



SKAT

Skatterådets årsberetning

2012

MAJ 2013



Indhold

5	Forord
9	SKAT som sekretariat for Skatterådet
20	Personalegoder
36	Succession i landbrug
40	Læger tilknyttet privathospitaler
52	Kvalifikation af udenlandske enheder – fast driftsted
63	Momspligt af tilskud?
67	Salg via iTunes/App Store – det momsmæssige leveringssted
72	Moms på fast ejendom
84	Statistik

Forord

Det er SKAT, der varetager sekretariatsfunktionen for Skatterådet. I denne 7. årsberetning fra Skatterådet skriver formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen om Skatterådets sekretariat.

Indledning

Som nytiltrådt formand pr. 1. november 2010 skrev jeg i årsberetningen 2010 om mine tanker og overvejelser om Skatterådets arbejde og betydning. Jeg skrev blandt andet, at det var mit håb, at Skatterådet også fremover kunne have respekt om sine afgørelser, og at de kunne opleves som velbegrundede og rimelige, også selvom skatteyder ikke hver gang i de konkrete sager kunne få det ønskede svar.

I årsberetningen 2011 skrev jeg om mine tanker og overvejelser om det nye Skatteråd, der var nedsat pr. 1. november 2011. Jeg skrev blandt andet, at de dispositioner og problemstillinger, der forelægges for Skatterådet, spænder meget vidt både indholdsmæssigt og fagligt. Dette stiller store krav til Skatterådsmedlemmernes indsigt og årvågenhed.

Årsberetningen 2011 bragte endvidere interviews med tre rådgivere, der fortalte om deres erfaringer, krav og forventninger i forbindelse med Skatterådets behandling af anmodninger om bindende svar. En af rådgiverne udtalte i sit interview, at ”Rådet er kommet hurtigere ud af busken, og der kommer udkast hurtigere, og det er vigtigt, når det er nye regler eller EU-regulativer, der skal implementeres”.

Selvom de udsagn, jeg har valgt at trække frem fra de to årsberetninger, drejer sig om krav og forventninger til selve Skatterådet, så ligger det implicit i udsagnene, at Skatterådets sekretariat har en særdeles vigtig rolle at varetage, for at de beskrevne ønsker og forventninger kan opfyldes.

Jeg vil derfor i denne årsberetning skrive om Skatterådets sekretariat.

Skatterådets sekretariat

SKAT stiller sekretariatsbistand til rådighed for Skatterådet. Sekretariatet forbereder de sager, der forelægges for Skatterådet. Ved anmodninger om bindende svar indebærer det, at sekretariatet påser, at sagens faktiske omstændigheder er tilstrækkeligt belyst, gennemgår lovgrundlaget, herunder forarbejder og eventuel praksis på det område, som anmodningen vedrører, og foretager en skatteretlig og juridisk vurdering af anmodningen.

På dette grundlag udarbejder sekretariatet et forslag til Skatterådet om, hvordan anmodningen om bindende svar skal besvares. Inden indstillingen sendes til Skatterådet, skal sekretariatet foretage høring af spørger. Sekretariatet står endvidere for kontakten til spørger og dennes eventuelle repræsentant.

Sekretariatet stiller endelig sekretariatsbetjening til rådighed for Skatterådets medlemmer, herunder ikke mindst for Skatterådets formand.

Formanden og sekretariatet

Der er et særligt samspil mellem Skatterådets formand og sekretariatet. Dette gælder både i relation til min forberedelse og afvikling af møderne i Skatterådet og i forhold det faglige indhold i min rolle som formand for Skatterådet.

Som formand for Skatterådet er det min opgave at fastsætte dagsordenen for Skatterådets møde. Det fremgår af Skatterådets forretningsorden, men det er i høj grad Skatterådets sekretariat, der står for udarbejdelsen af dagsordenen. Det er således sekretariatet, der som led i betjeningen af Skatterådets formand udarbejder den fortegnelse over sager, som dagsordenen skal indeholde. Det er også sekretariatet, der sikrer, at sagerne på fortegnelsen er gennemarbejdet og færdige til forelæggelse for Rådet.

Som formand for Skatterådet varetager jeg naturligvis den meget centrale rolle, at jeg leder møderne. Jeg leder også drøftelserne og afstemningerne om de enkelte sager. Dette sker på grundlag af de indstillinger til afgørelserne/bindende svar, som sekretariatet har udarbejdet. Jeg ”udsætter” derfor sekretariatets forslag til afgørelse for en intens behandling både op til formødet og under selve formødet.

Her mødes sekretariatet og jeg for at gennemgå de sager, der er på dagsordenen til Rådets møde. Det er vigtigt for mig, at indstillingerne til Skatterådet er korrekte og troværdige, og at de kan tåle at blive analyseret af alle og fra forskellige vinkler.

Dette betyder, at samspillet mellem sekretariat og mig er specielt. Dels fordi sekretariatets indstillinger udsættes for mine kritiske spørgsmål. Dels fordi samspillet samtidigt er indrettet på, at der skal komme et sagsresultat, der kan klare turen gennem Skatterådet, omkring kollegaer, skatteyder og rådgiver, og som kan formidles til offentligheden.

Jeg vil gerne fremhæve, at sekretariatet altid beredvilligt, hurtigt og med stor dygtighed og grundighed besvarer de spørgsmål, jeg rejser på formøderne. Der skal derfor ikke herske tvivl om, at rådsarbejdet har høj prioritet i SKAT.

Krav og forventninger til sekretariatet

Det er min opfattelse, at Skatterådssekretariatets indstillinger til Skatterådet skal opfylde to behov.

Det ene behov er, at indstillingerne sætter alle i Skatterådet i stand til at forstå og vurdere de problemstillinger, der er i sagen, og at forstå og forholde sig til rækkevidden af det bindende svar.

Det andet behov er, at den retsopfattelse, der kommer til udtryk i det bindende svar, skal følges af skattemyndighederne ved deres administration ikke blot i forhold til den skatteyder, der har fået det bindende svar, men skal også danne grundlag for behandlingen af andre skatteydere med tilsvarende dispositioner.

Begge disse behov stiller både krav til fremstillingen og til indhold og sprogbrug i indstillingerne til Skatterådet. Det bindende svar skal således kunne forklare og overbevise ikke blot SKATs egne medarbejdere, men også den brede offentlighed.

Det stiller store krav til sekretariatet om at fremstille lovtekster, lovforarbejder og eksisterende praksis fyldestgørende og afbalanceret, uden hensyn til om fortolk-

ningsbidragene taler til fordel for spørgers opfattelse eller understøtter en eventuel divergerende holdning hos SKAT.

For mig er det også vigtigt, at sekretariatet ikke blot afgiver en indstilling til Skatterådet, men at rådets medlemmer gøres opmærksom på det, når der – som det ofte er tilfældet – er tale om ”helt ubetrådt område”. Når Skatterådet har et råderum for at fastlægge praksis, er det sekretariatets opgave at hjælpe rådet med at udstikke de juridiske rammer på grundlag af fortolkningsbidragene.

Det er min oplevelse, at de medarbejdere i SKAT, der udarbejder indstillinger til Skatterådet gør dette med stor dygtighed og indsigt. Jeg oplever også, at der fra medarbejdernes side er meget stor fokus på at gøre den forberedende sagsbehandling af de bindende svar så grundigt som muligt.

Jeg ved samtidig, at sekretariatet igennem de sidste fire år har arbejdet med at forbedre både de brevttekster, som anvendes i korrespondancen med skatteyder og dennes eventuelle rådgiver og med strukturen og fremstillingen i selve det bindende svar. Jeg synes, at man i SKAT er kommet meget langt i dette arbejde, og jeg er meget glad for, at dette arbejde fortsat vil have en høj prioritet.

Hanne Søgaard Hansen

SKAT som sekretariat for Skatterådet

Det er i skatteforvaltningsloven bestemt, at SKAT stiller sekretariatsbistand til rådighed for Skatterådet. I denne artikel beskrives det nærmere indhold af sekretariatsfunktionen.

I artiklen stilles en række spørgsmål til Lisbeth Rasmussen, der som underdirektør for SKATs juridiske afdeling, pr. 1. januar 2013 har fået det overordnede ansvar for sekretariatsbistanden til Skatterådet.

Indledning

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 4, stk. 5, at SKAT stiller sekretariatsbistand til rådighed for Skatterådet.

Sekretariatsbetjeningen af Skatterådet er organisatorisk placeret i SKATs juridiske afdeling, SKAT, Jura. Ressourceforbruget til sekretariatsbetjeningen af Skatterådet er dimensioneret til cirka 23,5 årsværk.

Sekretariat for Skatterådet

Det er ikke nærmere fastlagt i skatteforvaltningsloven, hvilke opgaver SKAT skal udføre som sekretariat for Skatterådet, udover at SKAT skal forelægge sager for Skatterådet til afgørelse.

I henhold til den danske ordbog er et sekretariat *et til en offentlig institution knyttet kontor, der varetager institutionens korrespondance og almindelige repræsentation udadtil*.

Hovedopgaven for Skatterådets sekretariat er da også, udover at forelægge sager for Skatterådet, at sikre, at Skatterådet får de rigtige sager til behandling, at varetage kontakten og korrespondancen med de skatteydere, der har sager til behandling i Skatterådet, herunder at repræsentere Rådet udadtil overfor disse, samt at sørge for, at rådsmøderne bliver tilrettelagt hensigtsmæssigt og effektivt.

Hvilke sager forelægges for Skatterådet

Skatterådet afgør sager, som SKAT forelægger for Skatterådet til afgørelse indenfor områderne vurdering af landets faste ejendomme, lov om registrering af køretøjer og lovgivning om skatter, moms og afgifter, bortset fra lovgivning om told. Skatterådets primære arbejdsområde er behandlingen af principielle anmodninger om bindende svar. Herudover behandler Skatterådet sager om

- Åbenbart ulovlige afgørelser, der er truffet af et ankenævn.
- Ejendomsvurderinger efter udløbet af den almindelige tidsfrist på 3 år.
- Fastsættelse af satser, f.eks. satsen for befordringsfradrag.
- Indstillinger om tilladelse til at få udleveret oplysninger om unavngivne i henhold til skattekontrollovens bestemmelser.

Der er i skatteforvaltningsloven og i SKM2011.286.SKAT fastlagt, hvilke sager SKAT skal forelægge for Skatterådet til afgørelse.

Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, skal SKAT forelægge principielle anmodninger om bindende svar for Skatterådet til afgørelse, det vil sige anmodninger, hvor

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

Efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2, har SKAT mulighed for at forelægge andre sager end principielle anmodninger om bindende svar til afgørelse for Skatterådet. Der er ikke i bestemmelsen nærmere angivet, hvilke sager der er tale om.

Der er dog indgået en aftale mellem formanden for Skatterådet og Skatteministeriet, der fastlægger de nærmere retningslinjer for hvilke sager, der fore-

lægges Skatterådet. Aftalen kaldes i det daglige for Skatterådsaftalen. Der er tale om en rammeaftale, som løbende bliver opdateret på baggrund af samarbejdet mellem Skatterådet og SKAT. Skatterådsaftalen er offentliggjort som SKM2011.286.SKAT.

Skatterådsaftalen indeholder i afsnit 2 retningslinjer for SKATs udvælgelse af anmodninger om bindende svar, som er af principiel karakter, og som derfor skal forelægges for Skatterådet efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4.

Herudover indeholder aftalen i afsnit 3 retningslinjer for SKATs mulighed for i øvrigt at forelægge sager for Skatterådet efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2. Der kan være tale om anmodninger om bindende svar, som ikke er principielle, men som SKAT finder det hensigtsmæssigt at forelægges for Skatterådet. Der kan endvidere være tale om andre sager end anmodninger om bindende svar, hvor SKAT ud fra en konkret vurdering fx anser det for hensigtsmæssigt at inddrage den viden i afgørelsen, som Skatterådet har.

Visitering af sager

SKAT har gennem de senere år modtaget ca. 5.000 anmodninger om bindende svar om året. Skatterådet behandler 300 - 400 af disse anmodninger, mens SKAT afgiver bindende svar i de resterende antal anmodninger.

Det er SKAT, der tager sig af visiteringen af anmodningerne om bindende svar, og dermed udvælger de sager der forelægges for Skatterådet.

Der er i SKAT stor fokus på, at visitering af anmodningerne om bindende svar sker så de anmodninger, der skal forelægges for Skatterådet i henhold til skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, også bliver forelagt for Rådet.

Selvom der i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, er fastsat kriterier for hvilke anmodninger om bindende svar, der skal forelægges for Skatterådet, må det erkendes, at der er tale om relative begreber. Grænsedragningen af, om en anmodning skal forelægges for Rådet, kan således afhænge af, hvilket rets område der er tale om. Kriterierne er derfor uddybet i Skatterådsaftalen for herved at

sikre, at der mellem Skatterådet og SKAT er enighed om, hvilke sager der kan anses for principielle, og for at sikre, at visiteringen af de mange anmodninger om bindende svar bliver så operationel og så hensigtsmæssig som mulig.

Kriterierne for, hvornår en anmodning om bindende svar skal forelægges for Skatterådet, har i øvrigt været uændrede siden november 2005. Der er derfor i SKAT oparbejdet en stor erfaring med visiteringen af de mange anmodninger om bindende svar.

Denne erfaring betyder, at der for langt de fleste anmodninger ikke er tvivl om, hvorvidt anmodningen skal behandles af Skatterådet eller af SKAT. Opstår der tvivl, drøfter SKATs visiteringsenhed anmodningen med Skatterådets sekretariat, det vil sige med SKATs juridiske afdeling, ligesom sagen kan drøftes med formanden for Skatterådet. Der er derfor altid i tvivlstilfælde flere par øjne, der vurderer, om en anmodning om bindende svar er tilstrækkeligt principiel til, at den skal forelægges for Skatterådet.

Der foretages endvidere i forbindelse med sagsbehandlingen af den enkelte anmodning om bindende svar en slags ”eftervisitering” af anmodningen. Eftervisiteringen består nærmere i, at hvis sagsbehandleren efter at være begyndt på behandlingen af sagen vurderer, at sagen indeholder principielle problemstillinger, så skal sagsbehandleren sikre, at anmodningen bliver forelagt for Skatterådet.

Visiteringen og vurderingen af om en anmodning om bindende svar skal forelægges for Skatterådet eller ikke, giver sjældent anledning til kritik fra skatteydere, deres rådgivere eller fra Skatterådet. Det er således sekretariatets vurdering, at den fokus, der er på at udvælge de rigtige sager til forelæggelse for Skatterådet sammen med SKATs efterhånden lange erfaring på området, i høj grad sikrer, at de egnede sager forelægges for Skatterådet.

Forelæggelse af sager – fremgangsmåde

Det fremgår af skatteforvaltningsloven, at SKAT skal forelægge en anmodning om bindende svar for Skatterådet.

”At forelægge” betyder i følge den danske ordbog *at præsentere noget, fx et forslag eller et problem for nogen for at vedkommende skal tage stilling til det.*

SKAT skal således udarbejde et forslag til bindende svar og præsentere det skriftligt for Skatterådet med henblik på, at Skatterådet tager stilling til svaret.

Fremgangsmåden for de sager, der forelægges for Skatterådet, er ikke meget anderledes end den fremgangsmåde, der følges andre steder, hvor sager forelægges for et råd eller et nævn.

Alle udkast til bindende svar og udkast til indstillinger i andre sager, der behandles på Skatterådets møder, drøftes inden mødet på et formøde med Skatterådets formand. Høring af sagens parter vil som udgangspunkt være gennemført forud for formødet. Dette betyder, at hvis formødet medfører ændringer med indholdsmæssig betydning, vil høringsprocessen som udgangspunkt skulle gentages. Det vil dog ikke være tilfældet, hvis der altovervejende er tale om ændringer uden indholdsmæssig betydning.

Inden en sag drøftes på formødet, har det udkast til bindende svar, der forelægges Skatterådet, været sendt i høring hos sagens parter. Reglerne for SKATs sagsbehandling finder således tilsvarende anvendelse på Skatterådssekretariatets sagsbehandling. Hele udkastet sendes i høring, inklusive begrundelse og indstilling.

I udkastet redegøres der for indholdet af den disposition, som en skatteyder har foretaget eller påtænker at foretage. Endvidere redegøres der for den lovgivning og den eventuelle praksis, som regulerer de skattemæssige virkninger af dispositionen.

Udkastet til bindende svar kan også i visse tilfælde være drøftet på et møde mellem skatteyder, dennes rådgiver og SKAT, inden sagen forelægges for Skatterådet. Skatteyder har nemlig mulighed for at afgive sit høringssvar såvel skriftligt som mundtligt overfor sekretariatet.

Med mellemrum har SKAT behov for at orientere Skatterådets medlemmer mere udførligt eller mere generelt om forhold, som anmodningen om bindende svar giver anledning til, men som der ikke skal træffes afgørelse om. En sådan orientering sendes ikke i høring hos sagens parter, idet det ikke er et udkast til en afgørelse.

Når Skatterådet har taget stilling til anmodningen om bindende svar, er det SKAT, der udsender det bindende svar til skatteyder.

Alle Skatterådets bindende svar bliver desuden som udgangspunkt offentliggjort, da de i vidt omfang fastlægger fortolkningen af ny lovgivning. Det er SKAT, der har ansvaret for offentliggørelsen af afgørelserne, samt at afgørelserne indarbejdes i SKATs juridiske vejledning og dermed bliver en del af skatteadministrationsgrundlaget.

Sekretariatet, formanden og Skatterådets medlemmer

Sekretariatet varetager herudover alle de opgaver af såvel sagsbehandlingsmæssig som praktisk karakter, der i øvrigt relaterer til sig Skatterådet, dets medlemmer og kompetencer. Der kan være tale om følgende opgaver:

- Udarbejdelse af indstillinger i dispensations- og bevillingssager
- Udarbejdelse af indstillinger i sager om åbenbart ulovlige nævnsafgørelser.
- Udarbejdelse af orienteringer om afgørelser, der påklages til Landsskatteretten og orientering om Landsskatterettens afgørelse.
- Udarbejdelse af indstilling om fastsættelse af satser mv.
- Forberedelse, afholdelse og opfølgning af Skatterådsmøderne.
- Styring og opfølgning på sagsbehandlingstider på de principielle bindende svar.
- Administration af medlemsudnævnelser, rådsorganisering, forretningsorden mv.
- Administration af Skatterådsmedlemmernes udlæg, kørselsgodtgørelse mv.
- Sekretariatsbetjening af Skatterådet i øvrigt, herunder Skatterådets årsberetning, håndbog for skatterådsmedlemmer mv.
- Behandlingen af anmodninger om aktindsigt i Skatterådets afgørelser.
- Udarbejdelse af høringssvar til Landsskatteretten i sager, der er påklaget.

For så vidt angår det særlige samspil, der er mellem Skatterådets formand og sekretariatet, henvises der til formand Hanne Søgaard Hansens beskrivelse i forordet.

