

Skatterådets årsberetning 2019

Indhold

| | |
|--|-----------|
| Forord | 5 |
| Skatterådets tolkning i konkrete sager | 7 |
| ”Solcellesagerne” – aktiver omfattet af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34 | 19 |
| Fonds fradrag for ikke pensionslignende uddelinger til tidligere medarbejdere mv. | 27 |
| Spørgsmål om arbejdsudleje ved transportvirksomhed | 33 |
| Momsmæssig behandling af vouchere | 39 |
| Godtgørelse af elafgift på campingplads | 48 |
| Statistik | 55 |

Forord

Normalt indeholder forordet til Skatterådets Årsberetning nogle af formandens tanker og overvejelser i relation til Rådets arbejde i det forgangne år. Idet Hanne Søggaard Hansen fratrådte som formand for Skatterådet med udgangen af 2019, kan hun ikke som formand skrive dette års forord.

Jeg har afløst Hanne Søggaard Hansen som formand den 1. januar 2020, men kan af naturlige grunde ikke forholde mig til sagerne i det forløbne år. Forordet må derfor i sagens natur være anderledes i år.

Skatterådet løfter en stor og betydelig opgave med bl.a. at træffe afgørelser i konkrete sager. Det giver en betydningsfuld og relativt hurtig afklaring for de involverede skatteydere af deres skatteretlige position. Det er imidlertid ikke kun de involverede skatteydere, som får gavn af de truffe afgørelser. Afgørelserne sætter samtidig nogle retningslinjer fremadrettet for øvrige skatteydere for, hvorledes bestemte skattespørgsmål vil blive fortolket efter Rådets opfattelse. Det giver skatteyderne en retssikkerhed i form af en forudberegnelighed, som er meget vigtig.

Forudsigelighed er en afgørende faktor for retssikkerheden, men endnu vigtigere er, at afgørelserne også er korrekte. Det er alene de sager, hvor de bindende svar er af principiel betydning, som forelægges Skatterådet. Det indebærer, at svarene på spørgsmålene kan være en vanskelig afvejning af forskellig juridiske hensyn. Heldigvis forberedes Skatterådets afgørelser af Skattestyrelsens dygtige og kompetente medarbejdere, således at Rådet kan træffe en afgørelse på så oplyst et grundlag som muligt. Rådets sammensætning sikrer samtidig, at forskellige relevante erhvervs- og samfundsmæssige hensyn bliver inkluderet i drøftelserne.

Rådet holder 11 møder årligt og har i 2019 behandlet 275 sager. Hanne Søggaard Hansen har i sin formandstid med sin store kompetence og overblik formået at skabe et godt og velfungerende Skatteråd. Det er min hensigt, at jeg sammen med Rådets øvrige medlemmer vil fortsætte det værdifulde arbejde med at træffe rettidige afgørelser, som baserer sig på grundighed og ordentlighed.

Tommy V. Christiansen har fungeret som formand ved to møder i februar og marts 2020 og har også haft andel i tilblivelsen af denne årsberetning, og jeg takker for hans indsats.

Formand for Skatterådet

Jane Bolander



Skatterådets tolkning i konkrete sager

Skatterådet har stor betydning for den centrale praksisdannelse indenfor skatte- og afgiftsretten. Dette gælder både i forhold til fortolkning af ny lovgivning og ved udfyldelse af eksisterende praksis.

Via de bindende svar træffer Skatterådet således afgørelse om en lang række principielle spørgsmål af betydning for forståelsen af de skatte- og afgiftsretlige regler.

Afgørelserne i Skatterådet træffes på baggrund af helt gængse juridiske fortolkningsmetoder/principper. Ved afgørelserne inddrages således lovens ordlyd, lovens forarbejder, eksisterende praksis, lex specials betragtninger osv.

På en række områder vil der imidlertid være et "juridisk råderum". Dette kan skyldes, at lovgiver bevidst har indlagt en vis elasticitet i reglerne og dermed overladt det til praksis – herunder Skatterådet – at udfylde disse rammer. Det kan eksempelvis også skyldes, at lovens ordlyd og forarbejder ikke er tilstrækkeligt klare, eller at de ikke tager højde for den situation, der nu ligger til bedømmelse.

Årsagerne til det "juridiske råderum" kan være mange, men det interessante er, hvordan Skatterådet udfylder dette råderum.

Skatterådet har historisk altid været sammensat, så det indeholder et lægmandselement. Af Skatterådets 19 medlemmer vælger Folketinget således 6 medlemmer, mens skatteministeren vælger 13 medlemmer. Af disse 13 medlemmer skal de 4 være repræsentanter for henholdsvis landbruget, industrien eller håndværket, handelen og lønmodtagerne, mens 4 medlemmer skal repræsentere kommunerne. Rådets medlemmer besidder således en bred samfundsmæssig og praktisk indsigt, der indgår, når det "juridiske råderum" skal udfyldes.

I artiklen gennemgås således en række skatte- og afgiftsretlige afgørelser, der illustrerer, hvordan Skatterådet udfylder det "juridiske råderum".

SKM2019.322.SR BoligJobordningen – opsætning af stikdåse på indersiden af en ydermur

Sagen vedrørte, om der var fradrag for arbejdsløen til bredbåndsinstallation i henhold til BoligJobordningen.

Baggrund

Ydelser omfattet af BoligJobordningen, som giver adgang til fradrag, er nærmere opregnet i bilag 1 til ligningsloven. Bilag 1 er således en del af selve loven.

Ydelserne i bilag 1 til ligningsloven er opdelt i 2 kategorier, henholdsvis serviceydelser i hjemmet eller i en fritidsbolig og ydelser vedrørende grøn istandsættelse, tilslutning til bredbånd og installation af tyverialarm.

I bilaget er der endvidere en underopdeling i en række kategorier af ydelser, illustreret med eksempler. Under serviceydelser fremgår eksempelvis:

”Børnepasning

- Børnepasning i hjemmet eller i en fritidsbolig
- Aflevering og afhentning af børn til og fra daginstitution, skole, fritidsklub og fritidsaktiviteter.”

Skattestyrelsen har i den forbindelse vurderet, om eksempelvis lektielæsning faldt ind under ydelsen ”børnepasning”. Dette var efter Skattestyrelsens vurdering ikke tilfældet, hvorfor der derfor ikke var fradrag for arbejdsløen til lektielæsning.

På tilsvarende vis har Skatterådet via de bindende svar taget stilling til om en række forskellige ydelser falder ind under BoligJobordningen.

Skatterådet har eksempelvis truffet afgørelse om at BoligJobordningen ikke kunne anvendes ved pålægning af nyt stråtag. Af bilag 1 til ligningsloven fremgår, at der er fradragsret for arbejdsløen til isolering af tag, men ikke for udskiftning af tag. Skatterådet fandt således, at pålægning af nyt stråtag måtte anses for en udskiftning af tag, uagtet dette samtidig måtte have en vis positiv indvirkning på isoleringsevnen. Skatterådet har også taget stilling til fradrag i forbindelse med installation af forbrugsmålere, afløbsinstallationer og elfyr.

I SKM2019.322.SR skulle Skatterådet så tage stilling til en række spørgsmål fra en bredbåndsudbyder om fradrag for arbejdsløen til tilslutning til bredbånd.

Af bilag 1 til ligningsloven, der fastlægger de ydelser der giver adgang til fradrag, fremgår:

”Tilslutning til bredbånd:

Tilslutning til bredbånd (nedgravning og indskydning af kabler på egen grund og opsætning af modtageudstyr til mobilt og fast trådløst bredbånd på boligens ydre rammer).”

I sagen tiltrådte Skatterådet, at der var fradrag for arbejdsløn til installation af bredbåndsforbindelser, herunder nedgravning af stikledning til erstatning for den gamle stikledning som led i en opgradering/opdatering af bredbåndsforbindelsen var fradragsberettiget. Skatterådet tilsluttede sig ligeledes, at typen af bredbåndsforbindelse ikke havde betydning. Det var således uden betydning for fradragsretten, om bredbåndsforbindelse kunne bruges til såvel bredbåndsinternet som kabel-tv, ligesom det var uden betydning, om bredbåndsforbindelse alene blev anvendt til kabel-tv.

Skatterådet fandt i modsætning til Skattestyrelsen, at BoligJobordningen også gav adgang til fradrag for arbejdsløn til montering af stikledningen til datadåsen inde i kundens bolig, der hvor stikledningen endte.

Spørger havde i anmodningen henvist til, at den nye stikledning skulle monteres til det 1. knudepunkt, som var en datadåse, som af praktiske grunde skulle sidde på indersiden af en ydervæg på boligen. Denne tilkobling inde i boligen var en naturlig følge af tilkoblingen af den nye stikledning og efter spørgers opfattelse en del af bredbåndsinfrastrukturen, da tilkoblingen var nødvendig for, at bredbåndet kunne fungere. Det var derfor spørgers opfattelse, at der kunne godkendes fradrag for udgiften til arbejdsløn i forbindelse med tilkobling af stikledningen til datadåsen, selvom datadåsen var placeret i fx et teknikskab i et bryggers inde i huset, og dermed ikke fysisk på boligens ydre rammer.

Efter Skattestyrelsens opfattelse fulgte det alene af ordlyden i bilag 1, at "Tilslutning til bredbånd" omfattede fradrag for arbejdsløn til nedgravning og indskydning af kabler på egen grund og fradrag for arbejdsløn til opsætning af modtageudstyr på boligens ydre rammer. Det fremgik hverken af loven eller forarbejderne, at der var fradrag for arbejdsløn til opsætning og tilslutning til en datadåse inde i huset.

Spørger gjorde heroverfor bl.a. gældende, at "ydre rammer" kan opfattes som ejendommens ydermur (rammen om ejendommen), uden at der herved er taget stilling til om montering sker udendørs eller indendørs på ydermuren. Efter spørgers opfattelse gav det endvidere ikke mening at begrænse fradragsretten til nedgravning/indskydning, da "Tilslutning til bredbånd" måtte antages at omfatte den samlede løsning og dermed også arbejdslønnen knyttet til montering af stikledningen i datadåsen på indersiden af ydermuren. Kunderne købte således også en samlet løsning klar til brug i form af nedgravning/indskydning og montering af stikledning.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet fandt, at ordlyden af bestemmelsen "tilslutning til bredbånd" – sammenholdt med at bredbåndet ikke fungerer uden opsætningen af en modtageboks – støtter, at der var fradrag for arbejdsløn til selve monteringen af stikledningen til modtageboksen på indersiden af muren til boligen, der hvor stikledningen ender. Udtrykket "boligens ydre rammer" i lovens ordlyd og bemærkninger udelukkede ikke, at opsætning af modtagerboks på den indvendige side af en ydervæg var omfattet af fradraget. Ledninger, der blev trukket inde i boligen, og opsætning af modtagerboks andre steder i boligen end som nævnt på indersiden af ydermuren var derimod ikke omfattet af fradragsretten.

Skatterådet valgte dermed den fortolkning, der førte til det praktiske resultat, at spørger ikke skulle til at opdele regningen, og lovgivers intention om udbredelse af bredbånd blev fulgt. Samtidig foretog Skatterådet en afgrænsning, idet Skatterådet fastslog, at der alene var fradrag for arbejdslønnen, så længe monteringen af stikdåsen skete på indersiden af muren, der hvor stikledningen endte. Der var således ikke fradrag, hvis opsætning skete andre steder inde i huset. Herudover præciserede Skatterådet, at der heller ikke var fradrag for udgifter til at trække ledninger inde i boligen.

SKM2019.346.SR Arvet virksomhed i virksomhedsordning – anvendelse af brutto eller nettoprincip

Sagen vedrørte, hvordan en arving, der allerede anvendte virksomhedsordningen, skulle overføre en arvet virksomhed til virksomhedsordningen.

Arven bestod af flere erhvervsejendomme. Ejendommene var imidlertid behæftet med prioritetsgæld. Der skulle derfor overføres såvel virksomhedsaktiver som virksomhedsgæld til den eksisterende virksomhedsordning.

Baggrund

Virksomhedsskatteovens § 3, stk. 1, fastslår, at værdier, der overføres fra den skattepligtige til virksomheden, anses for indskud.

Overførsel af gæld anses derimod, jf. virksomhedsskatteovens § 5, for en overførsel af værdier til den skattepligtige. En sådan overførsel skal bogføres med virkning fra indkomstårets udløb, jf. virksomhedsskatteovens § 2, stk. 5.

Dette princip betegnes i praksis som bruttoprincippet.

Da indskud posteres på indskudskontoen, mens hævninger overføres efter hæverækkefølgen, kan bruttoprincippet føre til, at en arving, der overfører en arvet virksomhed til virksomhedsskatteordningen, anses for at have hævet overskud i virksomhedsordningen og derfor skal beskattes heraf. Dette uanset, at der rent faktisk kan være tale om, at der tilføres virksomhedsordningen nettoværdier, fx fordi værdien af de arvede ejendomme overstiger gælden.

En sådan beskatning kan forekomme urimelig hård.

Spørgsmålet i *SKM2019.346.SR* var derfor, om bruttoprincippet kunne fraviges. Der var hverken i lovens forarbejder eller praksis fortolkningsbidrag i forhold til situationen, hvor en arvet virksomhed skal tilgå en eksisterende virksomhedsordning.

Praksis

Af praksis, *SKM2005.537.LSR*, fremgik alene, at bruttoprincippet skal finde anvendelse, hvis en tidligere privat anvendt ejendom overgår til erhvervsmæssig udlejning, og dermed skal indgå i virksomhedsskatteordningen.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet fandt, at bruttoprincippet, der gælder ved overførsel af aktiver og gæld til virksomhedsordningen fra den skattepligtiges samlede formue, ikke finder anvendelse, når der er tale om en arvet virksomhed, der skal tilføres en eksisterende virksomhedsordning, hvor de arvede aktiver ikke har været anvendt privat.

