



SKAT

Skatterådets årsberetning

2015

MAJ 2016



Indhold

5	”Jubilæums”-forord v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen
14	Fysiske personers fradrag for tab på fordringer efter kursgevinstlovens § 14
28	Virksomhedsordningen
38	Moms og biler
44	Indtræden af skattepligt for fysiske personer
60	Biogas og bioolier, overskudsvarme og godtgørelse af elafgift
74	Statistik

”Jubilæums” – forord

v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen

Den 1. november 2015 var det 10 år siden, Skatterådet blev etableret. Det forhold, at Skatterådet har eksisteret i 10 år, opfordrer til både at se tilbage og at se frem.

Formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen giver et tilbageblik med udgangspunkt i Skatterådets årsberetninger for perioden 2005/2006 og til i dag.

Endelig ser Hanne Søgaard Hansen frem mod de kommende år i Skatterådet.

Indledning

Den 1. november 2015 er det 10 år siden, Skatterådet blev etableret.

Skatterådet blev etableret den 1. november 2005 samtidig med oprettelsen af SKAT. Skatterådet erstattede det tidligere Ligningsråd.

Det forhold, at Skatterådet har eksisteret i 10 år, opfordrer både til at se tilbage og at se frem. Mit tilbageblik er sket med udgangspunkt i Skatterådets årsberetninger.

Hver årsberetning viser noget om, hvilke problemstillinger Skatterådet det pågældende år prøvede kræfter med. Formandens forord eller indledende artikel viser, hvilke overvejelser og refleksioner af mere subjektiv eller værdiorienteret karakter, som arbejdet i Skatterådet det pågældende år gav anledning til.

Årsberetningernes indhold og måske navnlig formandens forord viser i lighed med årringene i en træstamme karakteren af Skatterådets arbejde i de enkelte år.

Jeg vil også i denne artikel berøre et emne, der er behandlet i flere af Skatterådets årsberetninger, nemlig antallet af de sager Skatterådet behandler og sagsbehandlingstiden.

Endelig vil jeg give mit bud på de kommende år i Skatterådet.

Om Skatterådet

Skatterådet er sammen med SKAT med til at forvalte lovgivningen om skatter og afgifter og lov om vurdering af landets faste ejendomme, men ikke lovgivning om told. Afgørelser truffet af Skatterådet kan ikke ændres af SKAT, men kan påklages til Skatteankestyrelsen.

Skatterådet består af 19 medlemmer, som er valgt af Folketinget eller udnævnt af skatteministeren, herunder efter indstilling fra interesseorganisationer. Der er tale om lægfolk, dvs. personer, der ikke er ansat i Skatteministeriet. Rådets medlemmer har således alle deres daglige virke uden for SKAT og repræsenterer dermed lægmandens synspunkt over for SKATs mere juridiske og lovtekniske tilgang.

Skatterådet behandler primært anmodninger om bindende svar. Bindende svar spiller en betydelig rolle i praksis. Dels giver et bindende svar den enkelte skattepligtige gennemsigtighed om de skattemæssige virkninger af gennemførte eller påtænkte dispositioner og styrker derved retssikkerheden. Dels har Skatterådets behandling af de principielle anmodninger om bindende svar betydning for skatteadministrationen og for fortolkningen af især – men ikke udelukkende – ny lovgivning.

Rådets arbejde er koncentreret om nye og principielle problemer inden for skat, moms, afgifter mv. Mange interessante problemstillinger forelægges og debatteres i rådet, og debatten går ofte videre end til rent skattetekniske spørgsmål. Da rådet er sammensat af personer med vidt forskellig baggrund og politisk opfattelse, bliver mange synsvinkler inddraget i debatten. Rådets afgørelser bliver til i dette spændingsfelt. Jeg mener, at denne særlige beslutningsmodel medvirker til at give afgørelserne en særlig legitimitet.

Om årsberetningerne

Skatterådet offentliggør som hovedregel de afgørelser om bindende svar, som Skatterådet afgiver. De offentliggjorte afgørelser læses af professionelle skattefolk, dvs. rådgivere, undervisere, forskere og andre med en faglig interesse.

Skatterådet vil imidlertid gerne give et mere generelt indtryk af arbejdet og debatten i Rådet også til andre, i det omfang det kan ske uden at komme i konflikt med de regler om tavshedspligt, som gælder i skatteforvaltningen. Skatterådet har derfor siden 2005/2006 udgivet en årsberetning.

Alle Skatterådets årsberetninger indeholder en række artikler om nogle af de konkrete afgørelser, som Skatterådet har truffet. Afgørelserne er omtalt, men omtalen har ikke karakter af en videnskabelig bearbejdning.

I hver af årsberetningerne har den siddende formand en artikel, hvor han eller hun kommer med egne betragtninger og refleksioner over Skatterådets arbejde, afgørelserne og forholdet til skatteadministrationen.

Skatterådet præsenterede sin første årsberetning i maj 2007. Formand for Skatterådet var advokat Lida Hulgaard. Årsberetningen vedrørte perioden fra 1. november 2005 til 31. december 2006. I årsberetningen 2005/2006 introducerede Lida Hulgaard formålet med en årsberetning: ”Med årsberetningen ønsker Skatterådet at give et mere generelt indtryk af debatten og arbejdet i rådet, også til andre, for eksempel politikere, journalister, studerende og interesserede borgere.”

I 2007 fokuserede årsberetningen på samspillet mellem rådet og lovgivningen og omtalte nogle eksempler på, at dette samspil går begge veje. Lida Hulgaard skrev blandt andet: ”De bindende svar er med til at afsløre ”sorte pletter” på det skatteretlige landkort. Mange spørgsmål opfordrer til et systemcheck af regelsættet på det pågældende område.”

Årsberetningen 2008 behandlede Skatterådets arbejde set med medlemmernes øjne. Daværende medlem af Skatterådet, Frank Aaen, bemærkede blandt andet, at ”For et folketingsmedlem er pladsen i Skatterådet en mulighed for at få indblik i, hvordan de regler, der bliver vedtaget i folketingssalen, virker i praksis.” Hans Borch Christiansen, der gennem mange år havde været medlem af det tidligere Ligningsråd, udtalte, at arbejdet i Skatterådet havde ændret karakter. ”Det store gennembrud var i 2003, da rådet fik mulighed for at træffe afgørelser om bindende svar. 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 årsberetningen 2009 var blikket rettet mod de bindende svar og det historiske forløb fra bindende forhåndsbesked og til bindende svar. Borger- og retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard kommenterede bindende svar ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel: ”Efter min vurdering er instituttet bindende svar af stor betydning for retssikkerheden på skatteministeriets område. Der skal derfor sikres 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 svar området være af stor betydning.”

Pr. 1. november 2010 blev jeg udnævnt som ny formand for Skatterådet og afløste dermed Lida Hulgaard. I årsberetningen beskrev jeg en ny formands tanker og overvejelser om Skatterådets arbejde og betydning. Jeg udtrykte det håb, at ”Skatterådet også fremover kan have respekt om sine afgørelser, og at de opleves som velbegrundede og rimelige, også selvom skatteyder ikke hver gang i de konkrete sager kan få det ønskede svar.”

Året efter, nemlig pr. 1. november 2011, blev der udnævnt et nyt Skatteråd. Årsberetningen 2011 præsenterede medlemmerne af det nye Skatteråd. Samtidig fortalte 3 repræsentanter for rådgiverbranchen om deres erfaringer, krav og for-

ventninger i forbindelse med Skatterådets behandling af anmodninger om bindende svar.

Årsberetningen 2012 fokuserede på SKATs varetagelse af sekretariatsfunktionen for Skatterådet. Jeg tilkendegav i min artikel, at ”Det er min opfattelse, at Skatterådssekretariatets indstillinger til Skatterådet skal opfylde to behov. Det ene behov er, at indstillingerne sætter alle i Skatterådet i stand til at forstå og vurdere de problemstillinger, der er i sagen, og at forstå og forholde sig til rækkevidden af det bindende svar. Det andet behov er, at den retsopfattelse, der kommer til udtryk i det bindende svar, skal følges af skattemyndighederne ved deres administration ikke blot i forhold til den skatteyder, der har fået det bindende svar, men den skal også danne grundlag for behandlingen af andre skatteydere med tilsvarende dispositioner.”

I 2013 blev en række sager omtalt i pressen. I pressens omtale blev der fokuseret på retssikkerhed eller mangel på samme på skatteområdet. Min artikel i årsberetningen 2013 omhandlede Skatterådets mulighed for at være en ekstra garant for retssikkerheden på skatteområdet. Ved opdateringen af Skatterådsaftalen i 2013 blev der således indsat flere nye punkter, der er med til at sikre, at Skatterådet med endnu større vægt end tidligere kan sende signaler til skatteadministrationen om, at der skal være fornuft, rimelighed og proportionalitet i administrationen af skatte- og afgiftslovgivningen.

Årsberetningen for 2014 fokuserede på en række enkeltelementer i behandlingen af anmodninger om bindende svar, som både involverer sekretariatet og Skatterådet. Min artikel fokuserede på formulering af spørgsmål i anmodningerne om bindende svar, det personlige fremmøde og afvisning af en anmodning om bindende svar.

Alle årsberetningerne kan findes på www.skat.dk.

Om antallet af sager, sagsbehandlingstid mv.

Hver af Skatterådets årsberetninger indeholder en statistikdel, der i tal og procenter beskriver, hvor mange sager Skatterådet har fået forelagt, hvilke emner anmodningerne har omhandlet, og hvor lang den gennemsnitlige sagsbehandlingstid er.

Nedenstående oversigt viser for perioden 2005/2006 til og med 2015 antallet af samtlige bindende svar i det enkelte år, herunder hvor mange af de bindende svar der er behandlet af Skatterådet.

År	Sager om bindende svar	Heraf behandlet af Skatterådet	Heraf behandlet af SKAT
2005/2006	7.053	479	6.574
2007	6.079	609	5.470
2008	6.137	417	5.720
2009	4.837	312	4.525
2010	4.515	358	4.157
2011	4.448	364	4.084
2012	4.631	291	4.340
2013	4.100	337	3.763
2014	4.417	298	4.119
2015	4.467	248	4.219

Som det ses af oversigten, har Skatterådet i perioden 1. november 2005 til 31. december 2015 behandlet i alt 3.713 sager om bindende svar. Antallet af sager om bindende svar har været nogenlunde stabilt i perioden 2009 – 2015. Tilsvarende ses, at Skatterådet i hvert af årene i den pågældende periode har behandlet mellem 250 og 350 sager.

I den allerførste årsberetning bemærkede den daværende formand for Skatterådet, Lida Hulgaard, at det er af afgørende betydning for brugbarheden

af de bindende svar, at forespørgsler besvares inden for rimelig tid. Derfor har sagsbehandlingen og sagsbehandlingstiden høj prioritet. Lida Hulgaard bemærkede dog også, at det er de tungeste af sagerne, der forelægges for Skatterådet, og der må derfor forventes en længere sagsbehandlingstid.

Jeg kan fuldt ud tilslutte mig Lida Hulgaards betragtninger om sagsbehandlingstiden. Jeg må dog også erkende, at på trods af at der gennem alle årene har været arbejdet målrettet på den kortest mulige sagsbehandlingstid, så er det ikke lykkedes at nedbringe sagsbehandlingstiden. Tværtimod er sagsbehandlingstiden steget de seneste par år. Det ses af nedenstående oversigt over den gennemsnitlige sagsbehandlingstid i de enkelte år:

- 2005/2006 på 126 dage
- 2007 på 164 dage
- 2008 på 151 dage
- 2009 på 180 dage
- 2010 på 181 dage
- 2011 på 178 dage
- 2012 på 179 dage
- 2013 på 170 dage
- 2014 på 200 dage
- 2015 på 243 dage.

En af forklaringerne på, at det ikke er lykkedes at nedbringe sagsbehandlingstiden, kan være sagernes stadigt stigende kompleksitet.

På grund af stigningen i sagsbehandlingstiden har der på det seneste været stor fokus på sagernes alder. Gamle sager er blevet opprioriteret, og det er lykkedes at få afgjort de fleste af de sager, der havde rundet 1-års fødselsdag.

Årsberetningernes statistikdel beskriver også i tal, hvilke sagstyper Skatterådet har fået forelagt. Som det fremgår af nedenstående oversigt, er der over tid sket en ændring i, hvilket fagområde der har givet flest sager de enkelte år:

2005/2006:	erhvervsforhold
2007:	ejendomsafståelse
2008:	ejendomsafståelse
2009:	selskabs- og aktionærforhold
2010:	selskabs- og aktionærforhold
2011:	selskabs- og aktionærforhold
2012:	selskabs- og aktionærforhold
2013:	selskabs- og aktionærforhold
2014:	selskabs- og aktionærforhold
2015:	moms og afgifter.

Om fremtiden

Det er som bekendt nemmere at spå om fortiden end om fremtiden, men jeg prøver alligevel. Skatterådet er ofte en juridisk frontlinje, hvor de nyeste tendenser og dispositioner på skatte- og afgiftsområdet bliver testet første gang. Det er min forventning, at der i mange år fremover vil være et Skatteråd, som med deltagelse af lægmænd træffer afgørelser, der ikke blot fortolker loven, men som også trækker grænserne og fastlægger de rammer, som skatteadministrationen efterfølgende skal arbejde indenfor.

Skatterådet vil derfor også i fremtiden indtage en stærk rolle som garant for retssikkerheden. Skatterådet kan nemlig som et af de få organer inden for skatteadministrationen sende stærke og vigtige signaler til SKAT. Signaler om, at SKAT ved administrationen af skattelovgivningen i bred forstand, dvs. både ved kontrol af den enkelte skatteyder, ved afgivelse af bindende svar fra SKAT, ved redigering af den juridiske vejledning, udsendelse af styresignaler og anden kontakt med skatteyderne, også skal være opmærksomme på rimelighed og saglighed.

Det er mit håb, at Skatterådet også fremover ved sit virke i de konkrete sager kan inspirere lovgiver til at justere eller ændre i skattelovgivningen, når de konkrete sager afdækker et behov for at se nærmere på lovgivningen.

Endvidere er det mit ønske, at SKAT vil fortsætte arbejdet med at nedbringe sagsbehandlingstiden og have fokus på gamle sager, så flest mulige sager ikke skal fejre fødselsdag på SKATs eller Skatterådets bord. Det er selvfølgelig først og fremmest op til SKAT at indfri dette ønske, men rådgiverne kan give en hjælpende hånd ved at formulere klare og veloplyste anmodninger og ved at svare på henvendelser fra SKAT så hurtigt som muligt.

Endelig håber jeg, at Skatterådet vil udnytte de muligheder, som den seneste Skatterådsaftale fra 2013 gav rådets medlemmer til at få indflydelse på SKATs generelle arbejdsplaner. Det er således aftalt mellem direktøren for SKAT og mig, at Skatterådet en gang om året skal have mulighed for at drøfte SKATs målsætninger og initiativer for Indsats og Kundeservice, ligesom Borger- og retssikkerhedschefen drøfter sit udkast til arbejdsplan med rådet. Det er en glimrende lejlighed for rådet til at komme med forslag og ideer til det fremtidige arbejde i SKAT.

Jeg vil sluttelig lykønske Skatterådet med de første 10 år og ønske alt godt for de kommende år. Jeg vil samtidig benytte lejligheden til at sige tak både for det konstruktive og inspirerende samarbejde med medlemmerne i Skatterådet og også tak til SKAT for det meget dygtige og grundige arbejde, som medarbejderne udfører i hver eneste sag, der forelægges for Skatterådet.