Interview med underdirektør Lisbeth Rasmussen, SKAT, Jura



Underdirektør i Jura i SKAT, Lisbeth Rasmussen

Lisbeth Rasmussen er den 1. januar 2013 tiltrådt stillingen som underdirektør for SKATs juridiske afdeling. Dermed har Lisbeth Rasmussen fået det overordnede ansvar for sekretariatsbetjeningen af Skatterådet.

Lisbeth Rasmussen

Lisbeth har i hele sin karriere beskæftiget sig med skat, men det har omfattet mange forskellige fagområder lige fra personskat, selskabsskat, international beskatning og kulbrintebeskatning til inddrivelse. Lisbeth er uddannet som skatterevisor og cand. jur.

1. august 1978: Ansat ved amtsskatteinspektoratet i Slagelse som elev.

1. december 1985: Ansat i statsskattedirektoratet, Afdelingen for kulbrintebeskatning.

1. oktober 1992: Udlånt fra Told- og Skattestyrelsen til Skatteministeriet, Departementet.

1. december 1996: Kontorchef i Told- og Skattestyrelsen, International Kontrolkontor.

1. januar 2001 – 1. november 2007: Afdelingschef og senere fagchef for Retsafdelingen og Juridisk Service, Told og Skattestyrelsen.

1. november 2007 – 1. juli 2009: Fagchef og senere viceskattedirektør i SKAT København.

1. juli 2010: Skattedirektør i SKAT København

1. januar 2013: Underdirektør for Jura, SKAT.

Som øverste ansvarlige for sekretariatsbetjeningen af Skatterådet har redaktionen mødt Lisbeth Rasmussen til en snak om hendes krav og forventninger til sekretariatsbetjeningen af Skatterådet.

- Det er medarbejderne i din afdeling, der varetager sekretariatsbetjeningen af Skatterådet, det vil sige udarbejder skriftlige forslag til bindende svar og præsenterer dem for Skatterådet. Det er også dine medarbejdere, der varetager kontakten til spørger og eventuelle rådgivere i forbindelse med behandlingen af anmodningen om bindende svar. Hvad er dine krav og forventninger til sekretariatsbetjeningen?

Lisbeth Rasmussen:

- Formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen har i forordet til denne årsberetning skrevet, at både hensynet til Skatterådets medlemmer og hensynet til skatteyder stiller krav til fremstillingen og sprogbrugen i indstillingerne til Skatterådet. ”Det bindende svar skal således kunne forklare og overbevise ikke blot SKATs egne medarbejdere, men også den brede offentlighed”. Jeg er meget enig med Hanne Søgaard Hansen. Sekretariatsbetjeningen af Skatterådet skal være præget af høj kvalitet.

Høj kvalitet, produktivitet og dialog

Høj kvalitet forbinder jeg med stor faglig tyngde og substans, grundighed og overblik, siger Lisbeth Rasmussen. Høj kvalitet er dog også, at den enkelte medarbejder er i stand til løbende at identificere, håndtere og sondre mellem administrativt og politisk indhold i sager og faglige juridiske problemstillinger. Høj kvalitet er endvidere, at medarbejderne på en tilfredsstillende måde er i stand til at forelægge en sag for Skatterådets medlemmer, herunder besvare medlemmernes spørgsmål til sagen. Det sidste kræver en god situationsfornemmelse hos den enkelte medarbejder. Endelig ligger der i høj kvalitet, at den enkelte medarbejder er i stand til at takle den situation, at Skatterådet vælger at tilsidesætte indstillingen i sagen og træffe en anden afgørelse.

Samtidig med høj kvalitet har jeg også en forventning om en høj produktivitet. Medarbejderne skal være i stand til at få noget fra hånden, siger Lisbeth Rasmussen med et smil. Medarbejderne skal således til stadighed, gerne sammen med egen chef, foretage en hensigtsmæssig prioritering af sagen og sikre den fornødne fremdrift i sagen. Der er ingen tvivl om, at længden af sagsbehandlingstiden har betydning for den, der anmoder om et bindende svar. Jeg har derfor prioriteret behandlingen af skatterådssager højt i afdelingen, og følger således løbende op både på sagsbehandlingstiden men også på aldersspredningen af de sager, der skal forelægges for Skatterådet.

Lisbeth Rasmussen peger også på, at det er et meget væsentligt led i udarbejdelsen af indstillinger til Skatterådet, at der er en god dialog med den spørger, der har fremsat anmodningen om bindende svar og en eventuel rådgiver.

- På samme måde som det kræves at medarbejderne er i stand til at samarbejde med Skatterådets formand og medlemmerne af Skatterådet, så skal medarbejderne også være i stand til at samarbejde med spørger og dennes eventuelle rådgiver. Dialogen med spørger og rådgiver, skal være præget af åbenhed, troværdighed, respekt og fleksibilitet. Spørger og rådgiver har, hvilket er helt rimeligt efter min mening, en forventning om, at medarbejderen leverer en god service i forbindelse med dialogen. Denne gode service, skal leveres, også fordi medarbejderne jo repræsenterer Skatterådet, på tilfredsstillende vis.

Hvem repræsenterer sekretariatet – SKAT eller Skatterådet?

Du nævner, at medarbejderne og dermed skatterådssekretariatet, repræsenterer Skatterådet. Samtidig er medarbejderne jo ansat i SKAT og er derfor undergivet instrukser mv. fra SKAT. Giver dette anledning til problemer?

Lisbeth Rasmussen:

- Jeg mener ikke, at der foreligger et modsætningsforhold eller et problem i, at sekretariatsbetjeningen af Skatterådet foretages af ansatte i SKAT. Der er ganske vist ikke lovgivet detaljeret om indholdet af sekretariatsfunktionen. Det fremgår dog af både skatteforvaltningslovens bestemmelser og Skatterådets forretningsorden, hvad der ligger i sekretariatsfunktionen. Det er således i skatteforvaltningslovens og forretningsordenens bestemmelser fastlagt, at SKAT virker som Skatterådets sekretariat. Sekretariatsfunktionen består i, at SKAT indenfor Skatterådets kompetenceområder, skal udarbejde det fornødne beslutningsgrundlag for Skatterådets afgørelser. Det SKAT varetager i forhold til Skatterådet, er forberedelse af sagen – udarbejdelse af sagsfremstilling og foretagelse af partshøring, ligesom SKAT forelægger sagerne til Skatterådets afgørelse.

Skatterådet er endvidere ikke tillagt beføjelser til at give bindende anvisninger til SKAT om hvilken indstilling, SKAT skal udarbejde i en sag, tilføjer Lisbeth Rasmussen. ”Indstillingerne tilhører SKAT”. Tilsvarende gælder, at selvom SKAT har adgang til at være til stede ved Skatterådets møder og deltage i Rådets forhandlinger, så har SKAT ingen stemmeret. Det er derfor klart fastsat, hvem der har afgørelseskompetencen.

Lisbeth Rasmussen tilføjer: Det var også SKAT, der varetog sekretariatsbetjeningen af Ligningsrådet, som var Skatterådets forgænger. Der er derfor meget velkendt både i SKAT og i Skatterådet, indenfor hvilke rammer sekretariatsbetjeningen skal foregå, ligesom der ligger en meget langvarig praksis der danner grundlag for sekretariatsbetjeningen af Skatterådet.

Personalegoder

Skatterådet behandler hvert eneste år et stort antal sager om beskatning af arbejdsgiverbetalte personalegoder. Afskaffelsen af multimedieskatten gav anledning til, at der i 2012 var et stort antal sager om arbejdsgiverbetalte telefoner, computere og datakommunikationsforbindelser i øvrigt.

Skatterådet har også behandlet sager om forskellige typer af sundhedsordninger, og hvordan de skal være skruet sammen, for at den ansatte ikke bliver beskattet.

Beskatning af arbejdsgiverbetalte multimedier – efter afskaffelse af multimedieskatten

Goder, der modtages som led i et ansættelsesforhold, er reelt løn, der blot udbetales i naturalier. Udgangspunktet efter ligningslovens § 16 er derfor, at sådanne goder værdiansættes til markedsværdien og beskattes som indkomst fra arbejdsgiveren.

For fri telefon, computer og datakommunikationsforbindelse er der imidlertid fastsat særlige regler for beskatning i ligningslovens § 16, stk. 12 og stk. 13.

De gældende regler for beskatning af fri telefon, computer og datakommunikationsforbindelse blev indført ved en ændring af ligningslovens § 16, ved lov nr. 1382 af 28. december 2011. Reglerne har virkning fra 1. januar 2012. Ændringen medførte, at den multimediebeskatning, der var indført med Forårspakke 2.0 blev ophævet, og at de regler, der gjaldt for beskatningen af de omhandlede goder før Forårspakke 2.0, blev genindført, dog med nogle tilpasninger, der var nødvendige for at sikre en rimelig beskatning.

Formålet med lovændringen var at skabe mulighed for, at der igen kunne etableres hjemmearbejdspladser, og at en arbejdstager fremover kunne tage en bærbar computer med hjem for at arbejde, uden at det udløste beskatning. Datakom-

munikationsforbindelser, der gav adgang til arbejdsgiverens netværk, skulle heller ikke udløse beskatning, ligesom arbejdsmobilitettelefoner, der var nødvendige for udførelsen af arbejdet, ikke skulle beskattes i samme omfang som hidtil. Beskatningen af de omfattede goder blev altså ændret for at fremme en fleksibel arbejdstilrettelæggelse og sikre en mere rimelig beskatning i de tilfælde, hvor de anvendes privat.

Herefter beskattes de enkelte goder som udgangspunkt på denne måde:

- Medarbejdere beskattes af telefon, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren for privat brug. Det skattepligtige beløb udgør 2.500 kr. om året (2013). Se LL § 16, stk. 12. 1. pkt. For ægtefæller, som begge beskattes af fri telefon, gives dog et nedslag på 25 %. Nedslaget opnås kun, hvis det samlede skattepligtige beløb for ægtefællerne udgør mindst 3.300 kr. (2013). Har begge ægtefæller fri telefon i hele året, vil det skattepligtige beløb udgøre 1.875 kr. (2013) for hver ægtefælle.
- Hvis en arbejdsgiver stiller en computer til rådighed for en medarbejder til brug for arbejdet, skal den private benyttelse heraf ikke beskattes. Se LL § 16, stk. 13.
- En arbejdsgiverbetalt datakommunikationsforbindelse beskattes ikke, hvis medarbejderen via forbindelsen har adgang til arbejdsgiverens netværk. Se LL § 16, stk. 12, 3. pkt.

Selvstændigt erhvervsdrivende beskattes i videst muligt omfang af fri telefon, computer og internetforbindelse på samme måde som lønmodtagere. Beskatning af selvstændigt erhvervsdrivende behandles ikke yderligere.

Fri telefon

Telefon omfatter fastnettelefon, mobiltelefon, iPhone, smartphone eller lignende, hvor hovedfunktionen er telefoni.

Fri telefon omfatter både de tilfælde, hvor telefonen er oprettet i arbejdsgiverens navn, og hvor arbejdsgiveren fuldstændigt eller op til et bestemt beløb betaler eller refunderer den skattepligtiges telefonudgifter eller en procentdel af udgifterne. Telefon dækker både oprettelses-, abonnements- og forbrugsudgifter ved telefonen samt sædvanlige telefonserviceydelser som fx telefonvækning, telefonsva-

rerfunktion, »vis nummerfunktion« og andre sædvanlige ydelser, der er en del af abonnementet. Indsamlingsbidrag eller andre private udgifter, der opkræves over telefonregningen, er derimod ikke omfattet. Herudover er selve telefonapparatet omfattet – hvad enten det drejer sig om en fastnettelefon eller en mobiltelefon, der er stillet til rådighed for en arbejdstager til privat benyttelse.

En arbejdsgiverbetalt fastnettelefon på arbejdstagerens bopæl vil altid udløse beskatning.

Tager en medarbejder en mobiltelefon med hjem fra arbejdspladsen, har medarbejderen som udgangspunkt privat rådighed over mobiltelefonen og skal beskattes af fri telefon med 2.500 kr. jf. ovenfor.

Medarbejderen skal dog ikke beskattes, hvis medarbejderen og arbejdsgiveren opfylder alle de følgende betingelser:

- Medarbejderens brug af telefonen er nødvendig for at kunne udføre arbejdet.
- Medarbejderen har afgivet en tro og love-erklæring til arbejdsgiveren om kun at bruge telefonen erhvervsmæssigt, dog at der gerne må foretages enkeltstående private opkald til og fra telefonen.
- Arbejdsgiveren fører kontrol med, at medarbejderen anvender telefonen i overensstemmelse hermed.

I forhold til multimediebeskatningen er kravene til hvilke betingelser, der skal være opfyldt, for at der er tale om en skattefri arbejdsmobiltelefon, dermed opblødt i og med der godt kan foretages enkeltstående privat opkald fra telefonen uden, at det udløser beskatning. Som følge heraf skete der også en opblødning i de kontrolkrav der blev stillet til arbejdsgiveren. I den forbindelse blev der dog også indført en ny *formodningsregel*.

Efter denne regel har det formodningen imod sig, at en telefon er omfattet af reglerne om skattefri arbejdstelefon, hvis arbejdstageren kompenserer arbejdsgiveren for at få stillet telefonen til rådighed i form af en lønnedgang. Formodningen for privat rådighed over en telefon, vil derfor ikke kunne afkræftes, hvis arbejdstager

og arbejdsgiver har indgået en aftale om lønnedgang i relation til den pågældende telefon.

- I SKM2012.719.SR bekræftede Skatterådet således, at en arbejdstelefon nr. 2 og eventuelt tilhørende abonnement, er omfattet af den nye formodningsregel, når der samtidig blev indgået aftale om lønomlægning for denne telefon. Da der imidlertid allerede skete beskatning af telefon nr. 1 som fri telefon, og der var en arbejdsmæssig begrundelse for at den ansatte havde to telefoner, udløste telefon nr. 2 ikke yderligere beskatning.
- I SKM2012.546.SR fandt Skatterådet, at en arbejdsgivers kontrol af privat brug af en telefon alligevel kan anses for opfyldt, selvom der er tilknyttet en flatrate-aftale på et bestemt antal minutters taletid om måneden. Medarbejderne havde udover arbejdstelefonen tillige en privat mobiltelefon og der var afgivet en tro- og loveerklæring på, at arbejdsmobilen ikke blev anvendt privat. Der blev lagt vægt på, at der var et arbejdsmæssigt behov for det pågældende månedlige forbrug, at teleleverandøren underrettede arbejdsgiveren, hvis den enkelte medarbejder overskred denne grænse og at der i sådanne tilfælde blev foretaget kontrol af, om der skete væsentlige afvigelser fra det "sædvanlige samtalemønster".

Computer med tilbehør

En computer omfatter både stationære og bærbare computere til arbejdsmæssig brug. Endvidere omfattes sædvanligt tilbehør, som stilles til rådighed til arbejdsmæssig brug sammen med computeren. Ved sædvanligt tilbehør forstås almindeligt forekommende tilbehør til en computer såsom computerskærm, softwareprogrammer og printer af almindelig størrelse og standard.

Efter de nye regler sker der ingen beskatning af den private benyttelse af en computer med eventuelt tilbehør, som en arbejdsgiver stiller til rådighed for en arbejdstager til brug for arbejdet.

En arbejdstager kan derfor uden beskatning tage en computer med hjem til brug for arbejdet eller få etableret en hjemmearbejdsplads på sin bopæl. Det svarer til reglerne før multimedieskattens indførelse.

Tidligere praksis om, at der ikke skal så meget til for at opfylde kravet om et arbejdsmæssigt behov for en computer med tilbehør, er også videreført med de nye regler. Er computeren udelukkende stillet til arbejdstagerens private brug, eller er der slet ikke en arbejdsmæssig begrundelse for at stille computeren til rådighed for arbejdstageren, beskattes arbejdstageren efter de almindelige regler i ligningslovens § 16. Det betyder, at arbejdstageren bliver skattepligtig af et beløb svarende til markedslejen af en tilsvarende computer med evt. tilbehør.

Den **værnsregel** der tidligere gjaldt i forhold til en fri computer med eventuelt tilbehør er også genindført.

Hvis der bliver indgået en aftale mellem arbejdsgiveren og arbejdstageren om, at computeren helt eller delvis skal finansieres via en lønomlægning, skal medarbejderen hvert år beskattes af 50 procent af udstyrets nypris. Har arbejdsgiveren lejet udstyret, er det udstyrets markedspris på det tidspunkt lejeaftalen er indgået.

Ved lønomlægning forstås lønnedgang (bruttotrækordning), løntilbageholdenhed og eksempelvis, at en nyansat medarbejder vælger at få en lavere løn mod til gengæld at få en computer med sædvanligt tilbehør stillet til rådighed. Beskatningen skal ske, så længe udstyret er til medarbejderens rådighed.

- Skatterådet har i SKM2012.719.SR taget stilling til rækkevidden af værnsreglen.
 1. difference finansiering for at få bedre pc – rammes også af værnsreglen
 2. ikke kun den andel der sker lønomlægning i forhold til, men hele nyprisen rammes
 3. lønomlægning i år 1 – stadig værnsregel beskatning i alle år
 4. lønomlægning i år 3 stadig værnsregel beskatning i alle år
 5. værdiansættelse (nypris)

Skatterådet har i denne afgørelse dermed taget stilling til, at der ikke skal skelnes mellem om det kun er en eventuel merpris for fx en bedre computer, arbejdstageren kompenserer arbejdsgiveren, eller om det er hele computeren pris. Værnsreglen gælder således uanset, om der sker en hel eller delvis kompensering af arbejdsgiverens udgifter. Videre bekræfter Skatterådet, at det i så fald ikke kun er den andel af prisen for computeren, der lønomlægges, der skal indgå i beskatningen efter værnsreglen, men den samlede pris for computeren.

Derudover bekræfter Skatterådet, at der skal beskatning i alle de år computeren er stillet til rådighed og ikke kun i de år, hvor der sker lønomlægning.

Fri datakommunikationsforbindelse

En arbejdsgiverbetalt (fri) datakommunikationsforbindelse beskattes ikke, hvis medarbejderen via forbindelsen har adgang til arbejdsgiverens netværk.

Ved en fri datakommunikationsforbindelse forstås adgang til og brug af internet, der af en arbejdsgiver mv. er stillet til rådighed for en arbejdstager til privat benyttelse – eksempelvis en ISDN- en ADSL-forbindelse eller andre bredbåndsforbindelser.

Det er altså ikke afgørende, hvilken teknisk løsning, der er valgt. Internetforbindelse omfatter også mobile bredbåndsforbindelser. Endvidere er engangsudgiften til etablering af internetforbindelsen omfattet. Abonnementsudgifterne til internetadgangen dækker også sædvanlige ydelser, som er en del af abonnementet, hvis ydelserne er en integreret del af abonnementet, som ikke kan udskilles og er sædvanlige.

Det forhold, at dataforbindelsen samtidig kan bruges eller bliver brugt til telefoni, ændrer ikke herved, da dette er en integreret del af kommunikationsforbindelsen.