Tilgangen på indskudskontoen kunne derfor efter Skatterådets opfattelse opgøres som et nettobeløb. Den til ejendommene knyttede gæld kunne således modregnes i tilgangen på indskudskontoen. Det beløb, der skulle tilgå indskudskontoen (nettobeløbet), kom dermed i overensstemmelse med det arvede beløb.

Dermed valgte Skatterådet at fastlægge praksis, så det førte til det skattemæssigt mest rimelige resultat.

SKM2020.13.SR Ikke godtgørelse af elafgift ved salg af strømpakker til fastliggercampister

Sagen vedrørte bl.a. spørgsmålet, om en campingpladsejer kunne få godtgjort elafgift for elektricitet anvendt i fastliggercampisters medbragte campingenheder, når campisten først ved afslutningen på opholdet vælger mellem otte strømpakker af forskellig størrelse i kWh og derudover betaler for evt. elektricitetsforbrug over det maksimale forbrug i den strømpakke, som campisten køber ved afslutningen af opholdet.

Baggrund

Spørgsmålet havde sammenhæng med en ændring af elafgiftsloven i 2018.

Lovændringen indebar en ændring af det såkaldte forbrugskriterium. Som noget nyt var forbrugskriteriet således opfyldt i de tilfælde, hvor en momsregistreret campingplads forsynede sine gæsters medbragte campingvogne mv. med strøm uden særskilt betaling. Campingpladsen kunne herefter få godtgjort elafgift i disse tilfælde.

En campingplads var dermed berettiget til få tilbagebetalt afgiften af elektriciteten, som campingpladsen forsynede campisternes medbragte campingenheder og køretøjer med, da elektriciteten blev anset for at være forbrugt af campingpladsen.

Betalte campisten derimod særskilt for strømmen var retstilstanden uændret, og der kunne ikke ske tilbagebetaling af elafgiften.

Det afgørende for besvarelsen af spørgsmålet i *SKM2020.13.SR* var derfor, om der skete levering ”uden særskilt betaling”, som spørger mente.

Spørger havde oplyst, at campisten skulle kunne vælge mellem otte forskellige strømpakker med forskelligt maksimalt strømforbrug ved afslutningen af opholdet. Ved et strømforbrug ud over den valgte strømpakkes maksimale strømforbrug skulle der foretages afregning af dette

forbrug direkte (særskilt). Ved et forbrug af strøm under det maksimale strømforbrug ville differencen ikke blive godtgjort.

I forarbejderne til lovændringen var det behandlet, hvad udtrykket ”uden særskilt betaling” nærmere betød.

Af bemærkningerne til forslaget fremgår således at ”uden særskilt betaling” indebærer,

- at campisten skal betale en samlet regning for overnatning mv.,
- at campisten køber en samlet og samlet prissat ydelse, hvori indgår betaling for strøm til den medbragte campingvogn, og
- at den enkelte campists betaling ikke må afhænge af, hvor meget strøm campisten har brugt under opholdet.

Herudover er udtrykket ”uden særskilt betaling” omtalt i høringsskemaet til det fremsatte lovforslag.

Heraf fremgår bl.a., at el, der på en campingplads anvendes i gæsternes medbragte enheder, og hvor der ikke sker særskilt opmåling og fakturering for el i forhold til de enkelte kunder, kan betragtes som forbrugt af campingpladsen. Hvis der derimod sker en særskilt opmåling og fakturering, vil forbruget ikke kunne betragtes som erhvervsmæssigt. Med den virkning at der ikke kan ske godtgørelse af elafgift.

Videre fremgår det, at det også var muligt at få godtgjort elafgift ved salg af elpakker fastsat ud fra fx campistens campingvogns størrelse, længden på opholdet mv., da der i denne situation ikke bliver foretaget særskilt opmåling og fakturering for el i forhold til de enkelte campister.

Der blev også spurgt til salg af elpakker og efterfølgende opkrævning af merforbrug. Svaret var her, at campingpladsen ikke ville være berettiget til tilbagebetaling af afgift for den del af forbruget, hvor der sker en særskilt opmåling og fakturering

Praksis

Skatterådet havde i *SKM2018.486.SR* bekræftet, at en campingplads i visse situationer kunne opnå godtgørelse for elafgift for strøm anvendt i campisternes medbragte campingenheder, også hvis campisten først valgte afregningspakke for strøm efter opholdet på campingpladsen, og der ikke skete særskilt afregning af det faktiske merforbrug af elektricitet.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet svarede nej til, at campingpladsejeren kunne få godtgjort elafgiften i den beskrevne situation.

Skatterådet fandt, at fastliggercampistens mulighed for at vælge mellem de i anmodningen påtænkte strømpakker ved afslutningen af opholdet reelt svarede til og kunne sidestilles med, at campisten betalte direkte efter målt forbrug.

Skatterådet henviste herudover til, at faktum i *SKM2018.486.SR* var anderledes, da de heri omfattede strømpakker afhang af ydre objektive omstændigheder ift. strømforbruget, ligesom der kun var valgfrihed mellem én type pakke og betaling pr. kWh efter målt forbrug efter opholdet på campingpladsen.

Skatterådet inddrog således ved sin tolkning, realiteten i den disposition, der skulle tages stilling til, og de konsekvenser et svar vil kunne få i forhold til fremtidig praksis på området.

SKM2019.506.SR Momsfradrag ved mødebespisning – omfatter ”virksomhedens lokaler” også mødelokaliteter i andre selskaber i samme koncern

Et selskab, som var en del af en koncern, ønskede at få bekræftet, at koncernens mødelokaliteter kunne anses for at være ”virksomhedens lokaler” i relation til momslovens regler om fradragsret for mødebespisning i virksomhedens lokaler, selv om de var beliggende i andre selskaber og på andre adresser end den, hvorfra selskabet drev sine aktiviteter.

Baggrund:

EU-domstolen havde i sag C-371/07 (Danfoss A/S og AstraZeneca A/S) fastslået, at gratis levering af kantineydelser i visse tilfælde ikke er omfattet af reglerne om udtagningsbeskatning. Dette gælder i forhold til bespisning af forretningsforbindelser under møder i virksomhedens lokaler, når måltiderne serveres med henblik på formål af strengt erhvervsmæssig karakter, og det gælder også for bespisning af personalet under møder i virksomhedens lokaler, når virksomhedens behov – såsom behovet for at sikre, at møder i arbejdet forløber sammenhængende og godt – gør det nødvendigt, at arbejdsgiveren sørger for bespisning.

SKAT ændrede herefter praksis og udsendte styresignalerne *SKM2010.622.SKAT* og *SKM2011.829.SKAT* om adgangen til momsfradrag for bespisning af forretningsforbindelser og ansatte under møder i virksomheden.

Heraf fremgår bl.a., at der ved vurderingen af, om den vederlagsfri bespisning mv. finder sted med henblik på varetagelse af et strengt erhvervsmæssigt formål, må sondres mellem forskellige former for servering og det, at servering inden for et fastsat mødetidsrum finder sted med henblik på varetagelse af strengt erhvervsmæssige formål.

Betingelserne for fradragsret for servering under møder i virksomheden anses herefter for opfyldte i følgende tilfælde (ikke udtømmende):

- Møder med forretningsforbindelser
- Bestyrelsesmøder
- Interne møder i virksomheden med fagligt indhold, herunder også temadage
- Interne kursusaktiviteter
- Bespisning af medarbejdere i forbindelse med overarbejde, når der er tale om konkret (uvarslet) beordret overarbejde.

Betingelserne for fradragsret anses derimod ikke for opfyldte i følgende tilfælde (ikke udtømmende):

- Daglig bespisning af medarbejdere
- Gratis frugt, kaffe, te mv., som står til rådighed for medarbejderne
- Bespisning af medarbejdere i forbindelse med overarbejde i øvrigt
- Sociale arrangementer (personalefester, julefrokost o.lign)
- Virksomheders jubilæumsarrangementer
- Markering af medarbejdernes fødselsdage, jubilæer mv.
- Generalforsamlinger.

Praksis

Skatterådet havde i *SKM2019.247.SR* bekræftet, at når adgangen til mødelokaler/serveringskantine indgik som en del af et samlet lejemål, og der blev betalt en fast husleje inkl. brugen af disse lokaler, kunne lokalerne anses for at være "virksomhedens lokaler" i relation til momslovens regler om fradragsret for moms af mødebespisning i virksomhedens lokaler.

Skatterådets afgørelse

Skattestyrelsen lagde til grund, at selskabet vederlagsfrit havde adgang til at benytte mødelokaliteter, som ejes af andre selskaber i koncernen. Mødelokaliteterne var ikke en del af selskabets lejemål, og de var ikke beliggende i tilknytning til de lokaliteter, hvorfra selskabet drev sine aktiviteter, men beliggende på andre adresser i samme by.

Det var herefter Skattestyrelsens opfattelse, at selskabets forhold adskilte sig fra forholdene i *SKM2019.247.SR*, og det var efter Skattestyrelsens opfattelse ikke muligt at anse mødelokaliteterne for at være "virksomhedens lokaler" i relation til momslovens regler om fradragsret for moms af mødebespisning i virksomhedens lokaler.

Skatterådet fandt derimod, at selskabet kunne anse koncernens mødelokaliteter for at være "virksomhedens lokaler" i relation til momslovens regler om fradragsret for moms af mødebespisning i virksomhedens lokaler, selv om de var beliggende i andre selskaber og på andre adresser end den, hvorfra selskabet drev sine aktiviteter.

Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på de oplysninger, som selskabet afgav, nemlig at mødelokaliteterne anses som en del af koncernens fællesfaciliteter, der frit kan bookes af alle selskaber i koncernen, at adgangen til mødelokaliteterne indgår som en del af den faste huslejebetaling, og at alene koncernens selskaber har adgang til at benytte mødelokaliteterne.

Da mødelokaliteterne kunne anses for at være "virksomhedens lokaler", havde selskabet herefter fradragsret for moms af bespisning af ansatte og forretningsforbindelser efter reglerne herom.

Skatterådet henså ved fortolkningen – og dermed fastlæggelsen af praksis – til realiteten i dispositionen, dvs. selskabets faktiske adgang til at benytte lokalerne og vilkårene herfor – og ikke den geografiske placering.

Dermed valgte Skatterådet at fastlægge praksis, så koncerner, der har fordelt deres aktiviteter i flere selskaber, moms-mæssigt kan blive stillet på samme måde som selskaber, der har samlet alle deres aktiviteter under ét.

Svaret illustrerer således Skatterådets råderum til at udfylde rammen for, hvad der kan anses for at være ”virksomhedens lokaler”.

SKM2019.372.SR Salg af ejendomsselskab til pensionskasse

Ejeren af et selskab, hvor mere end 90 % af selskabets aktiver bestod af ejendomme, påtænkte at sælge selskabet til en pensionskasse. Selskabet havde imidlertid nogle fremførbare underskud for tidligere år, og spørgsmålet opstod, hvordan en eventuel skatteforpligtelse skulle opgøres efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8. Selskabet anmodede derfor Skatterådet om et bindende svar.

Baggrund

Det er et fast holdepunkt i dansk skatteret, at et dansk indregistreret selskab udgør et selvstændigt skattesubjekt, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. En undtagelse hertil er imidlertid ejendomsselskaber, som skattemæssigt anses for at være transparente. Et ejendomsselskab er et selskab, der ejes af et livsforsikrings-selskab, en pensionsfond eller en pensionskasse, der er skattepligtig efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, og hvor mindst 90 % af aktiverne i selskabet i gennemsnit for indkomståret består af fast ejendom, jf. selskabsskattelovens § 3 A.

Fordelen, ved at ejendomsselskabet omfattes af selskabsskattelovens § 3 A, er, at indkomsten ikke skal beskattes i selskabet, men hos ejeren af det pågældende selskab. Livsforsikrings-selskaber er omfattet af skattepligten i selskabsskatteloven, hvorimod pensionsfonde og pensionskasser er fritaget for skattepligt i henhold til selskabsskatteloven. I ikke selskabsskattepligtige pensionsfonde og pensionskasser sker der således ingen selskabsbeskatning af indkomsten i ejendomsdatterselskabet, men alene pensionsafkastbeskatning efter de almindeligt gældende regler i pensionsafkastbeskatningsloven.

Når et almindeligt selskab overgår til at være et ejendomsselskab efter selskabsskattelovens § 3 A, skal selskabet opgøre en skatteforpligtelse svarende til skatteværdien af den skattepligtige avance, som ville opstå, hvis ejendomsselskabets faste ejendomme var solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen, jf. selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8. Hvis ejendommene sælges under livsforsikrings-selskabet, pensionsfonden eller pensionskassens ejerperiode, skal ejendomsselskabet afregne skatten af avancen til Skattestyrelsen for det pågældende fremtidige indkomstår.

Skatterådets afgørelse

Der var i den konkrete sag tale om et selskab, hvor mere end 90 % af selskabets aktiver bestod af ejendomme. Selskabets ejer påtænkte at sælge selskabet til en pensionskasse. Selskabet havde imidlertid nogle fremførbare underskud for tidligere år, og spørgsmålet opstod, hvordan en eventuel skatteforpligtelse skulle opgøres efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8.

Skatterådet fik således mulighed for at tage stilling til en problematik, hvor både lovens ordlyd, forarbejderne til bestemmelsen og praksis forholdt sig tavse herom. Der var således også et rum for fortolkning i forhold til afgørelsen. Skatterådet lagde derfor ud med at klarlægge lovgivers formål med indførelsen af den pågældende lovbestemmelse.

Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 1534 af 19. december 2007 vedrørende indsættelsen af selskabsskattelovens § 3 A, at:

“Det er uhensigtsmæssigt, at grundlaget for at beskatte en ejendomsavance eller genvundne afskrivninger kan forsvinde, fordi aktierne i et ejendomsaktieselskab ejes af en pensionskasse mv., der ikke er skattepligtig. Med henblik på at forhindre dette, foreslås det, at der opgøres en skatteforpligtelse, som udløses, hvis ejendomsaktieselskabet afhænder ejendomme, mens selskabet ejes af en pensionskasse og er undergivet beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.”

Heraf kan udledes, at formålet med bestemmelsen er at sikre, at en ellers skattepligtig avance ikke kan forsvinde, når ejendomsselskabet ejes af en pensionskasse. Skatterådet fandt imidlertid også, at det ikke havde været hensigten, at ejendomsselskaber ejet af pensionskasser og pensionsfonde skulle beskattes hårdere, end de ville være blevet beskattet uden overgang til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A. Tilsvarende var det heller ikke meningen, at de skulle beskattes hårdere end ejendomsaktieselskaber ejet af livsforsikringsselskaber.

Baggrunden for dette synspunkt var, at et livsforsikringsselskab i henhold til selskabsskattelovens § 3 A, stk. 6, har direkte hjemmel til at anvende det transparente selskabs fremførbare underskud til at modregne i aktieselskabets virksomhed i perioden, hvor selskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A. Dette skyldes, at livsforsikringsselskaber er omfattet af selskabsskatteloven. Ved ejerskab gennem et livsforsikringsselskab kan underskuddet i ejendomsselskabet således modregnes både i overskud fra den løbende drift og i skattepligtige avancer ved salg af en eller flere af ejendommene. Der var således en klar forskel på ejerskab af et ejendomsselskab gennem et livsforsikringsselskab og en pensionskasse eller pensionsfond.

Samtidig bemærkede Skatterådet, at hvis ejendomsselskabet fortsat var beskattet efter de almindelige selskabsbeskatningsregler, ville selskabet kunne have modregnet de fremførbare underskud i ejendomsavancerne og de genvundne afskrivninger. Ligeledes ville ejendomsselskabet kunne have modregnet de fremførbare underskud i ejendomsavancerne og de genvundne afskrivninger, såfremt ejendomsselskabets faste ejendomme faktisk var blevet solgt til handelsværdien på tidspunktet for overgangen til beskatning efter selskabsskattelovens § 3 A.

Henset til at selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8 gav rum for fortolkning, fandt Skatterådet, at et ejendomsselskab, der ejedes af et pensionselskab ikke skulle stilles ringere end et livsforsikringsselskab i relation til opgørelsen af skatteforpligtelsen i tilfælde af et salg af ejendommene. Endvidere fandt Skatterådet, at hensigten med formuleringen af bestemmelsens stk. 8 var, at der skulle foretages en opgørelse af den skattepligtige fortjeneste i form af ejendomsavancer og genvundne afskrivninger på tidspunktet for overgangen på samme måde som en fraflytningsbeskatning.

Skatterådet fandt således frem til det rimelige resultat, at et ejendomsselskab, der ejes af en pensionskasse, har mulighed for, at fremførte underskud kan indregnes ved opgørelsen af skatteforpligtelsen efter selskabsskattelovens § 3 A, stk. 8, i medfør af selskabsskattelovens § 12, stk. 2, dog med hensyn til de gældende begrænsninger i selskabsskattelovens § 12, stk. 1, om begrænsning af anvendelsen af fremførte underskud fra tidligere år.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2019.322.SR

SKM2019.346.SR

SKM2020.13.SR

SKM2019.506.SR

SKM2019.372.SR



”Solcellesagerne” – aktiver omfattet af pengetankreglen i aktieavancebeskatningslovens § 34

Skatterådet har i 2018 og 2019 offentliggjort to bindende svar om skattemæssig succession ved investering i solceller og vindmøller. Landsskatteretten har desuden stadfæstet det bindende svar fra 2018.

Sagerne omhandlede, hvorvidt investeringer i solceller og vindmøller skulle anses for passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, der vedrører overdragelse af aktier med succession.

I det følgende beskrives overordnet reglerne for at kunne overdrage aktier med succession. Herefter behandles sagerne i kronologisk rækkefølge efter tidspunktet for afgørelsen.

Generelt om aktieavancebeskatningslovens § 34

Efter aktieavancebeskatningslovens § 34 kan alle aktier, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, som udgangspunkt overdrages med succession.

Det betyder, at den, der erhverver en post aktier, indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelse af aktierne. Successionen omfatter alene gevinsten på aktierne og ikke afgiften eller skatten af en eventuel gave, som ydes i forbindelse med overdragelsen.

Successionen indebærer endvidere, at overdrageren ikke beskattes af sin aktieavance på det tidspunkt, hvor aktierne overdrages. Beskatningen udskydes, indtil modtageren efterfølgende sælger aktierne. Modtageren skal anses for at have købt aktierne til samme pris, på samme tidspunkt, og i samme hensigt som overdrageren.

Personer der kan succedere

Overdragelse med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 kan ske til:

- Børn
- Børnebørn
- Søskende
- Søskenes børn
- Søskenes børnebørn
- En samlelever, efter visse betingelser.

Der kan henvises til Den juridiske vejledning, afsnit C.B.2.13.1 for en nærmere gennemgang af den omhandlede personkreds.

Betingelser for succession

En række betingelser skal være opfyldt, før der kan ske overdragelse med succession, se nærmere aktieavancebeskatningslovens § 34 stk. 1, nr. 2-4. Betingelserne kan i hovedtræk sammenfattes således:

- a. Den enkelte aktieoverdragelse skal udgøre mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen
- b. Aktierne må ikke være omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B eller 19 C
- c. Der må ikke konstateres et tab ved overdragelsen
- d. Selskabets virksomhed må ikke i overvejende grad bestå af passiv kapitalanbringelse.

Det er således primært den sidste betingelse, dvs. at selskabets virksomhed ikke i overvejende grad må bestå af passiv pengeanbringelse, som sagerne for Skatterådet og Landskatteretten har omhandlet.

Betingelsen om passiv kapitalanbringelse

Det er ikke muligt at overdrage aktier i et selskab med succession, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse. Se aktieavancebeskatningslovens § 34 stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6.

Reglen er ændret ved lov nr. 638 af 8. juni 2017, hvor der blev foretaget en justering af afgrænsningen af, hvilke aktiver der anses for erhvervsaktiver henholdsvis pengetankaktiver (passiv kapitalanbringelse).

Før ændringen blev et selskab anset for en pengetank, hvis dets virksomhed i overvejende grad bestod af "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign."

Efter ændringen anses et selskab for en pengetank, når aktiviteten i selskabet i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., medmindre de pågældende aktiver indgår i virksomhedens aktive del. Opregningen i bestemmelsen af, hvilke aktiver der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de udtrykkeligt nævnte aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Skatterådet har i to sager nærmere forholdt sig til, om solceller og vindmøller er passiv kapitalanbringelse.

SKM2018.459.SR

Sagen, som Skatterådet skulle tage stilling til, omhandlede en ejer af et dansk aktieselskab, som ønskede at overdrage aktierne heri til sine tre børn. Selskabet havde investeret i andele i solcelleparker i forskellige lande gennem et partnerselskab.

Spørgsmålet var, om aktieselskabets investering i partnerselskabet skulle indgå som en passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Partnerselskabets aktivitet bestod i produktion og salg af el fra solcelleparkerne. Om aktiviteten var det oplyst, at partnerselskabet varetog driften af solcelleparkerne primært via underleve-randører, som fx skulle stå for service, herunder vedligeholdelse af parkerne.

Ejeren af aktieselskabet deltog ikke selv aktivt i driften af solcelleparkerne, men havde i sidste ende risikoen for indtjeningen, solcelleparkerens undergang og skader på disse mv.

Om solcellerne var det oplyst, at disse var monteret på metalstativer på jorden. Udover sol-cellerne var der en inverter placeret i et lille udhus, der til sammen fyldte under 1 promille af det samlede areal med solceller.

Skatterådet konstaterede, at "passiv kapitalanbringelse" var eksemplificeret i bestemmelsen med formuleringen "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign.", og at opremsningen af aktiver ikke var udtømmende.

Efter Skatterådets opfattelse skulle der foretages en konkret vurdering af, om aktivet faldt ind under kategorierne fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign. Denne vurdering var allerede fremme i *SKM2018.113.SR*, hvor en maskine ikke kunne sidestilles med de nævnte aktiver.

Værdipapirer el.lign.

Skatterådet lagde ud med at vurdere, hvorvidt ejerandelen i partnerselskabet kunne sidestilles med værdipapirer el.lign.

Hertil konstaterede Skatterådet, at et partner- og kommanditselskab er anerkendt civilretligt og anses for selvstændige selskabssubjekter. Skatteretligt er partnerselskaber og kommandit-selskaber derimod ikke selvstændige skattesubjekter. Skattepligten er i stedet hos den enkelte selskabsdeltager.

Da et partnerselskab anses som en skattemæssig transparent enhed, er de enkelte selskabs-deltagere ejere af en ideel andel af partnerselskabets aktiver og passiver, jf. eksempelvis *SKM2011.155.SR* og *SKM2014.207.SR*.

Det var Skatterådets opfattelse, at når der ikke positivt i aktieavancebeskatningslovens § 34 eller forarbejderne var gjort op med den skattemæssige transparens, måtte partnerselskabet også anses for transparent i forhold til pengetankreglen.

Det betød, at selve ejerandelen i en skattemæssig transparent enhed efter Skatterådets opfattelse ikke skulle kvalificeres som et værdipapir el.lign.

I stedet var det partnerselskabets aktiver (solcelleanlægget), der skulle indgå i vurderingen af, hvorvidt selskabets virksomhed i overvejende grad bestod af passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6.

Fast ejendom el.lign.

Herefter vurderede Skatterådet, om partnerselskabets solcelleanlæg kunne anses for at være "fast ejendom el.lign."

Skatterådet konstaterede, at aktieavancebeskatningslovens § 34 og forarbejderne hertil ikke er begrænset til fast ejendom, men også omfatter aktiver, der ligner fast ejendom, hvorfor lovgiver udtrykkeligt har forudsat, at bestemmelsen omfatter mere end fast ejendom. Hvad der ligner fast ejendom, fremgår ikke nærmere af forarbejderne.

Efter Skatterådets opfattelse er fast ejendom bl.a. kendetegnet ved, at den faste ejendom er stationær og således bestemt til at forblive på stedet. En fast ejendom har endvidere typisk en vis størrelse og omfatter derfor store stationære aktiver så som vindmøller, der afskrivningsmæssigt ligeledes behandles som et driftsmiddel.

Da solcelleanlæg lige som faste ejendomme og vindmøller er stationære og bestemt til at forblive på stedet og desuden har en vis størrelse, indebar dette efter Skatterådets opfattelse, at et solcelleanlæg er en "fast ejendom el.lign." efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Anvendelsen af solcellerne – passiv kapitalanbringelse

Herefter vurderede Skatterådet om anvendelsen af solcelleanlægget var passiv kapitalanbringelse for aktieselskabet, som spørgeren ønskede at overdrage.

Skatterådet konstaterede, at solcelleanlægget ikke indgik i aktieselskabets drift, og at ejeren ikke aktivt deltog i driften af solcelleanlægget. Ejers hæftelse var endvidere begrænset til den kapital, der var investeret i solcelleanlægget. Ejers deltagelse var begrænset til at tilføre kapital til projektet og modtage et eventuelt afkast heraf.

Efter Skatterådets opfattelse måtte denne type af investering betegnes som passiv kapitalanbringelse, fordi det aktiv (solcelleanlægget), som kapitalen var placeret i, alene genererede økonomisk afkast. Kapitalanbringelsen fremstår passivt på samme måde, som hvis kapitalen anbringes i en udlejningsejendom.

Skatterådet kom således i sagen frem til, at en investering via et partnerselskab i et solcelleanlæg var passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3.

SKM2020.52.SR

I denne sag skulle Skatterådet tage stilling til, hvorvidt et selskabs investering i solcelleanlæg og vindmøller skulle kvalificeres som passiv kapitalanbringelse ved vurderingen af successionsbetingelserne efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Sagen adskiller sig fra *SKM2018.459.SR* ved, at spørgerne – der var ultimative ejere af selskabet – og spørgernes børn deltog i driften af selskabets solcelleanlæg. Netop deltagelsen i driften af solcelleanlægget medførte, at sagen fik et andet udfald end i *SKM2018.459.SR*.

Om selskabet var det oplyst, at det drev elproduktionsvirksomhed via et fuldt ejet solcelleanlæg (100 % af "K/S Solenergi") og en mindre ejerandel i en vindmøllepark ("P/S Vind").

Selskabets solcelleanlæg bestod af en solcellepark i Tyskland, hvor selve solcellerne var monteret på stativer på jorden ligesom solcellerne i *SKM2018.459.SR*.

Det var blandt andet oplyst, at spørgerne og deres børn, særligt et af børnene, foretog månedlige kontrolbesøg af anlæggene og afholdte møder med den ansvarlige driftstekniker, når det var relevant. Spørgerne havde desuden adgang til drifts- og produktionstallene mv.

Beslutningerne vedrørende solcelleparken om vedligehold, nye investeringer, salg af el, refinansieringer osv. blev truffet af bestyrelsen i K/S Solenergi, som bestod af spørgerne og et af deres børn.

Selskabet og dermed spørgerne og deres børn havde således en mere omfattende deltagelse i driften af solcelleanlæggene end i *SKM2018.459.SR*., hvor spørgerens deltagelse var begrænset til at tilføre kapital til projektet og modtage et eventuelt afkast heraf.