Hanne Søgaard Hansen

Fysiske personers fradrag for tab på fordringer efter kursgevinstlovens § 14

Skatterådet har i december 2015 og januar 2016 behandlet en række anmodninger om bindende svar vedrørende fysiske personers fradrag for tab på fordringer efter kursgevinstlovens § 14.

Afgørelserne vedrører bl.a. spørgsmål om, hvorvidt visse tab med relation til den private formuesfære er omfattet af kursgevinstlovens § 14.

Skatterådets afgørelser bidrager til at fastlægge anvendelsesområdet for kursgevinstlovens § 14.

Rådet fandt endvidere, at der for visse fordringer allerede fandtes en administrativ praksis, som kun kunne ændres med fremadrettet virkning. Det har ført til, at SKAT har udsendt et styresignal SKM2016.173.SKAT om kursgevinstlovens § 14.

Afgørelserne belyser også, på hvilket tidspunkt tab efter kursgevinstlovens § 14 kan fratrækkes.

Baggrund – ændringen af kursgevinstlovens § 14

Folketinget vedtog ved lov nr. 724 af 25. juni 2010 en ny regel, kursgevinstlovens § 14, om fysiske personers fradrag for tab på fordringer. Samtidig blev den hidtidige regel om skattefrihed for danske fordringer, som opfyldte mindsterentekravet, ophævet.

Baggrunden for ændringen var, at Danmark havde modtaget en åbningskrivelse fra Europa-Kommissionen, som fandt, at den daværende retstilstand var EU-stridig, fordi den indebar en forskelsbehandling af fordringer i danske kroner og fordringer i fremmed valuta. Kursgevinsten på en fordring i danske kroner var skattefri, hvis renten på fordringen mindst udgjorde en rente, der svarede til mindsterenten. Kursgevinster på fordringer i fremmed valuta var derimod skattepligtige.

Ved ændringen blev der indført generel skattepligt for gevinst og tab på fordringer. Skattepligten gælder, uanset om fordringen er i danske kroner eller i fremmed valuta, og uanset hvilken rente fordringen forrentes med.

Praksis efter lovændringen

Fra praksis om bestemmelsen i kursgevinstlovens § 14 kan nævnes følgende afgørelser:

- I SKM2011.847.SR fandt Skatterådet, at når en person havde forudbetalt for undervisning og ikke fik leveret hele undervisningen som følge af skolens konkurs, kunne personen foretage fradrag for den del af forudbetalingen, der ikke var leveret undervisning for.
- I maj 2012 – i forbindelse med Cimber Sterlings konkurs – meldte Skatteministeriet ud, at personer kunne foretage fradrag for tab, når de havde forudbetalt for en flybillet, men ikke fik leveret flyrejsen, fordi flyselskabet gik konkurs.
- I sagen SKM2014.212.LSR havde en lønmodtager/direktør fået udbetalt beløb fra Lønmodtagernes Garantifond, der kun dækkede en del af løntilgodehaverdet. Klageren var berettiget til tabsfradrag efter kursgevinstlovens § 14, hvis han samtidig selvangav lønindkomst for samme periode, som han fik tabsfradrag for. På grund af forskellen i beskatningen ville dette dog medføre et provenumæssigt tab for klageren.
- I SKM2014.242.SR bekræftede Skatterådet, at tab på løn mv. som følge af arbejdsgiverens konkurs kunne fradrages i henhold til kursgevinstlovens § 14. Lønindtægten skulle indtægtsføres som personlig indkomst. Det blev desuden bekræftet, at skatteyderen i stedet kunne vælge at følge den praksis, som var gældende før vedtagelsen af den nye kursgevinstlovs § 14, hvorefter der blev givet fradrag i den personlige indkomst for den del af lønnen, som lønmodtageren ikke fik dækning for i arbejdsgiverens konkursbo.
- I SKM2014.795.LSR fandt Landsskatteretten, at kravet på erstatning for tabt arbejdsfortjeneste, svie og smerte samt renter som følge af en arbejdsulykke kunne fradrages i medfør af kursgevinstlovens § 14. Kravet, der var anmeldt i arbejdsgiverens konkursbo, var forud for konkursen anerkendt af arbejdsgiveren. For så vidt angik tabt arbejdsfortjeneste, der var at sidestille med lønindkomst, og renter, var fradrag dog betinget af, at beløb, der svarede til erstatningsbeløbene, blev medregnet ved indkomstopgørelsen.

Højesteretsdomme

To højesteretsdomme, SKM2013.779.HR og SKM2009.318.HR, omtales her, fordi de har haft særlig betydning for Skatterådets senere afgørelser, der omtales senere:

SKM2013.779.HR

Et dansk selskab havde i 2004 indgået aftale med et russisk selskab om køb af aktierne i et andet russisk selskab. Aftalen var betinget af, at en række betingelser blev opfyldt, og det var derfor aftalt, at transaktionen først skulle gennemføres i august 2006. På det tidspunkt kunne det konstateres, at den russiske medkontrahent ikke kunne opfylde betingelserne og i øvrigt ikke agtede at opfylde aftalen.

Ved voldgiftskendelse blev det i 2007 fastslået, at medkontrahenten uberettiget havde hævet aftalen, og at det danske selskab derfor havde ret til erstatning svarende til positiv opfyldelsesinteresse.

Det danske selskab gjorde gældende, at erstatningen var skattefri efter statskattelovens § 5.

Højesteret fandt, at erstatningen skattemæssigt skulle sidestilles med en gevinst ved afståelse af aktier.

SKM2009.318.HR

To selskaber havde solgt aktierne i et datterselskab. De havde i den forbindelse stillet en delvis garanti for, at en fordring, som det solgte selskab havde mod tredjemand, ville blive betalt.

Fordringen blev ikke betalt, og sælgerne betalte derfor garantibeløbet til det solgte selskab og overtog samtidig kravet mod tredjemand. Efterfølgende blev fordringen delvist betalt af tredjemand. Sælgerne gjorde gældende, at de havde haft et tab på fordringen for den del, der ikke blev betalt.

Højesteret fastslog, at garantistillelsen var en nødvendig forudsætning for fastsættelse af købesummen for de solgte aktier i datterselskaberne. Selve garantistillingen, der dannede grundlag for overtagelse af fordringen mod tredjemand, skulle

derfor indgå i avanceopgørelsen af det bagvedliggende forhold, nemlig aktiesalget, og ikke i opgørelsen af gevinst eller tab omfattet af kursgevinstloven, som sælgerne realiserede på pengefordringen. Det samme gjaldt den senere betaling til køberne ved frigivelse af et depot.

I relation til kursgevinstloven fastsatte Højesteret derfor anskaffelsessummen for pengefordringen til kursværdien på det senere erhvervelsestidspunkt for kravet mod tredjemand (nemlig tidspunktet for frigivelsen af depotet over for køberne). På det tidspunkt oversteg kursværdien ikke det faktisk modtagne beløb fra tredjemand. Der var derfor ikke lidt noget fradragsberettiget kurstab.

Skatterådets praksis i 2015 og starten af 2016

På Skatterådets møder i december 2015 og januar 2016 blev der givet bindende svar i 5 sager om anvendelsen af kursgevinstlovens § 14.

Alle spørgerne var fysiske personer, som havde tabt penge i forbindelse med forskellige transaktioner, og som ønskede fradrag i henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 1. Kursgevinstlovens § 14 vedrører som nævnt fysiske personers gevinst og tab på fordringer. Bestemmelsen omfatter ikke personer, som driver pengenering.

I henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 2, kan hovedaktionærer og nærtstående ikke foretage fradrag for tab efter stk. 1.

Den nuværende § 14 har virkning for fordringer, der er stiftet den 27. januar 2010 eller senere.

Sagerne kan opdeles i følgende kategorier:

- Sager, hvor en fysisk person havde forudbetalt for entrepriser vedrørende den private bolig og efterfølgende ved domstolene fik tilkendt et erstatningsbeløb for fejl og mangler ved det udførte arbejde, som derefter ikke blev betalt.
- Sager, hvor en fysisk person havde investeret i udlandet via internettet, og det efterfølgende viste sig, at det hele tiden havde været bedrageri.
- En sag, hvor en person (kommanditist) havde lidt et tab i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed, men hvor tabet ikke blev anset for en driftsom-

kostning omfattet af kursgevinstlovens § 17. Personen ønskede derfor i stedet fradrag for tabet efter kursgevinstlovens § 14.

I det følgende gengives nogle af de synspunkter, som ligger til grund for Skatterådets vurdering af disse sager.

Hvilke fordringer er omfattet af kursgevinstlovens § 14?

Kursgevinstlovens § 1, stk. 1, nr. 1, afgrænser, hvilke fordringer der er omfattet af lovens regler. Loven omfatter således ”pengefordringer”. Andre typer af fordringer og krav mv. er altså ikke omfattet af kursgevinstloven (bortset fra finansielle kontrakter omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3).

Det fremgår af lovens forarbejder, at det er afgørende for, om der er tale om en pengefordring omfattet af loven, at der foreligger et ”retligt krav på betaling i form af penge”.

Afgrænsningen efter § 1 medfører, at en fordring ikke på én gang kan være omfattet af kursgevinstloven og af andre avancebeskatningsregler.

Hvis der ikke er tale om et retligt krav på penge, men om en anden form for retligt krav, vil det være andre regler, som finder anvendelse, fx aktie- eller ejendomsavancebeskatningsreglerne eller statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a.

Generelt om fysiske personers private fordringer

Det fremgår af lovens forarbejder, at kursgevinstlovens § 14 ikke tilsigtede at ændre på de grundlæggende principper i kursgevinstloven. Det var således ikke hensigten at ændre på, hvilke fordringer der er omfattet af loven eller på avanceopgørelsen efter § 26.

Bemærkningerne til lovforslaget kan nærmest læses således, at de allerede eksisterende regler, som fandt anvendelse på fordringer i fremmed valuta, nu også som udgangspunkt skulle gælde for fordringer i danske kroner. Det må derfor antages, at der alene er fradrag for tab på fordringer i danske kroner i det omfang, et tilsvarende tab i fremmed valuta kunne fradrages inden lovændringen.

Lovbemærkningerne til kursgevinstlovens § 14 peger også i retning af, at der ikke med lovændringen er tilsigtet en anderledes afgrænsning for personer end for selskaber med hensyn til, hvilke tab og gevinster der skal henføres til kursgevinstloven. Højesteretspraksis i SKM2013.779.HR og SKM2009.318.HR, som forholder sig til den principielle afgrænsning for selskaber, må derfor som udgangspunkt finde tilsvarende anvendelse for personers gevinster og tab.

Tab i kontraktforhold

I de ovennævnte domme SKM2013.779.HR og SKM2009.318.HR fastslår Højesteret det princip, at tab eller gevinst, der reelt er opstået i et kontraktforhold, og som ikke er omfattet af kursgevinstloven, fx tab vedrørende aktieoverdragelser, hverken direkte eller indirekte kan komme i betragtning som et fradragsberettiget tab efter reglerne i kursgevinstloven.

Dommene er også i overensstemmelse med det almindelige skatteretlige princip om, at en erstatning skal beskattes på samme måde som det, erstatningen træder i stedet for. I modsat fald ville situationen i en række tilfælde også være den, at tab og gevinst skulle behandles efter forskellige regelsæt og indebære en asymmetrisk beskatning. Et tab ville være omfattet af kursgevinstloven (og dermed fradragsberettiget), mens en gevinst kunne være omfattet af fx aktie-, statskatte- eller ejendomsavancebeskatningsloven (og dermed potentielt være skattefri).

Selvom erstatningskrav mv., der udspringer af et kontraktforhold, har karakter af pengefordringer, er udgangspunktet i Højesterets praksis således, at tab, der er opstået i kontraktforhold (fx som følge af ansvarspådragende handlinger, misligholdelse mv.), ikke er omfattet af kursgevinstloven, idet fradragsretten skal bedømmes efter de regler, der gælder for kontraktforholdet.

Har en person fx indgået en aftale, som har tilknytning til privatsfæren, fx forudbetalt for et nyt køkken til sin private bolig, er denne ”aftale” skatteretligt omfattet af statskattelovens § 5, stk. 1, litra a. Det vil sige, at udgifter og dermed tab knyttet til aftalen ikke kan fradrages skattemæssigt, da der er tale om et formue-tab.

Domme, herunder særligt SKM2009.318.HR, viser samtidig, at heller ikke definitionen af anskaffelsessummen i kursgevinstlovens § 26, stk. 2, medfører, at en betaling eller lignende i et kontraktforhold uden videre kan videreføres som anskaffelsessum på eventuelle pengefordringer, som måtte udspringe af kontraktforholdet.

Som det fremgår af SKM2009.318.HR, fandt Højesteret, at ved opgørelsen efter kursgevinstlovens § 26, stk. 1, af gevinst eller tab på en tiltransporteret fordring, var det kursværdien på erhvervelsestidspunktet, der skulle lægges til grund. Da det ikke var godtgjort, at værdien af fordringen på erhvervelsestidspunktet oversteg det provenu, som efterfølgende indkom på fordringen, fandt Højesteret, at der ikke var noget fradragsberettiget beløb.

Det tab, der knyttede sig til garantistillelsen og den deraf følgende betaling til køber, skulle derimod indgå i opgørelsen af aktieavancen.

Hvis der havde været hjemmel til fradrag efter kursgevinstloven for sådanne tab, måtte det antages, at der også inden indførelsen af den nuværende § 14 var hjemmel til at foretage fradrag, når der var tale om en fordring i fremmed valuta. Den manglende praksis peger imidlertid i retning af, at der ikke var hjemmel til at foretage fradrag for disse fordringer, når fordringen var i fremmed valuta.

Tab uden for kontraktforhold

På samme måde som et tab i kontraktforhold først og fremmest skal henføres til kontraktforholdet, uanset om der efterfølgende opstår en pengefordring som følge af tabet, vil andre tab, som ikke kan henføres til et kontraktforhold, først og fremmest skulle henføres til den skadevoldende begivenhed, uanset om der efterfølgende opstår en pengefordring som følge af tabet.

Hvis en skatteyder lider et tab som følge af fx strafbare handlinger mv., der ikke direkte kan henføres til et kontraktforhold, må dette tab derfor som udgangspunkt efter almindelige skatteretlige principper falde uden for kursgevinstlovens anvendelsesområde. Tabet skal dermed først og fremmest anses for et ikke fradragsberettiget formuetab efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, medmindre tabet fx kan anses for en fradragsberettiget driftsomkostning.

Det kan fx være tab lidt ved investeringer i udlandet via internettet, hvor det efterfølgende viser sig, at der var tale om bedrageri.

Tab opstået i relation til drift af en erhvervsvirksomhed uden at være omfattet af kursgevinstlovens § 17

Når en person i forbindelse med drift af en erhvervsvirksomhed lider et tab, som ikke anses for en driftsomkostning, kan tabet ikke fradrages i henhold til kursgevinstlovens § 17.

Spørgsmålet er herefter, om tabet i stedet kan fradrages i henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 1.

Af bemærkningerne til lovforslaget til lov nr. 724 af 25. juni 2010 fremgår følgende vedrørende den foreslåede § 14:

”Kursgevinstlovens § 17 vedrørende tab på fordringer, der er erhvervet som vederlag i næring, og tab på fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift i virksomheden, videreføres, således at sådanne tab i samme omfang som i dag kan fradrages efter statsskattelovens § 6 a.”

Af Skatteministeriets kommentar til høringssvar fra Dansk Landbrugsrådgivning, Landscentret, fremgik bl.a. følgende:

”(…)

Afgrænsningen mellem kursgevinstlovens § 14 og 17 vil være den samme, som den hidtidige afgrænsning mellem tilfælde, hvor adgangen til fradrag har været afskåret og tilfælde, hvor der har været adgang til fradrag efter kursgevinstlovens § 17. Hidtidig praksis vil således fortsat være relevant til belysning af afgrænsningen af kursgevinstlovens § 17.”