- I SKM2012.488.SR tog Skatterådet stilling til spørgsmålet om adgangen til arbejdsgiverens netværk. Skatterådet bekræftede at kommunalbestyrelsesmedlemmer ikke skulle beskattes af fri internetforbindelse, selvom adgangen til

funktionerne og dokumenterne ikke længere skete via en direkte opkobling til kommunen, men via en webløsning som kommunen havde købt sig adgang til. Eksterne servere, hvor arbejdsgiveren har købt sig adgang, sidestilles i denne forbindelse således med ”adgang til arbejdsgivers netværk”, når arbejdstageren har adgang til stort set de samme funktioner eller dokumenter som på arbejdspladsen.

- I SKM2012.719.SR blev der endvidere taget stilling til, at der ikke gælder en formodningsregel i forhold til lønomlægning når der er tale om fri datakommunikationsforbindelse. Der skal derfor ikke ske beskatning af fri datakommunikationsforbindelse selvom denne stilles til rådighed med lønomlægning. I denne sag indeholdt datakommunikationsforbindelsen imidlertid også et integreret flatrate telefonabonnement (bredbåndstelefon), som arbejdsgiveren betalte for. Skatterådet fandt at denne telefoni ikke kunne anses for at være en mindre til lægsydelse til abonnementet på datakommunikationsforbindelsen. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte at der ikke skulle ske beskatning.

Sammenfatning

De regler, der blev indført med virkning fra 1. januar 2012 svarer i meget stort omfang til de regler, der gjaldt før multimedieskatten blev indført. Udover at beskatningsniveauet for fri telefon er blevet nedsat, er der bl.a. sket den ændring, at der nu er indført en formodningsregel vedrørende telefon med lønomlægning. Denne formodningsregel må ikke forveksles med den genindførte vænsregel om computere med eventuelt tilbehør.

Formodningsreglen gælder derfor kun, når der er tale om en telefon, der anskaffes via lønomlægning. Telefonen kan dermed ikke udelukkende anses at være en skattefri arbejdstelefon, men vil i stedet skulle beskattes som fri telefon.

Vænsreglen gælder derimod i forhold til computere med evt. tilbehør, hvor arbejdstageren ved en lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få stillet udstyret til rådighed. Konsekvensen heraf er, at der skal ske en beskatning af den private rådighed over udstyret med 50 procent af udstyrets nypris for hvert af de år, hvori udstyret er stillet til rådighed.

Endelig er der hverken indført en formodningsregel eller en værnsregel vedrørende fri datakommunikationsforbindelse, selvom den bliver stillet til rådighed med lønomlægning, når blot der er adgang til stort set de samme funktioner eller dokumenter som på arbejdspladsen.

Sundhedsordninger

Fra den 1. januar 2012 blev skattefriheden for arbejdsgiverbetalte lægefagligt begrundede sundhedsbehandlinger og -forsikringer i ligningslovens § 30 afskaffet. Dette skete ved lov nr. 1382 af 28. december 2011. Ændringen betyder, at ansatte skal beskattes af værdien af arbejdsgiver betalte sundhedsbehandlinger eller præmien på en sundhedsforsikring. Værdien af behandlingen eller forsikringspræmien kan ikke omfattes af 1.000 kr.'s bagatelgrænsen. Værdien skal medregnes i den personlige indkomst og er arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Arbejdsgiver har oplysningspligt til SKAT vedrørende markedsværdien af sundhedsbehandlinger mv. og præmie på sundhedsforsikringer.

De ændrede regler har medført, at der er kommet fornyet fokus på hvilke sundhedsydelse, der kan være skattefri efter principperne i statsskatteloven. Efter disse principper er forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader og sygdomme skattefrie, hvis der er årsagssammenhæng mellem arbejdsforhold og den skade eller sygdom, som sundhedsydelsen skal forebygge eller behandle. Skatterådet har i den forbindelse behandlet en række anmodninger om bindende svar vedrørende arbejdsgiverbetalte sundhedsordninger.

Statsskattelovens praksis – sundhedsforsikringer

- I SKM2012.201.SR skulle Skatterådet tage stilling til, om præmien på en overenskomstfastsat sundhedsforsikring var skattefri for kontor- og lagermedarbejdere ansat i virksomheden A. Der var tale om en sundhedsforsikring, der indeholdt tværfaglig behandling hos kiropraktor, fysioterapeut, zoneterapeut eller massør. Behandlingerne indeholdt i forsikringen havde til formål at forebygge eller behandle arbejdsrelaterede skader, der havde relation til stillesiddende arbejde ved PC mv. i form af muse- og/eller nakkeskader for kontorpersonalet og løfteskader for lagermedarbejdere. Vurderingen af, om sundhedsydelse vedrørte arbejdsrelaterede forhold blev foretaget af rådgivere på et sundhedscenter (forsikringselskabet) eller af de enkelte behandlere.

Skatterådet fandt under disse omstændigheder, at der var årsagssammenhæng mellem de oplyste arbejdsskader, som forsikringens sundhedsydelse skulle forebygge eller behandle og det arbejde, som A's kontor- og lagermedarbejdere udførte. Medarbejderne var derfor skattefrie af arbejdsgivers betaling af præmien på den omhandlede sundhedsforsikring efter statsskattelovens praksis.

Med det bindende svar blev der dermed taget stilling til, at sundhedsforsikringer, der kun indeholder dækning af forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede sygdomme og skader, forudsætningsvis er skattefrie. Som konsekvens af, at sundhedsforsikringen kun omfattede arbejdsrelaterede sundhedsydelse, kunne forsikringsselskabets rådgivere og behandlere foretage vurdering af, om forsikringen dækkede behandling for en konkret sygdom eller skade.

Opsplitning af sundhedsforsikringer

Efter ophævelsen af skattefriheden for sundhedsydelse og -forsikringer præciserede Skatteministeriet en række forhold vedrørende sundhedsforsikringer i et styresignal (SKM2012.218.SKAT). Heraf fremgår det bl.a., at sundhedsforsikringer, der indeholder dækning for både privat- og arbejdsrelaterede forhold ("blandede sundhedsforsikringer"), skal behandles som skattepligtige sundhedsforsikringer. Det har medført, at udbydere af forsikringer og abonnementsordninger har ønsket at opsplitte eksisterende produkter i en skattepligtig og en skattefri del.

- I SKM2012.555.SR forholdte Skatterådet sig netop til den situation. En blandet sundhedsforsikring blev opdelt i to nye forsikrings- / abonnementsaftaler. Den ene nye aftale ("Produkt A") dækkede i modul 1 og 3 forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader og sygdomme og i modul 2 misbrugsbehandling. Den anden nye aftale (Produkt F) dækkede privatrelaterede skader og sygdomme. Spørgsmålene angik den situation, hvor en medarbejder får tilbudt begge forsikringer, og forsikringsselskabet yder en rabat på produkt A.

Skatterådet fandt, at Produkt A kunne ydes skattefrit til medarbejdere efter henholdsvis statsskattelovens praksis for sundhedsydelse og ligningslovens § 30 vedrørende lægeordnet misbrugsbehandling. Der blev lagt vægt på aftalernes indhold, herunder forsikringsselskabets krav for at behandling mv. kunne dækkes af forsikringen.

Skatterådet fandt også, at skattefriheden vedrørende produkt A ikke blev berørt af, at samme medarbejder fik tilbudt produkt F, herunder at der i den situation blev ydet en rabat vedrørende produkt A. Skatterådet lagde vægt, at forsikringsaftalerne (policerne) og forsikringsbetingelserne påviste, at produkterne A og F udgjorde to forskellige forsikrings- eller abonnementsprodukter med forskellige vilkår og dækninger. For så vidt angår spørgsmålet om rabat blev der lagt vægt på, at prissætningen var aktuarmæssigt fastsat, og at rabatten på produkt A var forretningsmæssigt begrundet i et lavere omkostningsniveau.

Statsskattelovens praksis – psykologrådgivning

Skatterådet har ved tidligere afgørelser taget stilling til, hvorvidt forskellige behandlingsformer af fysisk karakter kan udgøre skattefri forebyggelse eller behandling af arbejdsrelaterede skader. I 2012 traf Skatterådet tre afgørelser, der handlede om forebyggelse og behandling af sygdomme eller skader via psykologrådgivning.

- I SKM2012.509.SR skulle Skatterådet tage stilling til, om spørgers medarbejdere skulle beskattes ved benyttelsen af en anonym psykologrådgivning. Psykologrådgivningen var indeholdt i en abonnementsaftale og kunne benyttes vedrørende forhold af psykosocial karakter, der kunne påvirke medarbejderens arbejdsevne negativt. Eksempler på disse forhold var bl.a. alvorlige hændelser som ulykker, dødsfald, vold og trusler. Derudover forhold som depression, stress, mobning, omstrukturering og firing samt misbrug.

Skatterådet fastslog indledningsvist, at psykologrådgivningen i den konkrete sag ikke kunne anses som egentlig sygdomsbehandling, men forebyggelse af de sygdomme, som de psykosociale problemer kunne medføre. Ved vurderingen af, om benyttelsen af rådgivningen vedrørte forebyggelse af arbejdsrelaterede sygdomme, fastslog Skatterådet, at det er uden betydning, om de psykosociale problemer påvirkede arbejdsevnen negativt. Oftest kan der ikke findes en isoleret årsag til disse problemer, men der må foretages en vurdering af, hvad den primære årsag dertil var. Var den primære årsag relateret til arbejdspladsen, kunne benyttelsen af psykologrådgivningen være skattefri for medarbejderen.

-
-
- I forhold til den konkrete sag blev benyttelsen af rådgivningen anset for skattepligtig, når benyttelsen var begrundet i private forhold som fx skilsmisse. Benyttelsen som følge af alvorlige ulykker udløst af konstaterbare forhold på arbejdspladsen ville derimod være skattefri. Endelig kunne benyttelsen som følge af fx stress, depression og angst være skattefri, hvis disse psykosociale problemer relaterede sig til forhold på arbejdspladsen, fx mobning, omstrukturering og fyring.

Skatterådet konkluderede herefter, at det beroede på en individuel og konkret vurdering af medarbejderens psykosociale problemer, om den primære årsag til medarbejderens benyttelse skyldes forhold relateret til medarbejderens arbejdsplads. Da hovedparten af de nævnte dækningsforhold som udgangspunkt angik forhold af privat karakter, var benyttelsen som udgangspunkt skattepligtig for medarbejderen. Dermed kunne godet ikke omfattes af bagatelgrænsen på 5.500 kr. for overvejende arbejdsrelaterede personalegoder. I afgørelsen tages der endvidere stilling til, at abonnementsordningen ikke kunne anses som en forsikringsaftale. Det har betydning i forhold til godets skattepligtige værdi og dets beskatningstidspunkt. En medarbejder, der får en arbejdsgiverbetalt forsikring bliver beskattet af forsikringspræmien. Men da psykologrådgivningen ikke var en forsikring skulle medarbejderen beskattes af markedsværdien af psykologrådgivningen på tidspunktet for benyttelsen.

- SKM2012.538.SR angik også en arbejdsgiverbetalt psykologrådgivning, der svarede til ordningen i SKM2012.509.SR. Skatterådet tog i sagen også stilling til de skattemæssige konsekvenser for medarbejderne ved en opdeling af psykologrådgivningen i en arbejdsrelateret og privatrelateret ordning. Skatterådet svar indebar, at psykologrådgivningen vedrørende arbejdsrelaterede forhold efter en konkret vurdering som nævnt i SKM2012.509.SR kunne være skattefri for medarbejderne. Endvidere blev det også her fastslået, at sundhedsordningen med psykologrådgivning skattemæssigt ikke kan behandles som en sundhedsforsikring. Abonnementsudgiften kunne derfor ikke behandles som en forsikringspræmie i relation til overgangsregler fastsat i styresignalet SKM2012.218.SKAT.

-
-
- Den sidste afgørelse, SKM2012.540.SR, angik også en arbejdsgiverbetalt psykologrådgivning. Der var tale om en offentlig virksomhed, hvor medarbejdernes sagsbehandling i konkrete sager kunne indebære håndtering af store personlige følelsesudladninger og trusler fra sagens parter. Formålet med rådgivningen var at yde akut psykologisk krisehjælp i forbindelse med sagsbehandlingernes akutte og personlige vanskeligheder. Ordningen var tredelt og indeholdt 1) telefonisk akut, psykologisk krisehjælp, 2) maksimalt to personlige samtaler på personalepsykologisk klinik og 3) personlige samtaler ud over de to. Rådgivningens ydelse 1 og 2 kunne medarbejderne benytte anonymt. Af aftalen med konsulentvirksomheden fremgik bl.a., at der ved samtalerne blev foretaget en afdækning af medarbejderens arbejdsrelaterede problemer. Vurderingen heraf blev for ydelse 1 og 2 foretaget af psykologen, mens spørgers personaleafdeling også foretog vurderingen for ydelse 3.

Skatterådet tolkede ved sin afgørelse formuleringen af aftalen som et udtryk for, at psykologrådgivning kun kunne benyttes, hvis behovet herfor var udløst af konkrete forhold på arbejdspladsen. Konsulentvirksomheden var derfor ikke forpligtet til at yde rådgivning om forhold, der ikke er arbejdsrelaterede. Det var bekræftet af spørger. På grundlag af disse forhold og det oplyste omkring sagsbehandlingernes arbejdsforhold fandt Skatterådet, at benyttelsen af psykologrådgivningen efter en konkret vurdering foretaget af psykolog og/eller personaleafdelingen kunne være skattefri for medarbejderen.

De tre afgørelser fastslår bl.a., at anonymitet ikke diskvalificerer skattefriheden, når vurderingen af, om benyttelsen relaterer sig til forhold på arbejdspladsen foretages af behandleren. Da der sandsynligvis ikke kan findes en fuldstændig isoleret årsag til psykiske problemer, fastslås det i afgørelserne, at den primære årsag til behovet for psykologrådgivning skal udspringe af forhold på arbejdspladsen.

Sammenfatning

Samlet set har Skatterådets afgørelser bidraget til at fastlægge praksis for, hvornår visse arbejdsgiverbetalte sundhedsydelse kan være skattefrie efter ophævelsen af skattefriheden for arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og sundhedsforsikringer. Derudover er der givet anvisninger for, hvilke forhold, der er afgørende

for skattefriheden for sundhedsydelser efter statsskattelovens praksis, herunder for forebyggelse og behandling af sygdomme via psykologisk rådgivning. Skattefriheden efter statsskattelovens praksis beror på en vurdering af dækningsforholdene vedrørende sundhedsforsikringer og på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, når der er tale om benyttelse af abonnementsordninger og enkeltstående behandlinger.

Regelgrundlag:

Statsskattelovens § 4: (uddrag)

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

- a. af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;
- b. af Bortforpagning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt Gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods. Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej; Værdien ansættes til det Beløb, som ved Udleje kunde opnaas i Leje af vedkommende Ejendom eller Lejlighed, dog at den, naar særlige Forhold maatte gøre denne Maalestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;
- c. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsere, Aftægt og deslige;

Statsskattelovens § 4 c

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

c) af et embede eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelse, emolument, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge gaver jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsere, aftægt og deslige; [...]"

Ligningslovens § 16: (uddrag)

§ 16. Stk. 12. Den skattepligtige værdi af en fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, der er stillet til rådighed af en eller flere arbejdsgivere m.v. som nævnt i stk. 1 for den skattepligtiges private benyttelse, udgør et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau). Den skattepligtige værdi nedsættes svarende til det antal hele måneder, hvori ingen af goderne har været til rådighed i indkomståret. Værdien af en fri datakommunikationsforbindelse tilsluttet en arbejdstagers computer, herunder engangsudgiften til etablering, beskattes dog ikke, når arbejdstageren fra sin computer har adgang til arbejdsstedets netværk. Hvis to ægtefæller, der er samlevende ved indkomstårets udløb, begge er omfattet af 1. pkt. en del af eller hele indkomståret, nedsættes den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder datakommunikationsforbindelse, for hver ægtefælle med 25 pct. Det er en betingelse for nedsættelsen, at ægtefællernes samlede skattepligtige værdi af goderne før reduktion udgør et grundbeløb på mindst 3.300 kr. (2010-niveau).

Grundbeløbene i 1. og 5. pkt. reguleres efter personskatteovens § 20.

Stk. 13. Værdien af privat benyttelse af en computer med tilbehør, der er stillet til rådighed til brug ved arbejdet, beskattes ikke. Skattefriheden efter 1. pkt. gælder dog ikke, hvis arbejdstageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få stillet udstyret til rådighed. Har arbejdstageren kompenseret arbejdsgiveren som nævnt i 2. pkt., medregnes et beløb svarende til 50 pct. af udstyrets nypris ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det eller de indkomstår, hvor udstyret er til rådighed. Har udstyret kun været til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori udstyret ikke har været til rådighed.

Ligningsloven § 30 (lov nr. 1382 af 28. december 2011)

§ 30. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes ikke ydelser, som afholdes af arbejdsgiveren til behandling af medarbejderens misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes heller ikke den rentefordel, som medarbejderen opnår, ved at arbejdsgiveren yder denne et lån til dækning af udgifterne ved behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller ved rygeafvænning. Såfremt arbejdsgiveren har valgt at tegne en forsikring til dækning af udgifter i forbindelse med de nævnte behandlinger, eller såfremt medarbejderen har tegnet en sådan forsikring og arbejdsgiveren dækker medarbejderens udgifter hertil, medregnes tilsvarende ikke forsikringspræmien eller det fra arbejdsgiveren modtagne beløb ved opgørelsen af medarbejderens skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Skattefriheden for ydelser til dækning af medicinudgifter, som afholdes af arbejdsgiveren i forbindelse med medarbejderens behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, er begrænset til udgifter afholdt i en periode på højst 6 måneder fra første behandlingsdag bortset fra udgifter afholdt under indlæggelse på hospital, klinik el.lign. Tilsvarende gælder for skattefriheden for rentefordelen ved et lån, forsikringspræmier eller beløb til dækning heraf, jf. stk. 1, i det omfang medicinudgifter dækkes af lånet eller forsikringen ud over den nævnte periode.

Stk. 3. Det er en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at udgiften afholdes som led i arbejdsgiverens generelle personalepolitik for alle virksomhedens medarbejdere, herunder at en forsikring tegnet af arbejdsgiveren tilbydes samtlige virksomhedens medarbejdere. Tilbuddet kan dog begrænses efter generelle kriterier om anciennitet og antal arbejdstimer.

Stk. 4. Det er endvidere en betingelse for skattefriheden for ydelser, som afholdes af arbejdsgiveren efter stk. 1 til medarbejderens behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, at der foreligger en skriftlig lægeerklæring om, at medarbejderen har behov for behandlingen.

Stk. 5. Det er en betingelse for skattefriheden for forsikringspræmier efter stk. 1, 3. pkt., at det af forsikringsbetingelserne fremgår, at forsikringen kun dækker behandling efter stk. 1, der opfylder kravene i stk. 4.

Stk. 6. Stk. 1-5 gælder tilsvarende for ydelser til behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning, der gives til personer som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere omfattes af en ordning som nævnt i stk. 1. Stk.

1-5 gælder også tilsvarende for ydelser til behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning, der gives til personer, som er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser. Stk. 1-5 gælder endvidere tilsvarende for ydelser til behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning, der gives til medlemmer af en fagforening, pensionskasse el.lign.

