



SKATTEMINISTERIET

2010



Indhold

- 5 En ny formands tanker
- 11 Beskatning af personalegoder
- 23 Den nye koncerndefinition og sambeskatning
- 33 Omvendte juletræer – en værnsregel
- 44 Grænsehandel – fjernsalg
- 51 EU og moms ved salg af fast ejendom
- 58 Statistik
- 63 Oversigt over Skatterådets medlemmer

En ny formands tanker

v/formand for Skatterådet, direktør cand. jur., Hanne Søgaard Hansen

Hanne Søgaard Hansen er med virkning fra 1. november 2010 udnævnt som ny formand for Skatterådet. Hanne Søgaard Hansen beskriver i denne artikel en ny formands tanker og overvejelser om Skatterådets arbejde og betydning.

Indledning

Citat: *Da en sag kan ses fra flere sider, vil jeg bede tilhørerne om at sætte sig i en rundkreds. Storm P.*

Skatterådet blev etableret i 2005 som led i den strukturreform, der betød en sammenlægning af de kommunale og statslige skatte- og inddrivelsesmyndigheder. Skatterådet erstattede Ligningsrådet.



Hanne Søgaard Hansen

Skatterådet er et kollegialt lægmandsorgan, der består af 19 medlemmer. Folketinget vælger seks medlemmer, og skatteministeren udvælger tretten medlemmer, herunder formanden og næstformanden. De medlemmer, ministeren udnævner, er primært repræsentanter fra de store brancheorganisationer.

Skatterådet bistår SKAT ved forvaltningen af

- lov om vurdering af landets faste ejendomme
- lovgivningen om skatter og afgifter, bortset fra lovgivning om told.

Skatterådets primære arbejdsområde er behandlingen af principielle anmodninger om bindende svar. Herudover har Skatterådet blandt andet følgende kompetencer:

- Ændre åbenbart ulovlige afgørelser, der er truffet af et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn.
- Foretage eller ændre en ejendomsvurdering efter udløbet af de almindelige frister på 3 år.
- Fastsætte skønssatser, for eksempel satsen for befodringsfradraget.

Bindende svar

Ved et bindende svar får en skatteyder klarlagt den skattemæssige virkning af en disposition, som han har foretaget eller tænker på at foretage. Der kan også gives bindende svar om virkningen for andre af en disposition, som skatteyderen påtænker at foretage.

Et bindende svar binder skattemyndigheden, når myndigheden til sin tid ved selve ligningen skal tage stilling til den gennemførte disposition.

Bindende svar spiller i dag en betydelig rolle. Der indgives årligt ca. 5 – 6.000 anmodninger om bindende svar, så det er tydeligt, at både de enkelte skatteydere og deres rådgivere har taget muligheden for bindende svar til sig, ligesom anmodning om bindende svar indgår som en helt naturlig del af en rådgivers ydelser til sin klient.

Skatterådet afgiver 300 – 400 bindende svar om året. Resten af de bindende svar afgiver SKAT.

Skatterådet afdækker minefelter og inspirerer lovgiver

I henhold til skatteforvaltningsloven skal visse typer af anmodninger om bindende svar forelægges Skatterådet til afgørelse, fordi de har principiel betydning. Det står direkte i loven, at sager, som vedrører et større antal skatteydere, større økonomiske værdier, fortolkning af ny lovgivning eller EU-retlige spørgsmål af væsentlig rækkevidde, eller som i øvrigt har påkaldt sig eller er egnet til at påkalde sig betydelig offentlig interesse, skal forelægges Skatterådet.

Der skal dog altid være tale om et vist element af fortolkningstvivil i sagerne. Det er ikke meningen, at Skatterådet skal tage stilling til sager, hvor der allerede er en fast administrativ praksis.

Når Skatterådet skal behandle denne type sager, er Skatterådet ofte Skatteministeriets juridiske frontlinje, hvor de nyeste tendenser og dispositioner på skatte- og afgiftsområdet første gang bliver præsenteret. Skatterådet får som de første lejlighed til at bekendtgøre sin opfattelse af de skattemæssige konsekvenser, herunder opfattelsen af lovgivningen vedrørende de nyeste tendenser.

Skatterådet er endvidere med til at sikre, at afstanden mellem udformning af loven og praksis bliver kortere. Skatterådet kan således give feedback til lovgivningsprocessen og på den måde være med til at sikre den nødvendige helhed i lovgivningen, men også være en kilde til at lovgiver arbejder med forbedringer og lovændringer.

Et aktuelt eksempel på denne feedbackproces er den netop indgåede politiske aftale om en beløbsgrænse på 1.000 kr. for smågaver fra arbejdsgiver. Samtidig er det stillet i udsigt, at indberetningspligten for smågaver lempes. Skatterådet måtte på baggrund af de gældende regler træffe nogle afgørelser, som blev opfattet som nidkære af omverdenen, og som gav anledning til administrativt bøvl. Det har fået politikerne til at løsne op i loven, så praksis forhåbentlig fremover kan føles fair og rimelig enkel at administrere.

Et andet eksempel er lov nr. 254 af 30. marts 2011, der blandt andet justerer fusionskatteloven.

Skatterådet kom i SKM2010.772.SR frem til, at en lodret fusion mellem et dansk holdingselskab og et moderselskab i et andet EU-medlemsland med sidstnævnte selskab som fortsættende selskab skal betragtes som en udlodning af likvidationsprovenu, der skal behandles efter de almindelige regler om beskatning af udbytte til udenlandske selskaber. Hvis der var begrænset skattepligt af udbyttet, skulle det danske selskab indeholde udbytteskat.

I SKM2010.782.SR kom Skatterådet i en tilsvarende sag til det modsatte resultat. I den seneste afgørelse fandt Skatterådet ikke, at fusionen kan medføre likvidationsbeskatning af det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra a. Skatterådet fandt, at selskaberne har retskrav på at anvende fusionskatte-lovens § 15, stk. 4, når selskaberne opfylder betingelserne herfor. Landsskatte-retten har senere ændret den første afgørelse, så resultatet stemmer overens med den anden afgørelse, jf. SKM2011.159.LSR.

Skatteministeren fandt, at Skatterådets fortolkning i SKM2010.782.SR medførte, at det værn – som skal hindre, at udbytter strømmer til skattelylande – reelt var uden indhold. Skatteministeren foreslog derfor en justering af området, så det udenlandske moderselskab bliver begrænset skattepligtigt af »likvidationsprove-nuet« som udbytte, når udbyttebeskatningen ikke skal frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Krav til Skatterådets afgørelser

Citat: Når jeg arbejder med et problem, tænker jeg aldrig på skønhed. Jeg tænker kun på at løse det. Men når jeg er færdig, ved jeg, at hvis løsningen ikke er smuk, er den forkert. R. Buckminster Fuller

Skatterådets bindende svar og den retsopfattelse, der kommer til udtryk her, vil blive fulgt af myndighederne ved deres administration ikke blot af den konkrete disposition, der er omfattet af det bindende svar, men også for andre tilsvarende sager. Af samme grund offentliggøres Skatterådets afgørelser som alt overvejende hovedregel, således at også andre skatteydere kan få viden om retsopfattelsen på et nyt eller ændret lovområde.

Da Skatterådets bindende svar således fastlægger skattemyndighedernes administration af skatte- og afgiftslovgivningen, stiller det nogle høje kvalitetskrav ikke blot til den forberedende sagsbehandling af de bindende svar, men også til indholdet og fremstillingen af de bindende svar.

Jeg er derfor først og fremmest meget glad for den høje prioritet, som Skatteministeriet har givet Skatterådet. Skatterådssekretariatet har således som sin opgave at betjene Skatterådet, og det gør de med meget stor dygtighed og indsigt.

Jeg lægger stor vægt på anvendelsen af jus i Skatterådets afgørelser. Når jeg skal tage stilling til indstillingen til et bindende svar, anlægger jeg ofte den betragtning ”Kan Skatteministeriet vinde sagen i Højesteret?”.

Men naturligvis spiller også andre hensyn end ”ren og skær jus” ind ved min bedømmelse af en indstilling til et bindende svar.

For det første er det vigtigt for mig, at afgørelsen er forståelig, herunder at den vil vinde almindelig accept. Der skal derfor altid være et element af sund fornuft i en afgørelse, medmindre lovgivningen spænder ben for fornuften.

For det andet skal afgørelsen opleves som rimelig. Giver de juridiske rammer således mulighed for flere afgørelser, bør den rimelige løsning vælges.

For det tredje skal en afgørelse være til at administrere både for skatteyder og for skattemyndighederne.

For det fjerde skal afgørelsen være i tråd med andre afgørelser på området. Det er således vigtigt for mig, at der henvises til andre afgørelser, og at essensen af disse afgørelser indgår i grundlaget for vurderingen og begrundelsen for den pågældende afgørelse. Der skal med andre ord være ”en rød tråd” gennem praksis.

