24 km inkl.	Intet fradrag	Intet fradrag
25 – 100 km inkl.	1,83 kr. pr. km	1,90 kr. pr. km
Over 100 km	0,92 kr. pr. km	0,95 kr. pr. km
Godtgørelse		
Kørsel til og med 20.000 km årligt	3,47 kr. pr. km	3,56 kr. pr. km
Kørsel udover 20.000 km årligt	1,83 kr. pr km	1,90 kr. pr. km

Entrepriseaftaler – arbejdsudleje

Mangel på arbejdskraft inden for blandt andet byggeriet og gartnerier har fået en del danske virksomheder til at indgå aftaler om udførelse af arbejdsopgaver med udenlandske virksomheder, ofte fra østlandene. Aftalerne kan indgås som egentlige entrepriseaftaler eller som aftaler om arbejdsudleje. Hvis der er tale om egentlige entrepriseaftaler, er der en skattemæssig fordel ved, at den udenlandske virksomhed og dens ansatte typisk ikke vil blive beskattet i Danmark. Er der derimod tale om det, der i skattemæssig sammenhæng betegnes som arbejdsudleje, tilkommer beskatningsretten arbejdslandet. Skatterådet er i 2008 blevet forelagt en række kontrakter med henblik på at afgøre om der er tale om entreprise eller arbejdsudleje.

Anvendelse af entrepriseaftaler

Danske virksomheders brug af entrepriseaftaler i en skattemæssig sammenhæng vakte allerede i 2007 øget opmærksomhed i forbindelse med, at EU blev udvidet med østlandene og Folketinget vedtog ”Østaf-talen”. Interessen for entrepriseaftaler er fortsat i 2008, i samme udstrækning som der har været mangel på arbejdskraft indenfor dele af erhvervslivet som for eksempel gartneri-, bygge-, renoverings- og landbrugsvirksomhed.

Skatterådet har derfor i 2008 fået forelagt en række aftaler, med anmodning om at Skatterådet godkender, at der er tale om en entrepriseaftale. Skatterådet har derfor skullet tage stilling til om der er tale om en entreprisekontrakt eller en kontrakt om arbejdsudleje.

Skattemæssige forhold ved en entrepriseaftale

En entrepriseaftale er typisk karakteriseret ved, at en udenlandsk virksomhed påtager sig en arbejdsopgave for en dansk virksomhed og udfører denne arbejdsopgave med egne ansatte og under egen instruktion og ved brug af egne arbejdsredskaber med videre.

De skattemæssige konsekvenser af en civilretlig indgået entrepriseaftale er typisk, at den udenlandske virksomhed ikke er skattepligtig i Danmark. Den udenlandske

virksomhed bliver kun skattepligtig i Danmark, hvis virksomheden får fast driftssted i Danmark. Det kræver, at arbejdet foregår i Danmark, fra en bestemt lokalitet og har en vis tidsmæssig udstrækning.

De ansatte i den udenlandske virksomhed bliver som udgangspunkt heller ikke skattepligtige i Danmark. Hvis den udenlandske virksomhed får fast driftssted, eller hvis de ansatte opholder sig i Danmark i mere end 183 dage og deres ophold spænder over en sammenhængende periode på mindst 6 måneder kun afbrudt af ferie eller lignende, kan de ansatte blive fuldt eller begrænset skattepligtige i Danmark. Bliver de ansatte skattepligtige til Danmark vil de ansatte opnå retten til en række fradrag for eksempel for rejse- og befordringsudgifter.

De skattemæssige konsekvenser er typisk en fordel for den udenlandske virksomhed og dens ansatte. De kan også være en fordel for den danske virksomhed, som fritages for skatteadministrationen.

Entrepriseligende forhold (arbejdsudleje)

I visse entrepriseligende forhold tilkommer retten til at beskatte lønindkomst imidlertid det land, hvor arbejdet udføres. Disse situationer betegnes som arbejdsudleje.

Begrebet arbejdsudleje tager i dansk ret sigte på entrepriseligende forhold (det står i betænkning over forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsloven (1981 – 1982)). Arbejdsudleje er således en skatteretlig konstruktion. Selvom der er et begrebsmæssigt slægtskab med entreprisaftaler er der ingen vejledning at hente i entrepriseretten.

Der er fastsat retningslinjer for, hvornår en aftale kan karakteriseres henholdsvis som entreprise og arbejdsudleje i bemærkningerne til OECD modeloverenskomsten og i kildeskatteloven.

Det følger af kommentaren til punkt 8 i OECD-modeloverenskomstens artikel 15, at følgende forhold taler for, at der er tale om arbejdsudleje frem for entreprise:

-
-
- Den udenlandske virksomhed bærer ikke ansvar eller risikoen for arbejdsresultatet.
 - Den danske virksomhed har instruktionsmyndigheden over arbejdstageren.
 - Arbejdet udføres på en arbejdsplads, som den danske virksomhed kontrollerer og er ansvarlig for.
 - Vederlaget til den udenlandske virksomhed beregnes på grundlag af den tid, der er medgået, eller i andre henseender under hensynstagen til en sammenhæng mellem dette vederlag og den løn, som arbejdstageren modtager.
 - Hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed for arbejdstageren af den danske virksomhed.
 - Antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer bestemmes ikke ensidigt af den udenlandske virksomhed.

Der er tale om en samlet afvejning og vurdering. Der er næppe tvivl om, at det både juridisk og bevismæssigt er vanskeligt at træffe afgørelser i sager, hvor der er fremlagt en entreprisekontrakt til godkendelse. Der er heller ikke tvivl om, at afgørelsen kan have stor betydning for skatteyderens dispositioner.

Skatterådets vurdering af forelagte kontrakter

SKAT udfærdigede i 2007 i samarbejde med forskellige brancheorganisationer en vejledning om entrepriseaftaler jævnfør SKM2007.608.SKAT. Skatterådet tog udgangspunkt i denne vejledning ved vurderingen af de enkelte kontrakter. Praksis var på det tidspunkt ret sparsom.