Oversigt over Skatterådets afgørelser vedrørende arbejdsgiverbetalte multimedier

SKM2012.719.SR, SKM2012.488.SR, SKM2012.546.SR

Oversigt over Skatterådets afgørelser vedrørende arbejdsgiverbetalte sundhedsydelser

SKM2012.201.SR, SKM2012.555.SR, SKM2012.509.SR,
SKM2012.538.SR, SKM2012.540.SR

Succession i landbrug

Hensigten med lov nr. 532 af 17. juni 2008 var at gøre beskatningen af generationsskifte mere ensartet, herunder ved at skabe mere ensartet betingelser for succession. Regelsættet finder i praksis bl.a. anvendelse i forbindelse med generationsskifte af landbrug

Der findes regler om skattemæssig succession ved overdragelse af erhvervsvirksomhed i henholdsvis kildeskatteloven og dødsboskatteloven. Reglerne er interessante i forbindelse med generationsskifte af en erhvervsvirksomhed. Ved succession indtræder erhververen nemlig i overdragerens skattemæssige stilling. Erhververen overtager dermed en skatteforpligtigelse, som ellers ville have været udløst i forbindelse med overdragelsen af erhvervsvirksomheden. Reglerne skal altså lette generationsskifter, idet de medvirker til at mindske kravene til erhververens likviditet i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen.

Reglerne om skattemæssig succession kan også finde også anvendelse på ejendomsavancer vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens erhvervsvirksomhed. Udlejning af fast ejendom anses ikke for erhvervmæssig virksomhed i denne sammenhæng og er således ikke omfattet af reglerne om succession, bortset fra udlejning af fast ejendom, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug.

Skatterådet har i 2012 behandlet tre anmodninger om bindende svar om succession i landbrug.

- I SKM2012.148.SR ønskede spørgeren at overdrage et landbrug til sin søn. Ejendommen bestod af et stuehus, hvor spørgeren selv boede, driftsbygninger samt ca. 51 ha landbrugsjord. Jorden var i forvejen bortforpagtet til sønnen, som drev denne sammen med sit eget landbrug. Spørgeren ønskede bindende

svar på tre forskellige overdragelsessituationer. Der kunne således blive tale om enten overdragelse af:

1. Hele landbrugsejendommen med driftsbygninger og ca. 51 ha. jord.
2. Driftsbygninger og ca. 49 ha. jord, eller
3. 49 hektar jord uden driftsbygninger.

Skatterådet bekræftede, at spørger i alle tre overdragelsessituationer kunne foretage overdragelsen til sønnen med skattemæssig succession i ejendomsavancen. I overdragelsessituation 1 og 2 kunne der endvidere ske overdragelse med skattemæssig succession i genvundne afskrivninger.

- I SKM2012.149.SR bekræftede Skatterådet, at spørger kunne købe cirka 35 hektar landbrugsjord fra en landbrugsejendom tilhørende boet efter spørgers far med skattemæssig succession i ejendomsavancen og fortjenesten i betalingsretighederne. Landbrugsjorden var både før og efter overdragelsen bortforpagtet til tredjemand.
- I SKM2012.248.SR bekræftede Skatterådet, at spørger ud af sin samlede landbrugsejendom kunne frasælge ca. 21 hektar landbrugsjord til sin søn med skattemæssig succession i ejendomsavancen. Jorden var i forvejen bortforpagtet til sønnen.

Med de bindende svar har Skatterådet fastslået, at der efter kildeskatteloven og dødsboskatteloven kan ske overdragelse af landbrug med skattemæssig succession i ejendomsavancen, også selv om det kun er landbrugsejendommens jordparcel, der overdrages. Det gælder også i tilfælde, hvor landbrugsjorden i forvejen er bortforpagtet, hvad enten bortforpagtningen er til en tredjemand eller til erhververen.

Regelgrundlag

Kildeskattelovens § 33 C, stk. 1

Ved overdragelse i levende live af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder 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, kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-11 og 14. Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Stk. 2-11 og 14 finder alene anvendelse på ejendomsavancer vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, finder stk. 2-11 og 14 dog anvendelse på hele ejendomsavancen vedrørende den pågældende ejendom. Ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund.

Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. For så vidt angår fast ejendom omfattet af 3. og 4. pkt., kan der kun ske indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3, hvis der samtidig sker indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningsloven på samme ejendom. Stk. 2-11 og 14 gælder heller ikke for fortjeneste på gæld, der skal beskattes efter reglerne i kursgevinstloven, medmindre det sker efter reglerne i kursgevinstlovens § 23. For aktier, anpartes og andelsbeviser og lignende gælder aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A, uanset om de indgår i virksomheden.

Dødsboskatteloven

§ 36, stk. 1 Konstateres der ved udlodning af aktiver fra et bo, der ikke er fritaget for beskatning efter § 6, en gevinst, indtræder modtageren, såfremt denne er en fysisk person, i boets skattemæssige stilling (succederer), medmindre andet følger af §§ 37 og 38. Indtræden i boets skattemæssige stilling (succession) kan dog ikke ske i det omfang, gevinsten skal beskattes i boet efter § 28, stk. 3, eller § 29.

§ 28, stk. 3 Uanset stk. 1 kan dødsboet vælge helt eller delvis at lade sig beskatte som ved salg, jf. § 27. Dette gælder tillige, i det omfang gevinst ved afståelse af aktiver, der tilhører en længstlevende ægtefælle, skal anses som boets indkomst, jf. § 4, stk. 2.

§ 29, stk. 2 Gevinst ved udlodning af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven medregnes ved opgørelsen af bobeskatningsindkomsten, jf. § 27, stk. 1, idet § 27, stk. 2, dog finder anvendelse. 1. pkt. finder ikke anvendelse, i det omfang ejendommen blev anvendt i afdødes eller en længstlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Hvis mere end halvdelen af ejendommen blev anvendt i afdødes eller en længstlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, finder 1. pkt. dog ikke anvendelse på nogen del af ejendomsavancen vedrørende den pågældende ejendom. Ved opgørelsen af den erhvervmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund. Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 4 og 7, anses ikke i denne forbindelse for erhvervsvirksomhed.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2012.148.SR, SKM2012.149.SR, SKM2012.248.SR

Læger tilknyttet privathospitaler

Læger, der er tilknyttet privathospitaler, har i høj grad betragtet sig selv som selvstændige erhvervsdrivende. Spørgsmålet er dog, om det har været berettiget, eller om lægerne i realiteten skal betragtes som lønmodtagere, der er ansatte på hospitalerne.

Indledning

Skatterådet har i 2011, 2012 og 2013 truffet en række afgørelser om læger, som har været tilknyttet privathospitaler.

Sagerne udspringer af et projekt, hvor SKAT har undersøgt en lang række privathospitaler og klinikker, hvor der blev udbetalt B-indkomst til bl.a. de tilknyttede læger. Formålet med projektet var at undersøge, om B-indkomstmodtagerne reelt opfyldte betingelserne for at være selvstændige erhvervsdrivende. Det var tidligere blevet konstateret, at cirka 95 procent af speciallægerne, der var tilknyttet privathospitaler og klinikker, blev behandlet som selvstændig erhvervsdrivende af hospitalerne og klinikkerne.

Det er Skatteministeriets oplevelse, at både hospitalerne og lægerne har været interesserede i, at lægerne skattemæssigt blev betragtet som selvstændige erhvervsdrivende. Hospitalerne undgår derved administration og indeholdelse af A-skat, mens lægerne har nogle andre muligheder for fradrag samt muligheden for at indgå i virksomhedsskatteordningen. Lægerne og hospitalerne har derfor ofte ikke i den henseende haft modsatrettede interesser i forbindelse med udformningen af kontrakterne.

Da projektet begyndte, fandtes der kun sparsom retspraksis inden for lægebranchen i relation til vurderingen af lønmodtager kontra selvstændig erhvervsdrivende. Sondringen mellem om lægerne skal betragtes som lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende skal foretages på baggrund af de kriterier, der normalt

anvendes ved denne vurdering, og som fremgår af pkt. 3.1.1 i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven, og som er skrevet ind i Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsnit C.C.1.2.1.

I forbindelse med projektet blev hospitalerne og lægerne oplyst om muligheden for at søge om bindende svar på, hvorvidt lægerne skulle betragtes som lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende, og de mest repræsentative af disse ansøgninger er blevet forelagt Skatterådet.

Generel gennemgang

Det er karakteristisk for denne type sager, at vurderingen skal foretages på baggrund af en lang række faktiske forhold mellem den respektive læge og det respektive hospital, og der er ikke to sager, hvor faktum er ens.

Det er dog kendetegnende for sagerne, at lægerne ikke har haft den økonomiske risiko, som er karakteristisk for selvstændig erhvervsvirksomhed. Det forhold, at lægerne ikke har været sikre på, at de ville kunne opretholde en bestemt indtægt, har efter Skatterådets opfattelse ikke været tilstrækkelig til, at det svarer til økonomisk risiko i erhvervsforhold. Lægerne har således som hovedregel ikke risikeret at skulle afholde nogle faste udgifter uden at være sikret en indtægt.

Det kendetegner desuden sagerne, at det har været hospitalerne, der ejede lokalerne og indretningen, og som har stillet det nødvendigt personale til gennemførelse af undersøgelser og behandling til disposition. Det har endvidere været hospitalerne, der har stået for kontakten til patienterne, og som har udført det administrative arbejde i forhold til patienterne, og det har været hospitalet, der var det officielle ansigt udadtil.

Arbejdet har typisk heller ikke været udført for egen regning. De udgifter, som lægerne har haft, har typisk været til specialudstyr til operationer mv., mens større udgifter til f.eks. implantater og lignende er blevet refunderet af hospitalerne. Lægerne har endvidere haft udgifter til autodrift eller andre transportudgifter samt udgifter til kontorhold i det omfang, lægerne har haft kontor i deres hjem.

Disse udgifter har generelt hverken i art eller omfang væsentlig oversteget, hvad der er normalt i lønmodtagerforhold. Udgifter til transport til og fra arbejdet, bliver normalt betragtet som en privat udgift.

Det forhold, at nogle af lægerne oplyste, at de havde tegnet en erhvervsforsikring, medførte efter Skatteministeriets opfattelse heller ikke, at de dermed skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.

Alle patienter er dækket af Patientforsikringen, som er en offentlig ordning, og som dækker skader i forbindelse med undersøgelser, behandlinger mv., som er foretaget på et hospital eller på vegne af dette. Ordningen omfatter også behandlinger på privathospitaler.

Patientforsikringen dækker dog ikke ansvar for

- skader under lovens bagatelgrænse for erstatning på 10.000 kr.,
- skader forvoldt i fritiden samt
- skader forvoldt ved grov uagtsomhed.

Såfremt der i sjældne tilfælde er tale om grov uagtsomhed eller forsæt, kan der gøres regres mod den skadevoldende læge.

En erhvervsforsikring dækker, hvis erstatningen til patienten er på under 10.000 kr., hvis lægen har udvist grov uagtsomhed (ikke forsæt) eller ved skader opstået under lægens bibeskæftigelse – med visse begrænsninger. Præmien til denne forsikring var i 2012 på 410 kr. om året. Forsikringen tegnes normalt også af ansatte læger, da den overordnet set dækker de områder, som Patientforsikringen ikke dækker.

Det kendetegner endelig sagerne, at de lægerne indgår i et samarbejde med det øvrige personale på hospitalerne, og de er derfor ofte forpligtet til at følge hospitalernes generelle retningslinjer. Lægerne kan dermed anses for at være underlagt en vis form for instruktionsbeføjelse, som ikke er sædvanligt i erhvervsforhold. Lægerne refererer også til privathospitalernes cheflæge i medfør af lov om virksomhedsansvarlige læger.

Gennemgang af Skatterådets praksis

Sager, hvor lægen blev betragtet som lønmodtager

I det følgende gennemgås den praksis, som er blevet fastlagt i Skatterådet. Der vil blive lagt særlig vægt på de områder, hvor sagerne adskiller sig fra hinanden, idet det dog skal erindres, at der i alle sagerne er foretaget en konkret vurdering af alle de faktiske forhold i sagen.

- SKM 2011.854.SR omhandlede en læge, der havde indgået en ansættelseskontrakt med et privathospital. Lægens arbejdstid var forudsat til ikke at overstige 8 om ugen. Det var alene den pågældende læge, der kunne ”levere konsulentarbejdet”. Skatterådet fandt, at lægen skulle betragtes som lønmodtager i et tjensteforhold. Der blev lagt vægt på, at lægen ikke bar den økonomiske risiko, som er karakteristisk for selvstændig erhvervsdrivende. Der blev endvidere lagt vægt på, at lægen ikke for egen regning afholdt driftsomkostninger, der var sædvanlige i erhvervsforhold. Vederlaget blev udbetalt månedligt svarende til lønudbetalinger. Den væsentligste risiko for lægen lå i, at fremtidige opgaver ikke kunne garanteres, men den risiko var efter Skatterådets opfattelse ikke i sig selv tilstrækkelig til, at det svarede til økonomisk risiko i erhvervsforhold. Lægen var underlagt en vis form for instruktionsbeføjelse, som ikke er sædvanligt i erhvervsforhold. Lægen var således forpligtet til at følge privathospitalets generelle retningslinjer og lægen refererede til privathospitalets cheflæge i medfør af lov om virksomhedsansvarlige læger. Der blev endvidere lagt vægt på, at der ikke var mulighed for substitution. Det var reelt alene den bestemte læge, der kunne udføre hvervet for privathospitalet, hvilket også talte for, at der forelå et lønmodtagerforhold. Der blev endelig lagt vægt på, at aftalen blev kvalificeret som en ansættelseskontrakt, at der var fastsat en maksimal ugentlig arbejdstid samt at hospitalet indeholdt A-skat samt AM-bidrag, og at lægen ifølge ansættelsesaftalen var omfattet af ferieloven.
- SKM2011.859.SR omhandlede en læge, som var fastansat som overlæge i det offentlige hospitalsvæsen. Lægen var endvidere tilknyttet et privathospital, og indtægter derfra blev afregnet gennem lægens virksomhed med CVR.nr. Skatterådet fandt også i denne sag, at lægen skulle betragtes som lønmodtager i et tjensteforhold. Lægen bar ikke den økonomiske risiko, der er karakteristisk

for selvstændigt erhvervsdrivende. Vederlaget blev udbetalt fast månedligt svarende til lønudbetalinger. Den væsentligste risiko for lægen lå således i, at fremtidige opgaver ikke kunne garanteres. Den risiko var efter Skatterådets opfattelse ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at den svarer til den økonomiske risiko i erhvervsforhold. Skatterådet lagde tillige i denne sag vægt på, at lægen ikke afholdt udgifter, der oversteg, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. I perioden januar til september 2011 havde lægen således haft indtægt fra privathospitalet på mere end 200.000 kr. I samme periode havde lægen reelt ikke afholdt udgifter, som havde forbindelse til indtægten. Der blev desuden lagt vægt på, at privathospitalet i hovedtræk udførte de administrative opgaver, som har forbindelse til lægens hverv på privathospital uden fakturering. Lægen havde ikke i sit regnskab udgiftsført nogen form for administrative udgifter, som havde forbindelse til indtægten. Lægen var i forholdet til privathospitalet underlagt en vis form for instruktionsbeføjelse, som ikke er sædvanlig i erhvervsforhold. Lægen var således forpligtiget til at overholde idégrundlaget for privathospitalet samt følge privathospitalets interne procedurer. Endvidere skulle lægen deltage i privathospitalets faglige og sociale arrangementer. Det var Skatterådets opfattelse, at lægen også i medfør af lov om virksomhedsansvarlige læger refererede til privathospitalets cheflæge. Lægen havde supplerende oplyst, at han ikke havde tegnet arbejdsskadeforsikring eller erhvervsansvarsforsikring under det CVR-nummer, som blev anvendt. Lægen begrundede dette med, at han var den eneste i virksomheden, samt at hans lægeforsikring fra den offentlige ansættelse også dækkede opgaverne på privathospitalet. Det var Skatterådets opfattelse, at fraværet af arbejdsskadeforsikring og erhvervsansvarsforsikring, tegnet på CVR-nummeret, også indikerede, at lægen reelt var lønmodtager i forholdet til privathospitalet.

- SKM 2012.231.SR omhandlede en anæstesi-læge, der havde en såkaldt 50 procent stilling på et offentligt sygehus. De resterende 50 procent af hans arbejdstid blev fordelt på seks-syv forskellige klinikker, hvor han var ansvarlig for anæstesien. Det drejede sig om tandlægeklinikker og ørelægeklinikker. Det var meget skiftende, hvor meget tid han brugte på hver klinik. I en "gennemsnitsmåned" var han cirka på ørelægeklinkker to til tre dage, på tandklinikker tre til fem dage og på det konkrete privathospital fem til ti dage. Som udgangspunkt

stillede privathospitalet de nødvendige ressourcer og faciliteter til rådighed, dog skulle lægen selv medbringe bestemt specialespecifikt udstyr. Lægen medbragte dels udstyr, som han tidligere havde indkøbt til luftvejshåndtering, og som kostede cirka 17.000 kr., da det blev købt. Lægen medbragte endvidere engangsudstyr til luftvejshåndtering, som kostede mellem 35 og 100 kr. for hver anæstesi. Det samlede beløb kunne ligge på 1.000 - 3.000 kr. pr. måned i forbindelse med arbejdet på privathospitalet. Af hospitalets faktura skulle fremgå ydelser pr. dag, takster samt pris for eventuelle implantater eller utensilier. Lægen oplyste, at hospitalet ikke refunderede de udgifter, som lægen havde til det engangsudstyr, som det var aftalt, at lægen medbragte på hospitalet. Lægen havde fire til fem sygeplejersker og en anæstesilæge, som var tilknyttet speciallægevirksomheden efter behov på timebasis. Lægen var ansvarlig for, at der kom en anæstesilæge, når der var brug for en. Det betød, at lægen aflønnede en anæstesilæge, når han var optaget andetsteds. Lægen havde ikke arbejdet med egne sygeplejersker i forbindelse med arbejdet på privathospitalet, men ved tre til fire lejligheder i 2011, havde det været den ved speciallægevirksomheden tilknyttede anæstesilæge, der havde udført arbejdet på privathospitalet i stedet for lægen. Lægen oplyste, at han de seneste 6 måneder havde haft udgifter til den tilknyttede anæstesilæge på 39.100 kr., og at behovet for at anvende en anden anæstesilæge var stigende. Lægen aflønnede de tilknyttede sygeplejersker og anæstesilægen som konsulenter, dvs. at de havde indtægten som B-indtægt, og lægen indberettede disse indtægter ved årets afslutning.