Fast ejendom el.lign.

Skatterådet lagde ud med at konstatere med henvisning til *SKM2018.459.SR*, at de omhandlede solcelleanlæg og vindmøller tilsvarende var fast ejendom el. lign., og derfor skulle medgå ved opgørelsen af, om der er tale om passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Anvendelsen af solcellerne – ikke passiv kapitalanbringelse

Herefter vurderede Skatterådet, hvorvidt solcellerne og vindmøllerne kunne anses for at indgå i en aktiv virksomhed.

Skatterådet lagde blandt andet vægt på, at spørgerne og et af deres børn sad i bestyrelsen, og at beslutningerne vedrørende vedligeholdelse og driften af solcelleparken blev truffet af bestyrelsen.

Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at spørgerne og et af deres børn foretog månedlige kontrolbesøg af anlæggene samt varetog kontakten til teknikere og servicepartnere.

På den baggrund fandt Skatterådet, at aktiviteten med drift af virksomhed med energiproduktion gennem solceller kunne anses for aktiv virksomhed. Dermed var investeringen ikke passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Anvendelsen af vindmøllerne – passiv kapitalanbringelse

I relation til selskabets investering i vindmøller lagde Skatterådet vægt på, at spørgerne ikke sad i bestyrelsen i vindmøleselskabet, og der ikke var oplysninger, der underbyggede, at spørgerne deltog i den løbende drift af vindmøllevirksomheden, ligesom der ikke var øvrige omstændigheder i sagen, der talte for, at andelen i vindmølleparken kunne anses for at være aktiv virksomhed i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 34.

På den baggrund fandt Skatterådet, at aktiviteten med drift af virksomhed med energiproduktion gennem vindmøller ikke kunne anses for aktiv virksomhed. Dermed var denne investering passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Konklusion

Sagen illustrerer, at når et aktiv enten er fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., kan aktivet efter en konkret vurdering anses for at indgå i en aktiv virksomhed, og dermed er aktivet ikke passiv kapitalanbringelse.

SKM2020.24.LSR

Skatterådets afgørelse i *SKM2018.459.SR* blev efterfølgende indbragt for Landsskatteretten. To af retsmedlemmerne, herunder retsformanden lagde ud med en historisk gennemgang af aktieavancebeskatningslovens § 34 tilblivelse samt gengav dele af lovbemærkningerne fra den seneste ændring ved lov nr. 688 af 8. juni 2017.

Herefter udtalte flertallet:

"Vurderingen af, om selskabets virksomhed i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse efter § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6, beror således på en bedømmelse af selskabets aktivitet. Vurderingen beror på, om der er tale om en reel erhvervsaktivitet, eller om aktiviteten har karakter af passiv pengeanbringelse. De aktiver, der er nævnt i lovbestemmelsen, fast ejendom, kontanter og værdipapirer, er eksempler på aktiver, hvori passiv kapitalanbringelse kan ske og er ikke udtømmende, jf. "el. lign."

Den omhandlede aktivitet er investering i solcelleanlæg gennem partnerselskabet. Selskabet deltager ikke aktivt i driften af solcelleanlæggene, men oppebærer alene et afkast af investeringen. Aktiviteten er derfor ikke en reel erhvervsaktivitet for selskabet, men udgør derimod en passiv kapitalanbringelse i henhold til § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6."

Da der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, blev det bindende svar stadfæstet.

Sagen er ikke blevet indbragt for domstolene.

Afslutning

Sagerne har således bidraget til afgrænsningen af, hvornår en investering i solceller og vindmøller anses for passiv kapitalanbringelse efter aktieavancebeskatningslovens § 34, der vedrører overdragelse af aktier med succession. Ved Skatterådets afgørelse i *SKM2020.52.SR* illustreres det, at et selskabs anvendelse af aktivet efter konkret vurdering kan medføre, at aktivet indgår i en aktiv virksomhed, og dermed udgør det ikke passiv kapitalanbringelse.

Regelgrundlaget

Aktieavancebeskatningslovens § 34 stk. 1:

Ved overdragelse i levende live af aktier kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-4, hvis følgende betingelser er opfyldt, jf. dog stk. 5:

1. Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.
2. Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.
3. Der er tale om aktier i et selskab mv., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.
4. Aktierne er ikke omfattet af §§ 19 B eller 19 C.

Aktieavancebeskatningslovens § 34 stk. 6:

Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen mv., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en passiv kapitalanbringelse.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2018.459.SR/SKM2020.24.LSR

SKM2020.52.SR



Fonds fradrag for ikke pensionslignende uddelinger til tidligere medarbejdere mv.

Skatterådet har taget stilling til fradragsretten for en fond efter den nyaffattede bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt. om fradrag for uddelinger fra fonde, hvis formål er at betrygge eller forbedre kårene for personer, der er eller har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller deres pårørende, jf. ligningslovens § 14 F.

Justering af fondes fradragsret for ikke-almennyttige uddelinger

Ved lov nr. 473 af 17. maj 2017 blev fradragsretten for fonde, der beskattes efter fondsbeskatningsloven, justeret med virkning fra den 5. oktober 2016.

Justeringen bestod bl.a. i, at den generelle adgang for fonde til at foretage fradrag for uddelinger, der sker til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almenyttige (ikke-almennyttige uddelinger), jf. den dagældende fondsbeskatningslovs § 4, stk. 2, blev ophævet.

Formålet med ophævelsen af fradragsretten var at tilpasse fondsbeskatningen til EU-retten, da EU-domstolen i en sag vedrørende et lignende regelsæt i Østrig (C-589/13) havde fastslået, at det østrigske regelsæt var i strid med kapitalens frie bevægelighed. Problemet i forhold til EU-retten var, at fondens fradrag var betinget af, at modtageren var skattepligtig til Danmark, jf. den dagældende danske regel i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2.

Som kompensation for ophævelsen af fondens fradragsret i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, for ikke-almennyttige uddelinger skulle modtageren af uddelingen ifølge den ligeledes forståede regel i § 7 V, stk. 2, dog alene medregne 80 % af den pågældende uddeling til den skattepligtige indkomst.

Den enkelte modtager ville således få flere penge mellem hænderne som følge af det reducerede beskatningsgrundlag, mens fonden som udgangspunkt ville få færre penge til uddeling som følge af det ophævede fradrag.

Imidlertid ramte ophævelsen af fradragsretten for de ikke-almennyttige uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, en række såkaldte hjælpe- og understøttelsesfonde. Disse fonde er overordnet kendetegnet ved at være stiftet af en virksomhed og have til formål at støtte de personer, der er eller har været ansat i virksomheden, eller deres pårørende.

I forbindelse med høringen over lovforslaget anførte FSR, at de pågældende hjælpe- og understøttelsesfonde alene kunne anvende sine midler til fordel for virksomhedens medarbejdere og ikke til andre formål, hvorfor sådanne fonde burde bevare deres fradragsret.

På denne baggrund blev der fremsat og vedtaget et ændringsforslag til FBL § 4, stk. 1, 2. pkt., hvorved hjælpe- og understøttelsesfonde omfattes af ligningslovens § 14 F bevarede fradragsretten for uddelinger.

Forbud mod udbetaling af ydelser af pensionslignende karakter

Den virksomhed, der stifter og sponsorerer en hjælpe- og understøttelsesfond, havde inden ændringen (og har ligeledes efter de gældende regler i dag) fradrag for sine bidrag til den pågældende hjælpe- og understøttelsesfond efter enten ligningslovens § 14 F eller pensionsbeskatningslovens § 52.

Virksomhedens fradragsret kan dog efter omstændighederne også støttes på statsskattelovens § 6, litra a, hvis der er tale om en decideret driftsomkostning.

Betingelserne for virksomhedens fradragsret efter ligningslovens § 14 F, stk. 1, er, at virksomhedens bidrag skal gå til en fond, ”hvis formål er at betrygge eller forbedre kårene for personer, der er eller har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller deres pårørende”, jf. 1. pkt., og at fonden ikke må ”udbetale ydelser af pensionslignende karakter”, jf. 2. pkt. Efter ligningslovens § 14 F, stk. 2., er det ligeledes en betingelse, at et ”flertal af fondsbestyrelsens medlemmer skal vælges af og blandt de af virksomhedens ansatte, der kan nyde godt af fondens virke”.

Ifølge den gældende fondsbeskatningslovs § 4, stk. 1, 2. pkt., kan fonde, ”hvis formål er at betrygge og forbedre kårene for medarbejdere mv., jf. ligningslovens § 14 F,” foretage fradrag for ”uddelinger til sådanne formål”. I forbindelse med det lovforberedende arbejde anførte skatteministeren i et svar til PwC, at fondens fradragsret er betinget af, at fonden opfylder ”kravene i både stk. 1 og stk. 2 i ligningslovens § 14 F” (L 27 – spørgsmål 7).

Såfremt hjælpe- og understøttelsesfonden reelt udbetaler ”ydelser af pensionslignende karakter”, har fonden således ikke fradrag for uddelinger til et sådant formål, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt.

Virksomheden kan dog som nævnt have fradrag for sine bidrag til en sådan hjælpe- og understøttelsesfond, hvis fonden er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 52. Efter denne bestemmelse må en sådan hjælpe- og understøttelsesfond ”alene have til formål at yde understøttelse til personer, der tidligere har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller til sådanne arbejdstageres efterladte ægtefælle, fraskilte ægtefælle, samlever, jf. § 2, nr. 4, litra e, børn eller stedbørn under 24 år”, jf. fondsbeskatningslovens § 52, stk. 2.

En sådan hjælpe- og understøttelsesfond beskattes i øvrigt ikke efter fondsbeskatningsloven, men efter pensionsafkastbeskatningsloven, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 2, og pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, nr. 6.

En hjælpe- og understøttelsesfond omfattet af pensionsbeskatningslovens § 52 skal medregne alle former for formueafkast til beskatningsgrundlaget, jf. pensionsafkastbeskatningslovens § 6, der opgøres efter principperne i pensionsafkastbeskatningslovens §§ 13-16, men kan ikke ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget fradrage sine uddelinger.

Efter ophævelsen af den generelle adgang for en hjælpe- og understøttelsesfond til at fradrage ikke-almennyttige uddelinger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst er det således et selvstændigt skridt ved vurderingen af, om en fond har fradrag for en bestemt uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt., at tage stilling til, om uddelingen reelt har "pensionslignende karakter" eller ej, herunder om uddelingen sker for "at betrygge eller forbedre kårene", jf. ligningslovens § 14 F, eller for at "yde understøttelse", jf. pensionsbeskatningslovens § 52, til tidligere medarbejdere mv.

Denne sondring, der ikke i alle tilfælde synes at være klar, kan som anført have en væsentlig betydning for beskatningen af den udbetalende hjælpe- og understøttelsesfond.

Ifølge Den juridiske vejledning (C.A.10.4.1.6) er en hjælpe- og understøttelsesfond omfattet af ligningslovens § 14 F kendetegnet ved at have "andre sociale formål end pensionslignende formål som fx at yde hjælp til uddannelse, sygehjælp, ferieophold eller sport."

SKM2019.478.SR

I *SKM2019.478.SR* havde en fond på baggrund af netop ophævelsen af adgangen til fradrag for ikke-almennyttige uddelinger spurgt, om Skatterådet kunne bekræfte, at fonden havde fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt. for sine uddelinger til tidligere medarbejdere.

For Skatterådet var spørgsmålet, om fondens uddelinger kunne anses for at være udbetalinger af ydelser af "pensionslignende karakter", eller om der var tale om uddelinger til "at betrygge eller forbedre kårene" for de tidligere medarbejdere.

Ifølge fondens vedtægter skulle fondens overskud "anvendes til hjælp og støtte for timelønnede og funktionærer, der er eller har været ansat på G1 i kommune Y1 – dissers efterladte ægtefæller og eventuelt uforsørgede børn".

Det fulgte videre af vedtægterne, at de pågældende skulle være "værdige og trængende" for at kunne komme i betragtning til en uddeling, og at en uddeling kunne ydes blandt andet til "afhjælp af personlig trang, navnlig på grund af alder".

Om fondens uddelingspraksis var det nærmere oplyst, at fonden fortolkede betingelsen om at være "værdige og trængende" således, at det udelukkende var tidligere ansatte medarbejdere på folkepension, der kunne komme i betragtning til en uddeling. Hverken personer på arbejdsmarkedet eller på førtidspension kunne komme i betragtning.

Uddelingerne til pensionisterne blev udbetalt kontant og var ikke øremærket til bestemte formål. Beløbsmæssigt var uddelingerne nøje fastsat i forhold til den enkelte pensionists konkrete formueforhold på tidspunktet for ansøgning. Havde pensionisten alene folkepensionen, fik pensionisten et højt beløb, mens en pensionist med formue fik et lavt beløb eller afslag. Uddelingerne blev endvidere halveret beløbsmæssigt, hvis ansættelsesforholdet med virksomheden var ophørt for mere end 10 år siden.

Ifølge det oplyste om fondens uddelinger for det seneste oplyste år lå de kontante uddelinger til pensionisterne i størrelsesordenen 5.400 kr. – 10.800 kr.

For at kunne komme i betragtning til en årlig uddeling var det endelig et krav, at pensionisten fremsendte en ny ansøgning hvert år med dokumentation for de aktuelle formue- og indtægtsforhold.

På den ene side synes uddelingerne at have en karakter af generel "understøttelse" af den pågældende pensionist, da den blev foretaget kontant, uden egentlig øremærkning og klart målrettet de mindst bemidlede ansøgere som et tillæg til folkepensionen. På den anden side synes især beløbets beskedne størrelse at tale imod at anse uddelingen som en egentlig "ydelse af pensionslignende karakter".