Efterfølgende er der truffet en del afgørelser af Landsskatteretten, domstolene og Skatterådet. I 2008 har Skatterådet således truffet 6 afgørelser.

Skatterådets afgørelser er baseret på selve ordlyden i kontrakten fordi der er tale om bindende svar, til forskel fra de afgørelser der træffes af Landsskatteretten og domstolene. Landsskatteretten og domstolene vil ofte kunne lægge både kontraktens ordlyd og udtalelser om arbejdsopgavens faktiske udførelse til grund.

Det stiller krav om, at de kontrakter, der forelægges for Skatterådet til godkendelse er klare i deres udformning, så der ikke er tvivl om, at der er tale om en entreprisekontrakt, hvor den udenlandske entreprenør har påtaget sig det ansvar og den risiko, der er knyttet til entreprenørrollen.

Når Skatterådet skal vurdere, om der er tale om en kontrakt om arbejdsudleje eller om en entreprisekontrakt, vil de kriterier der er opremset i kommentaren i punkt 8 til OECD-modeloverenskomstens artikel 15, jævnfør gengivelsen ovenfor, i nogle situationer tillægges forskellig vægt. Det gælder for eksempel hvis kontrakten omhandler plantning og plukning af frugt.

Gartneri/planteskole

Når udenlandske arbejdstagere sendes til et dansk gartneri/planteskole for at plante, plukke eller potte frugt eller planter, er det den danske virksomhed, der har ekspertisen og er den nærmeste til at stille krav til, hvordan arbejdet skal foregå. Den danske virksomhed stiller ligeledes ofte plantemateriale til rådighed. Den danske virksomhed foretager derfor i sagens natur den overordnede instruktion af arbejdet. Arbejdet udføres på den danske virksomheds område og kræver typisk ikke nogen særlige arbejdsredskaber, medmindre der anvendes så- eller plantemaskiner. Tre af OECD-kriterierne taler derfor som udgangspunkt for, at der er tale om arbejdsudleje.

Det har i disse sager været afgørende for Skatterådets vurdering, hvem af parterne der bærer ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet, og hvordan vederlaget er beregnet, idet der ikke må være en sammenhæng mellem dette vederlag og den løn, som den udenlandske arbejdstager modtager.

-
-
- I SKM2008.377.SR fandt Skatterådet, at tre fremlagte kontrakter, der var indgået mellem en dansk virksomhed og en litauisk virksomhed, alle måtte anses for enterpriseaftaler. Skatterådet lagde vægte på, at det litauiske firma havde påtaget sig en selvstændig risiko for arbejdsresultatet.
 - I SKM2008.753.SR fandt Skatterådet, at den fremlagte aftale var en enterpriseaftale. Skatterådet lagde vægt på, at den udenlandske virksomhed bar ansvaret og risikoen for arbejdsresultatet frem til afleveringstidspunktet, og at vederlaget efter det oplyste ikke blev beregnet på grundlag af den tid, der var medgået, og at der i øvrigt ikke var sammenhæng mellem det vederlag, den udenlandske virksomhed modtog for arbejdet, og den løn, som arbejdstageren modtog.

Byggeri/renovering

Hvor kontrakten angår arbejde indenfor byggeri og renovering af fast ejendom, spiller ansvars- og risikofordelingen mellem parterne også en vigtig rolle.

Her vil det, der er afgørende for Skatterådet ofte være, om der er tale om regningsarbejde eller tilbudsarbejde. Når der er aftalt et fast tilbud, bærer entreprenøren risikoen for arbejdsresultatet indtil det tidspunkt, hvor arbejdet er afleveret. Det modsatte er tilfældet ved regningsarbejde.

- I SKM2008.444.SR fandt Skatterådet, at en række fremlagte aftaler om byggearbejde kunne anses for enterpriseaftaler. Skatterådet lagde vægt på at der var aftalt en fast entrepriseforsum, hvilket i byggeforhold også indebærer, at entreprenøren bærer risikoen for arbejdsresultatet indtil det er afleveret.
- I SKM2008.754.SR fandt Skatterådet, at den fremlagte aftale ville være en enterpriseaftale under forudsætning af, at arbejdsopgaven blev udbudt og accepteret som et tilbudsarbejde, og at vederlaget ikke beregnedes på grundlag af den tid, der var medgået, eller i andre henseender under hensyntagen til en sammenhæng mellem dette vederlag, og den løn som arbejdstageren modtog.

Regelgrundlag

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3:

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer: ...

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i. ...

Stk. 4. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 3, er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter § 48 B. Den skattepligtige kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, nr. 1. Valget skal træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb

Kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h:

§ 43. Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser.

Stk. 2. Til A-indkomst kan endvidere efter skatteministerens nærmere bestemmelse henregnes nedennævnte indkomstarter: ...

h) Vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Kildeskattelovens § 48 B:

§ 48 B. For personer, der efter § 2, stk. 1, nr. 3, er skattepligtige af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold mv.

Kildeskattebekendtgørelsens § 19, nr. 28.

§ 19. Udover indkomst som nævnt i kildeskattelovens § 43, stk. 1, henregnes følgende indkomstarter til A-indkomst:...

28) Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet (arbejdsudleje).

Afgørelser

SKM2007.232.SR

SKM2008.377.SR

SKM2008.378.SR

SKM2008.379.SR

SKM2008.444.SR

Vejledning

Entrepriseaftaler – vejledning SKM2007.608.SKAT

Momsfritagelse for sundhedsydelser og ydelser på det sociale område

Sundhedsområdet og sociale ydelser er som udgangspunkt fritaget for moms. Navnlig på sundhedsområdet ses der for tiden en tendens i retning af flere private udbydere og et mere varieret udbud i grænselandet mellem sygdomsbehandling, alternative behandlingsformer og personlig pleje eller "wellness". Skatterådet har i 2008 i flere tilfælde haft lejlighed til at tage stilling til, hvor langt udgangspunktet om momsfritagelse strækker sig i dette grænseland.