Skatterådet fandt også i dette tilfælde, at lægen skulle betragtes som lønmodtager. Der blev her ved lagt vægt på, at lægen ikke havde en tilstrækkelig reel økonomisk risiko. Lægen var alene forpligtet til at "aflønne" den tilknyttede speciallæge, såfremt der var arbejde på privathospitalet, som lægen ikke selv kunne varetage. Lægen risikerede dermed ikke at skulle afholde en udgift til en tilknyttede speciallæge, selvom der ikke var indtægter i virksomheden. Lægen havde oplyst, at den tilknyttede speciallæge selv var ansvarlig for det arbejde, han udførte. Lægen var alene ansvarlig overfor privathospitalet for, at der mødte en anæstesilæge op efter aftale. Lægen havde derfor heller ikke i den henseende nogen reel økonomisk risiko. Det forhold, at lægen havde tegnet en erhvervsforsikring, fører efter Skatterådets opfattelse ikke til, at han dermed

skal betragtes som selvstændig erhvervsdrivende. Det var også i denne sag hospitalet, der stillede de nødvendige ressourcer og faciliteter til rådighed for lægens opfyldelse af aftalen samt udførte de administrative arbejder. Lægen afholdt heller ikke i denne sag udgifter, der væsentligt oversteg, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Det forhold, at lægen de seneste 6 måneder havde afholdt udgifter til en tilknyttet konsulent på 39.100 kr., førte efter Skatterådets opfattelse ikke til, at han dermed skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende. Lægen var desuden underlagt en vis form for instruktionsbeføjelse, som ikke er sædvanlig i erhvervsforhold.

- SKM2012.199.SR omhandlede en ældre læge, som var speciallæge i reumatologi. Lægen var tilknyttet et privathospital, og lægen udførte ikke andet arbejde sideløbende. Det fremgik bl.a. af aftalen med privathospitalet, at lægen betalte en fast månedlig leje på 1.500 kr. af ambulatorium. Lejen var med varme, el og telefon. Skatterådet fandt også i denne sag, at lægen i forhold til privathospitalet måtte anses for at være lønmodtager, idet han ikke havde den fornødne økonomiske risiko samt at han stort set ingen faste udgifter havde i forbindelse med sin tilknytning til privathospitalet. Det var Skatterådets opfattelse, at det forhold, at lægen betalte en fast leje for anvendelse af lokaler, efter en samlet vurdering ikke var tilstrækkeligt til at medføre, at han skulle betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.
- SKM 2012.200.SR omhandlede en speciallæge i plastikkirurgi, som var ansat som afdelingslæge på et offentligt hospital. Det fremgik bl.a. af aftalen med et konkret privathospital, at lægen hver måned betalte 3.000 kr. til dækning af lokaleudgifter i forbindelse med forundersøgelser. Dette blev årligt til 33.000 kr., og denne udgift var fast og indtægtsuafhængig. Det var efter en samlet konkret vurdering Skatterådets opfattelse, at lægen i forhold til privathospitalet må anses for at være lønmodtager. Skatterådet fandt også i denne sag, at lægen ikke havde en tilstrækkelig økonomisk risiko. Det fremgik af kontrakten, at såfremt en patient ikke overholdt gældende betalingsbetingelser, herunder manglende betaling, påhvilede tabet alene speciallægen. Det fremgik dog af hospitalets hjemmeside, at patienterne skulle betale forud, og der var derfor ikke tale om en reel økonomisk risiko i den henseende. Det forhold, at lægen forventede at

have udgifter til kirurgiske instrumenter på ca. 12.500 kr. om året samt betalte en fast leje for anvendelse af et forundersøgelseslokale, efter en samlet vurdering ikke var tilstrækkeligt til at medføre, at han skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.

- SKM 2012.260.SR omhandlede en læge, der var speciallæge i ortopædkirurgi, og som drev et enkeltmandsfirma. Virksomheden bestod af udlejning af lægens kompetence som specialist i avanceret artroskopisk kirurgi (kikkertundersøgelser). Lægen var bosat i udlandet, og han havde sit faste arbejde som lønmodtager ved et sygehus i det pågældende land. Lægen var endvidere tilknyttet to virksomheder i det pågældende land, ligesom han ydede konsulentbistand ved uddannelseskurser til et medicinalfirma. Lægen var samtidig tilknyttet to privathospitaler i Danmark som konsulent i et omfang, som blev styret af udbuddet af patienter, og som kunne variere en del.

Skatterådet fandt også i denne sag, at lægen skulle betragtes som lønmodtager i et tjenesteforhold. Der blev også i denne sag lagt vægt på den manglende økonomiske risiko samt at det var hospitalet, der ejede lokaler og indretning samt stillede nødvendigt personale til rådighed, ligesom hospitalet udførte alt administrativt arbejde og står for den primære kontakt til patienterne. Det fremgik af kontrakten, at lægen selv skulle medbringe specialudstyr til at udføre de særligt specialiserede operationer. Udgifter til dette blev dog afregnet særskilt til lægen. Til trods for kontraktens ordlyd om, at lægen aflønnede andre læger, oplyste lægen, at han ikke forventede at få nogen udgifter til løn, da der ikke var andre ansatte i virksomheden. Lægens udgifter til almindeligt kontorhold, datamaskiner, telefon mv. og dels til øget rejsevirkosomhed fra hans bolig i udlandet, oversteg ikke væsentligt, hvad der er normalt for en lønmodtager. Der er endvidere lagt vægt på, at lægen var underlagt en vis form for instruktionsbeføjelse, som ikke er sædvanlig i erhvervsforhold. Der blev endelig lagt vægt på, at der var tale om en løbende tilknytning, og at lægen og hospitalet havde et gensidig opsigelsesvarsel på 3 mdr. til den første i en måned.

- SKM 2012.261.SR og KM 2012.262.SR omhandlede to læger, der hjemme fra deres private bopæl lavede såkaldte beskrivelser af MR-scanninger. Også i disse

sager blev lægerne betragtet som lønmodtagere, da de ikke havde den tilstrækkelige økonomiske risiko. Der blev lagt vægt på, at det var hospitalet, der havde den direkte kontakt med patienterne, ligesom det var hospitalet, der ejede det meget kostbare udstyr, der skulle benyttes til at foretage de pågældende scanninger. Det var dermed hospitalet, der måtte bære risikoen for, at måtte afholde væsentlige udgifter uden at være sikret en indtægt. Der blev endvidere lagt vægt på, at lægernes udgifter – hverken efter art eller omfang – adskilte sig væsentligt fra, hvad der var normalt i et lønmodtagerforhold. Selvom den ene af lægerne påtænkte at erhverve selve den arbejdsstation, som beskrivelserne af scanningerne kunne foregå på, var det efter en samlet konkret vurdering ikke tilstrækkeligt til, at denne læge kunne betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.

- SKM 2013.115.SR omhandlede en læge, der i flere år havde været ansat som overlæge ved et offentligt sygehus. Ved siden af dette ansættelsesforhold havde han mindre indtægter som speciallæge for privatpraktiserende speciallæger og -klinikker, der tilkaldte ham ved særlige behov og opgaver. Lægen havde gennem årene været med til at udvikle operationsteknikker indenfor sit speciale, der kun blev udført af meget få speciallæger. Dette havde mere og mere udviklet sig til et særligt speciale, der nu var så efterspurgt, at en langt bredere kreds af hospitaler, klinikker og patienter efterspurgte denne specialviden. Lægen havde i 2011 udført arbejde for et privathospital cirka 85 gange. Han havde også udført opgaver for et andet privathospital cirka ti gange samt for en speciallægepraksis, hvor lægen dog ikke har oplyst hvor mange gange, han har været. Der var ikke faste aftaler med klinikker/privathospitaler, men lægen kom efter behov – hvilket ville sige, når klinikken/privathospitalet havde opgaver, som lå inden for hans særlige speciale. Der var ingen ansatte i speciallægevirk-somheden, og der var kontor i egen bolig. Lægen havde i 2011 udgifter til rejser og autodrift på 27.684 kr. og administrationsudgifter på 60.086 kr., herunder udgifter til kontorartikler, telefon, revisorhonorar, faglige møder og andre aktiviteter. Anskaffelse af specialværktøj og udstyr var begrænset til 4.561 kr.

Skatterådet fandt også i denne sag, at lægen ikke kunne betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.

Sager; hvor lægen blev betragtet som selvstændig erhvervsdrivende.

- SKM.2012.472.SR omhandlede en læge, der var plastikkirurg. Lægen var ansat som lønnet medarbejder i sit anpartsselskab, som var hans eneste arbejdsgiver. Anpartsselskabet havde fast adresse på samme adresse som lægens bopæl. Lejekontrakten omfattede 2 lokaler på i alt 40 m², som bliver benyttet til henholdsvis undersøgelseslokale og kontor/konsultations-lokale. Lejekontrakten var indgået mellem X og lægen som udlejer og anpartsselskabet som lejer. Lægen har underskrevet lejekontrakten på vegne af såvel udlejer som lejer. Anpartsselskabet drev kosmetisk plastikkirurgi på forskellige hospitaler og klinikker i Danmark, men det kunne også komme på tale at operere i udlandet. Lægen opererede til dels med sit eget kirurgiske udstyr. Lægen havde ikke nogen ansatte, men han havde tilknyttet både en sekretær og bogholder på freelance basis. Udgifterne til disse er ifølge regnskabet hhv. 4.875 kr. til regnskabsassistence og 12.500 kr. til revision. Lægens hjemmeside var hjemmeside for C Privathospital. Af hjemmesiden fremgik det, at C Privathospital var lukket. Det fremgik videre, at lægen fortsatte sit virke på A Privathospital, hvor patienter fremover kunne rette henvendelse. Man kunne stadig booke en konsultation med lægen online. Der var endvidere alene en henvisning til A Privathospitals adresse, telefon og telefax. Lægen havde oplyst, at han havde en skriftlig aftale med A Privathospital og B Privathospital og mundtlige aftaler med tre andre privathospitaler.

Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering, at lægen kan anses for selvstændig erhvervsdrivende i relation til både A Privathospital og B Privathospital. Der blev lagt vægt på, at lægen tidligere havde arbejdet som selvstændig erhvervsdrivende, da han var ejer af C Privathospital, og det var reelt denne virksomhed, han havde ført videre. Der blev endvidere lagt vægt på, at denne virksomhed var lægens hovederhverv. Der blev endelig lagt vægt på, at lægen i høj grad selv skaffede sine patienter, idet langt de fleste af lægens patienter, var tidligere patienter eller de havde fået ham anbefalet, og patienterne henvendte sig derfor specifikt til de hospitaler, hvor de vidste, at han opererede.

Konklusion

I langt hovedparten af de anmodninger om bindende svar, som Skatterådet har truffet afgørelse i, skulle den pågældende læge betragtes som lønmodtager.

Dette medfører bl.a., at hospitalerne skal indeholde A-skat samt at lægernes indtægter fra hospitalerne ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Lægerne kan tillige alene fradrage deres udgifter efter reglerne for lønmodtagere.

Regelgrundlaget:

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven, pkt. 3.1.1.

3.1.1.1. Tjenesteforhold – kriterier

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- a) hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,
- b) indkomstmotageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,
- c) der mellem hvervgiveren og indkomstmotageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,
- d) indkomstmotageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,
- e) indkomstmotageren har ret til opsigelsesvarsel,
- f) vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),
- g) vederlaget udbetales periodisk,
- h) hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,
- i) vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmotageren,
- j) indkomstmotageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

3.1.1.2. Selvstændig erhvervsvirksomhed – kriterier

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- a) indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- b) hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- c) indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- d) indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- e) indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,
- f) vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- g) indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- h) indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- i) indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,
- j) indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,
- k) indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,
- l) indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,
- m) indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- n) indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,
- o) ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Oversigt over Skatterådets afgørelser:

SKM.2011.845.SR, SKM.2011.859.SR, SKM.2012.231.SR,
SKM.2012.199.SR, SKM.2012.200.SR, SKM.2012.260.SR,
SKM.2012.261.SR, SKM.2012.262.SR, SKM.2012.472.SR,
SKM.2013.115.SR

Kvalifikation af udenlandske enheder – fast driftssted

I 2012 fik Skatterådet forelagt en række anmodninger om bindende svar om kvalifikationen af udenlandske enheder. Disse kvalifikationer skulle afklare, hvordan beskatningen af danske investorer skulle ske. Ligeledes har der været en række anmodninger om bindende svar om danske investeringsenheder, hvor spørgsmålet har været, hvorvidt disse investeringsenheder skaber et fast driftssted i Danmark for udenlandske investorer.

Afgørelserne fra Skatterådet belyser en række skattemæssige problemstillinger, som investeringer på tværs af landegrænserne rejser.

Kvalifikation af udenlandske enheder

Når en dansk investor investerer i en udenlandsk enhed, er det nødvendigt at foretage en kvalifikation af denne enhed efter dansk ret for at vurdere den skattemæssige behandling i Danmark. Det vil sige, at den udenlandske enhed vurderes ud fra de samme principper, som danske enheder vurderes ud fra.

Af væsentlig betydning for denne vurdering er enhedens vedtægter og hensigten med dens virksomhed, men derudover kan nedennævnte forhold være af betydning for vurderingen. Det bemærkes, at de nævnte forhold ikke er udtryk for en udtømmende liste. Endelig bemærkes, at et enkelt af disse forhold ikke kan være ubetinget afgørende.

Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet anses som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret:

- ingen af deltagerne hæfter personligt
- fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital
- det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse
- selvstændige vedtægter

-
-
- særskilt regnskab
 - særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ikke er med i ledelsen
 - mulighed for udvidelse af medlemskredsen
 - bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller ved enhedens opløsning
 - indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital).

Skatterådet har igennem tiden foretaget adskillige kvalifikationer af udenlandske enheder. Der er altid tale om konkrete vurderinger af den enkelte enhed, hvor enhedens vedtægter og hensigten med enhedens virksomhed tillægges betydning. I 2012 har Skatterådet foretaget kvalifikation af en række forskellige udenlandske enheder, som har adskilt sig fra tidligere afgørelser i forhold til de rejste problemstillinger.

Tidligere vedrørte kvalifikationer oftest udenlandske enheder, som havde en dansk hovedaktionær.

- SKM2012.245.SR er et eksempel på sådan kvalifikation; X var hovedaktionær med 50 procent i et amerikansk S-corporation. I USA behandles S-corporation som en transparent enhed. X påtænkte at flytte til Danmark, og i den forbindelse bekræftede Skatterådet, at det amerikanske S-corporation kunne anses som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret. Ved vurderingen blev der lagt vægt på vedtægterne, virkemåde og oplysningerne i sagen i øvrigt, hvorefter enheden havde karakter af en selvstændig skattemæssig enhed efter dansk skatteret.
- SKM2012.61.SR er et eksempel på en kvalifikation af flere forskellige udenlandske enheder af forskellig karakter. Samtidig var det den første kvalifikation af et tysk pensionsarrangement, som Skatterådet har foretaget. Anmodningen vedrørte afdækningen af pension for medarbejdere i Tyskland. De udenlandske investeringsenheder foretog investeringer i danske selskaber, og ønskede klarhed over forskellige forhold i forbindelse med tilbagesøgning af udbytteskat. Skatterådet bekræftede i den forbindelse, at et luxembourgsk FCP var transparent. Skatterådet bemærkede, at en kvalifikation af en udenlandsk enhed, som er

omfattet af UCITS-direktivet, skal foretages efter dansk ret for at fastslå den skattemæssige behandling i Danmark. Dette blev bemærket, da UCITS-direktivet både omfatter enheder, som er selvstændige juridiske enheder og transparente enheder. Skatterådet bekræftede ligeledes, at et tysk CTA var transparent. Det blev bemærket, at praksis ikke tidligere har taget stilling til en enhed af denne karakter. Henset til de særlige karakteristika, blev enheden betragtet som værende en særlig formålsbestemt investeringsenhed, der efter dansk skatteret måtte betragtes som en transparent enhed. Der blev bl.a. henset til, at det økonomiske ejerskab inklusive retten til afkastet af de overdragne aktiver til brug for honorering af fremtidige pensionsforpligtelser efter det oplyste forbliver hos arbejdsgiveren og at arbejdsgiverens forpligtelse overfor medarbejderen forbliver uændret. Endvidere blev det tillagt betydning, at enheden alene bestod af en aftale mellem en arbejdsgiver og et særligt oprettet forvaltningsselskab, og ikke bar de træk, der normalt ses ved et selvstændigt skattesubjekt.

- SKM2012.127.SR samt SKM2012.142.SR er eksempler på en type afgørelser, hvor spørgsmålet drejede sig om danske investorer, som investerer i en udenlandsk enhed, som udbydes til en større kreds af investorer. I begge afgørelser fandt Skatterådet på baggrund af en konkret vurdering, at to forskellige italienske fonde, var transparente. Der blev bl.a. lagt vægt på beskrivelsen af den civilretlige behandling af fondene, samt det forhold at overskuddet skulle udbetales til investorerne i henhold til vedtægterne. Endvidere blev der lagt vægt på, at fondene var uden selvstændigt ledelsesorgan, og at et administrationselskab stod for væsentlige beslutninger for fondene. I begge afgørelser var der tale om solcelleanlæg i Italien, som blev anset at udgøre et fast driftssted/fast ejendom i Italien. Der blev ikke foretaget en vurdering af hvorvidt solcelleanlæggene var at anse som et fast driftssted eller fast ejendom. Det blev dog fastslået, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2 om territorialprincippet fandt anvendelse. Selskabsinvestorer, som ikke havde valgt international sambeskatning, skulle dermed ikke medregne indkomst og udgifter vedrørende solcelleanlægget i Italien i den danske indkomstopgørelse. Ligeledes kunne der ikke opnås lempelse for skat betalt i Italien. Selskabsinvestorer, som havde valgt international sambeskatning, og fysiske investorer ville kunne opnå lempelse for den i Italien betalte skat efter ligningslovens § 33 eller artikel 24, stk. 3, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Italien og Danmark.

Kvalifikationskonflikter

I situationer hvor to stater kvalificerer forskelligt på grund af forskelle i intern ret, kan der opstå dobbeltbeskatning.

En sådan kvalifikationskonflikt kan opstå, hvis to stater kvalificerer en indkomst forskelligt. Det kan fx være at den ene stat beskatter en indkomst som rente, mens den anden stat anser det som udbytte.

En kvalifikationskonflikt kan også opstå, hvis to stater kvalificerer en enhed forskelligt. Det er situationen, når den ene stat anser en enhed for transparent, men den anden stat anser enheden som et selvstændigt skattesubjekt.

Skatterådet havde i 2012 sager, som illustrerer begge former for kvalifikationskonflikter;

- *når to stater kvalificerer en **indkomst** forskelligt*

I SKM2012.127.SR og SKM2012.142.SR, som er omtalt ovenfor, kvalificerede Italien overskuddet fra fondene som rente. Danmark anså overskudsandele fra en transparent enhed som selskabsindkomst, hvis der var tale om en selskabsdeltager, som har valgt international sambeskatning. Kvalifikationskonflikten blev løst i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien. Herefter skulle Italiens (kildelandets) kvalifikation af indkomsten lægges til grund i henhold til artikel 11, stk. 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien.