For det femte må det indgå som et element i vurderingen af afgørelsen, om skatteydernes motiver er forretningsmæssige, eller om der er tale om særlige arrangementer med det ene formål at slippe billigere i skat.

Det er af alle disse grunde vigtigt for mig som formand for Skatterådet, at det bindende svar i en sag ”fremstår som smukt”, jævnfør ovenstående citat. Er den retsopfattelse, der kommer til udtryk i det bindende svar ikke ordentlig og fornuftig både for skatteyder og for skattemyndighederne, er der ikke tale om en korrekt afgørelse.

Lynafløder

Wikipedia: *En lynafleder er en anordning, som placeres på taget af en bygning for at beskytte den mod de skader lynnedslag kan forårsage. Lynet ledes ned til en jordleder, som spreder ladningen ud i jorden. Lynaflederen blev første gang konstrueret i 1752 af Benjamin Franklin.*

På samme måde som en lynafleder kan hæmme eller dæmpe skaderne af et lynnedslag, på samme måde kan Skatterådet være en lynafleder for en skatteminister og for skatteadministrationen.

Som eksempler på dette kan nævnes Skatterådets mulighed for at udfylde loven med mere skematiske regler. Julegavepraksis er et godt eksempel på dette. Med Skatterådets mangeårige praksis om, at en arbejdsgiver kan give sine medarbejdere en skattefri tingsgave til en værdi af p.t. op til 700 kr., selv om alle gaver efter statsskatteloven er skattepligtige, har Skatterådet (eller det tidligere Ligningsråd) fundet en let administrerbar og alment accepteret praksis på dette område.

Med Skatterådets sammensætning kan den bredest mulige opbakning til fortolkningen af ny lovgivning sikres. Skatterådet har udstukket retningslinjerne i en lang række sager, hvor loven har været tavs, og Skatterådet derfor har måttet tage over. Det gælder for eksempel i den alenlange række af multimedieafgørelser, som med sin detalrigdom langt overstiger, hvad en lovgiver kan skrive om. Som et af de nye eksempler kan også nævnes moms på fast ejendom, hvor praksis er udmøntet af Skatterådet.

Fremtiden

Det er mit håb, at Skatterådet også fremover kan have respekt om sine afgørelser, og at de opleves som velbegrundede og rimelige, også selv om skatteyder ikke hver gang i de konkrete sager kan få det ønskede svar. En ting er sikkert, og det er, at der fra Skatterådskontoret, fagkontorerne og rådsmedlemmerne lægges mange kræfter i at undersøge, vurdere og træffe afgørelse i sagerne.

Beskatning af personalegoder

Pr. 1. januar 2010 trådte nye indberetningsregler i kraft. Arbejdsgiver skal indberette de fleste personalegoder til SKAT. Selvom der ikke er ny lovgivning vedrørende personalegoder, har indberetningspligten fået arbejdsgivere til i stort omfang at indgive anmodninger om bindende svar på beskatning af personalegoder. Anmodningerne har især drejet sig om madordninger på arbejdspladsen, sundhedsydelser samt arbejdsgivers betaling for medarbejderes deltagelse i motionsløb.

Personalegoder

Et personalegode defineres som et formuegode af pengeværdi, der ydes som led i arbejdsaftaler i en anden form end penge.

Et personalegode er som udgangspunkt skattepligtigt og skal derfor beskattes som indkomst fra arbejdsgiveren.

Der er en række undtagelser til udgangspunktet om, at personalegoder er skattepligtige, blandt andet den såkaldte personaleplejefritagelse. I henhold til denne beskattes goder uden væsentlig økonomisk værdi under visse betingelser ikke. Det er for eksempel goder, der ydes på arbejdspladsen som led i almindelig personalepleje såsom kaffe-, kantine- og kunstordninger eller lignende. Udgiften til ydelserne må heller ikke kunne henføres på de enkelte medarbejdere.

Arbejdsgivers helt eller delvise betaling af mad til de ansatte

I 2010 fik Skatterådet forelagt en række anmodninger om bindende svar på den skattemæssige behandling af arbejdsgiverens udgifter til mad til de ansatte.

Udgifter til mad er et privat anliggende, og det indebærer, at arbejdsgiverens betaling af en ansats kost som udgangspunkt er skattepligtig for den ansatte. Værdien af fri kost skal sættes til markedsværdien, jf. ligningslovens § 16, stk. 3.

For visse lønmodtagergrupper, hvor kost og logi er en naturlig del af lønnen, har Skatterådet fastsat vejledende satser for værdien af fri kost og logi. I bekendtgørelse nr. 1487 af 10. november 2009 om værdiansættelse af fri kost og logi, der gælder for indkomståret 2010, er værdien for køkken- og serveringspersonale, private sygeplejersker, sygehuspersonale, som bor uden for sygehuset, der alene modtager fri kost, sat til 70 kr. pr. dag for fuld kost. For delvis kost, normalt 2 måltider, sættes værdien til 60 kr. pr. dag, og for 1 måltid sættes værdien til 35 kr. pr. dag.

- SKM2010.581.SR I denne sag afgjorde Skatterådet, at en skål salat eventuelt med et stykke fløde serveret uden betaling til sygeplejersker og læger på deres nattevagt på et sygehus ville udløse beskatning af 35 kr. i overensstemmelse med de ovennævnte takster. I sagen var der tale om mad, der var leveret til afdelinger i portioner, hvor portionernes antal var afhængige af antallet personer, der den pågældende nat havde vagten på afdelingen. Levering af individuelle portioner indebærer, at den enkelte medarbejder skulle melde sig til ordningen. På den måde mistede ordningen en karakter af almindelig personalepleje, idet der ikke længere var tale om en ordning, hvor salaten var stillet til rådighed for alle på arbejdspladsen. I konsekvens heraf vurderede Skatterådet, at bespisning i form af en skål salat skulle betragtes som et måltid og skulle beskattes efter bekendtgørelsen, det vil sige 35 kr. for et måltid.



De vejledende satser gælder typisk ikke for ansatte, hvor spisning indgår i en pædagogisk spisetræning. Den pædagogiske spisetræning går ud på, at de ansatte spiser sammen og får den samme mad, som de personer, de spisetræner med. Hvis sådanne ansatte får fri kost, er udgangspunktet, at der er tale om et skattepligtigt gode, og at værdiansættelsen skal ske med udgangspunkt i markedsværdien.

I praksis er sådanne ansatte dog sjældent skattepligtige af fri kost, fordi beskatning forudsætter, at der er tale om, at de ansatte får et egentligt måltid af arbejdsgiveren. I de tilfælde, hvor de ansatte blot får smagsprøver eller overskydende mad sammen med de personer, de spisetræner med, er der ikke tale om et egentligt måltid, og de ansatte vil derfor ikke være skattepligtige af det. Tilsvarende gælder, hvis de ansatte har en egentlig tjenstlig forpligtelse som led i pædagogisk spisetræning til at spise sammen med de personer, de spisetræner med. Kun i de tilfælde, hvor en arbejdsgiver indkøber særskilt mad til de ansatte, og der ikke er en egentlig tjenstlig pligt til at spise med de personer, der spisetrænes med, kan de ansatte være skattepligtige af fri kost.

- SKM2010.580.SR. I denne sag konkluderer Skatterådet, at de ansatte i kommunens daginstitutioner vil blive beskattet af værdien af fri kost, når de deltager i spisning med børnene som en del af deres arbejde, og hvor der ikke betales for det pædagogiske måltid, eller hvor der alene betales for råvareprisen. Sagen drejede sig om, at de ansatte spiste sammen med børnene, og hvor der enten blev produceret eller købt ekstra mad til de ansatte. Den forøgede egenproduktion eller det forhøjede køb var således afhængigt af størrelsen af personalet. Dernæst var der ikke tale om tjenestepligt eller arbejdspligt, som det var tilfælde i sager SKM 2006.275.SR og SKM2009.694.SR, selv om spisningen skulle bruges som et pædagogisk redskab, hvor de ansatte fungerer som rollemodeller. Skatterådet har således konkluderet, at de ansatte skulle beskattes af værdien af fri kost, det vil sige måltidernes markedspris, eventuelt fratrukket råvareprisen, såfremt disse allerede var betalt.

Skatteministeriet har i SKM2010.162.SKAT fastlagt vejledende værdier for måltider i personalekantineordninger, som arbejdsgiveren yder tilskud til. Formålet er at fastlægge et niveau for, hvilken pris de enkelte medarbejdere mindst skal give

for almindelig gængs kantine mad for at kunne være sikre på at undgå at blive beskattet af det gode, tilskuddet repræsenterer. Det er angivet, at hvis kantinen serverer standardmad og -drikke, hvor medarbejderen betaler 15 kr. uden drikkevarer og 20 kr. inklusive drikkevarer, betragtes måltidet som værende uden væsentlig værdi, og medarbejderen beskattes ikke.