Lovgiver har i § 17 betinget fradragsretten af, at der er tale om driftsomkostninger. Det har formodningen imod sig, at man i stedet blot kan anvende § 14, hvis betingelserne i § 17 ikke er opfyldt. Dette burde i givet fald fremgå udtrykkeligt af forarbejderne.

Dette synes også at kunne finde støtte dels i ovennævnte bemærkninger i lovforslaget, dels i høringssvaret til Dansk Landbrugsrådgivning.

Både ordlyd, lovbemærkninger og høringssvar medfører, at hvis en persons tab har relation til drift af en erhvervsvirksomhed, og efter tidligere lovgivning og praksis alene skulle vurderes i forhold til § 17, så skal samme situation stadig kun vurderes i relation til § 17.

Det betyder, at enten skal tab på en fordring vurderes i forhold til § 17, eller også skal tabet vurderes i forhold til § 14.

Et tab opstået i forbindelse med drift af en virksomhed kan således ikke blive omfattet af kursgevinstlovens § 14, hvis tabet ikke kan fradrages i henhold til kursgevinstlovens § 17.

Hvilke situationer er omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 1?

Følgende situationer er fx omfattet af kursgevinstloven, således at personer kan foretage fradrag for eventuelle tab:

- Tab ved (penge)udlån.
- Tab ved indlån (banken går konkurs).
- Tab på obligationer.
- Tab som følge af, at personen som kautionist har betalt en andens gæld, og debitor (den oprindelige debitor) ikke betaler til kautionisten.

Hvilke situationer er ikke omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 1?

Følgende situationer er fx ikke omfattet af kursgevinstloven, og fysiske personer har derfor ikke fradrag i henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 1:

-
-
1. Tab på forudbetalinger for private ydelser, både varer og arbejdsydelser, grundet manglende levering.
 2. Tab pga. manglende betaling af erstatningskrav for varer og arbejdsydelser relateret til den private formuesfære, fx vedrørende mangler ved udførelse af arbejde på privat bolig.
 3. Tab på grund af manglende betaling af erstatning for svie og smerte.
 4. Tab, der er opstået i relation til drift af en erhvervsvirksomhed, men som ikke omfattes af kursgevinstlovens § 17.
 5. Tab ved bedrageri.
 6. Tab ved tyveri mv.

Situationer, hvor der er en fast administrativ praksis

I følgende situationer anses der at have foreligget en fast administrativ praksis, som kun kan ændres med virkning for fremtiden og med passende varsel:

1. Tab på forudbetalinger for private ydelser, både varer og arbejdsydelser, grundet manglende levering.
2. Tab pga. manglende betaling af erstatningskrav for varer og arbejdsydelser relateret til den private formuesfære, fx vedrørende mangler ved udførelse af arbejde på privat bolig.
3. Tab på grund af manglende betaling af erstatning for svie og smerte.

SKAT har den 18. marts 2016 udsendt et udkast til styresignal i høring, således at denne administrative praksis bliver ændret med fremadrettet virkning.

Fradragstidspunkt – realisationsprincippet

Skatterådets afgørelser kommer også ind på spørgsmålet om, på hvilket tidspunkt en person som kreditor kan fradrage et tab i henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 1. Her skal blot gengives nogle hovedtræk, som også berøres i ovennævnte udkast til styresignal.

Det gælder her, at tabet kan fradrages, når det er endeligt konstateret. Spørgsmålet er så, hvornår tabet kan anses for *endeligt* konstateret.

Hvis debitor er et selskab, er det i praksis accepteret, at tabet kan fratrækkes, når konkursboets kurator har meddelt, hvad den endelige dividende højst kan forventes at blive. Har kurator fx i 2015 meddelt, at den endelige dividende højst vil blive på 40 pct., så kan de 60 pct. af fordringen, som med sikkerhed er tabt, fratrækkes i 2015.

Er debitor en person, kan den praksis, som gælder, når debitor er et selskab, imidlertid ikke anvendes. Fordringen mod debitor består således fortsat, også efter at debitors eventuelle konkursbo er afsluttet. Der kan heller ikke foretages fradrag, når en debitor, som er en person, har afgivet en insolvenserklæring.

Når debitor er en person, kan et tab først anses for at være endeligt konstateret, når fordringen bortfalder som følge af forældelse, akkord, eftergivelse mv.

Uanset om debitor er et selskab eller en person, kan tabet ikke fradrages blot fordi det er dyrt og besværligt at inddrive kravet i det land, hvor debitor har værneting.

Hvis en person undtagelsesvist har tilladelse til at anvende lagerprincippet, fradrages tabet dog efter andre regler.

Regelgrundlaget

Kursgevinstlovens § 1

Denne lov omfatter

1. gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve,
(...)

Stk. 3. Loven omfatter ikke gevinst og tab på fordringer og gæld, der indgår i beskattningen af avance ved salg af fast ejendom, der henhører til den skattepligtiges næringsvej, jf. statsskattelovens § 4, jf. § 5 a.

Stk. 4. Loven omfatter endvidere ikke gevinst og tab på konvertible obligationer og præmieobligationer.

(...)

Kursgevinstlovens § 14, stk. 1

Gevinst og tab på fordringer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog stk. 2 og §§ 15, 17 og 18. 1. pkt. finder dog alene anvendelse, hvis årets nettogevinst eller nettotab sammenlagt med nettogevinster og nettotab omfattet af § 23 og gevinst og tab på investeringsbeviser i obligationsbaserede investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 22, overstiger 2.000 kr.

Kursgevinstlovens § 15, stk. 1

Fradrag for tab efter § 14, stk. 1, på fordringer, der er optaget til handel på et reguleret marked, er betinget af, at told- og skatteforvaltningen inden udløbet af selvangivelsesfristen efter skattekontrollovens § 4, stk. 1, 1. pkt. for det indkomstår, hvor erhvervelsen har fundet sted, har modtaget oplysninger om erhvervelsen af fordringen med angivelse af fordringens identitet, antallet eller pålydende værdi, anskaffelsestidspunktet og anskaffelsessummen.

Statsskattelovens § 5

Til indkomsten henregnes ikke:

a) Formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi - medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi -, eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer) for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne. (...)

Den under a og b omhandlede formueforøgelse, ligesom også den formueformindskelse, der fremkommer ved formuegenstandes synken i værdi, kommer derfor kun i betragtning, for så vidt som formuens udbytte derved er blevet forøget eller formindsket, og da kun med beløbet af den således fremkomne udbytteforøgelse eller udbytteformindskelse.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2016.134.SR, SKM2016.135.SR, SKM2016.136.SR,
SKM2016.137.SR, SKM2016.138.SR



Virksomhedsordningen

Skatterådet har afgivet en række bindende svar om fortolkning af virksomhedsskatteloven.

Baggrunden er, at loven er blevet ændret med henblik på at imødegå utilsigtet brug af virksomhedsordningen.

Der er bl.a. sket begrænsning af mulighederne for at spare op i ordningen og begrænsning af mulighederne for at stille virksomhedens aktiver til sikkerhed for gæld uden for virksomheden.

Skatterådets afgørelser bidrager til afklaring af rækkevidden af de nye regler.

Baggrunden for sagerne – et lovindgreb

Virksomhedsordningen er en valgfri beskatningsform, der giver erhvervsdrivende flere fordelagtige muligheder.

Blandt andet giver loven mulighed for at opnå en lavere marginal beskatning, hvis der spares op i ordningen. Om der spares op eller ej afhænger hovedsageligt af størrelsen på virksomhedens resultat sammenholdt med størrelsen på de private hævninger, virksomhedsejeren foretager i virksomheden.

Alt andet lige vil opsparing i virksomheden medføre, at der opsamles likvider i virksomheden. Hvis disse midler anvendes til privatforbrug, vil der være tale om en hævning. Principielt indeholder virksomhedsordningen således kun erhvervs-mæssige aktiver og passiver samt eventuelt opsparret overskudslikviditet.

Reglerne i virksomhedsskatteloven er blevet ændret ved lov nr. 992 af 16. september 2014, et lovindgreb, der skal imødegå utilsigtet brug af virksomhedsordningen.

Den utilsigtede anvendelse af ordningen bestod fx i, at privat gæld blev indskudt i ordningen med henblik på at undgå at hæve midler i virksomhedsordningen til betaling af renter og afdrag på denne private gæld. Når låneprovenuet herefter blev placeret uden for ordningen, kunne det desuden finansiere privatforbrug.

Konsekvensen var betydeligt forbedrede muligheder for opsparing af optjent overskud til den lempelige aconto skattesats i forhold til, hvad der var hensigten med ordningen.

Denne utilsigtede brug af virksomhedsordningen medfører en negativ indskudskonto (egenkapital) i virksomhedsordningen. Der blev derfor ved lovindgrebet vedtaget regler, der forhindrer opsparing, hvis indskudskontoen er negativ.

Disse regler har ikke givet anledning til sager for Skatterådet.

Med lovindgrebet indførtes også en ny bestemmelse, virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, der har til formål at imødegå en anden utilsigtet måde at anvende virksomhedsordningen på, nemlig belåning af virksomhedens aktiver. I stedet for at virksomhedsejeren afholdt privatforbrug ved hævning af virksomhedens indtjente midler, blev privatforbruget finansieret med provenuet af lån uden for virksomhedsordningen. Lånene blev ydet med sikkerhed i virksomhedens aktiver. Metoden førte til, at der kunne spares op i virksomhedsordningen, selv om midlerne reelt var forbrugt.

Den nye bestemmelse i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, lyder i uddrag: ”Stilles aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, anses det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse for overført til den skattepligtige (...)”

Bestemmelsen gælder dog ikke, hvis sikkerhedsstillelsen er foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, jf. § 10, stk. 7.

Reglen har givet anledning til adskillige anmodninger om bindende svar og betydelige fortolkningsvanskeligheder. Nedenfor beskrives retsstillingen omkring sikkerhedsstillelser i lyset af Skatterådets afgørelser.

Sikkerhedsstillelse ved kaution

Allerede under lovens forberedelse blev det diskuteret, i hvilket omfang en virksomhedsejers påtagelse af en kautionsforpligtelse var omfattet af reglerne. Andre typer af sikring mod tab på udlån gav også anledning til diskussion, men det er kautioner, der har givet anledning til sager for Skatterådet. I det følgende vil der derfor blive fokuseret på disse regler.

Skatteministeren har i et svar til Folketingets Skatteudvalg (SAU alm. del spørgsmål 247 af 5. december 2014) udtalt, at en kaution ikke i sig selv er en sikkerhedsstillelse i lovindgrebets forstand. Efter en konkret vurdering, vil en kaution dog "(...) i særlige tilfælde kunne indebære, at virksomhedens aktiver er stillet til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen. Dette følger af en fortolkning af (...) § 10, stk. 6, som den er gengivet oven for, og formålet med lovgivningen, som er at hindre en utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen."

Ministeren uddyber: "Der kan således være tale om et arrangement i et pengeinstitut, der har en karakter, hvor der efter en konkret vurdering er en klar sammenhæng mellem muligheden for kredit i privatsfæren og indestående på virksomhedens driftskonto eller lignende. Fx kan kreditten være opnået ved at stille krydsende kautioner. I sådan en situation vil kautionerne kunne anses for at udgøre en sikkerhedsstillelse, hvis der ikke er stillet særskilt privat sikkerhed for den gæld, der kautioneres for."

Ministerens svar kan opsummeres således: Kaution er ikke umiddelbart sikkerhedsstillelse i lovens forstand. Kaution er dog sikkerhedsstillelse, hvis den er afgivet som en del af "*et arrangement*" med en långiver, og der er en *klar sammenhæng mellem muligheden for kredit i privatsfæren og virksomhedens aktiver*, uden at der er stillet *særskilt privat sikkerhed* for gælden.

Skatterådet har i et antal sager fundet, at betingelserne ikke var opfyldt, og at kautionerne derfor ikke var omfattet af § 10, stk. 6. Det drejer sig om sagerne SKM2015.566.SR, SKM2015.616.SR, SKM2015.693.SR, SKM2015.566.SR, SKM2015.772.SR, SKM2015.787.SR, SKM2016.18.SR og SKM2016.48.SR.

Skatterådet har i SKM2015.528.SR omvendt fundet, at en kaution var en sikkerhedsstillelse.

SKM2015.528.SR

Den eneste sag, hvor en kaution hidtil er blevet anset for en sikkerhedsstillelse, er SKM2015.528.SR. Sagen kan kort refereres således:

Spørgeren ønskede at omdanne sin virksomhed med minkproduktion til et selskab. Overdragelsen af virksomheden blev berigtiget med aktier/anpartar og et kontant tilgodehavende. Overdragelsen skete således, at der opstod et behov for en kreditramme i selskabet på 5 mio. kr. til diverse driftsudgifter. Ud over sikkerhed i selskabets aktier, ønskede pengeinstituttet, at spørgeren stillede personlig kaution.

I begrundelsen for indstillingen til Skatterådet henviste SKAT til skatteministerens ovennævnte svar til Skatteudvalget på spørgsmål 247.

SKAT nævner desuden bl.a., at selskabets kreditramme i betydelig grad oversteg spørgerens private formue, og at det måtte antages, at kreditrammen alene kunne etableres, fordi långiver havde henset til kautionistens indestående i virksomhedsordningen.

Konklusionen var derfor, at der efter en samlet konkret vurdering var stillet aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for gæld uden for virksomhedsordningen, jf. § 10, stk. 6.

Herefter var spørgsmålet, om sikkerhedsstillelsen var omfattet af undtagelsen i virksomhedsskattelovens § 10, stk. 7, fordi den var foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Her var det SKATs opfattelse, at trans-

aktionen syntes udformet på en måde, der ikke forekom kommercielt begrundet. Udformningen af overførslen af virksomheden forudsatte et interessefælleskab. Transaktionen ville derfor ikke finde sted mellem parter, der handlede på armslængdevilkår.

Den valgte udformning af transaktionen skabte behov for kreditrammen, uden at det var udelukket, at den kunne bruges til andet end det oplyste formål.

Gennem det stiftertilgodehavende, der fremkom ved transaktionen, var der *mulighed for, at kreditrammen kunne anvendes som en kreditfacilitet i privatsfæren*. (Se nærmere nedenfor om begrebet erhvervsmæssig sikkerhedsstillelse efter § 10, stk. 7.)

SKAT indstillede herefter, at der skete beskatning efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6.

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse og supplerede med en præcisering af, at kautioner ikke i sig selv medfører beskatning efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6. Skatterådet bemærkede også, at rådet tillagde det særlig vægt, at spørger via stiftertilgodehavendet fik adgang til den kreditfacilitet, der med afsæt i kautionen blev etableret i selskabet, og at spørger derved kunne finansiere sit privatforbrug ved træk på dette tilgodehavende.

Kautionen i SKM2015.528.SR opfyldte dermed alle kriterierne for at blive antaget for en sikkerhedsstillelse.

SKM2015.693.SR

I SKM2015.693.SR var situationen den, at et lægeinteressentskab ønskede at flytte interessentskabets ejendom over i et selskab. Transaktionen forudsatte et lån fra et pengeinstitut, og spørgers bekymring angik dels den solidariske hæftelse interessenterne imellem, dels den kaution, som pengeinstituttet krævede af interessenterne.