- *når to stater kvalificerer en **enhed** forskelligt*

I SKM2012.631.SR blev et S-corporation kvalificeret forskelligt i henholdsvis USA og Danmark. Danmark anså det pågældende S-corporation for et selvstændigt skattesubjekt, mens USA anså det for transparent. Denne kvalifikationskonflikt medførte spørgsmålet, hvorledes udbytter fra et dansk datterselskab til det pågældende S-corporation skulle beskattes. Danmark anså udbyttet som modtaget af S-corporation, mens USA anså udbyttet for modtaget af den fysiske person, som var ejer af S-corporation. Løsningen på kvalifikationskonflikten fremgik af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem staterne. Heri fremgik

det af artikel 3, stk. 1, litra b), at udtrykket ”selskab” betød enhver juridisk person eller enhver enhed, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person i henhold til lovgivningen i den stat, i hvilken den er oprettet. Da USA anså S-corporation for transparent, kunne S-corporation ikke anses for et ”selskab” i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 1, litra d) fremgik det, at udtrykket ”person” skulle forstås i henhold til den stat, hvor personen var skattepligtig. Det fremgik videre, at indkomst oppebåret gennem en transparent enhed i henhold til lovgivningen i USA, skulle anses for at være oppebåret af en person, der var hjemmehørende i USA, hvis indkomsten efter amerikansk ret behandles som indkomst for personen. Den fysiske person, som var ejer af S-corporation blev dermed anset som omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og berettiget til lempelse i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Investeringsenheder i Danmark – fast driftssted

Skatterådet har i løbet af 2012 behandlet tre sager, som vedrørte danske K/S’er. Kendetegnende for de tre sager var, om udenlandske investorer fik fast driftssted i Danmark i kraft af deres investering i K/S’erne. Det skal i sådanne sager vurderes, hvorvidt der fra Danmark udøves erhverv gennem et fast forretningssted, eller sker deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet. Fortolkningen af fast driftssted sker med udgangspunkt i artikel 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Fast driftssted – fast forretningssted

I OECDs modeloverenskomst artikel 5, stk. 1 defineres et fast driftssted som et forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. Derudover er der en række eksempler, som for eksempel;

- et sted, hvorfra foretagendet ledes
- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted

-
-
- I SKM2012.190.SR blev der oprettet en investeringsenhed A. A var et K/S. A blev administreret af B A/S, som administrerede en række investeringsenheder. Man ønskede at få klarhed omkring de skattemæssige aspekter for evt. udenlandske investorer, som ønskede at investere i A. A havde c/o adresse hos et advokatfirma i Danmark. A ville ikke have ansatte eller lokaler til rådighed. Ledelsesorganet ville bestå af en generalforsamling. Generalforsamlingerne ville blive afholdt én gang årligt, men lokaliteten ville variere alt efter, hvad der ville være hensigtsmæssigt. Generalforsamlingen var ikke involveret i investerings- og salgsbeslutningerne. Beslutningerne om køb og salg blev formelt truffet af Komplementaren. Beslutningerne blev truffet på baggrund af indstilling fra Investment Committee, der traf beslutninger på baggrund af oplæg fra Investment Advisor. Investment Committee var et internt organ i Manager, B A/S. B A/S varetog den daglige forvaltning/drift af A. Der var ingen bestyrelse, men en Investor Board. Efter en konkret vurdering fandt Skatterådet, at A ikke havde rådighed over et fast forretningssted i Danmark efter definitionen i artikel 5, stk. 1, da der ikke var tilstrækkelig forbindelse mellem et forretningssted og en særlig geografisk bestemt lokalitet.
 - I SKM2012.425.SR blev der planlagt en lånefond. Lånefonden blev etableret på initiativ fra Rådgiver, som var en autoriseret bank. Lånefonden ville være etableret som et K/S. Lånefonden ville ikke have rådighed over egne lokaler eller ansatte. Generalforsamlingen ville blive afholdt i Danmark. Komplementaren ville være et dansk ApS. Komplementaren ville udgøre lånefondens ledelse. Beslutningskompetencen ville imidlertid blive uddelegeret til Investment Board, som ville bestå af tre til otte personer, som var udpeget af investorerne og komplementaren. Disse personer blev udvalgt på baggrund af faglige kvalifikationer og erfaringer indenfor portefølje- og formueforvaltning, investeringsvirksomhed eller i øvrigt fra den finansielle sektor. Rådgiver varetog en række opgaver, men skulle alene være rådgiver. Kompetencen til at træffe beslutninger lå hos Investment Board. I denne fandt Skatterådet, at betingelsen omkring et fast forretningssted ikke var opfyldt, da lånefonden ikke havde rådighed over lokaler eller ansatte. Der var ikke tilstrækkelig forbindelse mellem et forretningssted og en særlig geografisk bestemt lokalitet.

-
-
- I SKM2012.676.SR ville et norsk ventureforetagende, oprette en ny investeringsenhed i Danmark, som skulle organiseres som et K/S. K/S'et ville ikke have ansatte eller lokaler til rådighed. Komplementaren var et udenlandsk selskab, B og et dansk ApS, C. Ledelsen i komplementar-selskaberne bestod af hver en direktion. Der var ingen sammenfald mellem medlemmerne af de to direktioner. Det danske komplementarselskab skulle ejes af B. Forskellen på de to komplementarselskaber ville være, at den udenlandske komplementar, B, ville fungere som passiv komplementar og investor på vegne af personer tilknyttet det udenlandske rådgiverselskab, X. Rådgiverselskabet, X, udvalgte og analyserede potentielle investeringsemner. X fremsatte sine anbefalinger til direktionen i det danske komplementarselskab. I denne sag slog Skatterådet først og fremmest fast, at ”foretagendet”, i relation til artikel 5 i OECDs modeloverenskomst, er K/S'et. Skatterådet fandt, at K/S'et ikke havde et fast forretningssted, da der ikke var tilstrækkelig forbindelse mellem et forretningssted og en særlig bestemt geografisk lokalitet i Danmark. I den vurdering blev de opgaver, som ét direktionsmedlem i det danske komplementarselskab udførte fra sin bopæl i Danmark nærmere vurderet. Disse opgaver indebar ikke beslutning om køb og salg af porteføljer og porteføljevirkksomheder. Det blev lagt til grund, at karakteren af opgaverne var underordnede i relation til det primære virke som investeringsfond. Det var en forudsætning for vurderingen, at opgaverne ikke ville falde under begrebet daglig ledelse af K/S'et. På den baggrund mente Skatterådet ikke, at K/S'et ville blive anset for at have et fast forretningssted i form af direktionsmedlemmets bopæl, såfremt hans opgaver kunne anses som opgaver af forberedende og hjælpende karakter.

Agenter – afhængige eller uafhængige

I alle tre sager blev der efterfølgende foretaget en vurdering af om de øvrige involverede enheder kunne bevirke, at der alligevel var fast driftssted i Danmark efter reglen om afhængige agenter i OECDs modeloverenskomst artikel 5, stk. 5 eller om forholdene faldt ind under reglen om uafhængige agenter i artikel 5, stk. 6.

Agenter kan være både fysiske personer og selskaber. Betingelserne for at være omfattet af reglen om afhængige agenter er, at personen har fuldmagt til at indgå kontrakter på foretagendets vegne, og faktisk benytter denne fuldmagt gentagne

gange. Opfyldes disse betingelser, kan der statueres fast driftssted, medmindre personen, der har fuldmagten, kan kvalificeres som en uafhængig agent i forhold til reglen om uafhængige agenter.

Betingelserne for at være omfattet af reglen om uafhængige agenter er, at agenten er juridisk og økonomisk uafhængig af foretagendet, og at agenten handler inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, når han handler på foretagendets vegne.

- I SKM2012.190.SR var følgende enheder involveret; komplementaren, Investment Committee og Manager, B A/S. Grundet personsammensætningen i de 3 enheder, var det Skatterådets opfattelse, at beslutningskompetencen skete i forening i de 3 enheder. På baggrund af de forelagte oplysninger, fandt Skatterådet, at de 3 enheder måtte betragtes som uafhængige agenter. Der blev bl.a. lagt vægt på, at de tre enheder ikke var underlagt detaljerede instruktioner eller omfattende kontrol. Ligeledes blev det tillagt vægt, at B A/S varetog tilsvarende stillinger i andre sammenhænge, og dermed kunne anses at handle inden for rammerne af deres sædvanlige erhvervsvirksomhed. Endelig blev de anset for at bære risikoen for det udførte arbejde, herunder det sædvanlige rådgiveransvar. Henset til at K/S'et dermed ikke havde et fast forretningssted samt de tre enheder blev vurderet som værende uafhængige agenter, var der ikke et fast driftssted i Danmark for de udenlandske investorer.
- I SKM2012.425.SR blev følgende enheder undersøgt; komplementaren, Investment Board og Rådgiver. Komplementaren var formelt ledelsen i lånefonden, men kompetencen til at træffe beslutning omkring ydelse af lån mv. var uddelegeret til Investment Board. Skatterådet fandt, at Investment Board og Rådgiver ikke var underlagt detaljerede instruktioner eller omfattende kontrol, idet der alene var fastlagt en overordnet investeringspolitik. Medlemmerne af Investment Board var ikke udpeget. Skatterådet lagde derfor stor vægt på, at medlemmerne ville have andre professionelle opgaver indenfor portefølje- og formueforvaltning, investeringsvirksomhed eller andre opgaver indenfor den finansielle sektor sideløbende med deres opgaver for lånefonden. Dette var afgørende for uafhængigheden af lånefonden, samt at medlemmerne kunne

anses for at handle indenfor deres sædvanlige erhvervsvirksomhed. Ligeledes blev Rådgiver anset for at udføre opgaver indenfor sin sædvanlige erhvervsvirksomhed. Endelig blev Rådgiver og Investment Board anset for at bære risikoen for det udførte arbejde, herunder det sædvanlige rådgiveransvar.

Skatterådet fandt på baggrund af deres vurderinger, at Investment Board og Rådgiver måtte anses som uafhængige agenter i forhold til lånefonden.

- I SKM2012.676.SR var situationen lidt anderledes end de 2 forgående afgørelser. I denne afgørelse var de involverede enheder omkring K/S'et udenlandske med undtagelse af det danske komplementarselskab. Rådgiverselskabet var udenlandsk ligesom det andet komplementarselskab var udenlandsk. Det udenlandske komplementarselskab var såvel passiv komplementar som investor i K/S'et på vegne af personer med tilknytning til Rådgiverselskabet. I denne sag var det derfor ikke aktuelt at vurdere, hvorvidt der var en agent – afhængig eller uafhængig – i Danmark, da disse enheder var udenlandske. Da Rådgiverselskabet ikke udøvede sin virksomhed i Danmark, drev det udenlandske komplementarselskab, som investor i kommanditselskabet, ikke erhvervsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark eller deltog i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark. Det var dermed afgørende, at der var tale om et udenlandsk Rådgiverselskab, grundet den investering personer med tilknytning til Rådgiverselskabet havde via det udenlandske komplementarselskab. Afgørelsen blev dermed alene truffet med baggrund i hovedreglen omkring fast forretningssted, se ovenfor.

Regelgrundlaget

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2

§ 1. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet:

...

2) andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og selskaber m.v. omfattet af § 3 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, som ikke er omfattet af nr. 3, 3 a eller 4,

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a (1. og 3. pkt)

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6.

... Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.

OECDs modeloverenskomst artikel 5, stk. 1-2 og 4-6

I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter især:

- a) et sted, hvorfra foretagendet ledes;
- b) en filial;
- c) et kontor;
- d) en fabrik;
- e) et værksted og
- f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

...

4. Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" ikke omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;

- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
 - c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;
 - d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;
 - e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
 - f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.
5. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person – med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse – der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.
6. Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2012.61.SR, SKM2012.127.SR, SKM2012.142.SR, SKM2012.190.SR, SKM2012.245.SR, SKM2012.425.SR, SKM2012.631.SR, SKM2012.676.SR

Momspligt af tilskud?

Hvornår skal modtageren af et tilskud afregne moms af det? Skatterådet behandler løbende sager, hvor givere og modtagere af tilskud er i tvivl om, hvorvidt der skal afregnes moms. I 2012 har Skatterådet blandt andet taget stilling til spørgsmål om momspligt i forbindelse med forskellige typer af kommunale tilskud.

Det følger af momslovens § 4, stk. 1, at der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag. Det følger videre af § 27, at momsgrundlaget er netop vederlaget – herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris.

Det, der er afgørende for, om der skal betales moms af et tilskud er derfor for det første, om tilskuddet kan siges at være vederlag for en vare eller en ydelse, der er leveret til tilskudsgiveren eller en anden, og for det andet, om køberen af en vare eller ydelse drager direkte fordel af tilskuddet, idet tilskuddet udgør en faktor ved fastsættelsen af prisen.

De fleste tilskud gives med et bestemt formål for øje, og ofte er der opstillet betingelser, der skal opfyldes, for at tilskudsmodtageren har gjort sig fortjent til tilskuddet. Det, der derfor skal overvejes er, hvornår arbejdet mod et bestemt mål eller det, der skal gøres for at opfylde de opstillede betingelser kvalificerer sig til at være en ydelse, der skal leveres, for at modtage vederlaget/tilskuddet. Hvis denne betingelse er opfyldt, skal det derefter vurderes, om tilskuddet udgør en faktor ved fastsættelsen af prisen.

Skatterådet tager løbende stilling til sager om momspligt af tilskud. I 2012 har Skatterådet behandlet to sager, der vedrørte kommuners tilskud til dels en selv-ejende institution og dels lokale idrætshaller.

-
-
- I SKM2012.189.SR kunne Skatterådet bekræfte, at tilskud som spørger modtog fra kommuner, faldt uden for momslovens anvendelsesområde. Spørger var en selvejende institution, som blev drevet efter servicelovens § 110, med det formål at give mænd, der var kommet i en vanskelig situation et sted at bo, hvor de under trygge forhold fik mulighed for at genfinde sig selv og samle kræfter til igen at møde tilværelsen. Spørger modtog betaling fra de kommuner, hvor beboerne på hjemmet var tilhørende. Kommunernes betaling for en beboer var fastsat på baggrund af en fast takst, og skulle dække omkostninger til drift, bygninger og lokaler, forrentning af kapital og udvikling.

Skatterådet lagde vægt på, at spørger frit kunne disponere over tilskuddene, der ikke var øremærket til at dække specifikke tilbud eller aktiviteter, men kunne anvendes til at dække generelle driftsomkostninger for institutionen. Skatterådet fandt herefter ikke, at tilskuddene kunne anses for at være vederlag for nogen særskilt ydelse som institutionen leverede til hverken kommunerne eller beboerne. Tilskuddene var således heller ikke en faktor ved fastsættelsen af pris for nogen ydelse leveret af institutionen. (Tilskuddene ville under alle omstændigheder være fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 2, idet institutionen leverede momsfritaget social forsyng og bistand. Da tilskuddene imidlertid faldt udenfor momslovens anvendelsesområde skulle de ikke regnes med i spørgers samlede omsætning i forbindelse med spørgers beregning af delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk.1.)

- I SKM2013.13.SR havde en kommune udarbejdet en tilskudsmodel for beregningen af tilskud til kommunens idrætshaller. De formål, som kommunen søgte at opnå ved formuleringen af tilskudsmodellen var
 - Økonomisk grundlag for drift af idrætshaller i kommunen
 - Gode forhold i idrætshaller og svømmehaller
 - Tilskyndelse til at iværksætte nye aktiviteter
 - Mulighed for støtte til udviklende tiltag
 - En enkel og administrerbar ordning for kommunen og idrætshallerne.

Tilskuddet til de enkelte haller blev beregnet som dels et basistilskud til den almindelige drift af hallerne, dels et variabelt tilskud, der afhang af, hvor meget

hallen blev udlejet til foreninger og dels en række mindre tilskud, der kunne ydes, hvis de enkelte idrætshaller opfyldte særlige kriterier. Disse kriterier kunne eksempelvis være iværksættelse af tiltag, der generede mere idrætsaktivitet, salg af sund kost og udfasning af usunde kostalternativer, igangsættelse og drift af online bookingsystem og ansættelse af aktivitetsmedarbejder.

Skatterådet mente, at de ydelser som idrætshallerne leverede, blev leveret til brugerne af hallerne, dvs. sportsklubber og foreninger. I det omfang brugerne betalte for at benytte hallerne kunne prisen ikke siges at være direkte forbundet med størrelsen af tilskuddet. Skatterådet lagde vægt på, at de kommunale tilskud udgjorde idrætshallernes eksistensgrundlag, og at formålet med at yde tilskuddene ikke var at mindske det vederlag brugerne skulle betale for at benytte hallerne, men overhovedet at sikre, at kommunen havde faciliteter til fysisk aktivitet. Også med hensyn til de tilskud, der kunne opnås, hvis hallerne opfyldte bestemte kriterier, mente Skatterådet, at kommunens formål med at yde tilskuddene (øge fysisk aktivitet, produktion og salg af sund kost, optimering af energiforbrug mv.) ikke havde direkte sammenhæng med de ydelser, som hallerne leverede til brugerne. Der var derfor heller ikke direkte sammenhæng mellem tilskuddene og de vederlag brugerne (foreninger, klubber og borgere) betalte for fx benyttelse af hallerne, brug af online bookingsystemer og køb af mad i cafeterier. Skatterådet fandt på den baggrund, at de tilskud som kommunen ydede på baggrund af tilskudsmodellen ikke kunne betragtes som vederlag for nogen ydelse, som idrætshallerne leverede til kommunen eller andre. De ydede tilskud var derfor ikke omfattet af momslovens anvendelsesområde og idrætshallerne skulle derfor ikke afregne moms af tilskuddene.

De to afgørelser viser, at det ved vurderingen af, om kommunale tilskud er momspligtige er afgørende at bestemme, hvad det er for en ydelse, der leveres, og hvem den leveres til. Hvis den der yder tilskuddet ikke er modtager af ydelsen, er det dernæst af betydning, om den der modtager ydelser betaler for den – og om tilskuddet er en faktor ved fastsættelsen af denne betaling.

Hvis disse betingelser er opfyldt, skal tilskuddet betragtes som (en del af) vederlaget og medregnes til momsgrundlaget, jf. momslovens § 27.

Men hvis der ikke leveres nogen ydelser til tilskudsgiveren, og tilskuddet ikke er en faktor ved fastsættelsen af den pris som modtageren af ydelsen skal betale – så er der ikke nogen direkte sammenhæng mellem ydelsen og tilskuddet. Når tilskuddet ikke kan anses for at være vederlag for ydelsen, falder hele forholdet udenfor momslovens anvendelsesområde.

Regelgrundlag:

Momslovens § 4, stk. 1:

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Momslovens § 27, stk. 1:

Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.

Oversigt over afgørelser:

SKM2012.289.SR, SKM2013.13.SR

Salg via iTunes/App Store

– det momsmæssige leveringssted

Når ydelser som apps og in-app-purchases til fx iPhones og iPads sælges og betales via iTunes eller App Store – hvor er så det momsmæssige leveringssted, der afgør hvor momsens af salget skal afregnes? Og er det det samme sted, uanset hvor i verden køberen og brugeren befinder sig?

Salg af apps til fx iPhones eller iPads kan udelukkende ske gennem Apples App Store eller iTunes. App'en leveres elektronisk direkte til køberens iPhone eller iPad via internetforbindelse og betalingen sker via et kreditkort tilknyttet brugerens konto ved iTunes eller App Store. Det er altså ikke muligt at sælge apps eller forskellige tilkøbsmuligheder til app'en uden om Apples egne salgskanaler. Det vil sige, og at også danske virksomheders salg af dansksprogede apps, der hovedsagligt er målrettede danskere, skal sælges igennem App Store eller iTunes.