Skatterådet har anvendt disse retningslinjer i følgende sag:

- SKM2011.103.SR. Sagen vedrørte en virksomhed, der ikke havde sin egen kantine, hvilket indebar, at virksomheden ønskede at købe mad hos et eksternt firma. Prisen for en kuvert var 56 kr., hvor de første 28 kr. skulle betales af medarbejderen, mens virksomheden betalte de resterende 28 kr. Frokostmåltidet blev leveret i portioner, og portionernes antal var afhængigt af antallet medarbejdere, der var på arbejde. Skatterådet lagde vægt på, at de ansatte inden leveringen ikke havde mulighed for at vælge et bestemt, individuelt sammensat måltid, og at der var tale om almindelig mad. I konsekvens heraf skulle de ansatte ikke beskattes af tilskud, der var ydet af virksomheden.

Arbejdsgiverbetalte sundhedsudgifter

Skatterådet har i 2010 behandlet en del anmodninger om bindende svar på beskattningen af arbejdsgiverbetalte sundhedsydelse. Dette må ses som et udtryk for, at der generelt er stor interesse fra arbejdsgiveres side for at tilbyde sundhedsydelse som personalegoder, da det er attraktivt at kunne tilbyde en arbejdsplads med fokus på sundhed.

I ligningslovens § 30 er der skattefrihed for arbejdsgiverbetalte sundhedsydelse, som sker i henhold til lægehenvielse. I ligningslovens § 30, stk. 3 og 4, er der opstillet en række betingelse, for at sundhedsydelse er skattefrie for medarbejderne. I henhold til stk. 3 skal udgiften afholdes som led i arbejdsgivers generelle personalepolitik for alle virksomhedens medarbejdere. Efter stk. 4 skal der foreligge en lægehenvielse til den pågældende behandling.

I de anmodninger om bindende svar, der har været forelagt Skatterådet, har der været stor forskel på hvordan udbydere sammensætter sundhedsydelse.

Derfor er der afgivet bindende svar om både sundhedsydelse, der er skattepligtige, og om sundhedsydelse, der er skattefrie for arbejdstagerne.

Skatterådet har afgivet følgende bindende svar om sundhedsydelse, der er anset for skattefrie efter ligningslovens § 30:

- SKM2010.583.SR. Skatterådet nåede frem til, at det, at medarbejderne i sagen bliver modtaget af en læge, indebærer, at kravet om en lægehenvielse må anses for at være opfyldt i sagen.
- SKM2010.583.SR. Virksomheden A A/S's medarbejders benyttelse af selskabet B ApS's vagtlægekoncept kan ske skattefrit, idet Skatterådet vurderede, at konceptets omfang ligger inden for den lægefagligt begrundede behandling af medarbejderen ved sygdom eller ulykke. Det nævnes i ligningslovens § 30 A, om at betaling af arbejdstagerens behandling hos speciallæger og ambulatorier mv. kan ske skattefrit for arbejdstagerne, såfremt arbejdstagerne er henvist til disse speciallæger og ambulatorier med videre af læger fra B ApS.
- SKM2011.73.SR. Medarbejdere, der bliver diagnosticeret hos en privat praktiserende speciallæge gennem det i sagen omhandlede tilbud, vil ikke være skattepligtige af værdien af diagnosticering.

De sundhedsydelse, som Skatterådet har anset for at være skattepligtige, har været bistand fra en koordinator i forbindelse med diagnosticering og behandling i det offentlige regi af medarbejderen; deltagelse i et satspuljeprojekt om sundhed, der blandt andet består af motion i eksterne motionslokaler og madlavningskurser, og en omfattende ordning, der indeholder måling af blodprocent, undersøgelse af lungefunktionen, objektiv undersøgelse, generel undersøgelse af kroppen herunder øje- og øreundersøgelse, konditest, urinprøve for at undersøge tilstedeværelse af sukker og kernestoffer, EKG i hvile, urinprøve, blodprøve, der måler prostata antigen, arbejds-EKG, synstest, høreprøve med mere. Skatterådet har blandt andet afgivet følgende bindende svar om sundhedsydelse, der ikke blev anset for skattefrie efter ligningslovens § 30:

- SKM2011.62.SR. Ordningen var ikke omfattet af ligningslovens § 30, fordi den kun blev tilbudt til én forvaltning i en kommune, og Skatterådet anså derfor

ikke betingelsen om, at udgiften skal afholdes som led i arbejdsgiverens generelle sundhedspolitik for at være opfyldt, da ordningen ikke blev tilbudt samtlige medarbejdere i kommunen.

Skatterådet har endvidere givet en række bindende svar om sundhedsydelse, der er anset for skattefrie, fordi de er omfattet af sædvanlig personaleleje:

- SKM2010.665.SR. Sundhedsfaglig rådgivning, der blev ydet til en medarbejder af sygeplejersker i forbindelse med håndtering af sygdomsmeldinger for virksomheder samt uden for deciderede sygdomsforløb, skal ikke beskattes som personalegode hos den enkelte medarbejder i virksomheden. Sundhedsfaglig rådgivning, ydet af sygeplejersker til en medarbejder og dennes børn i forbindelse med håndtering af barns første og/eller anden sygedag, skal heller ikke beskattes som personalegode.
- SKM2010.521.SR. Et selskab kan tilbyde alle sine medarbejdere en skattefri sundhedsundersøgelse, idet den sundhedsundersøgelse, der gennemføres på arbejdsgiverens foranledning og i arbejdsgiverens regi, ikke kan betragtes som en egentlig helbredsundersøgelse, som rækker ud over forhold, som relaterer sig til arbejdspladsen. Det var Skatterådets opfattelse, at sundhedsundersøgelsen kan betragtes som et gode, der ydes på arbejdspladsen som led i almindelig personaleleje.
- SKM2011.58.SR. Skatterådet bekræftede, at A A/S kan tilbyde skattefri sundhedsordninger, hvis de indeholder: spørgeskema om kost, rygning, alkohol, motion og stress, livsstilssamtale, måling af kolesterol, blodsukker (herunder hæmatologi/priktest) og blodtryk, body composition analyse, risikofaktorskema, resultatskema og urinprøve. Der var i denne sag også yderligere ydelser, der blev anset for at være skattepligtige.

Skatterådet har også behandlet anmodninger om sundhedsordninger, der var skattefrie, fordi de var omfattet af statsskattelovens praksis for arbejdsgiverens betaling af udgifter til forebyggelse eller behandling af arbejdsrelaterede skader:

- SKM2010.732.SR I denne sag bekræftede Skatterådet, at det ikke vil være skattepligtigt for den gravide medarbejder at deltage i "projektet gravid på job", når den gravide medarbejder gennemgår et forløb på arbejdspladsen, der består af

samtale med leder og sikkerhedsrepræsentant, ergonomivejledning på arbejdspladsen og holdundervisning, der består af teoretisk og praktisk gennemgang af arbejdsmiljø, træning og forandringer.

Skatterådet har endelig behandlet anmodninger om bindende svar, der har vedrørt sundhedsforsikringer.

- SKM2010.618.SR I denne sag afgjorde Skatterådet, at en sundhedsforsikring var skattefri for medarbejderen, hvis de ydelser, den indeholdt, var skattefrie. Den pågældende sundhedsforsikring indeholdt både ydelser, der var fritaget for beskatning, da de ansås for at være sædvanlig personalepleje, og ydelser, som var fritaget for beskatning, da de var omfattet af ligningslovens § 30.

Skatterådet har således i 2010 haft lejlighed til at tage stilling til beskatningen af et vidt spektrum af de sundhedsydelser, som medarbejdere får tilbudt af deres arbejdsgivere. Med Skatterådets afgørelser er der blevet fastlagt klare og brugbare retningslinjer for området. Da det er et område i løbende udvikling, vil Skatterådet formentlig også i 2011 få lejlighed til at afgive bindende svar om nye sammensætninger af sundhedsydelser.

Deltagelse i motionsløb

I forbindelse med den nye indberetningsbekendtgørelse blev Skatterådet anmodet om bindende svar på, om ansattes deltagelse i DHL-stafetten var skattepligtigt, når en arbejdsgiver betaler deltagergebyr, forplejning under og efter løbet, løbetrøjer med videre.

- SKM2011.63.SR. I denne sag ønskede nogle af den pågældende virksomheds afdelinger at holde et personalearrangement for afdelingens medarbejdere i form af deltagelse i et stort årligt motionsløb – eksempelvis DHL-stafetten i stedet for en ”normal” fest med spisning og dans i virksomhedens lokaler. Medarbejderne i virksomheden, der ønskede at deltage i DHL-stafetten kunne både være de egentlige løbere, men også såkaldt heppere/klappere, der ikke deltog i selve løbet, men blot var med som støtter til løberne og for at deltage i den sociale del af arrangementet. Virksomheden ønskede i den anledning blandt andet at betale for deltagergebyr, løbetrøjer, mad og drikke, massør i forbindel-



se med løbet og teltleje. Skatterådet fandt, at allerede fordi DHL-stafetten samt lignende motionsløb i sagens natur ikke finder sted på arbejdspladsen, kan personaleplejefritagelsesreglen ikke anvendes i denne sag. Da der heller ikke er tale om personalegoder, der i overvejende grad er ydet af hensyn til den ansattes arbejde, vil bagatelgrænsen i LL § 16, stk. 3 ikke kunne bruges. Det var derimod Skatterådets opfattelse, at arbejdsgivers betaling for deltagelse i DHL-stafetten eller andre motionsløb var at betragte som et årligt eller halvårligt skovtursarrangement, og dermed var det skattefrit for medarbejderne.