Hensigten med fritage sundhedsområdet og sociale ydelser for moms er, at borgerne på netop disse basale områder ikke skal belastes af en forbrugsafgift som moms. Momsområdet er overordnet reguleret i EU-lovgivningen og fortolkes løbende af EF-domstolens afgørelser. EF-domstolen har i sin praksis anlagt en streng fortolkning af momsfritagelserne.

Momsfritagelse for behandlingsydelser

Sundhedsrådets fritagelse for moms gælder en bred vifte af sundhedspleje, herunder hospitalsbehandling og lægevirksomhed, kiropraktik, fysioterapi, tandlægevirksomhed med videre. Momsfritagelsen gælder endvidere for psykologer og andre behandlere med autorisation, samt alternative behandlere med en længe-revarende uddannelse, for eksempel zoneterapeuter og psykoterapeuter. Det er dog ikke alle aktiviteter, som disse faggrupper udøver, der per definition er fritaget for moms.

For at en behandlingsydelse er fritaget for moms, er det en betingelse, at ydelsen har til formål enten at forebygge sygdom, eller at stille en diagnose, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier.

Med de mange nye og mangfoldige tilbud indenfor sundhed og personlig rådgivning og pleje, er der et behov for at afdække rækkevidden af momsfritagelsen.

Forebyggende behandling

Spørgsmålet var aktuelt i en sag, som Skatterådet tog stilling til i maj 2008, der handlede om momsfri forebyggelse, jævnfør SKM2008.490.SR.

Sagen drejede sig om en helbredsydelse, der blev udbudt af en behandler til privatpersoner og firmaer. Behandleren var både autoriseret kiropraktor, coach, og uddannet kinesiolog/alternativ behandler med videre. Behandlingen var et samlet forløb over et antal dage, heraf nogle med overnatning og ophold på et hotel. Forløbet bestod af en række elementer, herunder journaloptagelse, scanninger, blodprøver og andre undersøgelser, kiropraktisk behandling, yogaundervisning, tarmskylning samt foredrag om sundhed og kost. Deltageren fik også adgang til ubegrænset kostvejledning i 1 år. I forbindelse med hotelopholdet fik deltageren ubegrænset adgang til hotellets wellness-center og spa-bad.

Ydelsen var rettet mod at øge kroppens modstandskraft gennem optimering af sundhedstilstanden. Tilbuddet var ikke begrænset til patienter, der følte sig syge, men var også rettet mod patienter, der ønskede at sikre og forbedre sundheden. Behandlingen havde konkret givet vægttab, stabilt blodsukker og stabilt kolesteroltal hos alle deltagere, og nogle havde haft gavnlig effekt på blandt andet blodtryk, sukkersyge og hudlidelser.

Behandleren havde sammensat ydelsen ud fra princippet om ”det hele menneske” (holistisk menneskesyn), og anså derfor alle elementerne som nødvendige for at nå en samlet helbredseffekt, der både virkede som behandling og forebyggelse.

Skatterådet nåede frem til, at selvom behandlingerne hang sammen, og selvom nogle elementer isoleret set var momsfri, kunne ydelsen ikke være momsfritaget i sin helhed. Der blev lagt vægt på, at væsentlige elementer i behandlingen ikke kunne momsfritages, hvis de blev vurderet særskilt. Skatterådet lagde også vægt på, at ydelsen ikke kunne sidestilles med hospitalsbehandling eller lægevirksomhed, fordi patienterne ikke opsøgte ydelsen på grund af en egentlig sygdom. Endelig blev der lagt vægt på, at behandlingerne ikke udelukkende skete efter en konkret lægelig vurdering af, om patienten havde behov for behandling eller forebyggelse.

Skatterådets konklusion var også, at det ikke er momsfri forebyggelse, når der udføres aktiviteter af mere generel karakter, og som ikke tager sigte på forebyggelse af nogen specifik sygdom. Der skal med andre ord være en konkret begrundet sundhedsrisiko for den enkelte patient. Som eksempler på generel forebyggelse kan nævnes forskellige udbud af hjælp til vægttab, eller træning i fitness-cen-

tre. Disse aktiviteter er momspligtige, selvom det er videnskabeligt dokumenteret, at vægttab og fysisk aktivitet kan forbedre folks sundhedstilstand. Ofte vil udbydere af disse ydelser dog heller ikke opfylde uddannelseskravene for behandlere, og aktiviteterne vil derfor allerede af den grund ikke kunne fritages for moms.

Skatterådet afgjorde også, at kiropraktorydelser og yogaundervisning var momsfri, hvis de blev udskilt som selvstændige ydelser (yogaundervisning var momsfritaget som en undervisningsydelse). Tarmskylning blev derimod ikke anset for en momsfri behandlingsydelse.

Lægebehandling og diagnostik

Skatterådet har i 2008 modtaget et spørgsmål fra en privat børnelægevagt, der ønskede svar på, om lægevagtens ydelser var momsfri, selvom den offentlige sygesikring ikke ydede tilskud, jævnfør SKM2008.191.SR. Skatterådet svarede, at aktiviteten var momsfri. Begrundelse var, at ydelserne havde til formål at stille diagnose, behandle eller helbrede, og at de blev udført af en praktiserende læge i henhold til hans autorisation.

Skatterådet har også taget stilling til momsfritagelse for en virksomhed, der udbyder avanceret diagnostik af sædkvalitet, jævnfør SKM2008.217.SR. Ydelsen blev anset for momsfritaget, hvis den blev udført efter lægelig henvisning som et led i en behandling.

Momsfritagelse for social forsorg og bistand

Det sociale område er fritaget for moms. Det gælder både børne- og ungdomsinstitutioner, plejehjem, og andre institutioner for børn og unge, ældre, syge og handicappede.

Som bekendt har kommunerne pligt til at tilbyde sociale ydelser af forskellig art til sine borgere. Ofte udfører kommunernes egne ansatte disse opgaver, og borgerne skal sjældent betale for tilbudene. Spørgsmålet om et socialt tilbud er omfattet af momsfritagelsen opstår, når selvstændige institutioner eller virksomheder udfører forsorgsydelser, som kommunerne betaler for, eller hvis der for eksempel er hel eller delvis brugerbetaling for ydelserne.