Efter Skatterådets opfattelse måtte fonden anses for at betrygge eller forbedre kårene for personer, der er eller har været ansat i virksomheden, eller deres pårørende, og fondens formål måtte derfor anses for at være i overensstemmelse med de formål, der kunne varetages efter ligningslovens § 14 F. Fonden kunne derfor heller ikke anses for at udbetale ydelser af pensionslignende karakter, jf. ligningslovens § 14 F, stk. 1, 2. pkt.

Skatterådet lagde herved vægt på, at fondens kontante uddelinger til tidligere medarbejdere var forholdsvis små og uafhængig af den tidligere aflønning under ansættelsen på G1, samt at det uddelte beløb aftog i størrelse i takt med, at den tidligere medarbejders tilknytning til G1 ligeledes aftog.

Endvidere lagde Skatterådet vægt på, at det uddelte beløb ikke var garanteret fra år til år, men var afhængig af den tidligere medarbejders aktuelle formueforhold på ansøgningstidspunktet, og at det var en forudsætning for at modtage en uddeling, at der blev indgivet en ansøgning hvert år.

Skatterådet bekræftede således, at fonden på det oplyste grundlag havde fradrag for uddelingerne til de tidligere medarbejdere.

Regelgrundlaget

Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1:

I den efter § 3 opgjorte indkomst kan de i § 1, nr. 1, 2 og 4, nævnte fonde mv. og foreninger foretage fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Fonde, hvis formål er at betrygge og forbedre kårene for medarbejdere mv., jf. ligningslovens § 14 F, kan i den efter § 3 opgjorte indkomst foretage fradrag for uddelinger til sådanne formål.

Ligningslovens § 14 F:

Ved opgørelsen af en arbejdsgivers skattepligtige indkomst kan fradrages bidrag til en fond, hvis formål er at betrygge eller forbedre kårene for personer, der er eller har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller deres pårørende. Fonden må ikke udbetale ydelser af pensionslignende karakter. Hvis arbejdsgiveren yder bidraget ved at påtage sig en gældsforpligtelse over for fonden, fradrages et beløb svarende til fordringens kursværdi ved stiftelsen.

Stk. 2. Et flertal af fondsbestyrelsens medlemmer skal vælges af og blandt de af virksomhedens ansatte, der kan nyde godt af fondens virke.

Stk. 3. Bidrag til fonde efter stk. 1 kan ikke fradrages efter reglerne i § 12, stk. 2.

Pensionsbeskatningslovens § 52:

Ved opgørelsen af en arbejdsgivers skattepligtige indkomst kan fradrages bidrag til en hjælpe- og understøttelsesfond, hvis betingelserne i stk. 2-4 er opfyldt.

Stk. 2. Fonden må alene have til formål at yde understøttelse til personer, der tidligere har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller til sådanne arbejdstagers efterladte ægtefælle, fraskilte ægtefælle, samlever, jf. § 2, nr. 4, litra e, børn eller stedbørn under 24 år.

Stk. 3. Fondens midler skal være anbragt efter de regler, som gælder for pensionskasser, der er omfattet af lov om firmapensionskasser.

Stk. 4. Mindst et af fondsbestyrelsens medlemmer skal vælges af og blandt de af virksomhedens ansatte, der kan nyde godt af fondens virke.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2019.478.SR



Spørgsmål om arbejdsudleje ved transportvirksomhed

Skatterådet har i 2019 behandlet en sag om arbejdsudleje inden for transporterhvervet, hvor en dansk logistikvirksomhed (spørger) gjorde brug af udenlandske chauffører til grænseoverskridende transportopgaver. Skatterådet fandt ud fra en samlet vurdering, at chaufføropgaven udgjorde en integreret del af spørgers virksomhed, og at ydelserne var omfattet af arbejdsudlejereglerne, når der blev kørt i lastbiler leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab. Der blev i den forbindelse lagt vægt på, at brugen af de leasede lastbiler var knyttet til spørger, og at lastbilerne ikke uden videre kunne bruges til at køre for andre end spørger.

Generelt om arbejdsudleje

Når en udenlandsk person, der har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed, kan der efter omstændighederne foreligge arbejdsudleje. Pligten til at svare indkomstskat fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 og omfatter personer, der:

”Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.”

Bestemmelsen fik sin nuværende ordlyd i 2012 ved lov nr. 921 af 18/9 2012, men stammer oprindeligt fra 1982. Med lovændringen i 2012 var der tiltænkt en stramning af reglerne om arbejdsudleje, således at udenlandsk arbejdskraft i større omfang ville komme til at betale skat i Danmark, når der reelt blev arbejdet i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Det blev i den forbindelse slået fast, at der kan forekomme arbejdsudleje inden for alle erhverv.

Beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, som har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Dette følger i øvrigt af en fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b.

Efter stramningen i 2012 blev arbejdsudlejereglerne inden for transporterhvervet præciseret med styresignalet *SKM2013.714.SKAT*, som kort vil blive gennemgået nedenfor.

SKM2013.714.SKAT

Det følger af styresignalet, at arbejdsudlejereglerne som udgangspunkt ikke kan udstrækkes til at omfatte de særlige forhold i transporterhvervet, hvor der sker en omfattende handel med transporter mellem selvstændige virksomheder på tværs af grænserne.

Det fremgår blandt andet, at:

“Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejebeskatning.

Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transporter foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne.

Hvis en virksomhed både har speditjons- og vognmandsvirksomhed, og virksomheden videresælger en opgave om transport til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører osv. foretager transporten, er det som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejebeskatning, jf. 1 og 2.”

Styresignalet slog dog samtidig fast, at arbejdsudlejebeskatningen fortsat gælder inden for transporterhvervet, når der konkret er tale om en reel arbejdsudlejesituation. Styresignalet kommer i den forbindelse med to eksempler på arbejdsudlejesituationer:

”Dette kunne fx forekomme, når:

- En dansk selvstændig vognmand lejer en chauffør til at køre en af sine lastvogne. Der vil være tale om, at den udenlandske chauffør udfører et arbejde, der er integreret i virksomheden, og der skal ske arbejdsudlejebeskatning ved kørsel i Danmark. Kørsel med lastvogn er en integreret del af transportvirksomheden. Dette gælder både, når chaufføren lejes i et vikarbureau, og når han lejes af en udenlandsk selvstændig vognmand.
- En dansk vognmand reelt beskæftiger en udenlandsk chauffør, selvom der ikke er indgået en aftale om indleje af chaufføren. Hvis en dansk selvstændig vognmand reelt har en udenlandsk chauffør og vogn til rådighed efter aftale med en selvstændig udenlandsk vognmandsvirksomhed, og chaufføren arbejder i den danske virksomhed på samme måde som vognmandens øvrige chauffører og vogne, vil chaufførens arbejde ikke være tilstrækkeligt udskilt fra den danske vognmandsvirksomhed, og der er tale om arbejdsudleje ved kørsel

i Danmark. Der skal kun indeholdes arbejdsudlejebeskat af den del af den samlede betaling, som kan henføres til chaufførens aflønning.”

Året efter udsendte det daværende ”SKAT” et generelt styresignal om arbejdsudleje, *SKM2014.478.SKAT*, der slog fast, at arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher og også inden for koncernforhold.

I denne forbindelse har Østre Landsret og Skatterådet behandlet to interessante sager om arbejdsudleje inden for transporterhvervet, som vil blive gennemgået nedenfor, se *SKM2018.548.ØLR* og *SKM2020.76.SR*.

SKM2018.548.ØLR

Østre Landsret tog i dommen af 23. august 2018 stilling til en sag om arbejdsudleje inden for transporterhvervet. Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte egne lastbiler og chauffører fra sit udenlandske datterselskab, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Sagen indebar en stillingtagen til regelsættet såvel før som efter lovændringen i 2012.

For så vidt angik perioden før lovændringen fandt landsretten efter en samlet vurdering, at der var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste i den forbindelse til, at de kriterier, der indgik i den samlede vurdering, pegede på arbejdsudleje.

Landsretten fastslog videre, at det efter 2012-lovændringen er afgørende, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Da det er en forudsætning for at drive vognmandsforretning med kørsel at have chauffører til at føre køretøjerne, fandt landsretten, at chaufføropgaven var en integreret del af sagsøgerens virksomhed. Der var derfor tale om arbejdsudleje.

Sagsøgeren gjorde gældende, at chaufføropgaven var udskilt fra den danske virksomhed og henviste i den forbindelse til, at sagsøgeren slet ikke havde chauffører ansat til at udføre disse transporter. Landsretten fastslog imidlertid, at arbejdsopgaven ikke kunne anses for outsourcet på en sådan måde, at der alligevel ikke var tale om arbejdsudleje.

På den baggrund blev Skatteministeriet frifundet.

SKM2020.76.SR

I 2019 tog Skatterådet stilling til en anmodning om bindende svar, der vedrørte arbejdsudleje inden for transporterhvervet. Spørger var en dansk logistikvirksomhed, der benyttede sig af vognmænd fra Land A til grænseoverskridende transportopgaver. Spørger havde et koncernforbundet selskab i Land A og ønskede derigennem at lease lastbiler ud til de udenlandske vognmænd. Spørgsmålet var, om der var tale om arbejdsudleje, når chaufførerne kørte i Danmark for spørger i lastbiler leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab.

Skatterådet fandt ud fra en samlet vurdering, at chaufføropgaven udgjorde en integreret del af spørgers virksomhed, og at ydelserne var omfattet af arbejdsudlejereglerne, når der blev kørt i lastbiler leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1,

nr. 3. Der blev i den forbindelse lagt vægt på, at brugen af de leasede lastbiler var knyttet til spørger, og at lastbilerne ikke uden videre kunne bruges til at køre for andre end spørger.

I de tilfælde, hvor den udenlandske vognmand løste transportopgaver for spørger, og gjorde det med lastbiler, der ikke var leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab, fandt Skatterådet, at der var sket en fuld overdragelse af opgaverne fra den danske til den udenlandske virksomhed, og at der ikke er tale om arbejdsudleje, jf. kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3 og SKM2013.714.SKAT. Der blev i den forbindelse henvist til betydningen af, at den udenlandske vognmand i disse tilfælde selv stillede et betydeligt aktiv (lastbiler) til rådighed for arbejdet, som ændrer ydelsens karakter fra at være overvejende en chaufførydelse til en fuld transportydelse. Spørger ville i disse tilfælde alene agere som speditør for den udenlandske vognmand.

Afgørelsen er påklaget til Landsskatteretten.

Begrebet egne biler

I SKM2018.548.ØLR var der tale om en ren chaufføropgave, idet hvervgiveren ejede lastbilerne og stillede alle arbejdsredskaber og alt materiel til rådighed for chaufførerne. I SKM2020.76.SR var nogle af lastbilerne leaset ud til den udenlandske vognmand. Disse lastbiler var ejet af hvervgivers koncernforbundne selskab, og brugen var begrænset således, at de ikke blev anvendt til at køre for andre end hvervgiver.

Begrebet "egne biler" i styresignalet SKM2013.714.SKAT omfatter leasede biler til brug i virksomheden. Af styresignalet fremgår følgende:

"Egne biler" omfatter også den situation, hvor den udenlandske vognmand leaser biler til brug i virksomheden, ligesom "egne chauffører" omfatter, at den udenlandske vognmand bruger vikarer eller lignende, der ikke er fastansat hos vognmanden, men som vognmanden har instruktionsbeføjelse mv. over."

Styresignalet udelukker ikke, at et selskab kan anses for at udføre sin virksomhed som selvstændig virksomhed, selvom lastbilerne udelukkende er leasede. Omvendt kan styresignalet ikke tages til indtægt for, at den udenlandske virksomheds chaufførydelser vil blive anset for selvstændige i forhold til den danske virksomhed, når den udenlandske virksomhed råder over lastbiler, som den har leaset fra den danske virksomheds koncernforbundne selskab.

I SKM2020.76.SR tog Skatterådet både stilling til den situation, hvor den udenlandske vognmand leverer ydelser med lastbiler, der er leaset igennem hvervgivers koncernforbundne selskab og forbeholdt kørsel for hvervgiver, og den situation, hvor den udenlandske vognmand leverer ydelser med "egne" lastbiler.

I det tilfælde, hvor den udenlandske vognmand leverer ydelser, der er leaset igennem hvervgivers koncernforbundne selskab, fandt Skatterådet, at lastbilerne operationelt udgjorde en integreret del af hvervgiverens virksomhed, selvom de var leaset ud via et koncernforbundet selskab. I den forbindelse blev den udenlandske vognmands ydelse anset for primært at være en chaufførydelse.

I det tilfælde, hvor vognmanden anvendte "egne" lastbiler fandt Skatterådet ikke, at der var tale om arbejdsudleje, fordi det blev tillagt vægt, at ydelsens karakter ændrede sig fra at være overvejende en chaufførydelse til en fuld transportydelse. Hvervgiveren ville i disse tilfælde alene agere som speditør for den udenlandske vognmand.

Begrebet "egne biler" i *SKM2013.714.SKAT* omfatter leasede biler til brug i virksomheden, men som *SKM2020.76.SR* illustrerer, vil der være tilfælde, hvor bilernes tilknytning til hvervgiveren er så stor, at det kan diskuteres om den udenlandske virksomhed reelt stiller med egne biler.

Regelgrundlaget

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 (uddrag):

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

(...)

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i."

Oversigt over afgørelser

SKM2020.76.SR



Momsmæssig behandling af vouchere

Den 1. januar 2019 trådte de nye regler i momsloven om den momsmæssige behandling af salg af varer og ydelser ved anvendelse af vouchere i kraft. Reglerne har baggrund i EU-direktiv 2016/1065 af 27. juni 2016, også kaldet voucher-direktivet.