Det spørgsmål, der blev stillet, var dog alene rettet mod kautionen. Skatterådet forholdt sig da heller ikke til den solidariske hæftelse i interessentskabet. Det kan dog udledes, at denne konkrete interessentskabshæftelse ikke fandtes at medføre en sikkerhedsstilling i henhold til virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6. Dette resultat er bekræftet ved SKM2015.772.SR, som ikke gennemgås nærmere her.

I begrundelsen for at kautionen heller ikke var en sikkerhedsstilling efter den nævnte bestemmelse, henviser SKAT til ovennævnte SKM2015.528.SR. Det bemærkes desuden, at den forretningsmæssige begrundelse for de planlagte transaktioner er klar og sædvanlig, og at det forretningsmæssige formål nås ved gennemførelsen af transaktionerne.

SKAT supplerer dette med en vurdering af, at der – hverken i transaktionernes formål eller i de konkrete påtænkte transaktioner – er forhold, der peger på en utilsigtet udnyttelse af virksomhedsskatteordningen. Dette sidste led i SKATs argumentation er en forudsætning om, at den stillede kaution heller ikke på anden måde indgår som led i et arrangement, der helt eller delvist har som formål at skaffe kredit i privatsfæren.

Vurderingen

En kaution, der opfylder de nævnte kriterier – om at være et led i et arrangement og om klar sammenhæng til kredit i privatsfæren etc. – er altså en sikkerhedsstilling i henhold til virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6. I den forbindelse er det af betydning, at transaktionernes formål og udformning er begrundede i sædvanlige kommercielle hensyn og ønsker, og ikke er utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen.

Denne vurdering er dog bredere end vurderingen af, om en sikkerhedsstilling er en erhvervsmæssig sikkerhedsstilling i henhold til virksomhedsskattelovens § 10, stk. 7, som omtales nedenfor.

Erhvervsmæssig sikkerhedsstilling

Hvis der foreligger en sikkerhedsstilling efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, anses denne for overført til den skattepligtige, dog med respekt af samme para-

grafs stk. 7, 8 og 9. Ifølge stk. 7, finder stk. 6 ikke anvendelse, hvis ”sikkerhedsstillelsen er foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition”.

Betydningen af dette er uddybet i lovens forarbejder, hvor særligt ministerens svar på spørgsmål 34 vedrørende lovforslaget danner grundlag for lovforklaringen. I svaret angives det, at vurderingen er en konkret vurdering, der sker ved en test bestående af to elementer. Sikkerhedsstillelsen skal leve op til begge elementer, før den undtages fra hovedreglen.

For det første skal der være tale om, at sikkerhedsstillelsen er *foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition*. Det indebærer, at det er et krav, at behovet for sikkerhedsstillelse udspringer af en anden forretningsmæssig disposition mellem den skattepligtiges virksomhed under virksomhedsordningen og tredjemand. Meningen hermed er, at sikkerhedsstillelsen skal være af sekundær betydning, og at den ikke må være det bærende element i transaktionen mellem parterne.

I relation til den første del af testen bemærkes, at det både af bemærkningerne til ændringslovforslaget og af ministerens svar fremgår, at der blandt andet lægges vægt på, om det er den løbende samhandel mellem den skattepligtige virksomhed under virksomhedsordningen og låntager, som afstedkommer behovet for sikkerhedsstillelse.

Første led i testen udelukker således sikkerhedsstillelser, som vel kan anses som forretningsmæssige, men hvor selve sikkerhedsstillelsen er det bærende i transaktionen.

For det andet skal dispositionen i form af sikkerhedsstillelsen *tjene et forretningsmæssigt formål for den skattepligtiges virksomhed under virksomhedsordningen*. Dette indebærer, at sikkerhedsstillelsen fx skal være foretaget på armslængdevilkår, og at modydelsen for sikkerhedsstillelsen skal afspejle den risiko, der knytter sig til denne. Der behøver dog ikke være tale om en særskilt modydelse, idet modydelsen kan være integreret i parternes samlede udvekslinger.

Andet led i testen udelukker således sikkerhedsstillelser, der ikke opfylder et forretningsmæssigt formål – typisk hvor der ikke tjenes penge som følge af sikkerhedsstillelsen.

Samlet set er området for sikkerhedsstillelser, der omfattes af virksomhedsskatte-lovens § 10, stk. 7, snævert.

I SKM2015.474.SR fandt Skatterådet således, at en sikkerhedsstillelse var erhvervsmæssig i henhold til virksomhedsskatte-lovens § 10, stk. 7. Der var tale om en situation, hvor to brøders landbrugsvirksomheder var så tæt integrerede, at den konkrete sikkerhedsstillelse kunne siges at tjene det formål at opretholde den løbende samhandel. Det blev lagt til grund, at samhandelen foregik på armslængdevilkår, og at der ikke var formodning for gavehensigt.

Blandt de sager, hvor spørger har påberåbt sig virksomhedsskatte-lovens § 10, stk. 7, uden at Skatterådet har været enig, er også den ovenfor refererede SKM2015.528.SR. Som nævnt anførte SKAT i begrundelsen for afgørelsen, at transaktionen syntes udformet på en måde, der ikke forekom kommercielt begrundet. SKAT vurderede, at den valgte udformning af transaktionen forudsatte et interessefællesskab, der udelukkede, at transaktionen ville have fundet sted mellem parter, der handlede på armslængdevilkår.

Allerede af disse grunde fandt SKAT ikke, at sikkerhedsstillelsen kunne anses for sket som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Beskatningen – i eller uden for hæverækkefølgen i virksomhedsskatte-lovens § 5?

I SKM2015.745.SR vedrørte spørgsmål 8, om en beskatning efter virksomhedsskatte-lovens § 10, stk. 6, skulle ske ved, at et beløb skulle anses for overført til den skattepligtige som en fiktiv hævning i overensstemmelse med hæverækkefølgen i virksomhedsskatte-lovens § 5. Konsekvensen skulle efter spørgers opfattelse være den samme som en forøget overførsel, altså eksempelvis formindsket opsparring i virksomhedsskatteordningen.

SKAT indstillede, at spørgsmålet skulle besvares med ”nej”.

Dette begrundedes med, at skatteministeren under behandlingen af forslaget til ændringsloven havde udtalt, at et beløb svarende til sikkerhedsstillelsen for gæld uden for virksomhedsordningen, skulle anses for overført til den skattepligtige. Det skulle ske ved, at beløbet skulle tillægges virksomhedens indkomst og anses for hævet af den skattepligtige uden om den almindelige hæverækkefølge i virksomhedsskatteovens § 5.

Ud fra systematikken i skattelovgivningen i øvrigt ville dette medføre en beskatning som personlig indkomst med sikkerhedsstillelsens værdi. Beløbet skulle beregnes som det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse. Skatterådet valgte imidlertid ikke at følge SKATs indstilling.

Skatterådet anerkendte, at lovgivers udtrykkelige intention havde været, at konsekvensen af, at virksomhedens aktiver stilles til sikkerhed for privat gæld, skulle være, at der skete beskatning uden om hæverækkefølgen i virksomhedsskatteovens § 5.

Skatterådet nærrede imidlertid betænkelighed ved at lægge afgørende vægt på lovgivers intentioner. Efter rådets opfattelse var ordlyden af virksomhedsskatteovens § 6, stk. 10, ikke tilstrækkeligt klar til at udgøre en selvstændig beskatningshjemmel. Endvidere var det udtrykkeligt fastslået i bemærkningerne til bestemmelsen i det fremsatte lovforslag (L 200), at beskatning skulle ske i hæverækkefølgen. Skatterådet nåede derefter frem til, at den mest naturlige forståelse af ordlyden af lovens § 10, stk. 6, er, at de deri nævnte overførsler skal anses for foretaget i overensstemmelse med virksomhedsskatteovens § 5.

SKAT vil derfor følge den ændrede behandling af overførsler op med et styresignal om genoptagelse, der er under udarbejdelse.

Regelgrundlaget

Virksomhedsskattelovens § 10, stk. 6, 7, 8 og 9

Stk. 6. Stilles aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for gæld, der ikke indgår i virksomhedsordningen, anses det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse for overført til den skattepligtige, jf. dog stk. 7-9. Opgørelsen af beløbet sker på det tidspunkt, hvor der stilles sikkerhed.

Stk. 7. Stk. 6 finder ikke anvendelse, hvis sikkerhedsstillelsen er foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Stk. 8. Stk. 6 finder ikke anvendelse for gæld med pant i ejendomme omfattet af § 1, stk. 3, 2. og 3. pkt., i det omfang gælden ikke overstiger ejendomsværdien med tillæg af udgifter til forbedringer, som er foretaget efter fastsættelsen af ejendomsværdien, eller den kontante anskaffelsessum for den del af ejendommen, der tjener til bolig for den skattepligtige. Vurderingen efter 1. pkt. foretages på det tidspunkt, hvor der gives pant i ejendommen.

Stk. 9. Stk. 6 finder ikke anvendelse for sikkerhedsstillelse, der etableres fra og med den 11. juni 2014 til og med den 31. december 2017, i det omfang sikkerhedsstillelsen afløser en sikkerhedsstillelse, der eksisterede den 10. juni 2014, og beløbsmæssigt ikke overstiger denne. Den beløbsmæssige værdi af en sikkerhedsstillelse, der eksisterede den 10. juni 2014, opgøres pr. 10. juni 2014 som det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerhedsstillelsens størrelse.”

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2016.48.SR, SKM2016.45.SR, SKM2016.44.SR, SKM2016.18.SR, SKM2016.16.SR, SKM2016.5.SR, SKM2015.805.SR, SKM2015772.SR, SKM2015.745.SR, SKM2015.719.SR, SKM2015693.SR, SKM2015.618.SR, SKM2015.616.SR, SKM2015.610.SR, SKM2015.581.SR, SKM2015.566.SR, SKM2015.528.SR, SKM2015.502.SR, SKM2015.489.SR, SKM2015.474.SR, SKM2015.471.SR

Moms og biler

Skatterådet har i 2015 behandlet en række sager, der har det til fælles, at de handler om den momsmæssige behandling af forskellige transaktioner med tilknytning til salg og leasing m.v. af biler.

I *SKM2015.599.SR* kunne Skatterådet bekræfte, at et autoværksted havde fuldt momsfradrag for autoværkstedets udgifter i forbindelse med leasing af udlejningsbiler, som bl.a. blev stillet til rådighed for bilejere i forbindelse med udbedring af skader, som var dækket af en forsikring. Som hovedregel er der ikke momsfradrag for leasing af personbiler efter reglen i momslovens § 42, stk. 1, nr. 7. En undtagelse til hovedreglen findes i momslovens § 42, stk. 6. Virksomheder, der udlejer personbiler, har således momsfradrag for indkøb, herunder leasing m.v. til dette formål efter reglerne om fuld eller delvis fradragsret i momslovens §§ 37-38. Følgende to betingelser skal være opfyldt, for at bestemmelsen finder anvendelse for udlejningsbiler: 1) bilerne er indregistreret og forsikret som udlejningsbiler og 2) bilerne rent faktisk benyttes som udlejningsbiler. Udlejningsvirksomhed forudsætter, at der opkræves vederlag for det udlejede. Mens almindelige værkstedskunder betaler et beløb inkl. moms pr. dag for at leje bilerne, er lejeomkostningen i forbindelse med udbedring af skader dækket af en forsikringsaftale, i overensstemmelse med almindelig kutyme i branchen, indeholdt i betalingen for reparationsydelsen. Skatterådet lagde til grund, at baggrunden for, at værkstedet ikke fakturerede udlejningen af bilerne i forbindelse med behandling af forsikringsskader, var at opretholde/fremme salget af ydelser til forsikringsselskaberne. Låne bilen blev anset for en tilgift til den momspligtige reparationsydelse. Skatterådet fandt, at det vederlag, som autoværkstedet modtog fra forsikringsselskaberne, dækkede både reparationen af forsikringskundens bil og udlånet af bilen til forsikringskunden. Da låne bilen var indregistreret som udlejningsbil, var begge betingelser for momsfradrag opfyldt.

I *SKM2015.604.SR* kunne Skatterådet bekræfte, at et autoværksted kunne sælge service- og reparationsydelser til norske privatpersoner på norsk indregistrerede motorkøretøjer uden moms efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 6, såfremt motorkøretøjet efter endt reparation forlod EU. Skatterådet kunne ikke i henhold til reglerne i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, give bindende svar på, hvorvidt en række nærmere angivne dokumenter kunne dokumentere, at dispositionen havde fundet sted. SKAT gav herefter i overensstemmelse med spørgers ønske en vejledende udtalelse herom.

I *SKM2015.638.SR* indgik spørger en række serviceaftaler, som omfattede en fuld vedligeholdelsespakke bestående af serviceeftersyn, udskiftning af sliddele mv. samt udførelse af alle uforudsete reparationer. Kunderne betalte herfor et fast månedligt beløb, som var fordelt på vedligeholdelsespakken og de uforudsete reparationer.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers ydelser i form af udførelse af uforudsete reparationer måtte anses for momsfrie forsikringsydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 10. Det samlede vederlag var derfor betaling for såvel momspligtige ydelser i form af vedligeholdelsespakken og betaling for momsfrie forsikringsydelser. Når vederlaget er betaling for både momspligtige og momsfrie ydelser, skal der foretages en fordeling af vederlaget på de momspligtige henholdsvis momsfrie ydelser.

Udgangspunktet for denne fordeling er den såkaldte ”markedsprismetode”. Efter denne metode fordeles vederlaget på leverancerne efter forholdet mellem salgsprisen for virksomhedens særskilte salg af de pågældende leverancer. Da der ikke forelå oplysninger om, at spørger solgte forsikringsydelsen særskilt, skulle fordelingen af vederlaget i stedet ske efter den såkaldte ”omkostningsbaserede metode”. Efter den omkostningsbaserede metode fordeles vederlaget på leverancerne efter spørgerens faktiske omkostninger til hver bestanddel. Fordelingen af vederlaget mellem momspligtige og momsfrie leverancer skulle derfor ske på baggrund af forholdet mellem spørgers samlede faktiske omkostninger til de momsfrie ydelser og de samlede faktiske omkostninger til de momspligtige ydelser, som blev leveret i henhold til serviceaftalen.

Spørger kunne derfor ikke ved opgørelsen anvende gennemsnitsbetalinger for tilsvarende forsikringer udbudt af forsikringsselskaber.

I *SKM2015.684.SR* spurgte en virksomhed, som købte biler fra leasingselskaber/biludlejningsvirksomheder, bilforhandlere og på bilauktioner og videresolgte dem, om betalt registreringsafgift i en række tilfælde kunne holdes uden for momsgrundlaget. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger opfyldte betingelserne for at anse registreringsafgiften som et udlæg efter momslovens § 27, stk. 3, nr. 3. Udgiften til registreringsafgiften var i de konkrete tilfælde ikke afholdt af spørger i en konkret kundes navn (i hvilken bilen indregistreres) på indbetalingstidspunktet, men derimod på vegne af spørger selv.

I *SKM2015.690.SR* opkøbte en bilforhandler brugte biler på auktioner med henblik på videresalg til udenlandske momsregistrerede aftagere. Bilforhandleren anvendte brugtmomsordningen i momslovens § 71 og ønskede at fratække den negative købsmoms beregnet efter denne ordning.

Brugtmomsordningen er en frivillig ordning, som en videreforhandler af brugte varer kan vælge at anvende i stedet for momslovens almindelige regler. Brugtmomsordningen består af en ordning med moms beregnet af fortjeneste i stedet for den fulde salgspris for brugte varer, kunstgenstande mv. efter momslovens § 70 og en ordning for brugte personbiler i momslovens § 71, hvor der kan foretages et teknisk beregnet fradrag i momsbeløbet, der opgøres efter momslovens almindelige regler.