Støtte til børn og unge

Når en virksomhed udfører socialt arbejde direkte overfor borgeren, vil der typisk være momsfritagelse, hvis tilbuddet er omfattet af den sociale servicelov. Det var blandt andet tilfældet i en sag, som Skatterådet tog stilling til i maj 2008, jævnfør SKM2008.489.SR.

Spørgsmålet vedrørte en virksomhed, som tog sig af unge i alderen 15-18 år. Opgaverne var udliciteret fra nogle kommuner, og bestod i at yde støtte til unge med særlige behov. Der kunne være tale om unge med problemer som for eksempel misbrug, store sociale eller psykiske problemer, kriminalitet med videre. Støtten blev bevilget af kommunerne til den enkelte unge i medfør af lov om social service.

Virksomhedens ansatte var uddannede pædagoger med videre og opgaven bestod i, at give den enkelte unge en fast støt-teperson i hverdagen (en såkaldt mentor), blandt andet via samtaler, rådgivning og løbende kontakt med den unge og de pårørende. Der blev indgået kontrakter med kommunerne, hvor hjælpen til den enkelte unge blev specificeret, og prisen blev fastsat på baggrund af dette. Virksomheden havde hidtil betalt moms.

Skatterådet fastslog, at virksomhedens ydelser til kommunerne var momsfritaget som social forsorg og bistand. Der blev lagt vægt på, at virksomhedens ydelser var omfattet af lov om social service, at de var bevilget til unge med særlige behov for social støtte, samt at opgaverne var udliciteret og betalt af kommunerne.

Tilsvarende har Skatterådet i december 2008 besvaret et spørgsmål fra en selvstændig socialrådgiver og coach, som udbød en række ydelser, blandt andet til



kommuner, og til virksomheder, jævnfør SKM2008.1031.SR. Socialrådgiveren havde også en pædagogisk uddannelse, og hendes ydelser bestod blandt andet i at udføre opgaver for kommunerne efter lov om social service overfor børn og unge. Hun udbød også konsulentytelser til en anden virksomhed, der udførte opgaver for kommuner overfor børn og unge. Endelig tilbød hun, at holde kurser, temadage, teambuilding og coaching om personaletrivsel og samarbejde, rettet mod personale både i private og offentlige virksomheder.

Skatterådet svarede, at de opgaver, som socialrådgiveren udførte for kommuner i medfør af lov om social service om særlig støtte til børn og unge, var momsfrataget. Der blev også hér lagt vægt på, at ydelserne blev udliciteret til spørger og betalt af en kommune på baggrund af lov om social service, og at ydelserne vedrørte foranstaltninger, der var af væsentlig betydning for den unges og eventuelt dennes families særlige behov for støtte. Derimod var konsulentytelser i form af rådgivning og coaching samt kursusvirksomhed momspligtig.

Regelgrundlag:

Momslovens § 4, stk. 1:

”Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet...”

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, og nr. 2, 1. punktum:

”Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

- 1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kiropraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed.
- 2) Social forsorg og bistand, herunder sådan, som præsteres af børne- og ungdomsinstitutioner og institutioner inden for ældreområdet, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. ...”

Afgørelser

SKM2008.191.SR

SKM2008.217.SR

SKM2008.489.SR

SKM2008.490.SR

SKM2008.1031.SR

Belysningsssager – Elafgift

Skatterådet har også i 2008 taget stilling til en række spørgsmål vedrørende rækkevidden af Højesterets dom fra 2005 om godtgørelse efter elektricitetsafgiftsloven. Højesteret havde givet et kommunalt ejet selskab ret til afgiftsgodtgørelse efter elafgiftsloven. Selskabet havde fået overdraget kommunens vejbelysningsanlæg og stod for drift og vedligeholdelse af kommunens vejbelysning.

Højesteretsdommen

En kommune havde overdraget sit vejbelysningsanlæg til et af kommunen ejet selskab, der havde videreoverdraget anlægget til et datterselskab. Datterselskabet skulle herefter drive og vedligeholde vejbelysningen i kommunen mod betaling. Der var tale om almen belysning af veje, stier, torve med videre, det vil sige belysning af lokaliteter med offentlig adgang.

Højesteret tog i SKM2005.394.HR stilling til om datterselskabet var berettiget til afgiftsgodtgørelse efter elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og kuldioxidafgiftslovens § 9, stk. 1, jf. stk. 4, nr. 3, for den elektricitet, som var indkøbt til brug for driften af vejbelysningen

Højesteret lagde til grund, at datterselskabet efter aftale med kommunen leverede vejbelysning til kommunen ved hjælp af selskabets eget anlæg. Under disse omstændigheder kunne den elektricitet, som blev anvendt til at drive vejbelysningsanlægget, anses som forbrugt af selskabet. Selskabet havde derfor ret til afgiftsgodtgørelse efter elafgiftsloven.

Rækkevidden af højesteretsdommen

SKAT tog i SKM2006.137.SKAT stilling til Højesteretsdommens rækkevidde. Det fremgår af SKAT-meddelelsen, at det ikke nødvendigvis er en betingelse for afgiftsgodtgørelse, at ejendomsretten til vejbelysningsanlægget er blevet overdraget. Det er SKATs opfattelse, at et afgørende moment er, at den virksomhed, der varetager driften af et vejbelysningsanlæg, skal have et selvstændigt erhvervs-

mæssigt indhold og dermed være forretningsmæssigt begrundet. Virksomheden skal samtidig være driftmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget – og kunne foretage egne dispositioner for eksempel i forhold til personale, driftsmidler mv.

Driften af vejbelysningsanlægget skal ske for den pågældende virksomheds egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte. Det vil bl.a. sige, at virksomheden – ved sine dispositioner – skal løbe en reel økonomisk risiko. Det gælder for eksempel også i forhold til prisen på elektricitet, som virksomheden køber til drift af vejbelysningsanlægget til fremstilling af lys.