Skatterådet kvalificerede således det pågældende arrangement som et skovtursarrangement. Efter praksis beskattes firmaarrangementer uden for arbejdsstedet i form af firmaskovture, julefrokoster med videre uden fagligt indhold ikke, hvis disse er afholdt i et rimeligt omfang og varighed. Det gælder også firmaarrangementer på restauranter eller lignende. Der kan dog være eksempler på julefrokoster og sommerfester, der er så omfattende, at de ikke vil være skattefrie.

Der er også en grænse for hvor mange firmaarrangementer, der kan afholdes skattefrit i løbet af året, men Skatterådet har i afgørelsen accepteret, at der ud over en

årlig julefrokost og en årlig sommerfest kan afholdes et årligt eller halvårligt skovtursarrangement for medarbejderne.

Det er ikke en forudsætning, at alle medarbejdere deltager i det pågældende arrangement, men arrangementet skal henvende sig til en bred kreds af medarbejdere. Det betyder, at alle medarbejdere som udgangspunkt skal have forudsætning og mulighed for at deltage i DHL-stafetten eller andre arrangementer.

Lovforslag i høring

Skatteministeren har den 27. april 2011 fremsat lovforslag L196 om skattefritagelse for mindre personalegoder.

Lovforslaget indfører en skattefri bagatelgrænse for personalegoder, hvorefter virksomheder skal kunne give deres ansatte mindre personalegoder eller gaver uden skattepligt for de ansatte. Skattefriheden er betinget af, at personalegoderne værdi tilsammen højst udgør 1.000 kr. pr. år for den enkelte ansatte. Hermed bliver der dækket op for sager, hvor ansatte er blevet beskattet af mindre goder og påskønnelser – for eksempel et par flasker vin som tak for god indsats.

Herudover foreslås det at skattefritage ansatte af værdien af fri kost i de tilfælde, hvor pædagogisk spisetræning er en naturlig del af ansattes arbejde. På den måde bliver sådanne ansatte ikke skattepligtige af fri kost i de tilfælde, hvor de spiser sammen med og får samme mad, som de personer, de spisetræner med.

Ændringerne skal have virkning fra og med indkomståret 2011.

Regelgrundlag:

Ligningslovens § 16 (uddrag)

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

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

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

Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-13, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel. Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren m.v. udbyder til salg som led i sin virksomhed, skal dog alene beskattes i det omfang, rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver m.v. Goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 3.000 kr., der reguleres efter personskatte-lovens § 20. Hvis godernes samlede værdi i indkomståret overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi. Værdien af følgende goder beskattes uden hensyn til grundbeløbet, og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet:

- 1) Fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd, jf. stk. 4 6.
- 2) Fri kost og logi, når værdiansættelsen kan foretages efter de af Skatterådet fastsatte normalværdier.
- 3) Fri telefon, herunder arbejdsgiverbetalt datakommunikation, jf. dog stk. 13. Ved fri telefon forstås, at en telefon enten er oprettet i arbejdsgiverens

navn, eller at arbejdsgiveren fuldstændigt eller op til et bestemt beløb betaler eller refunderer den skattepligtiges telefonudgifter.

4) Fri helårsbolig, personalelån, samt tv- og radiolicens.

Ligningslovens § 30 (uddrag)

§ 30. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes ikke ydelser, som afholdes af arbejdsgiveren til lægefagligt begrundet behandling af medarbejderen ved sygdom eller ulykke, herunder behandling af psykiske lidelser hos en psykolog eller psykiater, til tilsvarende sygdomsforebyggende behandling, til behandling hos en kiropraktor eller til behandling af medarbejderens misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, jf. dog stk. 2.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes heller ikke ydelser, som afholdes af arbejdsgiveren til medarbejderens rygeafvænnning. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes heller ikke den rentefordel, som en medarbejder måtte opnå ved, at arbejdsgiveren yder denne et lån til dækning af udgifterne ved behandlingen. Rentefordelen medregnes heller ikke, hvis arbejdsgiveren yder medarbejderen et lån til dækning af udgifterne ved rygeafvænnning. Såfremt arbejdsgiveren har valgt at tegne en forsikring til dækning af udgifter i forbindelse med medarbejderens behandling eller rygeafvænnning, eller såfremt medarbejderen har tegnet en sådan forsikring og arbejdsgiveren dækker medarbejderens udgifter hertil, medregnes tilsvarende ikke forsikringspræmien eller det fra arbejdsgiveren modtagne beløb til medarbejderens skattepligtige indkomst.

.....

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 efter stk. 1, 1. eller 3. pkt., at der foreligger en lægehenviisning til behandling. Skattefriheden for ydelser til behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler er dog alene betinget af, at der foreligger en skriftlig lægeerklæring om, at medarbejderen har behov for behandlingen, og skattefriheden for ydelser til kiropraktorbehandling er alene betinget af, at der foreligger en skriftlig erklæring fra en kiropraktor, der har autorisation efter dansk ret eller, hvis kiropraktoren er etableret i udlandet, tilsvarende kvalifikationer, om, at medarbej-

deren har behov for behandlingen. Ved behandling af psykiske lidelser hos en psykolog er der endvidere en betingelse, at den pågældende psykolog har autorisation efter dansk ret eller, hvis psykologen er etableret i udlandet, tilsvarende kvalifikationer.

Afgørelser

Afgørelser vedrørende madordninger:

SKM2010.515.SR, SKM2010.580.SR, SKM2010.581.SR,
SKM2011.103.SR

Afgørelser vedrørende sundhedsydelse:

SKM2010.665.SR, SKM2010.521.SR, SKM2011.58.SR,
SKM2010.583.SR, SKM2011.62.SR, SKM2011.73.SR,
SKM2010.732.SR, SKM2010.618.SR

Afgørelse vedr. motionsløb:

SKM2011.63.SR

Den nye koncerndefinition og sambeskatning

Fra og med 1. marts 2010 er koncerndefinitionen i selskabslovgivningen og i årsregnskabsloven blevet ændret. Som følge af den nye selskabslov er der indført en tilsvarende ændring af koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C, så den lægges op ad koncerndefinitionen i regnskabslovgivningen. Formålet med ændringen er, at koncerner skal kunne anvende den samme koncerndefinition både ved skatteberegningen efter sambeskatningsreglerne og ved aflæggelse af koncernregnskabet.

Den nye koncerndefinition og sambeskatning

Ved lov nr. 470 af 12/6 2009, og lov nr. 516 af 12/6 2009 er koncerndefinitionen i selskabslovgivningen og i årsregnskabsloven blevet ændret. Der er samtidig indført en tilsvarende ændring af koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C, jf. lov nr. 516 af 12/6 2009.

Formålet med ændringerne er, at koncerner skal kunne anvende den samme koncerndefinition både ved skatteberegningen efter sambeskatningsreglerne og ved aflæggelse af koncernregnskabet.

Efter selskabsskattelovens § 31, skal koncernforbundne selskaber og foreninger med videre omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2i, 3a-5 og 5b, § 2, stk. 1, litra a og b, sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger med videre forstås selskaber og foreninger med videre, der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. Den nationale sambeskatning er således obligatorisk, og alle de opregnede selskaber med videre, der enten er fuldt eller begrænset skattepligtige til Danmark, og som på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, skal sambeskattes.

Ændringerne af selskabsskattelovens § 31 C er trådt i kraft d. 1. marts 2010, og vil have virkning for indkomstår, der begynder den 1. marts 2010 eller senere.

Bestemmende indflydelse

Den ændrede formulering af selskabsskattelovens § 31 C, indebærer, at der er koncernforbindelse mellem to selskaber, hvis det ene selskab har bestemmende indflydelse på det andet selskab. Fremover vil der i højere grad blive lagt vægt på, hvem der reelt har bestemmende indflydelse i selskabet, snarere end hvem der formelt besidder stemmerettighederne.

Bestemmende indflydelse defineres som beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Der foreligger bestemmende indflydelse, hvis mindst én af følgende betingelser er opfyldt:

1. Det ene selskab ejer mere end halvdelen af stemmerne i det andet selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises at et sådan ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.
2. Det ene selskab har råderet over mere end halvdelen af stemmerne i det andet selskab i kraft af en aftale med andre investorer.
3. Det ene selskab har beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i det andet selskab i henhold til en vedtægt eller aftale.
4. Det ene selskab har beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det andet selskabs øverste ledelsesorgan, og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet.
5. Det ene selskab har råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet.

Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og køboptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.

De ovenstående kriterier i den ændrede formulering af selskabsskattelovens § 31 C er identiske med kriterierne i den nye koncerndefinition i selskabslovens § 7.