Salgsprisen ved eksport af personbiler vil som regel blive lavere end købsprisen, da registreringsafgiften, som bliver godtgjort ved udførsel af brugte biler, ikke skal medregnes i salgsprisen og ikke kan modregnes i købsprisen ved beregning af moms efter momslovens § 71. Dette fremgår af Landsskatterettens afgørelse i *SKM2008.983.LSR*. Når bilforhandleren opgjorde salgsmomsen fratrukket det teknisk beregnede momsfradrag efter momslovens § 71, blev beløbet negativt.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at bilforhandleren kunne fratække den negative købsmoms beregnet efter momslovens § 71, når bilforhandleren solgte brugte

personbiler til udenlandske købere. En fortjeneste kunne i sagens natur ikke være negativ, og derfor vil afgiftsgrundlaget i de tilfælde, hvor købsprisen oversteg salgsprisen, være 0 kr., og der beregnes dermed ikke brugtmoms. Da momsen for levering af brugte personbiler ifølge momssystemdirektivets artikel 330 ikke må være lavere end den moms, der skulle betales, hvis leveringen havde været omfattet af fortjenstmargenordningen efter momslovens § 70, fandt Skatterådet, at bilforhandleren ikke kunne fradrage et negativt beløb efter en opgørelse af momsen i medfør af momslovens § 71, da dette ikke ville være muligt efter momslovens § 70.

Skatterådets bindende svar i de nævnte sager illustrerer, at transaktioner i forbindelse med salg og leasing m.v. af biler kan være både komplekse og forskelligartede, og at den momsmæssige behandling afhænger af en række forskellige bestemmelser i momsloven. Skatterådet har således taget stilling til spørgsmål om momsfradrag, momsfrigagelsesbestemmelser, herunder den momsmæssige behandling af sammensatte ydelser og til spørgsmål om opgørelse af det grundlag, som der skal betales moms af, herunder udlægsregler og brugtmoms.

Regelgrundlaget

Momslovens § 13

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

10) Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere.

(...)

Momslovens § 27, stk. 3

I afgiftsgrundlaget medregnes ikke:

(...)

3) Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage afgiften heraf.

(...).

Momslovens § 34, stk. 1

Følgende leverancer af varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

6) Arbejdsydelser på varer, som efter behandlingen bliver transporteret til et sted uden for EU af virksomheden eller af en aftager etableret i udlandet.

(...).

Momslovens § 42, stk. 1

Virksomheder kan ikke fradrage afgift for indkøb mv., som vedrører

(...)

6) anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befording af ikke mere end 9 personer, jf. dog stk. 4, 6 og 7.

(...).

Momslovens § 42, stk. 6

Virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 6, fradrage afgiften af indkøb mv. til disse formål.

Momslovens § 70, stk. 1

Ved virksomhedens levering af brugte varer mv. udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen, jf. dog § 71. Ved levering af kunstgenstande, samlere objekter og antikviteter, der er indført af virksomheden, og som afgiftsberigtiges efter § 69, stk. 2, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og afgiftsgrundlaget ved indførslen som fastsat efter § 32, stk. 1, med tillæg af den afgift, der påhviler varen ved

indførslen. Såfremt købsprisen overstiger salgsprisen, kan det overskydende beløb ikke fratrækkes i afgiftsgrundlaget for andre salg.

Momslovens § 71

Ved levering af brugte personmotorkøretøjer kan virksomheden foretage et fradrag i det beregnede afgiftsbeløb som fastsat efter kapitel 6 og 7. Fradraget beregnes som merværdiafgiftssatsen ganget med en brøk, der i tælleren har virksomhedens købspris for køretøjet og i nævneren har 100 med tillæg af merværdiafgiftssatsen. Ved videresalg af personmotorkøretøjer indkøbt i et andet EU-land anvendes den på tidspunktet for køretøjets levering her til landet gældende merværdiafgiftssats i det andet EU-land.

Momssystemdirektivets artikel 330

Den moms, der skal svares for hver af de i artikel 327, stk. 1, omhandlede leveringer af transportmidler, og som beregnes efter artikel 328, må ikke være lavere end den moms, der skulle svares, hvis denne levering havde været omfattet af fortjenstmargenordningen.

Oversigt over afgørelser

SKM2015.599.SR, SKM2015.604.SR, SKM2015.638.SR,
SKM2015.684.SR, SKM2015.690.SR



Indtræden af skattepligt for fysiske personer

Skatterådet har i 2015 taget stilling til spørgsmålet om skattepligtens indtræden for personer i 12 sager. Dette vidner om, at der har været et betydeligt behov i rådgiverkredse for at få en større afklaring af, i hvilke situationer kombinationen af bopæl og ophold her i landet kan føre til indtræden af den fulde skattepligt.

Baggrund

SKAT udsendte i 2013 et styresignal (SKM2013.715.SKAT) som opfølgning på en dom fra Østre Landsret (SKM2012.732.ØLD), der frikendte en fotomodel i en straffesag, idet det blev lagt til grund, at vedkommende, der havde bopæl i Danmark, ikke havde taget ophold her i landet efter kildeskattelovens § 7, stk. 1. Det blev i dommen bl.a. lagt til grund, at opholdet ikke mistede sin karakter af ferie eller lignende, selvom modellen havde udført visse erhvervsmæssige opgaver i Danmark.

Styresignalet skulle derfor imødekomme det behov, der var for at klarlægge retstilstanden for indtræden af den fulde skattepligt navnlig i relation til omfanget af de arbejdsopgaver, som man kunne udføre under ophold her i landet, uden at skattepligten indtræder.

De mange anmodninger om bindende svar på området viser, at der har været behov for en yderligere afklaring af de situationer, hvor kombinationen af bopæl og ophold her i landet kan føre til indtræden af den fulde skattepligt. Dette behov udspringer af, at det i dag ikke er helt ualmindeligt for lønmodtagere og erhvervsdrivende at bo og arbejde uden for Danmark, uden at alle forbindelser nødvendigvis kappes her til landet. Afgørelsen af hvor meget arbejde, der kan udføres under opholdet her i landet, uden at opholdet mister sin karakter af kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, hviler på et skøn.

Skatterådets afgørelser kan ses som praktiske eksempler på udøvelsen af dette skøn.

Udviklingen i anmodninger om bindende svar om skattepligtens indtræden afspejles i antallet af offentliggjorte skatterådsafgørelser på området.

2011: 1 sag – 2012: 1 sag – 2013: 1 sager – 2014: 9 sager – 2015: 12 sager.

Udvalgte afgørelser

I det følgende refereres udvalgte afgørelser, der navnlig berører følgende forhold:

- Betydningen af arbejdets omfang og karakter
- Rådighed over sommerhus i kombination med ophold og erhverv i Danmark
- Bopæl i forhold til udenlandske studerende

Betydningen af arbejdets omfang og karakter

SKM2015.656.SR

I 2009 flyttede en professor med sin ægtefælle og deres tre børn fra Danmark og bosatte sig i udlandet, hvor professoren tiltrådte en stilling på et universitet. I forbindelse med fraflytningen ophørte professorens fulde skattepligt til Danmark, og både han og ægtefællen blev fuldt skattepligtige i det pågældende land.

Den 1. januar 2012 flyttede ægtefællen og børnene tilbage til Danmark af hensyn til børnene.

Professoren havde fra sin fraflytning i 2009 haft orlov fra sin hidtidige arbejdsplads, B-universitet i Danmark. Orloven udløb i august 2014, hvorefter hans ansættelse på B-universitet ophørte.

Professoren arbejdede fortsat på det udenlandske universitet, og han boede ligeledes fortsat i en lejlighed i udlandet. I weekends og ferie opholdt han sig i Danmark hos familien. Opholdene i Danmark ville ikke overstige 180 dage i en 12-måneders periode eller 3 måneder i træk.

Når professoren var hos familien i weekends mv., udførte han ikke egentligt arbejde, men besvarede alene lejlighedsvis mails mv. vedrørende sit arbejde i udlandet.

Professoren modtog hele sin aflønning fra det udenlandske universitet, og således ingen aflønning eller honorarer fra Danmark.

Bevilling fra X-råd i Danmark

Professoren modtog i januar 2014 et beløb fra X-råd til et 4-årigt projekt om virksomheder. Projektet var bevillingsmæssigt forankret på et universitet i Danmark, og det modtagne beløb skulle anvendes til datakøb, aflønning af forskningsassistenter, rejser, konferencer og andet.

Bevilling fra Y-fond i Danmark

Det var oplyst, at et universitet i Danmark og det udenlandske universitet havde modtaget støtte fra Y-fond til forskningsprojekt "Y-projekt" på kr. X. Professoren skulle være ansvarlig for det udenlandske universitets del af forskningsprojektet og udføre alt arbejde der. Professoren ville ikke være ansvarlig for den del af projektet, der blev udført på det danske universitet, og han havde ingen indtægt fra den del af projektet, der var forankret på det danske universitet. Professoren var involveret i koordineringen af projekterne mellem det danske og det udenlandske universitet, et arbejde der foregik via SKYPE fra udlandet.

Der blev spurgt til forskellige arbejdsmæssige situationer:

1) Sporadiske mails og sms under opholdet i Danmark

Skatterådet kunne bekræfte, at professoren ikke blev fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med ægtefællens tilflytning den 1. januar 2012, når denne under besøg i weekends og ferier blot besvarede sporadiske mails og sms.

2) Mødeaktiviteter i Danmark

Skatterådet fandt, at professorens deltagelse i møder kunne karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, der medførte skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Det havde betydning, om arbejdet havde direkte eller indirekte økonomisk betydning for den pågældende. Hvis det pågældende arbejde var uegennyttigt, ulønnet eller på anden måde helt uden økonomisk betydning for den pågældende person, ville arbejdet ikke føre til indtræden af skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Der kunne fx være tale om et møde med en dansk organisation om, hvad Y-fonds projekt gik ud på, og hvorledes organisationen kunne bidrage. Mødet ville handle om at bringe forskningen ud til organisationens medlemmer, så danske virksomheder ville få mest muligt gavn af den opsamlede viden.

Der kunne også være tale om et møde med en dansk virksomhed omkring deres del af projektet, der vedrørte det danske universitets del. Professoren ville gerne have mulighed for at kunne påtage sig at dele sin viden med interesserede i Danmark.

Det blev vurderet, at professoren inviteredes til disse møder i Danmark, alene af den grund, at han havde specialistviden og var ekspert og forsker inden for virksomheder, samt det forhold at han deltog i forskningen på udenlandske universiteter om virksomheder i Danmark. Forskningsmidlerne er bevilget af Y-fond til forskningsprojektet "Y-projekt", som har et særligt fokus på virksomheder i Danmark.

Professoren inviteredes til møder i kraft af sin involvering i dette projekt. Projektets formål var at etablere Center YY i Danmark, samt sikre forankring af viden og effekter nationalt i Danmark. Møderne blev derfor karakteriseret som erhvervsmæssig beskæftigelse, der havde både direkte og indirekte økonomisk betydning for spørger.

Møderne havde et koordinerende og videndelende formål for spørgers projekt for Y-fond. De danske forskningsmidler indgik i finansieringen af spørgers professionelle interesser i Danmark samt forskning med tilknytning til Danmark.

Professorens aktiviteter i Danmark rettede sig specifikt mod Danmark i kraft af dennes involvering i projekterne om danske virksomheder, som var støttet af

Y-fond i Danmark. Det blev ikke tillagt konkret eller afgørende betydning, at spørger ved deltagelse i disse møder ikke blev særskilt honoreret eller aflønnet. Det blev opfattet som en sammenhængende del af det arbejde, der udførtes på A-universitet for projekterne støttet af Y-fond og X-råd.

3) Deltagelse i receptioner, foredrag, konferencer, interviews og lignende i Danmark

Skatterådet fandt, at professorens deltagelse i receptioner, foredrag, konferencer, interviews og lignende kunne karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, der kunne medføre skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Det blev lagt til grund, at professoren holdt foredrag i sin egenskab af ekspert. Som eksempel på et foredrag var nævnt, at spørger var inviteret som "key note speaker" på A Konference i Danmark.

Som eksempel på interviews var nævnt interviews omkring virksomheder, deres udfordringer og muligheder, som har været bragt i A-blad og B-blad.

Og som eksempel på konferencer var nævnt, at spørger i 2014 havde deltaget i 2 konferencer i Danmark, hvor han har holdt oplæg om virksomheder.

Det var opfattelsen, at det var fælles for professorens deltagelse i foredrag, konferencer og afgivelse af interviews, at han blev inviteret til at deltage i sin egenskab af professor. Professoren var ansvarlig for A-universitetets del af forskningen for så vidt angik projektet "Y-projekt", og det var en del af formålet med dette projekt at formidle og videndele resultaterne i Danmark, således at danske virksomheder kunne få gavn og effekt af forskningen.

Professorens deltagelse i foredrag, konferencer og afgivelse af interviews blev anset for erhvervsmæssig beskæftigelse, der havde både direkte og indirekte økonomisk betydning for spørger. De nævnte aktiviteter havde af natur et element af videndeling og forskningspromovering for spørgers projekt for Y-fond. De danske forskningsmidler indgik i finansieringen af spørgers professionelle interesser i Danmark samt forskning med tilknytning til Danmark.

Det blev ikke tillagt afgørende betydning, at spørger ved deltagelse i foredrag, konferencer og interviews ikke særskilt blev honoreret eller aflønnet, men det blev opfattet som en sammenhængende del af det arbejde, der blev udført på A-universitet, og som blev støttet af Y-fond og X-råd.

Det blev for så vidt angik receptioner bemærket, at deltagelse i en reception i anledning af fx et jubilæum, en åbning eller en anden social markering som udgangspunkt ikke vil blive anset for at have karakter af arbejde eller erhvervs-mæssig aktivitet i Danmark.

4) Vejledning af ph.d.-studerende i Danmark

Skatterådet fandt, at professorens vejledning af ph.d.-studerende kunne karakteriseres som erhvervmæssig beskæftigelse, der kunne medføre skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Det var oplyst, at professoren muligvis ville afholde enkelte møder med den studerende, når han opholdt sig i Danmark i forbindelse med besøg hos familien.

Det var videre oplyst, at professoren i 2014 uden at være vejleder havde haft enkelte samtaler med en ph.d.-studerende i forbindelse med sine få arbejdsdage i Danmark.

Det blev vurderet, at når professoren udøvede vejledning i Danmark for en ph.d.-studerende, hvorved der var fastlagt et vejledningsforløb, da havde hans ophold i Danmark ikke længere det fornødne præg af ferie eller lignende. Dette skulle også ses i sammenhæng med, at det var forskningsprojektet støttet af X-råd, der finansierede uddannelsen af ph.d.-studerende ved B-universitet i Danmark.

Det blev ikke tillagt afgørende betydning, at spørger ved vejledningen i Danmark ikke særskilt blev honoreret eller aflønnet, men opfattet som en sammenhængende del af det arbejde, der blev udført på det udenlandske universitet, samt projektet støttet af X-råd, som var forankret på det danske universitet.

5) Betydningen af, at arbejdets omfang ikke ville overstige 10 dage i en 12 måneders periode

Skatterådet fandt, at det var uden betydning for skattepligtens indtræden, at det samlede antal arbejdsdage ikke ville overstige 10 dage i en 12-måneders periode.

Det blev lagt til grund, at professorens deltagelse i de i spørgsmål 2, 3 og 4 nævnte aktiviteter her i landet, både hver for sig og i kombination, var aktiviteter, hvor professoren varetog indtægtsgivende erhverv.

Spørgsmålet var herefter, om aktiviteterne var enkeltstående og ekstraordinære, eller om aktiviteterne var nødvendiggjort af en løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, således at 10-dages reglen ikke var gældende.