Det er dermed SKATs opfattelse, at for eksempel et leasingforhold, der baserer sig på/opfylder ovennævnte konditioner, kan sidestilles med det tilfælde, som Højesteret tog stilling til ved dommen af 16. september 2005. Det beror dog på en konkret vurdering/analyse af forholdene i det enkelte tilfælde.

Skatterådets afgørelser

Skatterådet har behandlet flere sager, der er afledt af højesteretsdommen fra 2005. De første sager drejede sig særligt om betingelserne for, om andet end en egentlig overdragelse kan sidestilles med det tilfælde, som Højesteret tog stilling til.

I SKM2007.218.SR bekræftede Skatterådet, at en virksomhed var berettiget til godtgørelse af elafgift ved levering af gadelys til en kommune i henhold til en kontrakt herom indgået mellem virksomheden og kommunen. Den elektricitet, der anvendes til gadebelysningen, blev anset for forbrugt af virksomheden, uanset forbruget af elektricitet skete på et anlæg lejet af kommunen.

I SKM2007.352.SR bekræftede Skatterådet, at et selskab var berettiget til godtgørelse af elafgift ved levering af gadelys til en kommune. Virksomheden måtte anses for at have et selvstændigt erhvervmæssigt indhold og være forretningsmæssigt begrundet, uanset den kun leverer gadebelysning til den pågældende kommune, der var eneaktionær i selskabet. Skatterådet fandt på baggrund heraf og ud fra en samlet vurdering, at der var tale om et driftsforhold, hvor den elektricitet, der anvendtes til gadebelysningen, måtte anses for forbrugt af virksomheden.

I SKM2007.486.SR afslog Skatterådet derimod, at en elinstallationsvirksomhed havde ret til at få godtgjort elafgift på el indkøbt til drift af belysningsanlæg og elinstallationer hos en andelsboligforening, excl. anlæg i de enkelte lejligheder, som følge af en full-cost driftsaftale indgået med foreningen. Ifølge aftalen havde elinstallationsvirksomheden alene en faktisk råderet over installationerne og anlægget hos andelsboligforeningen. Skatterådet fandt at en faktisk råderet ikke var tilstrækkeligt til, at virksomheden kunne siges at være fuldt ud driftsmæssigt og økonomisk ansvarlig for anlægget. Aftalen kunne dermed ikke sidestilles med det tilfælde, som Højesteret tog stilling til.

I 2008 har Skatterådet afgjort 3 sager om el til belysning. 2 af sagerne er kendetegnet ved, at de ud over elektricitet til belysning, også drejede sig om elektricitet til andre formål end dem, som var nævnt i Højesteretsdommen.

I SKM2008.160.SR bekræftede Skatterådet, at en elinstallationsvirksomhed som udgangspunkt var berettiget til at få godtgjort elafgift på el indkøbt til drift af belysningsanlæg og elinstallationer hos en andelsboligforening som følge af en drifts- og leasingaftale indgået med foreningen.

Skatterådet fandt dog, at adgangen til godtgørelse kun omfattede afgift af el til belysning mv. i de lokaliteter i andelsboligforeningen, hvor der er adgang for offentligheden foruden elinstallations-virksomheden og beboere eller viceværter, det vil sige udendørs belysning og trappeopgange. På de lokaliteter, hvor der ikke er offentlig adgang, for eksempel fælles pulterrum, cykelrum og kældre, kunne aftalen ikke sidestilles med det tilfælde, som Højesteret tog stilling til i 2005. Dette var begrundet i, at Højesterets dom skal ses på baggrund af, at det på veje og andre steder med adgang for alle ikke er muligt eller er vanskeligt at henføre elforbruget til bestemte slutbrugere, der kan nyde godt af belysningen. Tilsvarende er det ikke muligt at henføre brug af lys i en forretning, hvor der også er adgang for alle, til kunder og forbipasserende. Det er forretningen, der er godtgørelsesberettiget. I den sag der var forelagt for Skatterådet var det imidlertid muligt at henføre den forbrugte elektricitet til nogle bestemte slutbrugere, dvs. andelsboligforeningens beboere/andelsboligforeningen for så vidt angår de lokaliteter, hvor der, foruden elinstallationsvirksomhedens ansatte med henblik på driften af anlæggene i

rummene, kun var adgang for beboere og viceværter på vegne af andelsboligforeningen.

I SKM2008.559.SR afslog Skatterådet, at der i forbindelse med en virksomhedsberegning af godtgørelse for energiafgifter i forbindelse med elforbrug til vej- og stibelysning kunne ses bort fra el-forbruget til indvendig belysning i nogle reklamefinansierede læskure ved busstoppesteder og enkelte permanente fartmålere. Belysningen i læskurene og fartmålerne var tilsluttet gadebelysningen uden særskilte målere, men de var ikke omfattet af en aftale mellem virksomheden og kommunen om leasing af kommunens gadebelysningsanlæg og levering af gadelys i kommunen. Læskurene incl. belysning (pærer mv.) var ejet og vedligeholdt af leverandøren af skurene og var ikke leaset til virksomheden. Virksomheden havde således ikke råderet over skurene incl. belysning og kunne dermed ikke siges at være fuldt ud driftsmæssigt og økonomisk ansvarlig for denne del af anlægget. Virksomheden kunne alene betragtes som leverandør af el til elforbruget i skurene. Tilsvarende var gældende for fartmålerne, da virksomheden ikke havde rådighedsretten over dem, men kun leverede elektriciteten til dem som led i gadebelysningen.