Det fremgår af bemærkningerne til den nye selskabslovs § 7, at sigtet med den ændrede koncerndefinition er, *”at bryde materielt med den tidligere koncerndefinition ved at tillægge det afgørende betydning, hvem der har bestemmende indflydelse.”*

Ejerskab til flertallet af stemmerne vil således fremover ikke medføre koncerndeforbindelse, hvis det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådan ejerskab ikke udgør bestemmende indflydelse. Derudover er kravet om, at moderselskabet formelt skal besidde kapitalandele i datterselskabet, også ophævet.

Den ændrede formulering af koncerndefinitionen vil som altovervejende hovedregel ikke indebære væsentlige ændringer i den eksisterende praksis vedrørende selskabsskattelovens § 31 C. I det følgende omtales dog to problemstillinger efter den nye koncerndefinition, som Skatterådet har haft lejlighed til at berøre.

Koncernforbindelse og ejeraftaler

Ejerftaler (tidligere benævnt aktionæroverenskomster) har ikke tidligere været reguleret i selskabslovgivningen. Der har derfor været tvivl om, i hvilket omfang selskabet bliver bundet af en ejerftale. Der har ligeledes været tvivl om retstilstanden i tilfælde, hvor en beslutning træffes i overensstemmelse med selskabslovgivningen, men i strid med en indgået ejerftale.

I tilfælde, hvor et selskab ejer flertallet af stemmerne i et andet selskab, men hvor der er indgået en ejerftale med de øvrige aktionærer, som kræver enighed om alle beslutninger, eller hvor de øvrige aktionærer er tillagt en veto, var der efter de tidligere gældende regler koncerndeforbindelse mellem flertalsaktionæren og selskabet, jævnfør dagældende selskabsskattelovens § 31 C, stk. 2, nr. 1, og Landskatterettens afgørelse i SKM2009.388.LSR, hvor Landsskatteretten lægger til grund, at der er tale om en koncern, blot man formelt ”besidder”/ejer stemmeflertallet. Dette uanset eksistensen af en aftale mellem aktionærerne om, at de uanset ejerandel har lige mange stemmer.

I den nye koncerndefinition er der som udgangspunkt stadig tale om en koncern, hvis et moderselskab ejer mere end 50 procent af stemmerne i datterselskabet.

Det gælder dog ikke, hvis det klart kan påvises, at ”et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.”



I den nye selskabslovs § 82 er der indført en bestemmelse, som fastslår, at ejeraftaler ikke er bindende for selskabet og de beslutninger, der træffes af generalforsamlingen. Det er således fastslået, at selskabslovgivningen og selskabets vedtægter i alle tilfælde har forrang for en indgået ejeraftale mellem aktionærerne. En selskabsretlig gyldig beslutning kan ikke kendes ugyldig, blot fordi den strider mod en indgået ejeraftale, men den kan eventuelt udløse civile krav mellem aktionærerne indbyrdes. En flertalsaktionær kan derfor i princippet vælge at bryde en indgået ejeraftale og på trods heraf få vedtaget en beslutning på generalforsamlingen, som vil være bindende for selskabet.

I den nye selskabsskattelovs § 31 C, stk. 3, er det fastslået, at ejerskab til flertallet af stemmerne i et selskab ikke fører til koncernforbindelse, hvis det klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse. En ejeraftale, som i væsentlig grad begrænser flertalsaktionærens muligheder for at udnytte sit stemmeflertal, kan herefter medføre, at flertalsaktionæren ikke har bestemmende indflydelse.

I mange tilfælde vil aktionærene i et selskab have aftalt i en aktionæroverenskomst, at visse beslutninger eller eventuelt alle beslutninger kræver enighed mellem aktionærene, selvom den ene aktionær formelt besidder flertallet af stemmerettighederne i selskabet. En vetoret udgør således ikke i sig selvbestemmende indflydelse, men kan eventuelt blokere for en anden aktionærs bestemmende indflydelse.

I tilfælde, hvor kravet om enighed eller vетоretten kun gælder visse beslutninger, må det afhænge af en konkret vurdering, om flertalsaktionæren reelt har bestemmende indflydelse i selskabet.

Af Skatterådets afgørelser kan nævnes:

- SKM2010.209.SR. I denne sag henledte Skatterådet opmærksomheden på den nye affattelse af selskabsskattelovens § 31 C, hvorefter det er fastslået, at ejerskab til flertallet af stemmerne i et selskab ikke fører til koncernforbindelse, hvis det klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse. Det var Skatterådets opfattelse, at når den nye bestemmelse trådte i kraft, vil SKM2009.388.LSR ikke længere være gældende ret. Med udtalelsen fastslog Skatterådet, at selskabslovens § 82 skal fortolkes således, at indholdet af en indgået ejeraftale som udgangspunkt skal lægges til grund ved vurderingen af koncernforhold. I sagen ejede et selskab A ApS 75 procent af både stemmer og kapital i henholdsvis B ApS og C ApS. D ApS ejede de resterende 25 procent. Selskaberne A ApS og D ApS havde indgået en aktionæroverenskomst, hvoraf fremgik, at ingen aktionær havde bestemmende indflydelse i de to selskaber, B ApS og C ApS. I tilfælde af uenighed mellem aktionærene, var der i aktionæroverenskomsten udpeget en uafhængig tredjemand (selskabets advo-

kat), som i givet fald havde den afgørende stemme. Skatterådet bekræftede, at Selskabet A ApS, B ApS og C A/S skulle sambeskattes efter reglerne i SEL § 31 (national sambeskatning) i indkomståret 2009, idet den formelle besiddelse af stemmeflertallet efter de dagældende regler og praksis var tilstrækkeligt til at statuere koncernforbindelse, også selvom stemmeflertallet var begrænset som følge af en aktionæroverenskomst, jf. afgørelsen SKM2009.388.LSR.

- SKM2010.733.SR. Skatterådet svarede benægtende på, at en regnskabsmæssig konsolidering efter IAS 1 medførte koncernforbindelse efter SEL § 31 C og dermed obligatorisk sambeskatning for de underliggende danske selskaber. Derimod ville der være tale om koncernforbindelse efter SEL § 31 C og dermed obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31, såfremt koncernen var forpligtet til regnskabsmæssig konsolidering efter IAS 27. Dette gjaldt både efter den dagældende selskabsskattelovs § 31 C samt efter den nye ordlyd af bestemmelsen. Skatterådet fandt, at når der efter det oplyste ikke var en fælles samlende ”modervirksomhed” for de 6 danske selskaber som anført i IAS 27, var der ikke koncernforbindelse. En fælles etableret ledelse kunne ikke udgøre en ”modervirksomhed” som anført i IAS 27.
- SKM2011.42.SR. I sagen ønskedes det bekræftet, at A ApS indtrådte i en sambeskatning med Y A/S, jf. selskabsskattelovens § 31, fra og med den dato, hvor Y A/S ville opnå 51 procent af stemmerettighederne i A ApS ved udnyttelse af de tildelte warrants. Skatterådet bekræftede, at der var koncernforbindelse og dermed sambeskatning mellem A ApS og Y A/S fra den dato, hvor Y A/S opnår 51 procent af stemmerettighederne i A ApS ved udnyttelsen af warrants. Y A/S og B ApS havde ved udnyttelsen af warrants indgået en ejeraftale, som gav B ApS vetorettigheder.
- SKM2011.82.SR. Der ønskedes svar på, hvorvidt der var sambeskatning mellem A ApS, B ApS, C ApS og D ApS med A ApS som administrationselskab, som følge af formuleringen af håndpant sætningen i indkomståret 2011. De 4 selskaber ejede alle hver 25 procent af kapitalen i driftsselskabet E ApS, og hvert selskab rådede over mindre end 50 procent af stemmerettighederne i E ApS. A ApS havde ingen stemmerettigheder eller kapitalbesiddelser i selskaberne, B ApS, C ApS og D ApS. Der var imidlertid et gældsforhold mellem A ApS og hvert af selskaberne B ApS, C ApS og D ApS. I henhold til håndpant sætningserklæringerne mellem A ApS og de tre selskaber, B ApS, C ApS og D

ApS, var A ApS imidlertid i henhold til formuleringen af håndpant sætningserklæringerne tillagt den bestemmende indflydelse i de tre selskaber, således at A ApS på et hvilket som helst tidspunkt, indtil gældbrevet var fuldt indfriet, var tillagt retten til at udpege ledelsen i henholdsvis B ApS, C ApS og D ApS. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der mellem A ApS, B ApS, C ApS og D ApS for indkomståret 2011 ville eksistere sambeskatning under de nærmere angivne omstændigheder. Endvidere fandt Skatterådet ikke, at der mellem A ApS og E ApS for indkomståret 2011 ville eksistere sambeskatning. Dette gjaldt ligeledes, såfremt A ApS blev tillagt en vedtægtsbestemt ret til at udpege selskabernes ledelse samt samtykke til vedtægtsændringer.