De nye regler og bestemmelser om den momsmæssige behandling af salg af varer og ydelser ved anvendelse af vouchere har givet anledning til en række fortolkningsmæssige spørgsmål.

Da reglerne er helt nye, har hverken EU-domstolen, danske domstole eller Landsskatteretten taget stilling til fortolkningen heraf.

Derimod har Skatterådet i 3 bindende svar fra 2019 fået mulighed for at tage stilling til en række af de opståede fortolkningsmæssige spørgsmål. Dette gælder blandt andet spørgsmål omkring vouchere og kontantombytning, vouchere og udbetaling af mindre restbeløb samt voucherbegrebet i forhold til de såkaldte CityCards, hvor ihændehaveren typisk – via kortet – får adgang til en række attraktioner og transport i en given periode.

Hvorfor var det nødvendigt at indføre særlige momsregler ved anvendelsen af vouchere, og hvad indeholder de?

De enkelte EU-lande havde længe ønsket en ensartet behandling af vouchere indenfor EU. De tidligere EU-regler indeholdt ikke fællesregler om den momsmæssige behandling af salg af varer og ydelser ved anvendelse af vouchere. Dette havde den konsekvens, at de forskellige EU-lande havde udviklet forskellige individuelle momsbeskatningsløsninger i de tilfælde, hvor varer og ydelser blev solgt ved anvendelse af vouchere. Den tidligere gældende danske momslovgivning indeholdt heller ikke specifikke bestemmelser om definitionen af en voucher eller den momsmæssige behandling heraf. Derimod indeholdt momsloven en bestemmelse om den momsmæssige behandling af forudbetalinger generelt.

Med baggrund i reglerne i det vedtagne voucher-direktiv indeholder momsloven nu bestemmelser omhandlerende definitionen af en voucher i momsmæssig forstand, herunder definitionen af en voucher til henholdsvis ét og flere formål, jf. momslovens § 73 b, samt tidspunktet for momsen forfald ved anvendelsen af vouchere, jf. momslovens §§ 4 a og 4 b, og selve afgiftsgrundlaget, jf. momslovens § 27 a. Endeligt indeholder momsloven også en særlig bestemmelse vedrørende formidling af vouchere i fremmed navn jf. § 4 b, stk. 2.

Skatterådets praksis

Skatterådet har i løbet af 2019 afgivet tre bindende svar, hvori der er taget stilling til en række af de fortolkningsmæssige spørgsmål, som de nye regler har givet anledning til.

Hvad er en voucher

Det fremgår af 6. betragtning i præamblen til voucher-direktivet, at en voucher kan antage fysisk eller elektronisk form. Det momsmæssige voucher-begreb kan eksempelvis omfatte gavekort, tilgodebeviser – som omtalt i *SKM2019.474.SR*, og andre instrumenter, som opfylder betingelserne i momslovens § 73 b.

Vouchere og kontantombytning

Skatterådet har fået lejlighed til at tage stilling til en række spørgsmål i relation til voucherbegrebet og muligheden for kontantombytning.

Det fremgår af momslovens § 73 b, nr. 1, at en voucher er et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser. De leverede varer eller ydelser eller deres potentielle leverandørers identitet er enten angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.

En af betingelserne for, at et instrument er omfattet af den nye voucherdefinition i momsmæssig forstand, er således, at der skal bestå en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser.

Spørgsmålet om, hvorvidt der består en sådan forpligtelse, når et gavekort kan ombyttes til kontanter, har været forelagt Skatterådet.

I *SKM2019.614.SR* håndterer Spørger en række gavekort, som alle kan ombyttes til kontanter. Det er usikkert, om de udstedte gavekort vil resultere i en momspligtig levering af varer eller ydelser i sidste ende, da ihændebarer kan vælge at ombytte gavekortet til kontanter. Det er Spørgers opfattelse, at et gavekort, som af ihændebareren kan ombyttes til kontanter, ikke kan være omfattet af de nye regler om vouchere i momsloven.

Ifølge Spørger opfylder gavekortene således ikke betingelsen om, at der skal bestå en forpligtelse for modtageren af voucheren til at acceptere den som hel eller delvis betaling for levering af en vare eller ydelse.

Dette er Skatterådet ikke enig i og bemærker indledningsvist, at det hverken fremgår af EU-direktivet, momsloven eller bemærkningerne hertil, at et elektronisk eller fysisk dokument, der i øvrigt opfylder definitionen for en voucher, ikke kan være en voucher i momsmæssig henseende, blot fordi ihændebareren kan vælge at lade det indløse helt eller delvist til kontanter i stedet for at gøre en forpligtelse gældende, om at dokumentet skal accepteres som betaling for angivne varer eller ydelser.

At ihændebareren af et gavekort kan vælge at lade det indløse til kontanter, samtidig med at der består en forpligtelse til, at gavekortet skal accepteres som betaling for angivne varer eller ydelser, er derfor ikke ensbetydende med, at gavekortet alene af den grund ikke kan være en voucher i momsmæssig forstand.

I forlængelse heraf fastslår Skatterådet i både *SKM2019.614.SR* og *SKM2019.474.SR*, at en sådan kontantombytning ikke har nogen betydning i forhold til, om der er tale om en voucher til ét eller flere formål. Dette ligeledes med henvisning til, at der intet fremgår herom i hverken voucherdirektivet, momsloven eller bemærkningerne hertil.

I *SKM2019.474.SR* håndterer Spørger salg af gavekort enten via mellemhandler eller i en tilknyttet forretning.

En voucher til ét formål defineres som en voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren jf. § 73 b, nr. 2. Derimod er en voucher til flere formål defineret som en voucher, der ikke er en voucher til ét formål jf. § 73 b, nr. 3. Det vil sige en voucher, hvor leveringsstedet og/eller momssatsen ikke er kendt på udstedelsestidspunktet.

Hvorvidt en voucher skal anses for at være en voucher til ét eller flere formål, har blandt andet betydning for, hvornår en overdragelse af voucheren anses som en levering i momsmæssig forstand og dermed for, hvornår momsen forfalder.

Det fremgår således af momslovens § 4 a, at enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, skal betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Det betyder, at der skal betales moms ved leveringer af voucheren i det omfang, en levering af de pågældende varer eller ydelser i øvrigt er momspligtig.

Er der derimod tale om en voucher til flere formål, forfalder momsen først, når voucheren indløses, og levering af de pågældende varer eller ydelser i øvrigt er momspligtige. Eventuelle forudgående leveringer af voucheren i eget navn er dermed ikke omfattet af momspligt jf. momslovens § 4 b.

I både *SKM2019.614.SR* og *SKM2019.474.SR* er det Spørgers opfattelse, at såfremt et gavekort, der kan ombyttes til kontanter, skal anses for at være en voucher i momsmæssig forstand, må det under alle omstændigheder være en voucher til flere formål.

I *SKM2019.614.SR* finder Spørgers repræsentant, at det ikke er muligt at kende leveringssted eller momssatsen på tidspunktet for udstedelsen af gavekortet, når det kan ombyttes til kontanter. Modtageren af gavekortet kan således vælge at få værdien af gavekortet ombyttet til kontanter, som herefter kan anvendes til både momspligtige og momsfrie formål i og udenfor landets grænser.

Der var derfor ingen sikkerhed for, at der sker en levering af varer eller ydelser i forbindelse med indløsningen af gavekortet, og det er derfor umuligt at konkludere, at leveringssted og momssatsen er kendt.

Repræsentanten finder, at såfremt et gavekort, som kan indløses til kontanter, er en voucher i momsmæssig forstand, kan den umuligt anses for at være en voucher til ét formål, og som følge af formuleringen af § 73 b, nr. 3 må det i stedet være en voucher til flere formål. Dermed skal der først afregnes salgsmoms, når gavekortet indløses, jf. momslovens § 4 b.

I *SKM2019.474.SR* bemærker Spørgers repræsentant, at allerede fordi et elektronisk gavekort ikke kan nægtes indløst til kontanter og dermed ikke kan anses som betaling for levering af klart identificerede momspligtige varer eller ydelser, kan et elektronisk gavekort ikke udgøre en voucher til ét formål i momslovens forstand.

Skatterådet konkluderer i både *SKM2019.474.SR* og *SKM2019.614.SR*, at det faktum, at ihænde-haveren af et elektronisk eller et fysisk gavekort kan vælge at lade det indløse til kontanter, ikke er ensbetydende med, at gavekortet alene af den grund ikke er en voucher til ét formål i momsmæssig forstand, når der samtidig består en forpligtelse til at acceptere gavekortet som betaling for angivne varer eller ydelser.

Hvorvidt, en voucher skal anses for at være en voucher til ét eller flere formål, afhænger jf. direktivteksten og momsloven derimod af, om leveringsstedet og momsen for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, er kendte på tidspunktet for udstedelsen af voucheren.

Vouchere og retten til at udbetale et mindre restbeløb

Skatterådet har i *SKM2019.474.SR* taget stilling til, hvorvidt et gavekort, hvor indløseren af gavekortet har ret til at udbetale et eventuelt mindre restbeløb ved indløsning af gavekortet, er omfattet af definitionen for vouchere til ét formål i momsmæssig forstand.

I sagen påpeger Skatterådet, at det hverken fremgår af direktivet, momsloven eller bemærkningerne hertil, at et elektronisk eller fysisk dokument, der i øvrigt opfylder definitionen for vouchere til ét formål, ikke er en voucher i momsmæssig henseende, blot fordi indløser kan vælge at udbetale et mindre restbeløb, hvis ihænde-haveren af voucheren ikke i forbindelse med indløsningen har gjort brug af sin ret til at anvende hele voucheren som betaling for angivne varer eller ydelser.

Efter Skatterådets opfattelse ændrer det derfor ikke på afgrænsningen og definitionen af, hvilke vouchere der kan anses for at være vouchere til ét formål i momslovens forstand, at et eventuelt mindre restbeløb kan blive udbetalt til ihænde-haveren, hvis den afgiftspligtige person, der indløser gavekortet, i øvrigt er forpligtet til at modtage hele voucherbeløbet som hel eller delvis modværdi for en vare eller ydelse.

Hvorvidt, der er tale om en voucher til ét eller flere formål, vil også i denne situation afhænge af en konkret vurdering af andre forhold i relation til voucheren i det enkelte tilfælde.

Vouchere og CityCards

Det fremgår af betragtning nr. 5 i præambelen til voucher-direktivet, at bestemmelserne om vouchere ikke bør medføre nogen ændringer i den momsmæssige behandling af rejsehjemler, entrébilletter til biografer og museer, frimærker eller lignende.

Det, der kan defineres som rejsehjemler eller entrébilletter og lignende, er således ikke omfattet af de særlige voucherregler i momsloven, men er i stedet omfattet af de generelle regler i momsloven.

Det fremgår af Den juridiske vejlednings afsnit D.A.4.10.2.3.1 – Hvad er en voucher i momsmæssig forstand?, at rejsehjemler eller entrébilletter og lignende skal anses som en forudbetaling, som skal momses på tidspunktet for forudbetalingen, jf. momslovens § 23 stk. 3.

Som det også fremgår af ovennævnte afsnit i Den juridiske vejledning, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kun er rejsehjemler til en enkelt rejse og entrébilletter til et enkelt museum eller lignende, der ikke er omfattet af begrebet vouchere i momsmæssig forstand. Heller ikke kombinationsbilletter, der kan anvendes til flere rejser og/eller giver adgang til flere museer eller lignende, skal anses for vouchere.

I sagen *SKM2019.428.SR* tager Skatterådet stilling til, hvorvidt det i sagen beskrevne Turistkort er en voucher, herunder en voucher til flere formål, og dermed afgrænsningen af en voucher i momsmæssig forstand i forhold til rejsehjemler og entrébilletter og lignende.

Spørger opererer inden for turisme i flere byer og (på sigt) i flere lande og har udviklet et såkaldt Turistkort, som Spørger vil begynde at udbyde. Turistkortet giver kortholderen (turisten) mulighed for at benytte Spørgers transportmidler samt adgang til en række udvalgte attraktioner, museer og sightseeing inden for et vist tidsrum. Langt de fleste af de transaktioner, som det pågældende Turistkort giver adgang til, er momsfri fx museer, men der er også momspligtige transaktioner, fx forlystelsesparker.

Turistkortet fungerer som gyldig entrébillet for turisten, idet det gælder som fuld betaling for adgang til og brug af den tjeneste, som attraktionen udbyder.

Attraktionen har ret til kompensation for ét besøg pr. registreret adgang via Turistkortet.

På det tidspunkt, hvor Spørger sælger Turistkortet, vides det ikke, hvordan turisten konkret vil anvende Turistkortet. Det vides således ikke, om turisten vil anvende Turistkortet til indløsning ved en momsfri eller momspligtig attraktion. Det vides heller ikke, om turisten vil anvende Turistkortet til en attraktion i udlandet eller i Danmark, og dermed hvor den underliggende ydelse er momspligtig. Det bemærkes i denne forbindelse, at hvis ydelsen er momspligtig i udlandet, hvor de kan have differentierende momssatser, så vides det heller ikke, hvilken momssats der gælder i det pågældende land.

Spørger er af den opfattelse, at Turistkortet er en voucher til flere formål.

Skatterådet anfører indledningsvist, at i tilfælde af tvivl, om et givent instrument skal anses som en rejsehjemmel, entrébillet, eller lignende og ikke en voucher i momsmæssig forstand, kan der lægges vægt på, om der i forbindelse med instrumentet er tale om en forudbetaling i den forstand, som udtrykket anvendes i § 23, stk. 3.