Den tredje sag, som ikke er offentliggjort, drejede sig om et persontransportselskab, der havde udliciteret al drift, herunder faste anlæg (stationer med videre), installationer og materiel til en driftsoperatør. Persontransportselskabet, som ejede de pågældende anlæg, havde planer om at indgå en aftale med driftsoperatøren om selv at producere og levere strøm til belysning, elevatordrift, ventilation mv. til driftsoperatøren – for at opnå afgiftsgodtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Skatterådet fandt, at persontransportselskabet ikke var fuldt ud driftsmæssigt ansvarligt. Selskabet kunne derfor ikke ved en opdeling som påtænkt opnå afgiftsgodtgørelse for det pågældende forbrug af elektricitet. Skatterådet lagde blandt andet til grund, at

- Belysningsanlægget ikke udgjorde et selvstændigt anlæg, men var integreret i et samlet større produktionsapparat.

-
-
- Drift og vedligeholdelse med videre var udliciteret til en operatør, der varetog den samlede drift af stationer, perroner, togsæt med videre.
 - Det var driftoperatøren som var den faktiske forbruger af el til belysning, ventilation, elevatorer med videre

Skatterådets afgørelse er påklaget til Landsskatteretten.

Regelgrundlag

Elafgiftslovens § 11, stk. 1:

”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan, bortset fra de i stk. 2 nævnte tilfælde, få tilbagebetalt afgiften efter nærværende lov med undtagelse af 1 øre pr. kWh,

- 1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet og
- 2) af den ... ”

Elafgiftslovens § 11, stk. 16, 1. pkt.:

”Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og stk. 15 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående mer-værdiafgift for elektricitet og varme.”

Afgørelser

SKM2005.394.HR
SKM2006.137.SKAT
SKM2007.218.SR
SKM2007.352.SR
SKM2007.486.SR
SKM2008.160.SR
SKM2008.559.SR

Pålæg efter skattekontrolløven

Indtægter ved udlejning af sommerhuse er skattepligtig indkomst for ejeren af sommerhuset. I modsætning til for eksempel løn og renteindtægter bliver indtægter ved sommerhusudlejning ikke automatisk indberettet til SKAT. Den enkelte udlejer skal derfor selvangive indtægterne. Et gennemført pilotprojekt viste, at ikke alle udlejere selvangav korrekt. På den baggrund bad SKAT Skatterådet om at give formidlere af sommerhusudlejning pålæg om at udlevere oplysninger om udlejede sommerhuse.

Efter skattekontrolløvens § 8D kan Skatterådet pålægge for eksempel formidlere af sommerhusudlejning at udlevere oplysninger om udlejere af sommerhuse.

I 2007 bad SKAT Skatterådet give et sommerhusbureau pålæg om at indsende kontroloplysninger for indkomståret 2006 til SKAT. Baggrunden var en lokal indsats over for sommerhusejerne i Region Syddanmark, der havde vist en risiko for, at lejeindtægter i flere tilfælde ikke blev selvangivet korrekt.

Gennemgangen af oplysninger, vedr. de udlejede sommerhuse, hos det lokale bureau medførte indkomstforhøjelser både for bureau ejeren og for sommerhusudlejerne. For at skabe et større overblik over risikoens omfang, blev der indkaldt materiale fra yderligere 11 lokale sommerhusudlejningsbureauer.

Generelt var bureauerne meget samarbejdsvillige, og der kom hurtigt kontrolmateriale ind til gennemgang. Et enkelt bureau ønskede dog ikke at udlevere kontrolmaterialet frivilligt, men med Skatterådets godkendelse lykkedes det SKAT at få kontroloplysningerne.

Oplysningerne bevirkede, at indkomsterne blev forhøjet i cirka 22 procent af sagerne.

I en sag havde en sommerhusejer intet selvangivet, selvom udlejer havde haft en bruttoblejendtgæt på 354.758 kr. Nettobeløbet til beskatning udgjorde 208.655 kr., som udløste en skatteregning på 76.437 kr. Herudover blev udlejer pålagt en administrativ bøde på 40.000 kr.

Det lokale sommerhusprojekt for 2006 er næsten afsluttet. Projektet har modtaget cirka 2.500 kontroloplysninger, og 417 personer har fået ændret indkomsten med i alt 9 millioner kr. Herudover vurderer SKAT i flere sager, om sommerhusejeren også skal stilles strafferetligt til ansvar.

I 2008 blev det på baggrund af det lokale sommerhusprojekt besluttet at gøre projektet landsdækkende for indkomståret 2007.

I foråret 2008 blev der udsendt 30.000 informationsbreve til ejere af et sommerhus. Informationskampagnen tog udgangspunkt i at en stor andel af fejlene, der blev konstateret i det lokale projekt, var et udtryk for manglende kendskab til reglerne på området. En væsentlig del af informationskampagnen var desuden en aktiv pressepolitik, hvilket betød, at projektet fik meget medieomtale både lokalt og landsdækkende. I slutningen af 2008 gik SKAT i gang med en opfølgningskontrol, som endnu ikke er afsluttet.

SKAT har generelt mødt stor imødekommenhed fra sommerhusbranchen og fået en stor del af det ønskede materiale frivilligt.

Der var dog enkelte lokale og tre landsdækkende bureauer, der af principielle årsager ikke frivilligt ønskede at udlevere materiale til SKAT. SKAT sendte derfor i november 2008 en ny anmodning til Skatterådet om at pålægge bureauerne at udlevere oplysninger. Sagen blev behandlet på Skatterådets møde i februar 2009 hvor Skatterådet tiltrådte SKATs anmodning.