Virksomheder, der ønsker at sælge apps til fx iPhones indgår typisk en standardkontrakt med Apple Inc. i USA. Af vilkårene i standardkontrakten kan blandt andre nævnes følgende:

- At sælgeren af app'en har udnævnt Apple samt Apples tilknyttede selskaber som agent og kommissionær, men henblik på markedsføring og af programmet og levering af programmet til slutbrugeren
- At sælgeren skal levere produktet til Apple via et særskilt connect-site
- At Apple tillader slutbrugeren at downloade produktet fra iTunes/App Store
- At Apple modtager betalingen fra slutbrugeren
- At Apple ikke erhverver ejerskab til programmet
- At Apple ikke har ansvar for installation eller brug af programmet hos slutbrugeren, og Apple har ikke produktansvar eller ansvar for fejl eller mangler
- At slutbrugeren kan fortryde overfor Apple i en nærmere specificeret periode. Slutbrugeren kan endvidere returnere programmet, hvis det ikke lever op til de oplyste specifikationer. Apple betaler i begge tilfælde købsprisen tilbage til slut-

brugeren. Sælgeren skal, hvis Apple har afregnet overfor ham, holde Apple skadesløs.

Det fremgår endvidere af standardkontrakten, at Apple er ansvarlig for afregning af moms for salg af programmet til slutbrugere i blandt andet Danmark.

Skatterådet har taget stilling til to sager, der vedrørte salg af apps og in-app-purchases via iTunes/App Store.

- I SKM2010.585.SR havde spørgeren udviklet et softwareprogram (en app), hvor man på sin iPhone eller iPad via trådløst netværk kan styre en modeljernbane, som er udrustet til digital drift. Spørger havde indgået standardkontrakten med Apple om salg af programmet via iTunes/App Store.

Skatterådet fandt, at der med salg af et software program, der blev overdraget ved at downloade programmet via internettet, var tale om en elektronisk ydelse jf. momslovens § 21 c, stk. 2. Efter momslovens § 4, stk. 4, anses en formidler af en ydelse for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse, når formidleren handler i eget navn, men formidler ydelsen for en andens regning. Bestemmelsen betyder, at formidleren anses for selv at have foretaget leverancen til den endelige køber af ydelsen. Det var Skatterådets opfattelse, at Apple optrådte som formidler i forbindelse med salg af spørgers program (app) via iTunes/App Store. Skatterådet lagde vægt på, at det ifølge vilkårene i standardkontrakten var Apple, der indgik den bindende aftale med og leverede programmet til køberen/slutbrugeren, ligesom slutbrugeren kunne returnere produktet og få pengene tilbage fra Apple. Skatterådet fandt derfor, at det var Apple, der bar den økonomiske risiko for transaktionen. Apple skulle derfor i medfør af momslovens § 4, stk. 4, betragtes som om de selv havde modtaget og leveret ydelsen. Resultatet af, at Apple anses for at være formidler i forhold til spørger var, at spørgers salg af programmet (app'en) momsmæssigt skulle vurderes som om, at spørger havde solgt programmet til Apple. Apple Inc. havde hjemsted i USA. Efter momslovens § 4, stk. 1, skal der betales moms af ydelser, der leveres her i landet. Hvis ydelsen ikke leveres her i landet, er det derimod udgangspunktet, at der ikke skal betales moms i Danmark – med mindre andet direkte er bestemt i momsloven. Da der ikke var bestemmelser i momsloven, der fast-

satte leveringsstedet til at være her i landet under de i sagen foreliggende omstændigheder, fandt Skatterådet, at spørger ikke var momspligtig ved leveringen af programmet til Apple.

- I SKM2013.17.SR var spørger en dansk virksomhed, der udviklede og drev en hjemmeside, der tilbød forskellige services. Virksomhedens aktiviteter bestod hovedsagligt af salg af løbende abonnemeter til tjenester på hjemmesiden. Spørger udviklede desuden et softwareprogram i form af en applikation til Apple produkterne iPhone og iPad, således at privatpersoner kunne få adgang til hjemmesidens tjenester via en app. Spørger indgik aftale med Apple Inc. i USA om salg af app'en via iTunes/App Store. Der var tale om Apples standardkontrakt. Det fremgik af aftalen, at app'en kunne downloades gratis i App Store. Når applikationen var downloaded, kunne der via App Store tilkøbes forskellige in-app-purchases i form af et særligt abonnement samt "shoutcast beskeder", hvorved man fik en tidsbegrænset udvidet adgang til hjemmesiden. Da hjemmesiden og app'en var dansksproget ville salget hovedsagligt ske til danske kunder eller evt. til danskere, der boede i udlandet.

Skatterådet fandt, at der med de in-app-purchases i form af blandt andet udvidet adgang til hjemmesiden og shoutcast beskeder, som spørger solgte gennem App Store, var tale om elektroniske ydelser som omtalt i momslovens § 21 c. Skatterådet fandt herefter – i lighed med den foregående sag, at Apple optrådte som formidler i forhold til spørgers salg af ydelserne, jf. momslovens § 4, stk. 4. Momspligten i forbindelse med salget skulle derfor behandles som om, at spørger havde solgt ydelserne til Apple. Idet Apple Inc. havde hjemsted i USA og der ikke i øvrigt var bestemmelser i momsloven, der kunne fastsætte leveringsstedet til at være her i landet, fandt Skatterådet ikke, at transaktionen var momspligtig i Danmark.

Det der har betydning for udfaldet i disse sager er for det første, at det vurderes, at der med levering af software programmer (app's) og ydelser i tilknytning hertil (in-app-purchases) er tale om elektroniske ydelser som omtalt i momslovens § 21 c. Det medfører, at leveringsstedet skal bestemmes efter reglerne om levering af ydelser.

For det andet er det af afgørende betydning, at den standardkontrakt som Apple bruger ved salg af app's via iTunes og app Store er udformet sådan, at Apple må anses for at være formidler af ydelsen og omfattet af momslovens § 4, stk. 4 – og altså sælger ydelsen til slutbrugerne i eget navn, men for den der har udviklet app'ens regning.

Det er det forhold, der medfører, at udviklerens salg af programmet skal anses for at være sket til Apple Inc. i USA, uanset hvor i verden slutbrugeren af app'en befinder sig. Og det gælder altså også i de tilfælde hvor der – til brugere i Danmark – sælges en dansksproget app, der giver adgang til en dansksproget hjemmeside.

Regelgrundlag

Momslovens § 4:

Stk. 1: Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Stk. 2: Gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lign. anses som varer.

Stk. 3: Som levering af en vare anses endvidere:

- 1) Overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.
- 2) Faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg på kredit, med en klausul om, at ejendomsretten under normale forhold overgår til lejeren eller køberen senest ved betaling af det sidste lejebeløb eller afdrag.

Stk. 4: Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren for selv af have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

Momslovens § 16, stk. 1:

Leveringstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen levers hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, § 21 a og § 21 b. (...)

Momslovens § 21 c:

Leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser, jf. stk. 2, er her i landet, når de leveres til en ikkeafgiftspligtig person, som er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, af en afgiftspligtig person, der har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted udenfor EU, hvorfra ydelserne leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for EU.

Stk. 2: Som elektronisk leverede ydelser anses bl.a. levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware, levering og ajourføring af software, levering af billeder, tekster og information og rådgivningsstillelse af databaser, levering af musik eller film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, udsendelser eller politiske, kulturelle og kunstneriske begivenheder, sportsbegivenheder, videnskabelige begivenheder eller undervisning samt levering af fjernundervisning.

Oversigt over afgørelser:

SKM2010.585.SR, SKM2013.12.SR

Moms på fast ejendom

Med virkning fra 1. januar 2011 skal der betales moms ved salg af nye bygninger med eventuel tilhørende jord samt byggegrunde. Salg af "gamle bygninger", grunde der ikke er byggegrunde og privates salg af fast ejendom, er fortsat fritaget for moms.

Skatterådet har i forbindelse med lovændringen truffet afgørelse i en række bindende svar vedrørende moms på salg af fast ejendom. I 2012 har særligt to områder været gennemgående temaer i Skatterådets bindende svar om moms på salg af fast ejendom. Det gælder for det første afgrænsningen af, hvornår der foreligger en byggegrund, og for det andet fastlæggelsen af praksis efter EU-domstolens dom af 15. september 2011 i de forenede sager, C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc.

"Byggegrund"

Definitionen på en byggegrund findes i bekendtgørelse til momsloven, § 39 c, hvorefter der ved en byggegrund i momslovens forstand, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Ifølge planlovens § 34 inddeles hele landet i zoner:

- Byzoner – områder der er udlagt til bymæssig bebyggelse, som byggeområder til bymæssig bebyggelse eller offentlige formål samt områder som i en lokalplan er overført til byzone
- Sommerhusområder – områder der er udlagt til sommerhusbebyggelse samt områder som i en lokalplan er overført til sommerhusområde
- Landzoner – de øvrige områder

Med en landzonetilladelse fra kommunalbestyrelsen kan der i landzone-områder bl.a. gives tilladelse til at opføre ny bebyggelse eller ændre i anvendelse af de eksisterende bygninger, jf. planlovens § 35. Der kræves ikke landzonetilladelse, jf. planlovens § 36, ved bl.a.

- byggeri, der er erhvervsmæssigt nødvendigt for den pågældende ejendoms drift som landbrugsejendom
- opførelse af garager, carporte, udhuse, drivhuse og lignende bygninger på højst 50 m², når disse opføres i tilknytning til enfamiliehuse/sommerhuse
- byggeri, der i bygningsreglement er fritaget for krav om byggetilladelse, og som etableres til brug for offentlige trafik-, forsynings- eller varslingsanlæg eller radio- og tv-modtagelse mv.

Planlovens zoneinddeling har været udgangspunkt for Skatterådets afgørelser, når det skal bestemmes, hvorvidt et areal er at anse som en byggegrund.

Det fremgår af Skatteministeriets vejledning fra december 2010 om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, at:

”Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne, sætter begrænsninger på udnyttelsen heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri. Definitionen på en byggegrund medfører, at arealer med status i kommuneplanen som såkaldt “perspektivareal” eller “rammebelagt areal”, der ikke muliggør opførelse af bygninger, som udgangspunkt ikke er omfattet af begrebet byggegrund. Salg af arealer i landzone, hvortil der gives landzonetilladelse med henblik på udstykning, der muliggør opførelse af bygninger, er således omfattet af momspligten. Salg af arealer i landzone, betinget af opnåelse af zone-tilladelse til byggeri, anses ligeledes for salg af en “byggegrund.”

I praksis har der i mange tilfælde været tvivl om hvorvidt, der var tale om en byggegrund. Skatterådet har derfor i en række bindende svar truffet afgørelse om, hvad der er omfattet af begrebet “byggegrund”.

Arealer i Landzone

- SKM2011.50.SR: Privatpersons salg af en tilstødende grund kan ske momsfrit. Ejendommen er beliggende i et landsbymiljø, og skal ifølge lokalplanen forblive i landzone, men er ifølge planen ikke et landbrugsareal. Grunden anses som en byggegrund jf. § 39 c i Bekendtgørelsen til momsloven, BEK nr. 663.
- SKM2012.241.SR vedrører en ejendom, hvor moderejendom ligger i byzone, men de til ejendommen hørende selvstændige jordstykker/matrikler i landzone. Der er ikke landbrugspligt på arealerne, og ejerne har ikke drevet landbrugsvirksomhed på ejendommen. Da de tilhørende selvstændige jordstykker/matrikler delvis er fredede eller ligger i strandbeskyttelsesområde, er disse ikke at anse som byggegrunde ved selvstændigt salg, idet jordstykkerne/matriklerne ikke er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.
- SKM2013.49.SR. Skatterådet bekræfter at der skal betales moms ved salg af et grundareal fra en landbrugsbedrift til brug for andet erhverv. Landbrugsbedriften frasælger et areal, der hidtil har været anvendt i forbindelse med den momspligtige drift. Ved salget bortfalder landbrugspligten og arealet kan i princippet bebygges, hvorfor arealet momsmæssigt anses som en byggegrund.

Arealer efter zoneskift fra Landzone til Byzone

- SKM2012.402.SR. Et investeringsselskabs aktiviteter er bl.a. ejerskabet til landbrugsjord, der udlejes samt fra 2012 og frem projektering og salg af byggegrunde. Selskabet har erhvervet 20 hektar i 2011. Lokalplan vedrørende udlægning af arealet til boligområde er vedtaget i november 2011. Selskabet udlejer arealet momsfrit til landbrugsformål. Salg af grunde, der har været momsfrit udlejet, anses som salg af driftsmidler i en momsfritaget virksomhed, og salget vil derfor være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 2. Der påregnes udstykket cirka 100 grunde til boligbebyggelse, og alle grundene vil efter udstykkningen fortsat være udlejet til landbrugsformål, indtil en egentlig byggemodning af området finder sted. Selskabet skal iværksætte byggemodning inden salget af grundene. Ifølge C-180/10 og C-181/10 anses byggemodning som 'mobilisering af midler', der gør at det pågældende selskab anses som en afgiftspligtig person, der handler i den egenskab. Idet byggemodningen foregår

efter at arealet har været moms frit udlejet, fandt Skatterådet, at selskabet med byggemodningen påbegynder en ny økonomisk udnyttelse af grundene, hvorfor salget af disse vil være momspligtigt.

- SKM2012.315.SR. En af ejerne af en landbrugsejendom bebor stuehuset, mens landbrugsjorden gennem en årrække har været udlejet til landbrugsformål. Udlejningen har været momsfritaget, og der har ikke været drevet momspligtig virksomhed. Der er i 2012 sket ændring af zonegrænserne, og en stor del af ejendommen er nu beliggende i byzone. Den del af landbrugsjorden, som kan bebygges, kan være omfattet af momspligt, da det anses som byggegrunde jf. BEK § 39 c. Men fordi ejerne har drevet momsfri økonomisk virksomhed med udlejning af landbrugsjorden, bliver salget momsfritaget jf. ML § 13, stk. 2.
- SKM2011.134.SR. Salg af to storparceller til et af ejeren 100 procent ejet anpartsselskab vil ikke være omfattet af momspligt, fordi de to grunde er erhvervet som en del af ejerens private ejendom. Parcellerne blev efter lokalplan overført fra landzone til byzone og skal efter planen anvendes til tæt-lav boligbebyggelse.

Arealer i Byzone

- SKM2012.263.SR. Enkeltmandsfirma driver handel med automobiler, og ejer foruden ejendommen hvorfra forretningen drives og privatboligen befinder sig, en ubebygget erhvervsgrund beliggende i byzone. Grunden blev erhvervet for at etablere oplagsplads til biler, når disse skulle klargøres til videresalg. Der er lagt stabilgrus på grunden og den er hegnet ind for at beskytte de oplagrede biler mod tyveri. Grunden anses som en byggegrund jf. BEK § 39 c, – ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som gør det muligt at opføre bygninger. Grunden har været anvendt til spørgers momsregistrerede automobilvirksomhed, idet grunden har været anvendt til opbevaring af biler, som spørger klargjorde til videresalg. Det er ikke afgørende for momspligten, om den pågældende person har køb og salg af fast ejendom som sin væsentligste aktivitet. Også enkeltstående transaktioner er omfattet af momspligten, når salget foretages af en afgiftspligtig person i den egenskab.

-
-
- SKM2012.319.SR. Skatterådet bekræfter, at salg af en byggegrund ikke kan medføre momspligt, når spørger i denne forbindelse ikke handler i egenskab af afgiftspligtig person. Spørger var et enkeltmandsfirma, der drev en landbrugsbedrift. Spørger købte en byggegrund beliggende i byzone med den hensigt at bygge en privat bolig. Spørger ændrede imidlertid sine planer, og planlagde derfor salg af byggegrunden i stedet. Det planlagte salg blev ikke anset for at være sket/ville ske indenfor sfæren af spørgers afgiftspligtige landbrugsbedrift. Ejeren anses for at udøve en indehavers almindelige ejendomsret, hvilket ikke i sig selv betragtes som økonomisk virksomhed, jf. sagerne C-180/10 og C-181/10.

Arealer i Sommerhusområde

- SKM2012.327.SR. Et legat ejer et feriehus, der stilles til rådighed for nuværende og tidligere beboere på et børnehjem. Legatet er ikke momsregistreret og driver ikke erhvervmæssig virksomhed med udlejning. Udstykning og salg af fire sommerhusgrunde blev ikke anset som momspligtig, idet legatet ikke blev anset som en afgiftspligtig person. Det var i sagen lagt til grund, at sommerhusgrundene var at anse som byggegrunde.
- SKM2012.338.SR. Skatterådet bekræfter, at et selskab ikke skal svare moms af en levering af en byggegrund, når leveringen udgør en indehavers udøvelse af sin ejendomsret og byggegrunden ikke har været anvendt i en afgiftspligtig virksomhed.

Perspektivarealer, Kommuneplaner, Lokalplaner

- SKM2010.807.SR. Skatterådet bekræfter, at når et mindre areal sælges af kommunen til sammenlægning med købers ejendom, og arealet har en så ringe størrelse, så det ikke kan bebygges selvstændigt, anses det ikke som salg af en momspligtig byggegrund. Det gælder uanset om arealet kan regnes med ved opgørelse af den tilladte bebyggelsesprocent på købers samlede ejendom eller ej. Endvidere bekræftes det, at arealer ikke anses som byggegrunde i momsmæssig henseende når

- arealet kun indgår i et perspektivområde i kommuneplanen
- når arealet i kommuneplanen er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser

- når arealet er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser og er omfattet af et forslag til en lokalplan.

- SKM2011.624.SR. Skatterådet bekræfter, at salg af én byggegrund på 446 m², der deles op i to, er at anse som salg af en momspligtig byggegrund. Den ene grund på 9 m² skal anvendes til en underjordisk pumpebrønd, og de resterende 437 m² tillægges naboejendommen. Det tillægges i afgørelsen vægt, at EU-domstolen overlader det til medlemsstaterne at definere begrebet ”en byggegrund” i momslovens forstand, og at begrebet ”en bygning” er en bred betegnelse i henhold til momsloven.

EU-domstolens domme

For at være omfattet af momslovens regler om moms på salg af fast ejendom, skal sælger være en momspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed. Den 15. september 2011 afsagde EU-domstolen en dom, som ændrede ved den hidtidige praksis for, hvornår der var tale om en momspligtig person.

Sag C-180/10 vedrørte Jaroslaw Slaby, som i 1996 i sin egenskab af privatperson erhvervede et areal, som i lokalplanen var klassificeret som landbrugsareal. Mellem 1996 og 1998 anvendte han arealet til landbrugsvirksomhed, men ophørte med denne virksomhed i 1999. I 1997 var lokalplanen blevet ændret, så det pågældende areal fra da af blev udlagt til bebyggelse med ferieboliger. Som følge af denne ændring udstykkede Jaroslaw Slaby arealet i 64 parceller, som han fra 2000 løbende påbegyndte at sælge til private.