Det fulgte af Den juridiske vejledning, 2015-1, afsnit C.F.1.2.2 om enkeltstående arbejde, at egentligt arbejde under ophold i Danmark kun accepteres i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012.732.ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, kan udføre arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12-måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel.

Dog har Skatterådet i SKM2015.61.SR anerkendt, at en sportsudøver kunne overstige 10-dages reglen, da det i begrundelsen blev anført, at landstræneren på et landshold udtager den pågældende spiller fra gang til gang, og denne udtagelse har karakter af enkeltstående aktiviteter, der efter praksis ikke i sig selv indebærer skattepligt.

Der bestod i SKM2015.61.SR således ikke et fast ansættelsesforhold i Danmark, og opholdet her i landet var ikke nødvendiggjort af et etableret erhvervsmæssigt forhold, når spørger blev udtaget til at spille. Det blev i afgørelsen anset for ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, og landsholdet spillede sine kampe i både ind- og udland.

I nærværende sag er det SKATs opfattelse, at der ikke er tale om enkeltstående eller ekstraordinære aktiviteter som i SKM2015.61.SR, men om løbende vareta-

gelse af indtægtsgivende erhverv, idet spørger løbende inviteredes til og deltog i aktiviteter i Danmark, der havde relation til hans forskningsmæssige aktiviteter på A-universitet.

Videre fulgte det af Den juridiske vejledning, 2015-1, afsnit C.F.1.2.2, at grænsen for egentligt arbejde på 10 dage inden for en 12-måneders periode dog ikke var gældende, hvis den pågældende persons arbejde – i forhold til dennes øvrige arbejdsituation – specifikt eller i særlig grad rettede sig mod Danmark.

Det blev vurderet, at professorens arbejde vedrørende projekterne i Danmark specifikt rettede sig mod Danmark, idet aktiviteterne naturligt angik projektet støttet af Y-fond samt projektet støttet af X-råd. Begge projekter var forankret i Danmark, eftersom Y-fonds projekt angik virksomheder i Danmark, og projektet støttet af X-råd var forankret på B-universitet i Danmark.

Professorens aktiviteter i Danmark ansås derfor som erhvervsmæssige, påregnelige og tilbagevendende, da de var både naturlige og hensigtsmæssige i relation til spørgers forskningsmæssige aktiviteter.

De nævnte aktiviteter førte til, at opholdene ikke kunne anses at være på grund af ferie eller lignende, fordi disse aktiviteter i spørgers situation var påregnelige og en følge af spørgers professionelle tilknytning her til landet.

Professorens aktiviteter i Danmark kunne derfor ikke anses for at være ekstraordinære, enkeltstående eller uden særlig tilknytning i Danmark.

Professorens situation kunne sammenlignes med den i SKM2009.813.LSR beskrevne, hvor klageren heller ikke modtog honorar for sin deltagelse i bestyrelsesmøder, men hvor Landsskatteretten alligevel anså opholdene i forbindelse med bestyrelsesmøderne for at have en karakter af løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Skatterådets afgørelse er indbragt for Landsskatteretten.

Rådighed over sommerhus i kombination med ophold og erhverv i Danmark

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, men hvis sommerhuset anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette efter praksis statuere bopæl. Skatterådet har i 2015 truffet afgørelse i 3 sager om, hvorvidt skattepligten indtræder i forbindelse med en persons rådighed over sommerhus i Danmark i kombination med ophold og arbejde her i landet.

SKM2015.347.SR

En person flyttede med sin familie (ægtefælle og barn) fra Danmark til udlandet i 2010, og den pågældende boede fortsat sammen med sin familie i det pågældende land og var fuldt skattepligtig der.

Personen og dennes familie påtænkte at holde ferie i Danmark, herunder besøge familie, venner og deltage i familiebegivenheder. Familiens ferieophold i Danmark forventedes ikke at overstige 1-2 uger årligt, hvilket svarede til det omfang familien sædvanligvis plejede at holde ferie i Danmark. I de seneste 4 år havde familien typisk holdt én uges påskeferie i Danmark. Hvert andet år holdt familien jul i Danmark (ligeledes én uge).

Under ferieophold i Danmark ville personen sammen med sin familie bo i en bolig, som blev ejet i lige sameje af personens far og en tredje person, forudsat at denne bolig ikke var optaget af den anden ejers gæster. Alternativt opholdt den pågældende sig med familien i sine forældres sommerhus.

Personen havde ikke arbejdet i Danmark efter fraflytningen til udlandet, og det blev lagt til grund, at den pågældende under ferieophold i Danmark fortsat ikke ville udføre arbejde udover sporadisk besvarelse af e-mails og telefonopkald af uopsættelig karakter.

Det blev også lagt til grund, at ferieophold i Danmark ikke ville overstige en sammenhængende periode på 3 måneder eller 180 dage i løbet af en 12 måneders periode, idet personen forventede at opholde sig sammenlagt 24-26 dage i Danmark i løbet af et kalenderår, hvoraf 8-10 dage skyldtes deltagelse i 4 - 5 årlige bestyrelsesmøder. Personen ville bo på hotel i forbindelse med bestyrelsesmøderne.

Skatterådet fandt, at spørger ikke kunne anses for at have erhvervet bopæl i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Personen havde solgt sin tidligere ejede helårsbolig til en uafhængig tredjemand, og sommerboligen blev pga. dens stand anset for ikke at have været egnet til helårsbeboelse. Ejendomme, lejligheder mv. ejet enten af nærtstående personer eller af andre selskaber i B-koncernen blev i den konkrete sag anset for ikke at have udgjort en bolig af varig karakter, der kontinuerligt på alle tider stod til rådighed for spørger. Personens deltagelse i bestyrelsesarbejdet i Danmark ville derfor ikke medføre, at han blev omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

SKM2015.313.SR

En person, der var dansk statsborger, havde været begrænset skattepligtig siden 2009. Før 2009 havde denne været fuldt skattepligtig til Danmark. Den pågældende var bosiddende i udlandet og arbejdede off-shore.

Personen havde fået mulighed for at arbejde i Danmark i en begrænset periode på op til 3-4 måneder. Ansættelsen ville være under DIS (Dansk International Skibsregister) på færger, der sejlede mellem Danmark og Sverige eller Danmark og Tyskland. Personens samlede ophold i Danmark ville for et givent år være mindre end 6 måneder.

Under arbejdsperioden i Danmark ville den pågældende opholde sig i sit sommerhus beliggende i Danmark, som han havde ejet siden 1993, dvs. han ville ikke få fast bopælsadresse i Danmark, men blot opholde sig i sommerhuset i forbindelse med sit arbejde på færgerne.

Der blev henvist til, at et sommerhus, der blev anvendt som helårsbolig, kunne statuere bopæl for den pågældende.

Skatterådet fandt, at den pågældende ville blive fuldt skattepligtig i forbindelse med opholdet i Danmark, da denne skulle varetage indtægtsgivende erhverv under sit ophold her i landet, der ikke kunne anses som ”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

SKM2015.290.SR

En person var med sin hustru og deres 3 børn bosiddende og fuldt skattepligtig i Storbritannien siden 1994. Der var han ansat og havde sit kontor. Han havde det overordnede ansvar for rådgivningsopgaver for en række erhvervs kunder i Norden og afholdt i denne egenskab løbende møder med en række selskaber hjemmehørende i Danmark, Sverige, Norge og Finland, foruden enkelte selskaber uden for Norden.

Det var oplyst, at personens stilling og ansvarsområde betød, at denne havde en betydelig rejseaktivitet, typisk 3-4 dage om ugen set henover et helt år. En betydelig del af rejseaktiviteterne – gennemsnitligt 1-2 dage om ugen foregik i Danmark.

I mange tilfælde ville spørger i forbindelse med forretningsmøder i Danmark tage til og fra København samme dag. Spørger havde erfaringsmæssigt i gennemsnit haft ca. 25-30 overnatninger i Danmark om året. Overnatningerne skete altid ved indkvartering på hotel.

Skatterådet fandt, at en person ikke blev fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med selve købet af sommerhuset i Danmark.

Den pågældende ville efter købet af sommerhuset kunne rejse til Danmark med henblik på at varetage erhvervmæssige aktiviteter, uden at dette udløste fuld skattepligt til Danmark, når det blev forudsat, at spørger ikke anvendte sommerhuset i forbindelse med sådanne rent erhvervmæssigt betingede ophold i Danmark.

Personen havde også under weekend- eller ferieophold i sommerhuset mulighed for sporadisk og i begrænset omfang at anvende telefon og e-mail i erhvervmæssigt øjemed, uden at dette ville udløse fuld skattepligt til Danmark.

Skatterådet fandt ikke, at personen under ferieophold i sommerhuset havde mulighed for sporadisk og i enkeltstående tilfælde at holde ikke på forhånd planlagte møder i erhvervmæssigt øjemed, uden at dette udløser fuld skattepligt til

Danmark, selv om det blev forudsat, at antallet af møder aldrig ville komme til at overstige 10, set henover en hvilken som helst rullende 12-måneders periode.

Bopæl i forhold til udenlandske studerende

SKM2015.685.SR

En selvejende institution havde bl.a. spurgt om, hvorvidt kollegieværelser stillet til rådighed i over 6 måneder for udenlandske stipendiater, men mindre end 365 dage på 2 år ville medføre fuld skattepligt.

Den selvejende institution modtog tilskud via Udenrigsministeriet til implementering af stipendie-programmet og administration af forskningsbistand og var omfattet af lov om internationalt udviklings samarbejde. Bistanden blev bevilget på finansloven.

Det var spørgsmålet, hvorvidt et kollegieværelse, der bliver stillet til rådighed for stipendiater i over 6 måneder, men mindre end 365 dage på 2 år, som følge af bopælsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med kildeskattelovens § 7, stk. 1, medførte fuld skattepligt for den studerende, eller om skattepligtens indtræden for den studerende skulle afgøres ud fra den særlige opholdsregel for studerende (og turister) i kildeskattelovens § 8, stk. 2.

Det måtte ud fra praksis lægges til grund, at et kollegieværelse som udgangspunkt statuerer bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Reglen i kildeskattelovens § 8, stk. 2, gælder for personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer.

Bestemmelsen henviser til skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, om ophold, og ikke til skattepligt efter bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det var derfor spørgsmålet om kildeskattelovens § 8, stk. 2, også kunne finde anvendelse på personer, der generelt ville kunne være skattepligtige efter bopælsbestemmelsen.

Det var forudsat i kildeskattelovens § 8, stk. 2, at skattepligten for denne personkreds først kunne indtræde efter 365 dage. Et ophold af denne længde forudsatte reelt, at den pågældende studerende havde en eller anden form for logi, der som udgangspunkt indebar bopæl for den pågældende, og dermed efter gældende praksis ville gøre kildeskattelovens § 8, stk. 2, virkningsløs.

Dette talte for, at den særlige bestemmelse for studerende (og turister) i kildeskattelovens § 8, stk. 2, skulle anvendes i disse situationer, selvom de studerende efter omstændighederne også kan være omfattet af en bopælsregel.

Bestemmelsen syntes at forudsætte, at udenlandske studerende som udgangspunkt skulle bedømmes efter en opholdsregel og ikke efter en bopælsregel. Hvis dette ikke var tilfældet, ville kildeskattelovens § 8, stk. 2, være uden praktisk betydning for de studerende, og det havde ikke været lovgivers intention med bestemmelsen.

Det blev herefter lagt til grund, at studerende, der i studieøjemed ville få stillet et kollegieværelse til rådighed eller får betaling til dækning af andet logi under deres ophold her i landet, ville kunne anses for omfattet af kildeskattelovens § 8, stk. 2.

Det var herefter en konkret vurdering, om den pågældende ville opfylde betingelserne i kildeskattelovens § 8, stk. 2, om at være i landet som turist eller i studieøjemed.

Denne vurdering måtte foretages ud fra en samlet vurdering af de faktiske forhold. Det var fx ikke tilstrækkeligt, at den pågældende formelt var optaget på et studie, hvis denne reelt ikke opholdt sig her i studieøjemed.

Ud fra de foreliggende oplysninger blev det lagt til grund, at de udenlandske stipendiater, som var omfattet af spørgers forespørgsel, alle opfyldte kravet om at opholde sig her i landet i studieøjemed. Der blev bl.a. henset til det oplyste om, at de pågældende ikke måtte påtage sig lønarbejde under studieopholdet, og at udgifterne til studieopholdet var finansieret af spørger. Endelig var det forudsat, at de pågældende stipendiater ikke tog deres familie med under opholdet her i landet.

Skatterådets afgørelse forventes at føre til udsendelsen af et styresignal.

Regelgrundlaget

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, der fastslår skattepligt som følge af bopæl, lyder således:

§ 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1) personer, der har bopæl her i landet,

.....

Kildeskattelovens § 7, stk. 1, der fastslår, hvornår skattepligten indtræder ved ophold i Danmark, når personen har erhvervet en bopæl her i landet, lyder således:

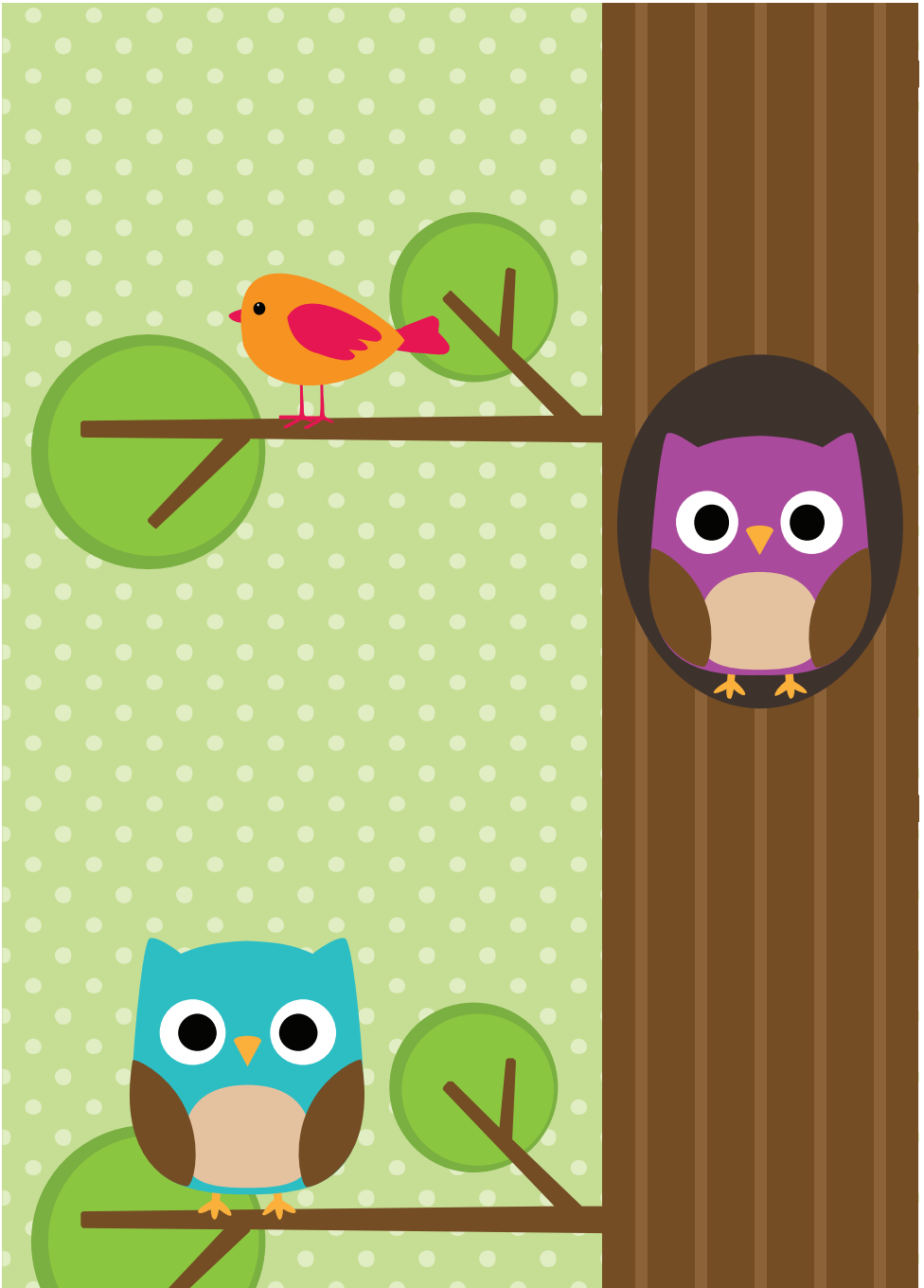
§ 7. For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

Kildeskattelovens § 8, stk. 2, om indtræden af skattepligt for personer, der som turist eller i studieøjemed tager ophold i Danmark lyder således:

§ 8, stk. 2. For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2015.114.SR, SKM2015.181.SR, SKM2015.273.SR,
SKM2015.290.SR, SKM2015.313.SR, SKM2015.329.SR,
SKM2015.347.SR, SKM2015.393.SR, SKM2015.653.SR,
SKM2015.656.SR, SKM2015.756.SR, SKM2015.685.SR



Biogas og bioolier, overskudsvarme og godtgørelse af elafgift

I 2015 blev Skatterådet forelagt en række anmodninger om bindende svar vedrørende miljø- og energiafgifter.