Regelgrundlaget

Skattekontrollovens § 8 D

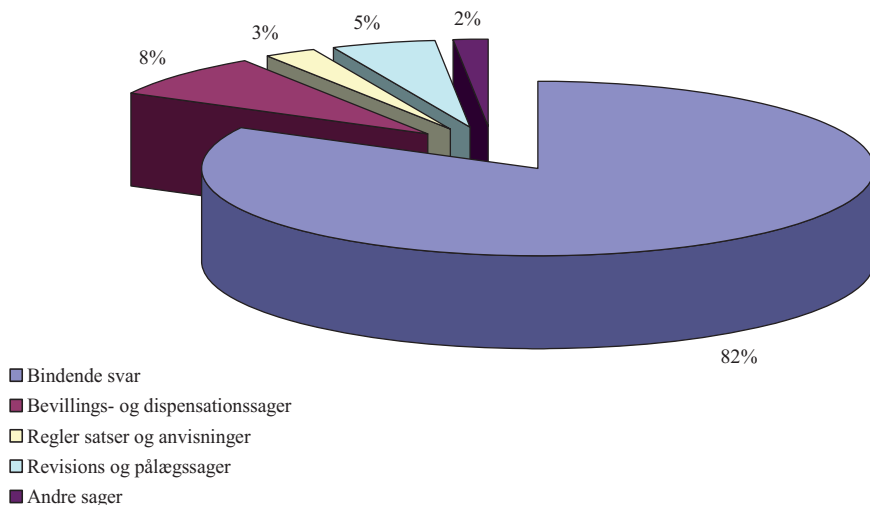
Stk. 1. Offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier skal efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Oplysninger om navngivne skal dog kun gives efter Skatterådets bestemmelse.

Stk. 2. Oplysninger om forhold som nævnt under § 8 C kan ikke afkræves i videre omfang end nævnt i § 8 C.

Stk. 3. Værdipapircentraler kan kun afkræves oplysninger om, hvilket institut der er kontoførende for nærmere angivne personer eller kontofører nærmere angivne papirer.

Statistik

Skatterådets 504 afgjorte sager i 2008



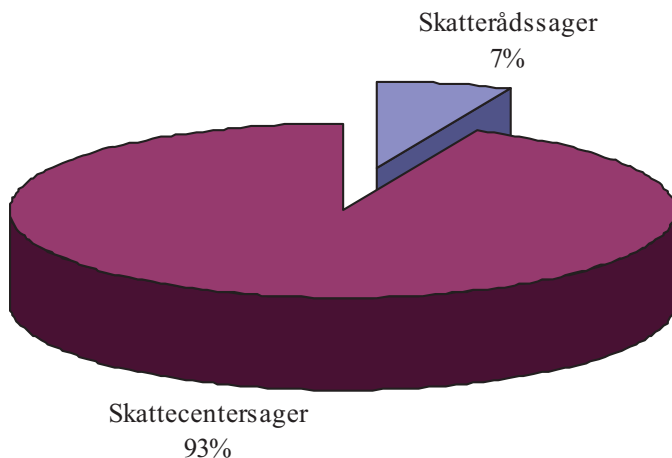
Skatterådet har i 2008 behandlet i alt 504 sager. Skatterådet har behandlet færre sager i 2008 sammenlignet med 2007.

	2007	2008	Fald/stigning
Bindende svar	609 (470)*	417	- 192 (-53)*
Bevillings- og dispensationssager	70	41	- 29
Regler, satser og anvisninger	22	13	- 9
Revisions- og pålægssager	15	24	+ 9
Andre sager	14	9	- 5
I alt	730	504	- 226 (87)**

* I denne kategori var der 139 identiske sager.

** Det reelle fald er mindre, grundet det store antal identiske bindende svar.

Procentvis fordeling af de 6.137 afgjorte sager om bindende svar på skattecentre (5.720 sager) og Skatteråd (417 sager)



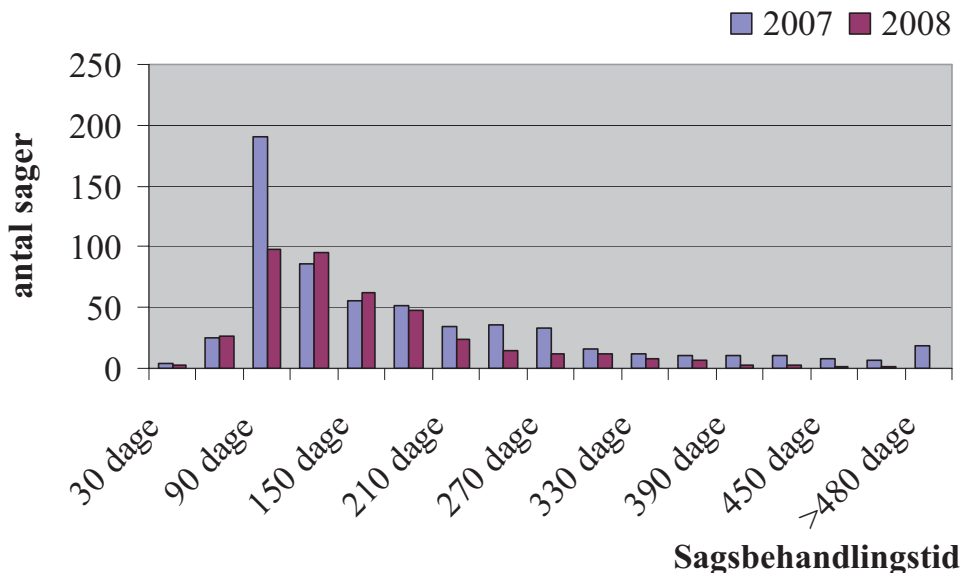
Der er i 2008 afgivet bindende svar i 6.137 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 417 sager og SKAT 5.720 sager. Den procentvise fordeling mellem bindende svar behandlet af Skatterådet og bindende svar behandlet af SKAT er nærmere illustreret ovenfor.

Der er samlet set behandlet flere sager om bindende svar i 2008 sammenlignet med 2007. Selvom der er sket et fald i antallet af bindende svar i Skatterådet er der sket en stigning i antallet af bindende svar behandlet af SKAT:

	2007	2008	Fald/stigning
Sager om bindende svar	6.079	6.137	+ 58
- Heraf behandlet af Skatterådet	609 (470)*	417	- 192 (-53)*
- Heraf behandlet af SKAT	5.470	5.720	+ 250

* Heraf er der 139 identiske sager.