Med henvisning til praksis fra EU-domstolen i dommene i sag C-419/02, BUPA Hospitals Ltd., C-270/09, MacDonald Resorts Ltd. og 520/10, Lebara Ltd, påpeges det, at hvis momsens skal forfalde allerede ved forudbetalingen, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser momspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Det kræver, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages. Det kræver også, at varerne eller ydelserne kun er underlagt en enkelt afgiftssats, og at leveringsstedet er kendt på forhånd.

Efter en samlet og konkret vurdering finder Skatterådet, at Spørgers Turistkort ikke skal anses for en rejsehjemmel, entrébillet eller lignende i momsmæssig forstand. Det skal i stedet anses for at være en voucher til flere formål omfattet af definitionen i momslovens § 73 b, nr. 3.

Skatterådet lægger i den forbindelse vægt på, at eftersom hverken Spørger, kortholder eller de tilsluttede tjenesteudbydere på tidspunktet for salget har viden om, hvilke leverancer af varer og ydelser, der senere vil ske, finder momslovens § 23, stk. 3, ikke anvendelse på Spørgers salg af Turistkortet. Leverancernes momsmæssige behandling er ikke kendt på salgstidspunktet, og på sigt vil det heller ikke være kendt, hvilket land Turistkortet vil blive indløst i. Der er endvidere lagt vægt på, at de tilsluttede tjenesteudbydere alene opnår kompensation fra Spørger i det omfang, at kortholderne/turisten rent faktisk besøger attraktionen.

Skatterådet vurderer således, at situationen ikke er sammenlignelig med situationen i Skatterådets tidligere afgørelse i *SKM2008.356.SR*, hvor et museum sælger billetter, der også giver adgang til et nabomuseum, hvorfor entreindtægten deles mellem de to museer. I det bindende svar tager Skatterådet stilling til spørgsmålet, om det administrative samarbejde i forbindelse med det fælles billetsalg er omfattet af momsfristagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, for museumsaktiviteter. I en situation som i *SKM2008.356.SR* er der efter Skatterådets opfattelse tale om en (kombinations)billet, der ikke er omfattet af momslovens særlige voucherregler.

Da spørgsmålet omkring den momsmæssige behandling af typiske CityCards – såsom ovennævnte Turistkort, herunder hvorvidt de skal anses som vouchere i momsmæssig forstand, stadig er til diskussion i EU-regi, har Skatterådet dog valgt, at svaret afgivet i *SKM2019.428.SR* skal have en forkortet bindingsperiode.

Regelgrundlaget

Momsloven

§ 4 a. Enhver overdragelse af en voucher til ét formål, jf. § 73 b, nr. 2, der foretages af en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, betragtes som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til. Den faktiske overdragelse af varerne eller den faktiske levering af ydelserne til gengæld for en voucher til ét formål, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, betragtes ikke som en uafhængig transaktion.

Stk. 2. Foretages overdragelsen af en voucher til ét formål af en afgiftspligtig person, der handler i en anden afgiftspligtig persons navn, betragtes denne overdragelse som en levering af de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, foretaget af den anden afgiftspligtige person, i hvis navn den afgiftspligtige person handler.

Stk. 3. Er leverandøren af varerne eller ydelserne ikke den samme som den afgiftspligtige person, der handler i eget navn og har udstedt voucheren til ét formål, anses leverandøren dog for at have foretaget leveringen til den pågældende afgiftspligtige person af de varer eller ydelser, som den pågældende voucher relaterer sig til.

§ 4 b. Der skal betales afgift af den faktiske overdragelse af varer eller ydelser til gengæld for en voucher til flere formål, jf. § 73 b, nr. 3, som af leverandøren accepteres som hel eller delvis modværdi, mens der ikke skal betales afgift af hver forudgående overdragelse af vouchere til flere formål.

Stk. 2. Overdrages en voucher til flere formål af en anden afgiftspligtig person end den afgiftspligtige person, der foretager den afgiftspligtige transaktion i henhold til stk. 1, skal der betales afgift af enhver levering af ydelser, der kan identificeres, såsom distributions- eller reklameydelse.

§ 23. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted (leveringstidspunktet).

Stk. 2. Udstedes faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

Stk. 3. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt, jf. dog de særlige regler for vouchere i §§ 4 a og 4 b.

§ 73 b. I denne lov forstås ved:

- 1) Voucher: Et instrument, hvor der består en forpligtelse til at acceptere det som hel eller delvis modværdi for en levering af varer eller ydelser, og hvor de varer eller ydelser, der skal leveres, eller deres potentielle leverandørers identitet enten er angivet på selve instrumentet eller i den tilhørende dokumentation, herunder vilkårene og betingelserne for anvendelse af et sådant instrument.
- 2) Voucher til ét formål: En voucher, hvor leveringsstedet for de varer eller ydelser, som voucheren relaterer sig til, og den moms, der skal betales for de pågældende varer eller ydelser, er kendt på tidspunktet for udstedelsen af voucheren.
- 3) Voucher til flere formål: En voucher, der ikke er en voucher til ét formål.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2019.614.SR

SKM2019.428.SR

SKM2019.474.SR



Godtgørelse af elafgift på campingplads

Skatterådet har i 2019 igen taget stilling til en sag om campingpladsers godtgørelse af elafgift af elektricitet, når campingpladsen forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med strøm. I lighed med en tidligere sag i 2018 var omdrejningspunktet i 2019:

- Er strømmen forbrugt af campingpladsen (godtgørelse) eller er strømmen forbrugt af campisterne (ingen godtgørelse)?

Afgørelserne bidrager til fastlæggelse af anvendelsen af det såkaldte forbrugskriterium i forhold til godtgørelse af elafgift på en campingplads.

Baggrund

Reglerne om godtgørelse af elafgift på strøm til campingpladsers strømforsyning til campisters campingvogne mv. findes i elafgiftsloven. Se elafgiftslovens § 11, stk. 1, stk. 3, 7. pkt. og stk. 15 samt § 11 e, stk. 2. Reglerne har været gældende siden den 1. januar 2018.

De almindelige regler om godtgørelse

De almindelige regler om godtgørelse (tilbagebetaling) af elafgift er de hovedregler, som omfatter de fleste momsregistrerede virksomheder. Campingpladser hører til denne store gruppe virksomheder og er også omfattet af disse regler, som kort skal beskrives.

Efter elafgiftsloven skal de registrerede virksomheder, herunder elnetselskaber, opkræve elafgift til staten af forbrug af strøm her i landet.

Som udgangspunkt får virksomhederne – som forbrugere af strøm – godtgjort elafgift på deres køb af strøm. Elafgiften fremgår af fakturaen fra elleverandøren. Denne afgift udgør i skrivende stund 89,2 øre pr. kWh.

Det er imidlertid ikke den fulde elafgift på fakturaen, som virksomhederne får godtgjort.

For strøm til virksomhedernes eget procesforbrug, fx belysning, kontormaskiner og køleskabe, godtgøres elafgiften bortset fra 0,4 øre pr. kWh. Det er dermed tæt på at være den fulde afgift, som virksomhederne får godtgjort.

For strøm til virksomhedernes eget forbrug af rumvarme mv., fx rumopvarmning via elradiatorer, varmt brugsvand fra elvandvarmere og komfortkøling i egne lokaler mv., godtgøres i skrivende stund med 68,2 øre pr. kWh.

For at en virksomhed kan få godtgørelse, skal følgende to betingelser altid være opfyldt:

For det første skal virksomheden være momsregistreret, og momsen af indkøbet af afgiftspligtig strøm skal være fradragsberettiget som indgående moms. Dette er det såkaldte moms-kriterium. En campingplads, som mod betaling forsyner campisters campingvogne med strøm, opfylder umiddelbart dette kriterium.

For det andet skal den momsregistrerede virksomhed selv forbruge den indkøbte strøm. Dette er det såkaldte forbrugskriterium. Hvis virksomheden derimod sælger strømmen videre, har virksomheden ikke selv forbrugt strømmen, og dermed opfylder den ikke forbrugskriteriet, og den kan således ikke opnå godtgørelse af elafgiften for strømmen. Der sondres afgiftsmæssigt således mellem strøm, som en campingplads selv forbruger (godtgørelse), og strøm, som virksomheden sælger videre til fx campister (ingen godtgørelse).

Om en campingplads, som forsyner sine campisters campingvogne med strøm, også kan opfylde dette forbrugskriterium (godtgørelse), afhænger af, hvordan transaktionen mellem campingpladsen og campisten er tilrettelagt. Det er denne problematik, som ovennævnte sager for Skatterådet om godtgørelse til campingpladser vedrører. Problematikken omkring campingpladsens eget forbrug af strøm overfor videresalg af strøm til campister vil således blive uddybet nedenfor.

Lovændring vedrørende campingpladser

Med lov nr. 104 af 13. februar 2018, som ændrede elafgiftsloven, blev det lovfæstet, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret campingplads forsyner sine gæsters medbragte campingvogne mv. med uden særskilt betaling, skal anses for at være forbrugt af campingpladsen. Lovændringen fik virkning fra den 1. januar 2018. Tilsvarende regler blev indført for strøm fra havne til gæsters private lystbåde.

Med andre ord har momsregistrerede campingpladser siden 2018 opfyldt forbrugskriteriet (godtgørelse) i situationer, hvor campingpladsen har forsynet sine gæsters campingvogne med strøm uden særskilt betaling. Opfyldelsen af forbrugskriteriet gælder dog kun, når der ikke sker særskilt betaling for strømmen. Har en campingplads derimod krævet særskilt betaling for strømmen til campingvognene, dvs. campingpladsen har separat solgt strøm videre til campisterne, er forbrugskriteriet ikke opfyldt, og campingpladsen er afskåret fra godtgørelse for denne strøm.

Forbrugskriteriet fremgår af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Før ovennævnte lovændring havde forbrugskriteriet i forhold til campingpladser denne ordlyd:

”§ 11. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan (...) få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, (...)”

Efter den daværende retstilstand blev strøm til campingvogne mv. medbragt af campinggæster pålagt den fulde elafgift uden ret til godtgørelse. Dette gjaldt, uanset om campingpladsen krævede særskilt betaling for denne strøm, eller om denne strøm blot indgik som en integreret del af den samlede ydelse, som kunden betalte for, fx overnatning og parkering mv.

Strømmen blev i begge disse tilfælde anset for ikke at være forbrugt af campingpladsen, men for at være solgt videre til campisterne. Med andre ord ansås forbrugskriteriet for ikke at være opfyldt i begge tilfælde, og campingpladsen havde ikke ret til godtgørelse. Dette stemte med tidligere lovgivning specifikt vedrørende campingpladsers mulighed for godtgørelse af elafgift i de situationer, hvor strøm blev leveret til gæsters campingvogne. Det var også i overensstemmelse med kendelser fra Landsskatteretten.

Efter ovennævnte lovændring fik forbrugskriteriet i forhold til campingpladser denne ordlyd:

”§ 11. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan (...) få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, herunder den afgiftspligtige elektricitet, (...) som udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling, (...)”

Lovændringen indebærer en ændring af forbrugskriteriet som retligt begreb i forhold til campingpladser, for så vidt angår den situation, hvor en momsregistreret campingplads forsyner sine gæsters medbragte campingvogne mv. med strøm uden særskilt betaling. I den situation er forbrugskriteriet – som noget nyt – nu opfyldt. For den situation, hvor der sker særskilt betaling, dvs. hvor der sker et separat salg af strøm, er forbrugskriteriet imidlertid fortsat ikke opfyldt, og retstilstanden er således ikke ændret for denne situation.

Med det nye udtryk ”uden særskilt betaling” (godtgørelse) i elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, er rækkevidden af forbrugskriteriet således blevet udvidet.

Hvad betyder ”uden særskilt betaling”?

Det er belyst i forarbejderne til ovennævnte lov nr. 104 af 13. februar 2018, hvad udtrykket ”uden særskilt betaling” nærmere betyder.

Dette fremgår således af bemærkningerne til forslaget til nævnte lov, at udtrykket ”uden særskilt betaling” (godtgørelse) indebærer,

- at campisten skal betale en samlet regning for overnatning mv.,

- at campisten køber en samlet og samlet prissat ydelse, hvori indgår betaling for strøm til den medbragte campingvogn, og
- at den enkelte campists betaling ikke må afhænge af, hvor meget strøm campisten har brugt under opholdet.

Udtrykket "uden særskilt betaling" er desuden detaljeret omtalt i høringskemaet i forbindelse med behandlingen af det fremsatte forslag til loven.

Følgende fremgår af Skatteministeriets kommentarer i høringskemaet vedrørende udtrykket "uden særskilt betaling" (godtgørelse):

- Hvis der tages en fast pris på 25 kr. pr. dag for elforbruget (uanset forbrug), som særskilt opkræves af campisten og er særskilt anført på afregningen overfor campisten, er det Skatteministeriets opfattelse, at campistens forbrug af strøm ikke påvirker den pris, der betales, og campingpladsen vil være omfattet af lempelsen.
- Ved salg af strømpakker, hvor campingpladsen opkræver et vist beløb for en strømpakke fastsat ud fra fx campistens campingvogns størrelse, længden på opholdet mv., er det Skatteministeriets opfattelse, at i denne situation, hvor der ikke bliver foretaget særskilt opmåling og fakturering for el i forhold til de enkelte kunder, vil campingpladsen være berettiget til godtgørelse af elafgift.
- Ved salg af strømpakker og efterfølgende opkrævning af merforbrug er det Skatteministeriets opfattelse, at campingpladsen for den del af forbruget, hvor der sker en særskilt opmåling og fakturering, ikke vil være berettiget til godtgørelse af afgift.

Skatterådets afgørelse i 2019

I den omhandlede afgørelse, *SKM2020.13.SR*, som blev truffet i december 2019, behandlede Skatterådet forskellige spørgsmål om rækkevidden af udtrykket "uden særskilt betaling" (godtgørelse), når en momsregistreret campingplads forsyner sine gæsters medbragte campingvogne mv. med strøm.