Betydningen af (ejer)aftaler om udnævnelse af bestyrelsesmedlemmer mv.

I de tilfælde, hvor et selskab ejes ligeligt af flere aktionærer, men hvor det er aftalt, at en af aktionærerne har ret til at udnævne flertallet af medlemmerne i selskabets øverste ledelsesorgan, vil den nye koncerndefinition ikke få særlig betydning for den eksisterende praksis.

Den eneste forskel mellem den tidligere og den nye koncerndefinition på dette punkt er, at der ikke foreligger koncerndefinition efter den nye koncerndefinition, hvis det øverste ledelsesorgan ikke besidder den bestemmende indflydelse på selskabet. Bemærkningerne til selskabslovens § 7 omtaler ikke denne ændring, men konstaterer blot, at der er tale om en videreførelse af de eksisterende bestemmelser i aktieselskabslovens § 2, stk. 2, og anpartsselskabslovens § 3, stk. 2.

I tilfælde, hvor koncerndefinition støttes på retten til at udnævne flertallet af medlemmerne i for eksempel datterselskabets bestyrelse, skal der altså fremover også ske en vurdering af, om bestyrelsen reelt har bestemmende indflydelse i selskabet. Det må forstås sådan, at bestyrelsens sædvanlige beføjelser ikke må være væsentligt indskrænket eller begrænset til fordel for andre, herunder aktionærerne.

Af Skatterådets afgørelser kan nævnes:

- SKM2010.677.SR. X A/S var ejet med 50 procent hver af henholdsvis A A/S og

A ApS. Under X A/S var 2 helejede datterselskaber, Y A/S og Z A/S. I henhold til aktionæroverenskomsten mellem A A/S og A ApS havde hver aktionær ret til at udpege lige mange bestyrelsesmedlemmer, 3 hver, dog var A A/S tillagt retten til at udpege bestyrelsesformanden. Skatterådet fandt, efter en konkret vurdering af aktionæroverenskomsten, at der ikke ville eksistere sambeskatning, hverken efter den nuværende eller tidligere affattelse af SEL § 31 C, når hensås til aktionæroverenskomsten, hvori det var aftalt, at en række beslutninger krævede 100 procent repræsentation og tilslutning i bestyrelsen.

- SKM2010.687.SR. I denne sag bekræftede Skatterådet, at der skulle etableres sambeskatning mellem A ApS og C ApS, som følge af A ApS' ret til - jævnfør en anpartshaveroverenskomst - at udpege flertallet i det øverste ledelsesorgan i C ApS. Ingen af anpartshaverne i C ApS ejede mere end halvdelen af stemmerne. Koncernforbindelsen mellem A ApS og C ApS blev statueret som følge af bestemmelsen i SEL § 31 C, stk. 4, nr. 3.
- SKM2010.688.SR I denne sag medførte retten til at udpege direktøren koncernforbindelse og dermed sambeskatning jf. SEL § 31 C, stk. 4 nr. 3. Det fremgik af vedtægterne, at selskabet ikke havde bestyrelse, men blev ledet af en direktør.

Regelgrundlaget

Nugældende formulering af selskabsskattelovens § 31 C:

Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Hvis flere selskaber opfylder et eller flere af kriterierne i stk. 2-6, er det alene det selskab, som faktisk udøver den bestemmende

Tidligere formulering af selskabsskattelovens § 31 C

Den tidligere gældende koncerndefinition i selskabsskattelovens § 31 C, jf. lovbekendtgørelse nr. 1001 af 26. oktober 2009, indeholdt to koncerndefinitioner, dels den koncerndefinition, der er beskrevet i dagældende selskabsskattelovens § 31 C, stk. 1-6, og som er beskrevet nærmere nedenfor, samt koncerndefini-

indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være moderselskab.

Stk. 2. Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger.

Stk. 3. Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.

Stk. 4. Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har

- 1) råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,
- 2) beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,
- 3) beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet eller
- 4) råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet.

tionen, der findes i de internationale regnskabsstandarder, jf. bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 C, stk. 7, hvorefter moderselskaber, skal anvende koncerndefinitionen, der findes i de internationale regnskabsstandarder, når selskabet ved aflæggelse af koncernregnskabet anvender de internationale regnskabsstandarder, som er nævnt i artikel 4 vedrørende børsnoterede selskabers koncernregnskaber i Rådets forordning om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (Rådets forordning 1606/2002/EF af 19. juli 2002), og som efter denne standard er koncernens ultimative moderselskab.

Et moderselskab udgør sammen med datterselskaberne en koncern. Et selskab, en fond, en trust eller en forening mv. udgør et moderselskab, hvis det

1. besidder flertallet af stemmerettighederne i et selskab (datterselskab),
2. er selskabsdeltager og har ret til at udnævne eller afsætte et flertal af medlemmerne i et andet selskabs (datterselskabs) øverste ledelsesorgan,
3. er selskabsdeltager og har ret til at udøve en bestemmende indflydelse over et andet selskabs (datterselskabs) driftsmæssige og finansielle

Stk. 5. Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.

Stk. 6. Ved opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab ses der bort fra stemmerettigheder, som knytter sig til kapitalandele, der besiddes af datterselskabet selv eller dets datterselskaber.

Stk. 7. Et selskab skal holdes ude af sambeskatningen, hvis der er fradraget eller vil kunne fradrages tab på fordringer mod selskabet efter kursgevinstlovens § 4, stk. 5, af et koncernforbundet selskab.

Stk. 8. Et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Ved ophøret af sambeskatningen finder § 31 A, stk. 10, anvendelse.

Afgørelser

SKM2010.209.SR,
SKM2010.677.SR,
SKM2010.687.SR,
SKM2010.688.SR,
SKM2010.733.SR,
SKM2011.42.SR,
SKM2011.82.SR

ledelse på grundlag af vedtægter eller aftale med denne,

4. er selskabsdeltager og på grundlag af aftale med andre deltagere råder over flertallet af stemmerettighederne i en anden virksomhed (datterselskab) eller

5. besidder kapitalandele i et andet selskab (datterselskab) og udøver en bestemmende indflydelse over dets driftsmæssige og finansielle ledelse.

For betingelse 2-5 er det ifølge bestemmelsen således et krav, at moderselskabet er selskabsdeltager i datterselskabet.

Omvendte juletræer – en værnsregel

Fra og med indkomståret 2010 er reglerne om selskabers beskatning af gevinst og tab på aktier væsentligt ændret. Ved sondringen mellem datterselskabs-/koncernaktier overfor porteføljeaktier er der indført en værnsregel, der har til formål at forhindre de såkaldte ”omvendte juletræer”, det vil sige, at selskabsaktionærer kommer udenom ejerskabskravet på 10 procent i aktieavancebeskatningslovens § 4A, eller kommer udenom kravet om bestemmende indflydelse i aktieavancebeskatningslovens § 4B, ved at eje aktierne via et fælles holdingselskab (mellemløbselskab).

Indledning

Ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 om ændring af aktieavancebeskatningsloven blev der indført en ny opdeling af selskabers aktier, nemlig i henholdsvis datterselskabs- og koncernselskabsaktier og porteføljeaktier, hvor udgangspunktet er, at en ejerandel på 10 procent udgør skattefri datterselskabsaktie.

Formålet med værnsreglen var at hindre, at 10-procent ejerkravet blev omgået ved at lave de såkaldte ”omvendte juletræer”.

Ved ”omvendte juletræer” forstås ejerstrukturer, hvor en ejerkreds på for eksempel 25 selskaber, der hver ejer 4 procent af aktierne i ”datterselskabet”, indsætter 5 mellemløbselskaber med 5 deltagere i hver mellem ejerkredsen og ”datterselskabet”. Ejerstrukturen er herefter, at ”datterselskabet” er ejet af fem mellemløbselskaber, der hver ejer 20 procent af aktiekapitalen. Hvert af disse mellemløbselskaber ejes af 5 selskaber i ejerkredsen, som har 20 procent af aktiekapitalen. På denne måde kan selskabsaktionærer undgå at komme i konflikt med ejerkravet på 10 procent.



De nye definitioner på selskabers aktier

Med de nye regler i lov nr. 525 af 12. juni 2009 er der indført definitioner på datter-, koncern- og porteføljeaktier:

- **Datterselskabsaktier – aktieavancebeskatningslovens § 4A stk. 1,** Aktier, der ejes af et selskab, som ejer mindst 10 procent af aktiekapitalen i datterselskabet.
- **Koncernselskabsaktier – aktieavancebeskatningslovens § 4B** Aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter selskabsskattelovens § 31, eller kan sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31A, samt aktier, hvor en fond med videre og det selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbundne, jævnfør selskabsskattelovens § 31C, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning.
- **Andre aktier – porteføljeaktier** Aktier i selskaber, der ikke falder under definitionen af datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier, det vil sige porteføljeaktier vil typisk være aktier i selskaber, hvori det pågældende selskabs ejerandel udgør mindre end 10 procent af aktiekapitalen.