Sagsbehandlingstid fordelt på 30-dages intervaller



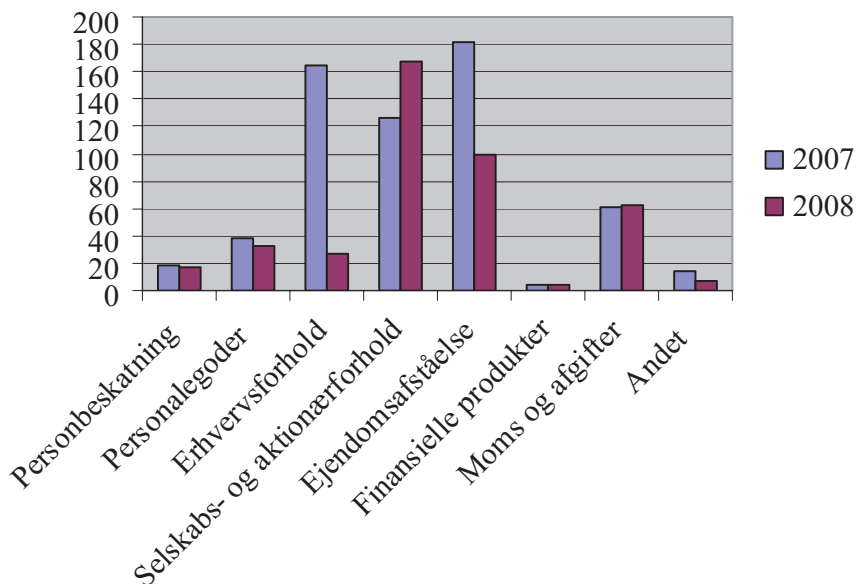
Ovenstående diagram viser med 30-dages intervaller sagsbehandlingstiden i 2007 og 2008 for antal afgjorte sager om bindende svar der er forelagt for Skatterådet.

Antallet af sager fordelt på 30 dages intervaller

Dage	30	60	90	120	150	180	210	240	270	300	330	360	390	420	450	480
Antal	3	27	98	95	62	48	24	15	12	12	8	6	3	2	1	1

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2007 på 164 dage
- 2008 på 151 dage



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på sagstyper i 2007 og i 2008.

Emner der er behandlet af Skatterådet i 2008:

Fagområde	Antal	Eksempler på sagstyper
Personbeskatning	17	Sager om standardfradrag for rejseudgifter og beskatning af tingsgaver og kontante gevinster for ansatte med få sygedage.
Personalegoder	32	Sager om fritids- og medarbejderklubber, kontantlønnedgang, sundhedsudgifter og medarbejderaktier.
Erhvervsforhold	27	Sager om fradrag og afskrivninger, virksomhedsordningen, kapitalafkastordningen og vindmøller.
Selskabs- og aktionærforhold	168	Sager om omstrukturering, spaltning, sambeskatning, CFC-beskatning, skattefri aktieombytning, rette indkomstmotager og salg af aktier, realisationsprincippet og optionsaftaler.
Ejendomsafståelse	100	Sager om ekspropriation, parcelhusreglen og sommerhusreglen i EBL.
Finansielle produkter	4	Sager om den skattemæssige behandling af nye finansielle produkter
Moms og afgifter	62	Sager om moms på foreningskontingent, socialforsorg og sundhedsydelse, grænsehandel med nye både, hotelejerlejligheder og formidling af lån. Endvidere sager om f.eks. elektricitet.
Andre sager	7	Sager om skattepligt og udlandsbeskatning

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

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

Nedenstående tabel viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 28 af de i alt 55 sager, der i perioden 2005/2006, 2007 og 2008 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06, 2007 og 2008	Kendelse fra Landsskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	55	28	27
%	100 %	51 %	49 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad eller ikke givet klager medhold.

	Antal Landsskatteretskendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal	28	8	3	16	1
%	100 %	29 %	11 %	57 %	4 %

Oversigt over Skatterådets medlemmer

Skatterådet består af 19 medlemmer, som er valgt af Folketinget og udnævnt af skatteministeren, herunder efter indstilling fra interesseorganisationer. Der er tale om lægfolk, dvs. personer der ikke er ansat i Skatteministeriet.

Navn	Valgt/udnævnt af	Stilling
Lida Hulgaard	Formand for Skatterådet Udnævnt af skatteministeren	Advokat (H)
Peter Christensen	Valgt af Folketinget (V)	Folketingsmedlem (V)
Søren Gynther-Sørensen	Valgt af Folketinget	Statsaut. Revisor (DF)
Charlotte Dyremose	Valgt af Folketinget	Folketingsmedlem (KF)
Nick Hækkerup	Valgt af Folketinget	Folketingsmedlem (S)
Bent Greve	Udnævnt af skatteministeren	Professor i samfundsvidenskab med særligt henblik på analyser af velfærdsstat og velfærdssamfund (S)
Hans Borch Christiansen	Udnævnt af skatteministeren	Registreret revisor. (KF)
Christen Amby	Valgt af Folketinget	Rådgivende skatte-revisor.(SF)
Lars P. Asserhøj	Udnævnt af skatteministeren	Gårdejer, viceborgmester i Stevns Kommune (V)
Lars Krobæk	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Dansk Erhverv	Tidl. adm. direktør i Dansk Erhverv

Frithiof Hagen	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd	Økonom i Arbejderbevægelsens Erhvervsråd.
Tine Roed	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af DI	Direktør i DI
Ole Draborg	Næstformand for Skatterådet udnævnt af skatteministeren, indstillet af Håndværksrådet	Direktør, Danske Malermestre
Niels Rasmussen	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af De Danske Landbofor. Og Dansk familielandbrug	Gårdejer
Arne Lægaard	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening	Borgmester i Holstebro Kommune (V)
Carsten Rasmussen	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening	Ungdomsskoleinspektør, 2. viceborgmester i Lejre kommune (S)
Else Møller	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening	Viceborgmester i Kerteminde Byråd (KF)
Lene Due	Udnævnt af skatteministeren, indstillet af Kommunernes Landsforening	Kommunalbestyrelsesmedlem Assens Byråd (S)
Frank Aaen	Valgt af Folketinget	Folketingsmedlem (EL)

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



ISBN 978-87-7059-625-1 Tryk Schultz Grafisk