I denne artikel beskrives SKM2015.294.SR og SKM2016.37.SR om biogas og bioolier.

Ligeledes omtales SKM2015.589.SR og 2SKM2016.7.SR om overskudsvarme.

Endelig beskrives SKM2015.271.SR og SKM2015.755.SR om godtgørelse af elafgift.

Biogas og bioolier

Folketinget vedtog ved lov nr. 555 af 2. juni 2014 en ændring af gasafgiftsloven. Ændringen medførte, at der i dag skal betales afgift af gas fremstillet på basis af biomasse, når gassen anvendes til varmfremstilling.

Folketinget vedtog ved lov nr. 1174 af 5. november 2014 en ændring af mineralolieafgiftsloven. Ved ændringen blev bl.a. bioolier mv. omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftsloven, når produkterne anvendes til varmfremstilling.

Begge ændringer skete af hensyn til energibeskatningsdirektivet.

Skatterådet har i 2015 i to tilfælde vurderet om konkrete produkter er afgiftspligtige som følge af ovennævnte ændringer.

Produkt fremstillet på basis af biomasse

I SKM2015.294.SR ønskede spørger at importere et bioprodukt. Produktet skulle sælges til danske fjernvarmeværker. Skatterådet bekræftede, at bioproduktet til varmfremstilling ikke var omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftsloven.

Afgiftsgrundlaget for bioolier mv. er i Energibeskatningsdirektivet (Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet) fra 2001 og i mineralolieafgiftsloven afgrænset ved henvisninger til positioner i EU's Kombinerede Nomenklatur. For at afgiftsgrundlaget ikke ændres ved eventuelle ændringer af positionerne i EU's kombinerede Nomenklatur, er grundlaget låst fast ved, at afgrænsningen sker ved brug af KN-koderne gældende i 2001.

Force Technology blev derfor spurgt, hvordan det pågældende produkt skulle tariferes ved brug af KN-koderne gældende i 2001.

På grundlag af Force Technologys tarifiering var vurderingen, at det pågældende produkt ikke var omfattet af mineralolieafgiftslovens bestemmelser om afgift på bioolier mv.

Mineralolieafgiftsloven indeholder imidlertid også en opsamlingsbestemmelse, hvorefter der skal betales afgift af kulbrintebrændstoffer, der anvendes til varmfremstilling. Det fremgår ikke nærmere, hvad der skal anses for at være kulbrintebrændstoffer efter mineralolieafgiftsloven.

Kulafgiftsloven indeholder en fritagelse i forhold til den generelle afgift ved forbrænding af affald, hvor affald uden indhold af kulbrinter er fritaget for afgift. Det fremgår af forarbejderne, at der er tale om en fritagelse for afgift, når affaldet ikke er omfattet af energibeskatningsdirektivet, og at bestemmelsen fritager affald uden indhold af ikke-bionedbrydeligt affald for afgift. Ved ikke-bionedbrydeligt affald m.v. forstås kulbrinter, herunder plast, kulprodukter og mineralolieprodukter, som pålægges energiafgift efter henholdsvis kulafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven. Tilsvarende efter CO₂-afgiftsloven, hvor der ved ikke-bionedbrydeligt affald forstås affald fra fossile kilder.

Det konkrete produkt var uden indhold af produkter af fossiloprindelse, og kunne derfor ikke anses for at være et kulbrintebrændstof, og var dermed ikke omfattet af afgiftspligten efter opsamlingsbestemmelsen efter mineralolieafgiftsloven.

Hermed var det konkrete produkt vurderet i forhold til relevante bestemmelser, og Skatterådet kunne bekræfte, at produktet ikke var omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftsloven.

Gas fremstillet på basis af biomasse

I SKM2016.37.SR påtænkte spørger, at bringe et bio-propan produkt på markedet. Bio-propanen ville blive sammenblandet med propan fremstillet af fossilt materiale. Gassen skulle leveres i tanke og i flasker og ville alene blive anvendt til varmfremstilling. Produktet havde samme kemiske struktur, samme energiindhold og samme renhed som almindelig propan, hvilket gjorde, at produktet kunne anvendes i allerede eksisterende anlæg.

Det var spørgers opfattelse, at andelen af biopropan i blandingen skulle afgiftsberigtiges som biogas efter gasafgiftslovens § 1, stk. 1, 2. pkt. Biopropan var et nyt og ukendt produkt og kunne ikke kvalificeres som propan efter mineralolieafgiftsloven.

Force Technology havde i SKM2015.161.SR udtalt, at propan var omfattet af begrebet LPG. LPG til varmfremstilling var omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftsloven.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at propan fremstillet på basis af biomasse afgiftsmæssigt skulle afgiftsberigtiges efter bestemmelserne om afgift på gas fremstillet på basis af biomasse efter gasafgiftsloven. Skatterådet fandt, at propan til varmfremstilling var omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftslovens for anden flaskegas i form af LPG – uanset propanens oprindelse.

I begrundelsen for at biopropan var afgiftspligtig efter mineralolieafgiftsloven blev der lagt vægt på følgende:

- Afgiftspligten for biogas til varme efter gasafgiftsloven skete af hensyn til energibeskatningsdirektivet og havde til hensigt at afgiftspålægge gas fremstillet på basis af biomasse, hvor der ikke tidligere var betalt afgift af gassen.

-
-
- Afgiftspligten for LPG-gas efter mineralolieafgiftsloven sonderer ikke i forhold til oprindelse, hvorfor propan – uanset oprindelse – allerede var omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftsloven inden indførelsen af afgiftspligt for gas fremstillet på basis af biomasse.
 - Propan – uanset oprindelsen – har samme kemiske struktur, energiindhold og renhed, hvorfor det, som fremført af spørger, ikke kunne tillægges betydning, at propan fremstillet på basis af biomasse var et nyere produkt.
 - Propan leveres typisk i tanke og i flasker, og afgiftspligt efter mineralolieafgiftsloven stemte overens med energiafgifternes opbygning. Gasafgiftsloven er bygget op efter en systematik, hvor gas, som leveres i rørledninger, er afgiftspligtigt. Mineralolieafgiftsloven lægger direkte afgift på produkter fx LPG, som forhandles i flasker.
 - En afgift på LPG og herunder propan måtte i kraft af princippet om lex specialis anses for at gå forud for en mere generel bestemmelse om afgift på gas fremstillet på basis af biomasse.

Som følge heraf fandt Skatterådet, at propan – uanset oprindelse og eventuel en blanding – skulle afgiftsberigtiges som LPG efter mineralolieafgiftsloven.

Overskudsvarme

Skatterådet tog i 2015 stilling til rækkevidden af overskudsvarmebegrebet i et par sager.

I SKM2015.589.SR producerede spørger emballage til fødevarer. I forbindelse med emballageproduktionen opstod der overskudsvarme. Hovedparten af overskudsvarmen kom fra produktionen af emballage via et NH₃-køleanlæg. En anden overskudsvarmekilde var termisk forbrænding af spritdampe fra trykkeprocessen. Anlægget var etableret som følge af særlige miljøkrav. Ved den termiske forbrænding blev der tilsat LPG-gas som hjælpebrændstof. Endelig producerede spørger varme ved at afbrænde affald fra emballageproduktionen i en kedel.

Skatterådet fandt blandt mange andre spørgsmål i sagen, at varme fra forbrug af LPG-gas, der blev anvendt ved forbrænding af spritdampe, og som blev leveret som fjernvarme, ikke var overskudsvarme.

Det var Skatterådets opfattelse, at der ikke var tale om anvendelse af et restenergiindhold i primærenergi, efter varmen havde gennemløbet en produktionsproces. Rådet lagde bl.a. vægt på, at LPG-gassen, som blev forbrændt i det pågældende anlæg, blev anvendt indirekte til fremstilling af varme, der leveredes fra virksomheden som fjernvarme. Med indirekte anvendelse mente Skatterådet i samproduktion med den tjeneste, som bestod i at foretage rensning i anlægget. Rådet henvis-te i den forbindelse til Højesterets dom refereret i SKM2006.480.HR.

Skatterådet fandt herefter, at varmen fra anlægget således var omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt., hvorefter der ikke ydes godtgørelse for afgiften af varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden.

I SKM2016.7.SR fremstillede spørger fiskemelsprodukter og fiskeolier til bl.a. fiske- og dyreopdræt. I forbindelse med produktionsprocessen fremkom der varm, forurenede procesluft, som efter miljøkravene skulle renses for lugt af hensyn til de omkringliggende boliger og erhvervsområder. Til det formål havde spørger installeret en specialkedel til "termisk rensning" af procesluften. Som anlægget hos spørger var opbygget, blev den forurenede luft fra processen ført ned i specialkedlen, hvori luften blev rensed ved afbrænding af lugtstofferne. I forlængelse af varmeproduktionen til brug i produktionsprocessen blev restenergien i røggassen udnyttet via economiser til fødevandsforvarmning og slutteligt i en economiser som fjernvarme. Spørger ønskede at udnytte en større andel af overskudsvarmen. Spørger kunne ikke selv udnytte varmen, så varmen skulle udnyttes ved salg af varme til Varmeværk a.m.b.a.

Skatterådet bekræftede efter en konkret vurdering, at spørger kunne anvende reglerne om afgift af overskudsvarme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 9, for den restvarme, som via economisere blev indvundet fra røggassen fra specialkedelen, der anvendtes til afbrænding af lugtstoffer i henhold til miljøkrav, og som blev leveret som fjernvarme til et varmeværk.

Godtgørelse af elafgift

Skatterådet har i 2015 taget stilling til 2 sager om afgrænsningen af godtgørelsesmuligheden for elafgift efter elafgiftslovens § 11.

I SKM2015.271.SR var der tale om en virksomhed, der leverede drift, vedligeholdelse og energiforsyning af en svømmehal til selskab A (OPS-leverandøren), til en fast aftalt pris på el, varme, vand og afløb. Beløbet blev faktureret gennem selskab A til en kommune. Der lå en underskrevet drifts- og vedligeholdelseskontrakt imellem spørger og A.

Spørgsmålene i sagen gik bl.a. på, om spørger kunne opnå godtgørelse af henholdsvis vand- og elafgift og dermed anses som forbruger af det vand og den elektricitet, der blev brugt i svømmehallen.

For så vidt angår elafgiften, blev forbruget delt op i 3 dele, belysning, stikkontakter og andre installationer.

Der skal som udgangspunkt svares afgift af den elektricitet, der forbruges her i landet jf. elafgiftslovens § 1. Momsregistrerede virksomheder kan efter elafgiftslovens § 11 opnå hel eller delvis tilbagebetaling af elafgift, som er forbrugt i virksomheden. Varer, indkøbt med henblik på videresalg, anses ikke som forbrugt af virksomheden.

Vedrørende afgift på elektricitet til belysning, fremgår det af elafgiftslovens § 11, stk. 2, 2. pkt., at tilbagebetaling ikke finder sted for virksomheder, der afsætter belysning, med undtagelse af afsætning af belysning til virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, i det omfang modtagervirksomheden har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort.

Afgørende for tilbagebetaling af afgift er, at de afgiftspligtige varer er forbrugt af virksomheden. Det var Skatterådets opfattelse, at for at spørger kunne anses som forbruger, skulle bl.a. driften af svømmehallen have et selvstændigt erhvervs-mæssigt indhold og dermed være forretningsmæssigt begrundet. Spørger skulle samtidig være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over anlægget og kunne foretage egne dispositioner fx i forhold til personale, driftsmidler mv. Driften af svømmehallen skulle endvidere ske for spørgers egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte.

Det fremgik af den indsendte drifts- og vedligeholdelseskontrakt, at spørger stod for driften af svømmehallen i 25 år i forhold til dennes tekniske funktion og vedligehold. Spørgers personale stod for den tekniske drift, vedligehold af teknisk inventar og bygning, samt rengøring. Hvert kvartal fakturerede spørger selskab A for drifts- og vedligeholdsbetaling. I betalingen indgik det budgetterede forbrug af el, vand og varme inkl. afgifter. Faktureringen skete efter en aftalt baseline, der alene kunne reguleres efter opfyldelse af specifikke forhold. Det var spørger, der bar risikoen for, om der blev forbrugt mere eller mindre vand end budgetteret i baseline.

- El til belysning. Skatterådet fandt, at elektricitet brugt til at producere belysning var forbrugt af spørger. Spørger havde som udgangspunkt derfor mulighed for at få afgiften godtgjort. Godtgørelsen af afgiften af denne elektricitet var betinget af, at modtagervirksomheden af belysningen, havde adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort. Dette bindende svar tog ikke stilling til, hvorvidt modtagervirksomheden A havde adgang til godtgørelse for elafgift.
- El til stikkontakter. Det fremgik af OPS-kontraktens bilag 2, at der blev skelnet imellem elforbrug der var gået til drift, og elforbrug der vedrørte udtag fra stikkontakt. Kommunen bar hele forbruget på stikkontakterne. Endvidere havde spørger oplyst, at elforbruget fra stikkontakterne blev målt selvstændigt og direkte viderefaktureret til kommunen. Det var Skatterådets vurdering, at spørger for denne del af elforbruget alene stod for et indkøb med efterfølgende videresalg. Spørger var herefter ikke at anse som forbruger af el udtaget på stikkontakter og kunne derfor ikke opnå tilbagebetaling af elafgiften for denne el.
- El til andre installationer. Det var Skatterådets vurdering, at el brugt i andre installationer var forbrugt af spørger i forbindelse med den ydelse, spørger leverede til selskab A. Spørger havde herefter mulighed for at få godtgjort elafgiften efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, i det omfang strømmen var brugt til momspligtige aktiviteter.

Skatterådet tog endelig stilling til, at den konkrete vandrutsjebane i svømmehallen ikke gjorde, at der blev tale om en forlystelse i bilaget til elafgiftslovens forstand.