Mellemholdingreglen – en værnsregel

Ved sondringen mellem datterselskabs- og koncernaktier er der indført en værnsregel, der har til formål at forhindre de såkaldte ”omvendte juletræer”, det vil sige, at selskabsaktionærer omgår ejerskabskravet på 10 procent i aktieavancebeskatningslovens § 4A, eller omgår kravet om bestemmende indflydelse i aktieavancebeskatningslovens § 4B, ved at eje aktierne via et fælles holdingselskab (mellemholdingselskab).

Princippet bag værnsreglen er, at selskabsaktionærerne skal anses for at eje aktierne i det underliggende driftsselskab direkte, når reglen finder anvendelse. Når selskabsaktionæren stilles som om, aktierne i det underliggende datterselskab ejes direkte, indebærer det blandt andet, at udbytter, der udloddes fra det underliggende selskab til mellemholdingselskabet, anses for modtaget direkte af selskabsaktionæren.

Værnsreglen finder anvendelse i disse tilfælde:

1. Mellemholdingselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier.
2. Mellemholdingselskabet udøver ikke reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen.
3. Mere end 50 procent af aktiekapitalen i mellemholdingselskabet ejes direkte eller indirekte af danske skattepligtige selskaber, der ikke ville kunne modtage udbytter skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i det enkelte datterselskab.
4. Aktierne i moderselskabet er ikke optaget til handel på et reguleret marked eller multilateral handelsfacilitet.

I lov nr. 254 af 30. marts 2011 er der sket en række justeringer og præciseringer af værnsreglen. Justeringerne medfører ikke, at der ændres på værnsreglens grundlæggende formål og virkemåde.

Skatterådets afgørelser

Skatterådet har i 2010 haft lejlighed til at behandle en række anmodninger om bindende svar, hvor der skulle tages stilling til de ovenstående betingelser. De bindende svar beskrives nærmere nedenfor. Anmodningerne har hovedsagligt vedrørt fortolkningen af aktieavancebeskatningslovens § 4A, stk. 3, nr. 3.

Skatteministeriet har endvidere i SKM2010.203.DEP udsendt en kommentar vedrørende fortolkningen af fortrinsvis aktieavancebeskatningslovens § 4A, stk. 3, nr. 3.

Det bemærkes, at Skatterådet ikke er blevet forelagt anmodninger om betingelse nr. 4. Denne betingelse omtales derfor ikke nærmere i denne artikel.

Betingelse 1 – Melleholdningsselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabsaktier og koncernaktier

Det vil bero på en konkret vurdering af de faktiske/reelle forhold, hvad der må anses for at være formålet med melleholdingselskabets eksistens.

Hvis melleholdingselskabets primære funktion er ejerskab af porteføljeaktier og ejerskabet af datterselskabsaktier kun er en sekundær/underordnet funktion, vil værnsreglen ikke finde anvendelse.

Ved vurderingen af, om selskabets primære funktion er ejerskab af porteføljeaktier kan der blandt andet ses på, om aktiviteten vedrørende porteføljeaktierne er større end aktiviteten vedrørende ”datterselskabsaktierne” samt volumen og afkastet af de to beholdninger.

Ved vurderingen af, hvornår det er selskabets primære funktion at eje datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, kan der ikke angives et præcist forhold mellem værdien af datterselskabsaktier og andre aktiver, der er afgørende. Det vil normalt være åbenbart, hvad der er selskabets primære funktion – især for aktionærerne i det pågældende selskab. Det kan indgå i vurderingen, om der er tale om et aktivt ejerskab vedrørende de pågældende andre aktiver, eller om der fortrinsvis er tale om kapitalanbringelse.

Det vil ikke være tilstrækkeligt, at selskabet efter vedtægterne har et andet formål end ejerskab af datterselskabsaktier. Mellemløbselskabet skal endvidere i ikke uvæsentligt omfang have anden aktivitet end ejerskabet af datterselskabsaktier.

De nedenstående bindende svar fra Skatterådet omhandler alle spørgsmål omkring omfang/volumen af en anden aktivitet ctr. ejerskabet af datterselskabsaktierne. Sagerne viser, at det er en konkret vurdering, og at der ikke kan udledes en forholdsmæssig regel:

- SKM2011.13.SR. Anmodningen berørte betingelse nr. 1 om selskabets primære funktion. Herom udtalte Skatterådet, at X A/S primære funktion er at drive virksomhed gennem ejerskab af datterselskabsaktier. Der blev lagt vægt på, at direktøren (som ligeledes var en af aktionærerne) anvendte den væsentligste del af sin arbejdskraft i forhold til arbejdet med besiddelsen af datterselskabsaktierne. En aktivitet vedrørende udlejning af ejendomme blev ikke anset for tilstrækkelig til at kunne anses som selskabets primære funktion.
- SKM2010.538.SR. Skatterådet udtalte, at det ikke er tilstrækkeligt blot at se på fordelingen af aktiverne, der skal også ses på omfanget af aktiviteterne vedrørende aktiverne. I den konkrete sag blev spørgers primære funktion anset for at være at eje datterselskabsaktier, selvom de alene udgjorde 41 procent af selskabets aktiver.
- SKM2010.410.SR. Selskabet C ApS deltog ikke i ledelsen af K/S K. Skatterådet udtalte, at C ApS dermed blev anset for at være kapitalindskyder i K/S K. C ApS' aktiviteter bestod i passiv investering i datterselskabsaktier og andre værdipapirer, hvorfor ejerskabet af datterselskabsaktier blev anset som selskabets primære funktion.
- SKM2009.796.SR. Selskabet A ApS var et selskab med det formål at investere i børsnoterede værdipapirer. Skatterådet udtalte, at der ikke ud fra lovbemærkningerne kan udledes en 50 procentsregel eller lignende, således at værnsreglen ikke finder anvendelse, såfremt mere end 50 procent af et selskabs aktiver til stadighed er investeret i andet end datterselskabs- og koncernselskabsaktier. Vurderingen skal derimod være konkret, hvor der lægges vægt på de faktiske/reelle forhold, herunder størrelsen af aktiviteten vedrørende portefølje-

aktier med videre ctr. aktiviteten vedrørende ”datterselskabsaktierne”, volumen heraf og afkastet af de to aktiviteter med videre.

Betingelse 2 – moderselskabet udøver ikke reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen

Det er afgørende, at selskabets aktiviteter vedrørende aktiebesiddelsen giver anledning til reel økonomisk virksomhed. Der vil således være reel økonomisk virksomhed i tilfælde, hvor mellemholdingselskabet har egne lokaler til rådighed og har ansat personale til at varetage nødvendige administrative opgaver og forvalte mellemholdingselskabets investering i datterselskabet ved aktiv deltagelse i bestyrelsesmøder og/eller direktion. ”Postkasse-” og ”skærmselskaber” udøver i denne sammenhæng ikke reel økonomisk virksomhed.

Derimod vil der ikke være reel økonomisk virksomhed i tilfælde, hvor mellemholdingselskabet har outsourcet alle administrative funktioner til en professionel udbyder og er hjemmehørende hos denne (postkasseselskabet). Det er heller ikke tilstrækkeligt blot at eje datterselskabsaktierne, idet dette ikke er reel økonomisk virksomhed i denne sammenhæng.

I følgende bindende svar blev mellemholdingselskabet anset for at udøve reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskabet.

- SKM2011.13.SR. Skatterådet fandt ud fra en konkret vurdering, at mellemholdingselskabet udøvede reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskabet Y A/S. Der blev lagt vægt på, at mellemholdingselskabet igennem en længere årrække havde været beskæftiget med at drive virksomhed og havde egne lokaler og udstyr samt en lønnet direktør med betydelig indsigt i branchen og betydelig arbejdsmængde, som blandt andet aktiv deltagelse i bestyrelsesarbejde i Y A/S samt administrative opgaver med at varetage selskabets investering.
- SKM2011.14.SR. Selskabet A ApS blev anset for at udøve reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskabet A sro. A ApS havde lokaler til rådighed og havde ansat C og B, der begge havde stor faglig indsigt, til at

varetage selskabets investering i A sro, som arbejdende bestyrelsesmedlemmer og konsulenter for A sro. Ifølge det oplyste var der en betydelig arbejdsindsats forbundet med arbejdet.