Sag C-181/10 vedrørte ægteparret Kuc, der siden 1996 havde været ejere af en landbrugsbedrift. Frem til slutningen af 2006 anvendte de arealet til landbrugsvirksomhed med hesteopdræt og senere dyrkning af afgrøder til foder til deres dyr. Efter en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden i 2004 lod ægteparret Kuc sig momsregistrere, selv om deres bedrift ifølge dem selv var en del af deres private formue. Efter en ændring i lokalplanen, der betød, at det omhandlede areal fra da af blev udlagt til bebyggelse med boliger og forretninger, begyndte de, fra tid til anden og på ikke organiseret vis, at sælge dele af bedriften.

EU-domstolen har i sin dom lagt til grund, at arealerne i begge tilfælde var erhvervet uden momsfradrag, og at arealerne var udtaget af ejernes landbrugsvirksomheder og tilhørte ejernes personlige formue, inden de blev udstykket og solgt.

EU-domstolen udtaler følgende:

“En fysisk person, der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, som senere – som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er udtryk for personens vilje – er blevet omdannet til grundstykker beregnet til bebyggelse, skal, når vedkommende påbegynder salg af jordarealet, ikke anses for merværdiafgiftspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, såfremt salget indgår som led i forvaltningen af personens personlige formue.

Såfremt personen derimod med henblik på gennemførelse af salget aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder – som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138 – skal personen betragtes som udøvende »økonomisk virksomhed« i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en merværdiafgiftspligtig person.”

Derudover fremgår det af dommen, at “antallet af og omfanget af salg ikke i sig selv er afgørende” da betydelige salg også kan gennemføres af aktører, der handler som privatpersoner.

Endelig hedder det i dommen, at “den berørte [person] forud for overdragelsen har foranstaltet udstykning af grunden med henblik på at få en bedre samlet pris herfor, ikke i sig selv [er] afgørende, lige så lidt som det tidsrum, hvorover de omhandlede transaktioner spænder, eller størrelsen af de indtægter, som følger heraf. Samtlige disse omstændigheder kan nemlig indgå som led i forvaltningen af den berørte personlige formue.”

Dommen fra EU-domstolen har ændret praksis, blandt andet så antallet og omfanget af salg ikke længere er afgørende. Derimod skal det vurderes, om sælgeren med henblik på salget aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem ”mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder”. Som det udtrykkeligt fremgår af nogle af de bindende svar, så vil der i mange tilfælde være tale om, at den ændrede praksis har betydning for afgørelsens begrundelse, men ikke for om der skal betales moms eller ej.

Skatterådet har i en række bindende svar fastlagt praksis om moms på salg af byggegrunde og nye bygninger på baggrund af EU-domstolens dom, blandt andet i de nedenfor anførte.

- SKM2012.241.SR. Skatterådet bekræfter, at der ikke skal afregnes moms ved salg til tredjemand, når ejerne udstykker en bebygget parcel fra moderejendommen og sælger denne, idet det vedrører salg af en gammel bygning. Hvis sælgerne nedriver bygningen før salget, vil dette vedrøre salg af en byggegrund. Skatterådet finder imidlertid heller ikke, at et salg i den konkrete situation vil blive omfattet af momspligt, fordi det kun vedrører salg af en enkelt ejendom. Sælgerne vil derfor ikke blive anset som afgiftspligtige personer. Begrundelsen er som følge af EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-180/10, Slaby og C-181/10, Kuc, en ændring i forhold til de begrundelser, der hidtil er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser på området for salg af privatpersoners byggegrunde.
- SKM2012.242.SR Skatterådet bekræfter, at et investeringsselskab kan sælge en grund uden moms, når det oprindelige hus er erhvervet med henblik på udlejning, men efterfølgende er blevet revet ned. Ved salg af grunden anses selskabet ikke for at handle i egenskab af afgiftspligtig person, selvom nedrivning anses at være mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. Det er tillagt vægt, at der kun vil ske salg af en enkelt ejendom, og at et enkeltstående salg ikke opfylder kriteriet om indtægter af en vis varig karakter, ligesom det er tillagt vægt, at hverken selskabet eller dets hovedaktionær udøver aktiviteter, der er omfattet af moms-

loven, og ikke tidligere har udøvet virksomhed vedrørende ejendomssalg mv. Begrundelsen er, som følge af EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-180/10, Slaby og C-181/10, Kuc, en ændring i forhold til de begrundelser, der hidtil er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser på området for salg af byggegrunde.

- SKM2012.265.SR. Spørger vil udstykke tre grunde fra sin private ejendom. Spørger driver i øvrigt ikke selvstændig økonomisk virksomhed. Skatterådet bekræfter, at udstykning og salg af tre byggegrunde ikke er udøvelse af selvstændig økonomisk virksomhed, idet spørger ikke tager aktive skridt til udnyttelse af den faste ejendom, hvorfor spørger handler i egenskab af privatperson og således ikke er momspligtig af salg af tre byggegrunde. I afgørelsen præciseres det, at antallet og omfanget af salg ikke i sig selv er afgørende for om man handler som en afgiftspligtig person, ligesom det, at ejeren forud for overdragelsen har foranstaltet udstykning af grunden for at få en samlet set bedre pris herfor, heller ikke er af afgørende betydning, når det skal vurderes om sælger er en afgiftspligtig person. Denne afgørelse ændrer Skatterådets hidtidige praksis vedr. privatpersoners salg af byggegrunde, som følge af EU-domstolens afgørelse om Slaby og Kuc i de forenede sager C-180/10 og C-181/10.
- SKM2012.316.SR. Skatterådet bekræfter, at spørgerne som er privatpersoner, ikke er momspligtige af salget af fire byggegrunde, selvom de forestår byggeomodning af de fire grunde inden de sælges. Uanset at spørgerne byggermodner byggegrundene, så foregår det ikke over en tilstrækkelig periode til, at spørgerne kan anses som afgiftspligtige personer ved salget. Indstillingen er en ændring af hidtidig praksis fra Skatterådet vedrørende salg af byggegrunde. Den ændrede praksis tager udgangspunkt i EU-dommen i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc.
- SKM2012.318.SR. Skatterådet bekræfter, at et selskab under konkurs ikke anses for at handle i egenskab af afgiftspligtig person, når det sælger et grundstykke, hvorfor salget kan ske momsfrit. Ved vurdering af sagens faktiske omsætteligheder er det lagt til grund, at selskabet i realiteten ikke udøver økonomisk virksomhed med køb og salg af fast ejendom, eller indgår i en koncern,

der gør det. Idet det pågældende grundstykke ikke har indgået i selskabets momspligtige udlejningsforretning, ses salget heraf at være en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret, der ikke i sig selv kan betragtes som økonomisk virksomhed, jf. de forenede sager C-180/10, Slaby og C-181/10, Kuc.

- SKM2012.319.SR. Skatterådet bekræfter, at salg af en byggegrund ikke kan medføre momspligt, når spørger i denne forbindelse ikke handler i egenskab af afgiftspligtig person. Afgørelsen begrundes med, at købet og det planlagte salg ikke anses for at være sket/ville ske indenfor sfæren af den afgiftspligtige landbrugsdrift, endvidere ses spørger ikke i forbindelse med gennemførelse af salget at udøve økonomisk virksomhed, fordi spørger ikke aktivt tager skridt til at mobilisere midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder for at opnå indtægter af en vis varig karakter. Ved salg af grundstykket udøver spørger således en indehavers almindelige ejendomsret, hvilket ikke i sig selv betragtes som økonomisk virksomhed, jf. sagerne C-180/10 og C-181/10. Det er ved indstillingen tillagt vægt, at spørger ikke driver næring med køb og salg af fast ejendom.
- SKM2012.327.SR Skatterådet bekræfter, at spørger ikke anses for at handle i egenskab af afgiftspligtig person, når det sælger fire parceller, hvorfor salget kan ske momsfrit. Det er ved vurdering af sagens faktiske forhold tillagt vægt, at spørger ikke tidligere har solgt fast ejendom eller planlægger dette fremover, samt at de fire parceller er blevet udstykket samtidigt. Endvidere kan en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv betragtes som økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. de forenede sager C-180/10, Slaby og C-181/10, Kuc. Med samme begrundelse bekræfter Skatterådet ligeledes, at det ikke vil forårsage et andet svar, hvis spørger sælger en grund ad gangen til samme køber eller forskellige købere. Endelig bekræfter Skatterådet med samme begrundelse, at det ikke vil forårsage et andet svar, hvis spørger sælger tre af grundene inden for en overskuelig tid, og den sidste grund langt ude i fremtiden.

-
-
- SKM2012.338.SR. Skatterådet bekræfter, at et selskab ikke skal svares moms af en levering af en byggegrund, når leveringen udgør en indehavers udøvelse af sin ejendomsret og byggegrunden ikke har været anvendt i en afgiftspligtig virksomhed. Denne afgørelse er en ændring i forhold til Skatterådets hidtidige praksis, som nu ændres som følge af de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, hvorefter en ejers udøvelse af sin ejendomsret, ikke i sig selv er udøvelse af økonomisk virksomhed.
 - SKM2012.402.SR. Skatterådet bekræfter, at der skal betales moms af salg af ca. 100 byggegrunde, som spørger byggemodner inden salget. Skatterådet konstaterer, at uanset at spørger har udlejet byggegrundene momsfrit som landbrugsjord efter udstykningen, kan han ikke sælge byggegrundene momsfrit. Dette skyldes, at spørger med henblik på gennemførelse af salget ved at byggemodne grundene aktivt har 'taget skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrundene gennem "mobilisering af midler"', som normalt anvendes af en professionel. Spørger begynder således en ny økonomisk udnyttelse af grundene, når spørger byggemodner grundene. Spørger anses for at agere som en afgiftspligtig person i og med at spørger mobiliserer midler, i lighed med, hvad der fremgår af EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, i præmis 39. Det fremgår af denne præmis, at man anses som en afgiftspligtig person "såfremt den berørte aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit". Ligeledes fremgår det af præmis 40, at: "sådanne aktive skridt kan bl.a. bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejde på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler."
 - SKM2012.510.SR Skatterådet bekræfter, at spørger, ud fra en samlet konkret vurdering, ikke anses for at agere som en afgiftspligtig person ved salg af en byggegrund, idet spørger havde købt byggegrunden for at opføre en privat bolig, og ved salget udøver spørger en "indehavers udøvelse af sin ejendomsret". Uanset at spørger driver virksomhed med salg og udvikling af fast ejendom, agerer han således ikke, ved dette ejendomssalg, som en afgiftspligtig person.

Regelgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift: (---)

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

- a) levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord
- b) levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund

Bekendtgørelse til momsloven § 39 c

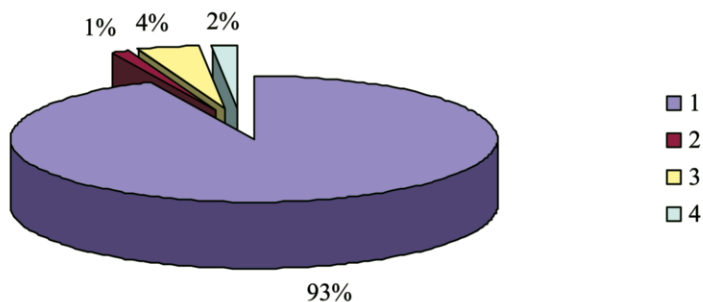
Ved en byggegrund i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 39a, stk. 1.

Afgørelser

SKM2010.807.SR, SKM2011.50.SR, SKM2011.134.SR, SKM2011.624.SR, SKM2012.241.SR, SKM2012.242.SR, SKM2012.263.SR, SKM2012.265.SR, SKM2012.315.SR, SKM2012.316.SR, SKM2012.318.SR, SKM2012.319.SR, SKM2012.327.SR, SKM2012.338.SR, SKM2012.402.SR, SKM2012.510.SR, SKM2013.49.SR

Statistik

Procentvis fordeling af sager (undtagen genoptagelsessager) afgjort af Skatterådet i 2012



I diagrammet er genoptagelse af ejendomsvurderinger ikke medtaget.

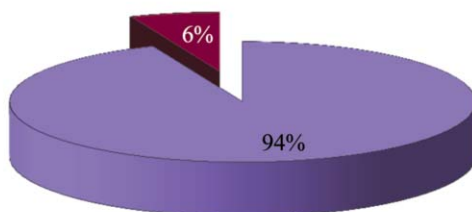
Skatterådet har i 2012 behandlet i alt 2.721 sager. Skatterådet har ekstraordinært behandlet et meget stort antal sager (2.408 sager) vedrørende genoptagelse af ejendomsvurderinger.

		2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	Bindende svar	609 (470)*	417	312	358	364	291
2	Bevillings- og dispensationssager	70	41	13	5	7	4
3	Regler, satser og anvisninger	22	13	11	15	13	13
4	Andre sager	14	9	13	11	0	5
5	Revisions- og pålægssager	15	24	8	20	993	2.408**
	I alt	730	504	357	409	1.377	2.721

* I denne kategori var der 139 identiske sager.

** Hovedparten af disse sager (2.408) vedrører genoptagelse af ejendomsvurderingerne som følge af at beregningspraksis vedrørende kommunale ejendomsskatter i relation til fradrag i grundværdien for forbedringer ikke var lovmedholdig og at Folketinget i december 2010 vedtog en ændring af lov om kommunal ejendomsskat.

Procentvis fordeling af de 4.631 bindende svar der er afgivet af Skatterådet (291) og af SKAT (4.340)



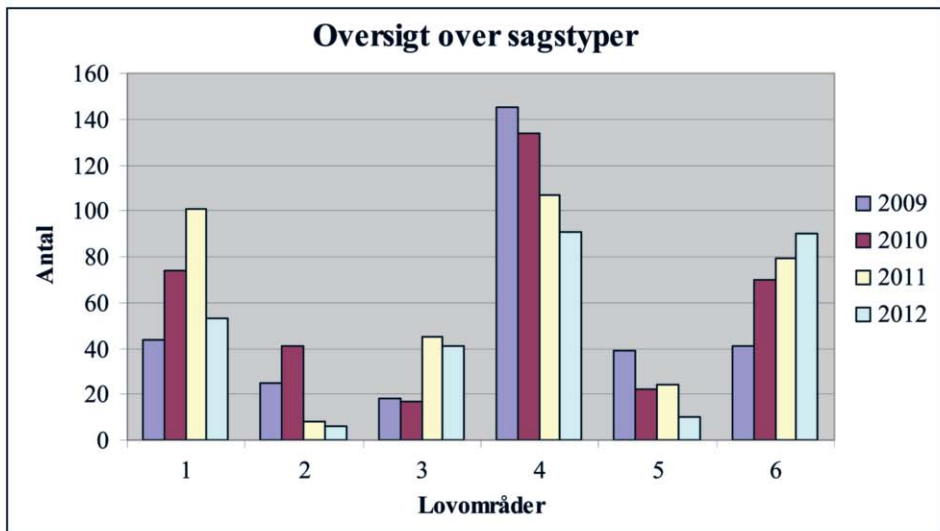
Der er i 2012 afgivet bindende svar i 4.631 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 291 sager, svarende til 6 % af sagerne og SKAT 4.340 sager, svarende til 94 % af sagerne.

	2005/2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Sager om bindende svar	7.053	6.079	6.137	4.837	4.515	4.448	4.631
- Heraf behandlet af Skatterådet	644	609 *	417	312	358	364	291
- Heraf behandlet af SKAT	6.409	5.470	5.720	4.525	4.157	4.084	4.340

* Heraf er der 139 identiske sager.

Det ses, at der er sket et fald fra 2011 til 2012 i den procentvise fordeling mellem bindende svar afgivet af SKAT og bindende svar afgjort af Skatterådet.

Behandlet i %	2005/2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
- af Skatterådet	9	10	7	6	8	8	6
- af SKAT	91	90	93	94	92	92	94



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar, som Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2009 - 2012.

Eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2012:

Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1 Personbeskatning og personalegoder	53	Fx sager om LL § 33A, arbejdsudleje, personalegoder f.eks. sager om sundhedsordninger og fri bil, pensionsordninger.
2 Multimediebeskatning	6	Fx sager om fastlæggelse af personkreds, hvad der er et multimedie og rådighedsbegrebet
3 Erhvervsforhold	41	Fx sager om fradrag og afskrivninger vedrørende vedvarende energianlæg, vindmøller og solcelleanlæg, sager vedrørende selvstændige ctr. lønmodtagere, virksomhedsskatteordningen.
4 Selskabs- og aktionærforhold	91	Fx sager om omstrukturering, spaltning, fusion, vedtægtsændringer, herunder ændring af aktieklasser, fast driftssted, udbytter, kvalifikation af investeringsselskaber, rette indkomstmodtager, KGL tonnageskatning.
5 Ejendomsafståelse	10	Fx sager om genanbringelse, ekspropriation, parcelhusreglen i EBL, KSL § 33 C.
6 Moms og afgifter	90	Fx sager om moms på salg af byggegrunde, fedtafgift, solceller og elafgiftsloven, solceller og økonomisk virksomhed. Tilskud, OPP-projekter, kunstig befrugtning.

Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2012 er følgende:

Kvartal	1. kvartal 2012	2. kvartal 2012	3. kvartal 2012 *	4. kvartal 2012	Hele 2012
Antal sager	76	85	47	83	291
Behandlet indenfor 3 mdr.	21 %	20 %	4 %	14 %	16 %
Behandlet indenfor 5 måneder	50 %	50 %	26 %	40 %	43 %
Behandlet indenfor 6 måneder	55 %	66 %	45 %	59 %	58 %
Behandlet indenfor 9 måneder	80 %	82 %	79 %	90 %	84 %
Behandlet indenfor 12 måneder	93 %	93 %	87 %	98 %	94 %

* Skatterådet har mødefri i juli, hvorfor der i 3. kvartal 2012 alene har været afholdt 2 møder i Skatterådet.

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en Skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2007 på 164 dage
- 2008 på 151 dage
- 2009 på 180 dage
- 2010 på 181 dage
- 2011 på 178 dage
- 2012 på 179 dage

SKAT vil også i 2013 have fokus på sagsbehandlingstiden for anmodninger om bindende svar der skal behandles af Skatterådet.

Sager påklaget til Landsskatteretten

Tabellen viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2005/2006 - 2012 er påklaget til Landsskatteretten.

	2005/2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Antal sager	335	609	417	312	358	364	291
Antal påklager	14	26	15	10	19	8	9
Påklager i %	4,2 %	4,3 %	3,6 %	3,2 %	5,3 %	2,2 %	3,1 %

Tabellen viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 91 af de i alt 101 sager, der i perioden 2005/2006 - 2012 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06 - 2012	Kendelse fra Landsskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	101	91	10
%	100 %	90 %	10 %

Tabellen viser, at i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de 91 sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i. perioden 2005/06 - 2012

	Antal Landsskatteretskendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal sager	91	22	4	61	4
Andel i %	100 %	24,2 %	4,4 %	67,0 %	4,4 %

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



ISBN 978-87-7121-643-1 Tryk Rosendahls-Schultz Grafisk