I SKM2015.755.SR spurte en fødevarereproducent, om der kunne opnås godtgørelse af afgift på den elektricitet deres elopvaskemaskiner forbrugte, i forbindelse med at der blev vasket produktionsudstyr i disse.

Spørger fremførte, at elopvaskemaskiner ikke var omfattet af de specifikke apparater, der er nævnt i elafgiftslovens § 11, stk. 3, og hvortil der alene er mulighed for delvis godtgørelse af afgiften. Alt vand, der blev opvarmet, skete integreret i maskinerne.

Skatterådet svarede, at spørgers elopvaskemaskiner ikke kunne anses som omfattet af de i elafgiftslovens § 11, stk. 3, nævnte apparater. Uanset, at der i elopvaskemaskinerne skete opvarmning af vandet, kunne de ikke anses som vandvarmere i elafgiftslovens § 11, stk. 3's forstand. Elforbruget i spørgers elopvaskemaskiner var derfor godtgørelsesberettiget efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Lovgrundlaget vedrørende biogas og bioolier

Mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 og 2:

Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. I perioden 2010-2014 er satserne for de enkelte år som anført i bilag 2. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.:

(...)

14. Autogas i form af LPG, 181,4 øre pr. liter.

15. Anden flaskegas i form af LPG, der anvendes som motorbrændstof, 333,5 øre pr. kg.

16. Anden flaskegas i form af LPG og gas, bortset fra LPG, der fremkommer ved raffinering af mineralsk olie i form af raffinaderigas, 250,7 øre pr. kg

(...)

19. Bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, 54,5 kr./GJ eller 195,5 øre pr. liter.

(...)

Stk. 2. Af andre kulbrintebrændstoffer og varer under position 3824 90 99 i EU's Kombinerede Nomenklatur, undtagen tørv og afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas m.v., der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende brændsel til opvarmning. (...).

Kulafgiftslovens § 7 a, stk. 2 og stk. 3:

Stk. 2. Fritaget for afgift, jf. § 1, stk. 1, nr. 5, er:

(...)

4. Affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som ikke indeholder kulbrinter eller varer m.v., som er afgiftspligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1-4, eller afgiftspligtige efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. 1. pkt. finder dog anvendelse for affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som indeholder tørv, produkter under position 4401 og 4402 i EU's Kombinerede Nomenklatur eller bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, når bioolien m.v. er anvendt i fremstillingsprocesser og ikke er tilført affaldet separat.

Stk. 3. Følgende affald er fritaget for afgift, jf. § 1, stk. 1, nr. 6.

(...)

5. Affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som ikke indeholder kulbrinter eller varer m.v., som er afgiftspligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1-4, eller afgiftspligtige efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. 1. pkt. finder dog anvendelse for affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som indeholder tørv, produkter under position 4401 og 4402 i EU's Kombinerede Nomenklatur eller bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, når bioolien m.v. er anvendt i fremstillingsprocesser og ikke er tilført affaldet separat.

CO2-afgiftslovens § 1, stk. 6:

Ved affald i denne lov forstås affald, som det er defineret i lov om miljøbeskyttelse eller regler fastsat i medfør af lov om miljøbeskyttelse. Ved ikke bionedbrydeligt affald, jf. stk. 1, nr. 14, forstås affald fra fossile kilder.

Gasafgiftsloven

§ 1, stk. 1 og 2

Der betales afgift til statskassen af naturgas og bygas, der forbruges her i

landet. Det samme gælder for gas, som er fremstillet på basis af biomasse, når gassen er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, eller når gassen anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker.

Stk. 2. Afgiften udgør for naturgas og bygas med en nedre brændværdi på 39,6 megajoule (MJ) pr. normal m³ (Nm³) 215,8 øre pr. Nm³ (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I perioden 2010-2014 er satsen dog som anført i bilag 2. Afgiften udgør for gas omfattet af stk. 1, 2. pkt., med en nedre brændværdi på 39,6 MJ pr. Nm³ 9,8 øre pr. Nm³.

§ 3, stk. 1 og 2

Den, der indvinder, fremstiller eller leverer afgiftspligtig gas, samt kraftværker og kraftvarmeværker, der er omfattet af bilag 1 til denne lov, skal registreres hos told- og skatteforvaltningen.

Stk. 2. Ved den, der leverer afgiftspligtig gas, jf. stk. 1, forstås i denne lov distributionselskaber og transmissionselskaber, der er omfattet af § 10 i lov om naturgasforsyning, og selskaber, der driver særlige bygasnet.

Lovgrundlag vedrørende overskudsvarme

Gasafgiftslovens § 10, stk. 1

Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

- 1) af virksomhedens mængde af forbrugt afgiftspligtigt gas,
- 2) af den gas, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
- 3) af den gas, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

Gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt.

Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, jf. dog stk. 5.

Gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 1

Der ydes dog tilbagebetaling for:

Afgiften af varme og gas omfattet af stk. 4, som anvendes til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning, og som et led i forarbejdningen vaskes, renses eller rengøres i eller med særlige anlæg eller udsættes for temperaturstigninger i forhold til det omgivende rum på mindst 10° C såsom opvarmning, kogning, ristning, destillation, sterilisation, pasteurisering, dampning, tørring, inddampning, fordampning eller kondensering i særlige anlæg, uanset at disse forarbejdninger også bidrager til opvarmning af lokaler m.v., jf. dog stk. 7.

Gasafgiftslovens § 10, stk. 9

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

Lovgrundlaget vedrørende godtgørelse af elafgift

Elafgiftsloven § 1

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

Elafgiftsloven § 11, stk. 1 og 2.

Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1. af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet.
2. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er særskilt leveret til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
3. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

Stk.2. Tilbagebetaling kan dog ikke finde sted for så vidt angår afsætning af de i bilag 1 til nærværende lov nævnte ydelser, jf. dog stk. 3. Tilbagebetaling finder endvidere ikke sted for virksomheder, der afsætter belysning, med undtagelse af afsætning af belysning til virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, i det omfang modtagervirksomheden har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort.

Elafgiftslovens § 11, stk. 3

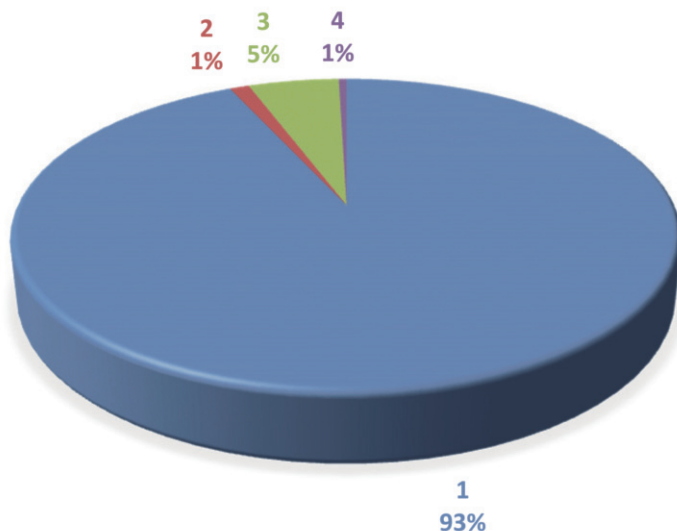
Tilbagebetalingen kan ikke finde sted for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand, elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden. Undtaget er dog forbrug af elektricitet i rumvarmeaggregater, der midlertidigt placeres i et lokale for at dække et kortvarigt rumvarmebehov. Endvidere ydes der ikke tilbagebetaling af afgiften af elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, som leveres fra virksomheden. Tilbagebetaling kan heller ikke finde sted for elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, eller af kulde leveret til virksomheden til køling af rum, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn. Tilbagebetaling kan

heller ikke finde sted for elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, som er leveret til virksomheden, og som virksomheden forbruger som rumvarme eller varmt vand eller leverer til andre. Der ydes dog tilbagebetaling for afgiften af varme, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, såfremt højst 10 pct. af den energi, der er forbrugt i anlægget, bidrager til rumopvarmning. For afgiftspligtig elektricitet til formål, som er nævnt i 1., 3. eller 4. pkt., ydes dog tilbagebetaling af afgift nævnt i § 6, stk. 1, 2. pkt., med 42,8 øre pr. kWh (2015-niveau), herunder for ydelser omfattet af stk. 2.



Statistik

Procentvis fordeling af sager afgjort af Skatterådet i 2015

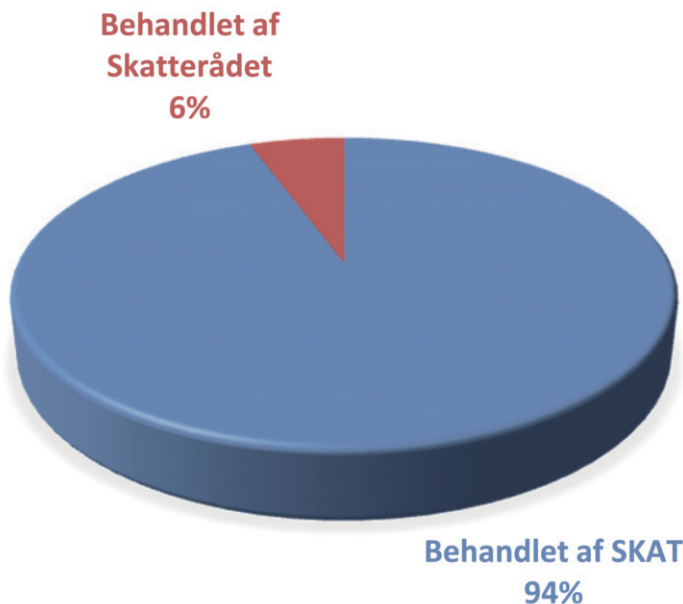


Skatterådet har i 2015 behandlet i alt 268 sager, idenfor nedenstående kategorier:

		2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	Bindende svar	358	364	291	337	299	248
2	Bevillings- og dispensationssager	5	7	4	3	3	3
3	Regler, satser og anvisninger	15	13	13	12	15	14
4	Andre sager *	11	0	5	12	7	3
	I alt	389	384	313	364	324	268

* Andre sager omfatter pålæg iht. SKL, åbenbart ulovlige ankenævnsafgørelser, genoptagelse mv.

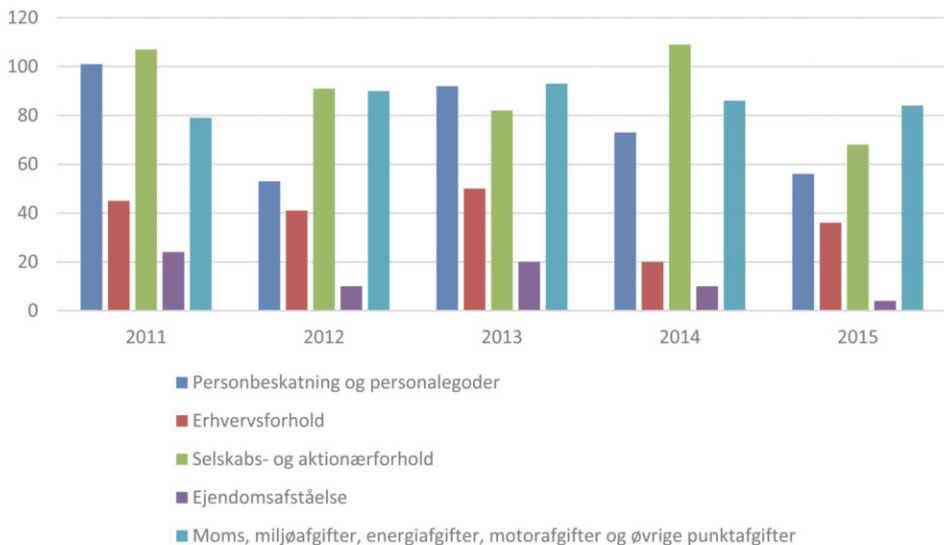
Procentvis fordeling af de 4.417 bindende svar, der er afgivet af Skatterådet (248) og af SKAT (4.219)



Der er i 2015 afgivet bindende svar i 4.467 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 248 sager, svarende til 6 % af sagerne og SKAT 4.219 sager, svarende til 94 % af sagerne.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Sager om bindende svar	4.515	4.448	4.631	4.100	4.418	4.467
- Heraf behandlet af Skatterådet	358	364	291	337	299	248
- Heraf behandlet af SKAT	4.157	4.084	4.340	3.763	4.119	4.219

Behandlet i %	2010	2011	2012	2013	2014	2015
- af Skatterådet	8	8	6	8	7	6
- af SKAT	92	92	94	92	93	94



Ovenstående diagram viser, hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2011 - 2015.

Eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2015:

Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1 Personbeskatning og personalegoder	56	F.eks. sager om personalegoder, skattepligtigt, rejsegodtgørelse, gevinster, gaver, arbejdsudleje, frivillig arbejdskraft, erstatning og sagsomkostninger betalt af arbejdsgiver og aktielønsordninger.
2 Erhvervsforhold	36	F.eks. sager om nye regler i virksomhedsordningen, herunder sager om forskellige former for sikkerhedsstillelse, og sager om driftsudgifter og afskrivninger ved solcelleanlæg.
3 Selskabs- og aktionærforhold	68	F.eks. sager om kursgevinstloven, fast driftssted, udbytter, omstrukturering, afskrivning, succession, opdeling i A/B-aktier og kooperationsbeskatning.
4 Ejendomsafståelse	4	F.eks. sager om genanbringelse og udstykning af andelsboliger.
5 Moms, miljøafgifter, energifgifter motorafgifter og øvrige punktafgifter	84	F.eks. sager om solceller, elafgift, vandafgift, affaldsafgift, emballageafgift, afgift på overskudsvarme, chokolade- og sukkerafgift, momsfritagelse, moms af tilskud, moms ved salg af fast ejendom, moms på serviceydelser og undervisning, moms for tatovører og moms ved tilskud.

Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2009 - 2013 er følgende:

Kvartal	2011	2012	2013	2014	2015
Antal sager	364	291	337	299	248
Behandlet indenfor 6 måneder	62 %	58 %	67 %	75 %	52%
Behandlet indenfor 9 måneder	85 %	84 %	85 %	92 %	71%
Behandlet indenfor 12 måneder	95 %	94 %	95 %	96 %	81%

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en Skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2011 på 178 dage
- 2012 på 179 dage
- 2013 på 170 dage
- 2014 på 200 dage
- 2015 på 243 dage.

Faldet i afslutningsprocenterne har også ført til en forøgelse af den gennemsnitlige sagsbehandlingstid. SKAT har i 2015 haft fokus på at få afsluttet ”gamle” sager.

SKAT vil også i 2016 have fokus på sagsbehandlingstiden for anmodninger om bindende svar, der skal behandles af Skatterådet.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2005/2006 - 2015 er påklaget til Skatteankestyrelsen.

	2005/06	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Antal sager	335	609	417	312	358	364	219	337	299	248
Antal påklager	14	26	15	10	19	8	9	13	29	16
Påklager i %	4,2 %	4,3 %	3,6 %	3,2 %	5,3 %	2,2 %	4,1 %	3,8 %	9,7 %	6,5%

Efter en markant stigning i 2014 i antallet af bindende svar fra Skatterådet, som blev påklaget til Skatteankestyrelsen, er antallet af påklagede bindende svar nu faldet igen.

Nedenstående tabel viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 119 af de i alt 159 sager, der i perioden 2005/2006 - 2015 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06 - 2015	Kendelse fra Landsskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	159	119	40
%	100 %	75 %	25 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de 119 sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i, for perioden 2005/06 - 2015.

	Antal Landsskatteretskendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal	119	34	4	76	5
%	100 %	29 %	3 %	64 %	4 %



SKAT

Skatterådets årsberetning

2015

MAJ 2016