I spørgsmål 2 blev Skatterådet bedt om at bekræfte, at en campingplads har adgang til elafgiftsgodtgørelse for strøm anvendt i fastliggercampisters medbragte campingenheder efter elafgiftsloven, hvis campisten først vælger strømpakke ved afslutningen af opholdet for så vidt angår strømforbruget indeholdt i den/de valgte strømpakker.

Spørger er en traditionel campingplads med de faciliteter, der er nødvendige for at opretholde en stor efterspørgsel, og spørger påtænker at indføre de nedenfor anførte strømpakker som led i afregningen af fastliggercampisters strømforbrug. Der er tale om otte forskellige strømpakker med stigende strømforbrug og betaling. Der gives stigende mængderabatter, når antallet af i kWh i en strømpakke stiger.

Ved et strømforbrug ud over det maksimale strømforbrug i forhold til den/de valgte strømpakker skal der foretages afregning direkte (særskilt). Ved et forbrug af strøm under det maksimale strømforbrug godtgøres differencen ikke.

Afregning af strøm efter faktisk forbrug sker med et fast beløb pr. kWh.

Spørger påtænker at anvende de forskellige pakkeløsninger for sine fastliggercampister for at øge deres incitament til at reducere deres strømforbrug.

Spørger ville gerne have bekræftet, at spørger har ret til godtgørelse af elafgiften, hvis valget af strømpakke/strømpakker sker ved campistens afrejse.

Som baggrund for anmodningen skrev spørger bl.a., at hvis valg af forskellige strømpakker skal ske inden opholdet begyndes, vil dette ikke umiddelbart være særligt hensigtsmæssigt for den ønskede forretningsmodel, og at campisten på dette tidspunkt ikke har tilstrækkelig viden til at foretage det optimale valg for sit ophold.

Skattestyrelsen indstillede, at spørgsmålet blev besvaret ”ja, se dog indstilling og begrundelse”.

Skattestyrelsen henviste til den hidtidige praksis baseret på besvarelsen af spørgsmål 3 i det tidligere bindende svar fra 2018, *SKM2018.486.SR*, hvorefter en campingplads kan opnå godtgørelse for elafgift for strøm anvendt i campisternes medbragte campingenheder, hvis campisten først vælger afregningspakke for strøm efter opholdet på campingpladsen, og der ikke sker særskilt afregning af det faktiske merforbrug af elektricitet.

Skattestyrelsen mente dog, at praksis skal skærpes fremadrettet med passende varsel, jf. Den juridiske vejledning 2019-2, A.A.7.1.5, ved et styresignal, således at det er en generel forudsætning for elafgiftsgodtgørelse vedrørende strømpakker, at campisten vælger en strømpakke i forbindelse med ankomsten til campingpladsen.

Skattestyrelsen lagde i den forbindelse vægt på det nævnte under de almindelige bemærkninger til lovforslaget om, at de nye regler om elafgiftsgodtgørelse for campingpladser gælder for situationer, hvor campingpladsen sælger en samlet ydelse til gæsterne bestående af en pakke af oplevelser, hvori indgår brug af pladsens faciliteter, herunder adgang til at bruge el.

Skatterådet fulgte ikke Skattestyrelsen indstilling, idet Skatterådet svarede ”nej” til spørgsmål 2.

Skatterådet begrundede afgørelsen med, at fastliggercampistens mulighed for at vælge mellem de i anmodningen påtænkte strømpakker ved afslutningen af opholdet reelt svarer til og kan sidestilles med, at campisten betaler direkte efter målt forbrug. Der er med andre ord tale om, at campingpladsen separat sælger strøm videre til campister, hvorfor campingpladsen ikke selv er forbruger af strømmen.

Skatterådet fandt i den forbindelse, at faktum i *SKM2018.486.SR*, som Skattestyrelsen havde henvist til, er anderledes, da de af *SKM2018.486.SR* omfattede strømpakker afhænger af ydre objektive omstændigheder ift. strømforbruget, såsom antallet af brugere i campingenheden, størrelsen på campingenheden og type af campingenheden (campingvogn, telt osv.). Efter afgørelsen i *SKM2018.486.SR* er der endvidere kun valgfrihed mellem én type pakke og betaling pr. kWh efter målt forbrug efter opholdet på campingpladsen. Det er således forudsat i *SKM2018.486.SR*, at afregning for opholdet sker ved afrejsen, idet flere objektive faktorer kan ændre sig i forbindelse med opholdet (fx antal dage eller antal overnattende gæster i campingenheden).

Afsluttende kommentar

Skatterådet har i december 2019 taget stilling til en sag om campingpladsers godtgørelse af elafgift, når campingpladsen forsyner sine campisters campingvogne med strøm, hvis campisten først vælger strømpakke ved afslutningen af opholdet for så vidt angår strømforbruget indeholdt i den/de valgte strømpakker. I lighed med en tidligere sag i 2018 var omdrejningspunktet i 2019:

- Er strømmen forbrugt af campingpladsen (godtgørelse) eller er strømmen forbrugt af campisterne (ingen godtgørelse)?

Afgørelsen fra 2019 sammenholdt med afgørelsen fra 2018 bidrager til fastlæggelse af anvendelsen af det såkaldte forbrugskriterium i forhold til godtgørelse af elafgift på en campingplads.

Regelgrundlaget

Elafgiftslovens § 11:

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, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling, (...)"

Oversigt over Skatterådets afgørelser

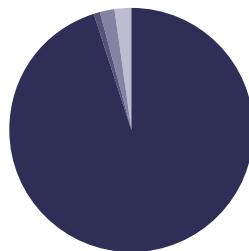
SKM2020.13.SR



Statistik

Procentvis fordeling af sager afgjort af Skatterådet i 2019

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



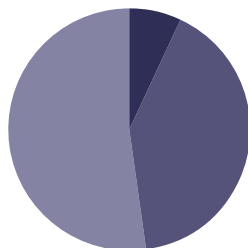
Skatterådet har i 2019 behandlet i alt 288 sager, inden for nedenstående kategorier:

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|-------------------------------------|------|------|------|------|------|
| 1 Bindende svar | 248 | 248 | 241 | 239 | 275 |
| 2 Bevillings- og dispensationssager | 3 | 3 | 3 | 6 | 2 |
| 3 Regler, satser og anvisninger | 14 | 9 | 7 | 8 | 6 |
| 4 Andre sager * | 3 | 6 | 6 | 2 | 5 |
| I alt | 268 | 266 | 257 | 255 | 288 |

* Andre sager omfatter pålæg efter skattekontrolloven, genoptagelse mv.

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

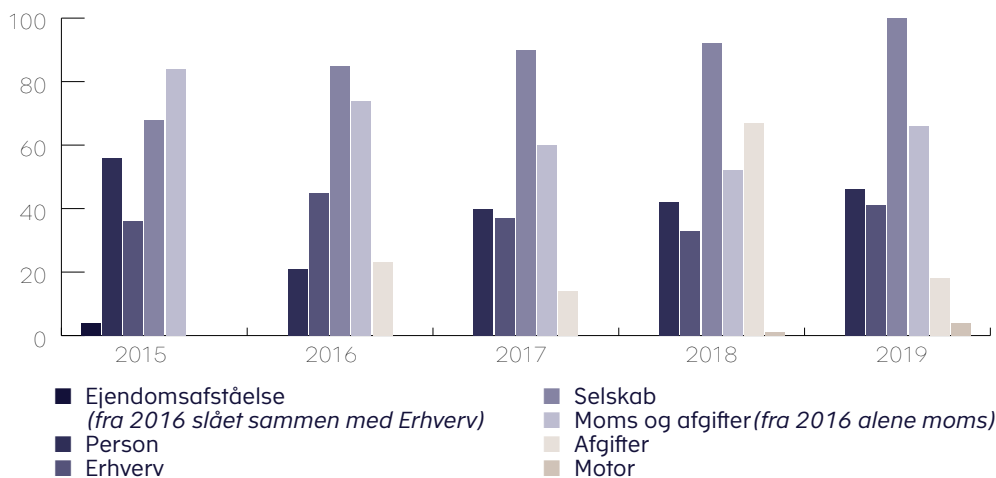
| | |
|---------------------------------------|------|
| ■ Heraf behandlet af Skatterådet: | 7 % |
| ■ Heraf behandlet af Skattestyrelsen: | 41 % |
| ■ Heraf behandlet af Motorstyrelsen: | 52 % |



Der er i 2019 afgivet bindende svar i 4.176 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 275 sager, svarende til 7 % af sagerne, Skattestyrelsen 2.186 sager, svarende til 52 % af sagerne og Motorstyrelsen 1.715 sager svarende til 41 % af sagerne.

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|--------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Sager om bindende svar | 4.467 | 4.451 | 4.624 | 4.863 | 4.176 |
| ■ Heraf behandlet af Skatterådet | 248 | 248 | 241 | 239 | 275 |
| ■ Heraf behandlet af SKAT | 4.219 | 4.203 | 4.383 | 4.624 | |
| ■ Heraf behandlet af Skattestyrelsen | | | | | 2.186 |
| ■ Heraf behandlet af Motorstyrelsen | | | | | 1.715 |

Fordeling på sagstyper



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2015 - 2019.

Fordelingen af sagstyper der er behandlet af Skatterådet i 2019:

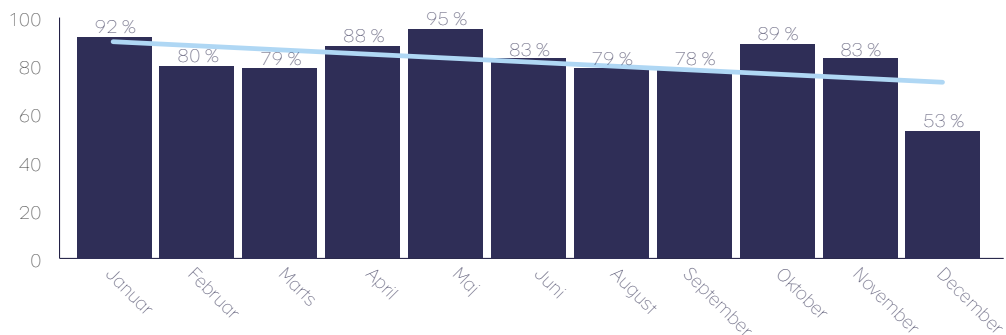
| Lovområde | Antal |
|------------|-------|
| 1 Person | 46 |
| 2 Erhverv | 41 |
| 3 Selskab | 100 |
| 4 Moms | 66 |
| 5 Afgifter | 18 |
| 6 Motor | 4 |

Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2015 - 2019 er følgende:

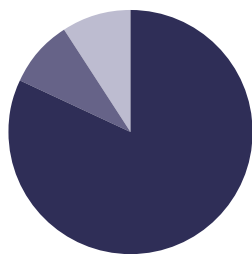
| Kvartal | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|-------------------------------------|------|------|------|------|------|
| Antal sager | 248 | 248 | 241 | 239 | 275 |
| Behandlet indenfor 6 måneder | 52 % | 72 % | 81 % | 87 % | 83 % |

Udvikling i afslutningsprocenten for 2019 er følgende:



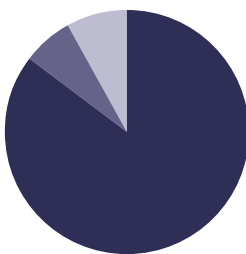
Ultimo 2017, 2018 og 2019 var aldersfordelingen på igangværende bindende svar følgende:

Ultimo 2017



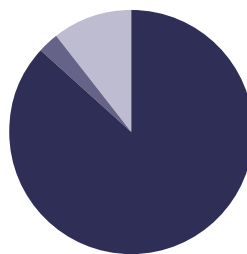
■ Nye ■ 1. halvår 2017 ■ 2. halvår 2016

Ultimo 2018



■ Nye ■ 1. halvår 2018 ■ 2. halvår 2017

Ultimo 2019



■ Nye ■ 1. halvår 2019 ■ 2. halvår 2018

| | 2017 | | 2018 | | 2019 | |
|----------------|------|-------|------|-------|------|-------|
| Igangværende | 132 | 100 % | 159 | 100 % | 179 | 100 % |
| Over 180 dage | 24 | 18 % | 27 | 17 % | 38 | 21 % |
| Under 181 dage | 108 | 82 % | 132 | 83 % | 142 | 79 % |

Målet for overholdelse af afslutningsprocenten er på 65 %, og dette mål vurderes også at kunne overholdes fremover.

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2015 på 243 dage
- 2016 på 190 dage
- 2017 på 160 dage
- 2018 på 150 dage
- 2019 på 158 dage

Både afslutningsprocenten og den gennemsnitlige sagsbehandlingstid er stabile, selv om et øget antal sager forelægges for Skatterådet.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2015 - 2019 er påklaget.

| | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|----------------|-------|-------|-------|-------|------|
| Antal sager | 248 | 248 | 241 | 239 | 275 |
| Antal påklager | 16 | 23 | 11 | 16 | 16 |
| Påklager i % | 6,5 % | 9,3 % | 4,6 % | 6,7 % | 5,8% |

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

| | Klager har fået fuldt medhold | Klager har fået medhold i overvejende grad | Klager har ikke fået medhold | Landsskatteretten har afvist sagen/sagen er hævet/tilbagekaldt | Afsluttede klagesager i alt |
|------|-------------------------------|--|------------------------------|--|-----------------------------|
| 2017 | 1 | 2 | 12 | 4 | 19 |
| 2018 | 4 | 2 | 15 | 4 | 25 |
| 2019 | 5 | | 17 | 2 | 24 |