- SKM2010.338.SR. Tilkøb af en aktivitet fra et datterselskab betød, at mellemholdingselskabet blev anset for at drive reel økonomisk virksomhed vedrørende sine aktiebesiddelser. Det skyldtes, at den aktivitet, der blev overført, havde direkte tilknytning til driften i datterselskabet og ikke havde et uvæsentligt omfang. Samtidig var der sammenfald mellem bestyrelsesmedlemmerne i mellemholdingselskabet og datterselskabet, og de deltog aktivt i forhold til videreudviklingen af datterselskabet.
- SKM2010.263.SR. Spørgers aktivitet omkring ejerskabet af datterselskaberne måtte betegnes som erhvervsmæssig virksomhed. Spørger havde egne lokaler og en ansat direktør til at varetage de administrative opgaver vedrørende selskabet og datterselskaberne. Desuden deltog direktøren i samtlige datterselskabers bestyrelser. Endvidere mødte bestyrelsen i spørger, bestyrelserne og ledelserne i samtlige datterselskaber 3 -6 gange om året. Skatterådet vurderede derfor, at spørger aktivt forvaltede investeringerne i datterselskaberne. Skatterådet afkræftede endvidere, at det skulle være tilstrækkeligt, at aktionærerne i mellemholdingselskabet får samme informationer, som bestyrelsen i datterselskabet, da dette i sig selv ikke giver adgang til indflydelse på ledelsen i datterselskabet.
- SKM2010.33.SR. Selskabet blev anset for at udøve erhvervsmæssig virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskaberne. Ved vurderingen blev der lagt vægt på, at selskabet havde fokus på udvikling af datterselskaberne, deltog i disses bestyrelser og ydede rådgivning til selskaberne herunder, at direktøren løbende var i kontakt med ledelserne i datterselskaberne. Selskabet havde egne lokaler og en aktiv lønnet deltidsdirektør.

I følgende bindende svar fandt Skatterådet ikke, at der blev udøvet reel økonomisk virksomhed.

- SKM2010.538.SR. Mellemholdingselskabet blev ikke anset for at drive reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskabet, da selskabet hverken havde ansatte eller lokaler til rådighed.

-
-
- SKM2010.410.SR. Selskabet C ApS blev ikke anset for at udøve reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelserne i E ApS og D A/S. Direktørerne i C ApS var de to øverste eneanpartshavere, og de var ulønnede. Der var ikke noget personale og selskabet havde adresse hos den ene anpartshaver. Deltagelsen i ledelsen i datterselskaberne skete ikke fra mellemholdingselskabet i modsætning til SKM2010.33.SR og SKM2010.263.SR.
 - SKM2010.394.SR. Indskud af en ejendom var ikke nok til at bringe et selskab ud af værnreglen, da selskabet ikke i øvrigt udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen.

Betingelse 3 – mere end 50 pct. af aktiekapitalen i mellemholdingselskabet ejes direkte eller indirekte af danske skattepligtige selskaber, der ikke kan modtage udbytter skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i det enkelte datterselskab

Denne betingelse har givet anledning til en række fortolknings spørgsmål. Der er i lovforarbejderne samt i kommentaren fra Skatteministeriet (SKM2010.203.DEP) opstillet en lang række eksempler på betingelsens konsekvenser. Lovforslag L84, 2010/11, indeholdt yderligere fortolkningsbidrag, men er først vedtaget som lov 254 efter afgørelsen af de konkrete sager, der gennemgås i dette afsnit.

Skatteministeriet har i forbindelse med lovforslagets behandling udtalt, at der skal ses igennem til de øverste selskabsaktionærer, som umiddelbart opfylder kravene i §§ 4A og 4B (uanset antallet af holdingselskabsled uden reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen), når det skal bedømmes, om det potentielle moderselskab kan modtage skattefrie udbytter fra datterselskabet-/porteføljeselskabet. Dette følger af, at det skal vurderes, om værnreglen finder anvendelse i hvert led – altså om der for det pågældende selskab er tale om datterselskabsaktier.

Af SKM2010.203.DEP fremgår det blandt andet, at det er en forudsætning, at hovedparten af de øverste aktionærer direkte ejer mindst 10 procent af det umiddelbart underliggende selskab, idet aktieavancebeskatningslovens § 4A alene finder anvendelse i moder-/datterselskabsforhold. Det er således en forudsætning, at mere end 50 procent af aktiekapitalen i mellemholdingselskabet direkte eller indi-

rekte skal være ejet af skattepligtige selskaber, der ikke ville kunne modtage skattefrit udbytte fra driftsselskabet. Heri ligger implicit, at mere end 50 procent af aktionærerne i mellemholdingselskabet umiddelbart opfylder betingelsen for at kunne modtage skattefrie udbytter fra mellemholdingselskabet.

Som eksempel på det sidste, er SKM2010.358.SR, hvor 84 af 87 aktionærer ejede mindre end 10 pct. af mellemholdingselskabet, og de 84 ejede 62,56 pct. af aktiekapitalen i mellemholdingselskabet. Selskabet var derfor ikke omfattet af værnsreglen.

Skatterådet har ved en række afgørelser slået fast, at ved vurderingen af, om der er tale om datterselskabsaktier, skal såvel direkte som indirekte aktiebesiddelser lægges sammen. Skatterådets fortolkning heraf fremgår af SKM2009.718.SR, SKM2010.10.SR, SKM2010.35.SR og SKM2010.36.SR.

Ejerne af aktiekapitalen i mellemholdingselskabet skal være selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. I SKM2010.538.SR var betingelsen ikke opfyldt, da mindre end 50 procent af aktiekapitalen var ejet af selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, og som dermed ikke ville kunne modtage skattefrit aktieudbytte ved direkte ejerskab af datterselskabsaktierne.

I SKM2010.631.SR bekræftede Skatterådet, at mere end 50 procent af anpartskapitalen i mellemholdingselskabet ikke direkte eller indirekte var ejet af skattepligtige selskaber, som vil kunne modtage skattefrie udbytter fra mellemholdingselskabet, og at selskabet således ikke ville blive omfattet af værnsreglen. Spørger havde foretaget en opdeling i A- og B-anparter, hvor B-anparterne var ejet af fysiske personer, som besad mere end 50 procent af anpartskapitalen. Den konkrete sag har afstedkommet en ændring i bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 4A, stk. 3, indført i lov 254 af 30. marts 2011.

Regelgrundlag

Aktieavancebeskatningsloven

§ 4 A. Ved datterselskabsaktier forstås aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, jf. dog stk. 2-4.

Stk. 2. Det er en betingelse efter stk. 1, at datterselskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h og 3 a-5 b, eller at beskatningen af udbytter fra datterselskabet frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Stk. 3. Datterselskabsaktierne anses for ejet direkte af moderselskabets selskabsaktionærer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, i tilfælde, hvor

1) moderselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. § 4 B,

2) moderselskabet ikke udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen og

3) mere end 50 pct. af aktiekapitalen i moderselskabet direkte eller indirekte ejes af selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, der ikke ville kunne modtage udbytter skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i det enkelte datterselskab, og

4) aktierne i moderselskabet ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet.

Stk. 4. Datterselskabsaktier, jf. stk. 1, omfatter ikke konvertible obligationer og tegningsretter til konvertible obligationer.

§ 4 B. Ved koncernselskabsaktier forstås aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter selskabsskattelovens § 31 eller kan sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31 A. Ved koncernselskabsaktier forstås desuden aktier, hvor en fond m.v. og det selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbundne, jf. selskabsskattelovens § 31 C, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning.

Stk. 2. Koncernselskabsaktier anses for ejet direkte af det ejende koncernselskabs (moderselskabets) selskabsaktionærer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, i tilfælde som nævnt i § 4 A, stk. 3, nr. 1-3.

Stk. 3. Koncernselskabsaktier, jf. stk. 1, omfatter ikke konvertible obligationer og tegningsretter til konvertible obligationer.

Afgørelser

SKM2009.639.SR, SKM2009.718.SR, SKM2010.4.SR, SKM2010.10.SR, SKM2010.33.SR, SKM2010.35.SR, SKM2010.36.SR, SKM2010.65.SR, SKM2010.72.SR, SKM2010.263.SR, SKM2010.338.SR, SKM2010.358.SR, SKM2010.361.SR, SKM2010.394.SR, SKM2010.410.SR, SKM2010.448.SR, SKM2010.538.SR, SKM2010.631.SR, SKM2010.654.SR, SKM2011.12.SR, SKM2011.13.SR, SKM2011.14.SR

Grænsehandel – fjernsalg

Salg af blandt andet træpiller over internettet fra Tyskland til danske privatkunder har draget fordel af, at den tyske momssats er på 7 procent, og den danske sats er på 25 procent. Salget kan efter reglerne kun ske med den tyske momssats, hvis sælgeren ikke er involveret i transporten af varerne til de danske kunder. I løbet af 2010 har Skatterådet fundet behov for at fastsætte en nærmere definition af, hvad der skal til for, at sælgeren kan siges at være involveret i transporten af varerne.

Ved postordresalg og salg via internettet til private personer i Danmark fra udlandet opstår spørgsmålet om, i hvilket land der skal afregnes moms af de solgte varer.

Udgangspunktet er, at momsen skal afregnes i det land, hvor varen anses for at være leveret. Efter momsloven anses en vare for at være leveret her i landet, når varen direkte eller indirekte sendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en ikke momsregistreret køber. En handel, der er organiseret på den måde, kaldes et fjernsalg.

Fjernsalgsreglen, der findes i EU's momssystemdirektiv og er inkorporeret i den danske momslov, er en værnsregel, der skal sikre, at fjernsælgere ikke etablerer sig i lande med lav momssats og derfra sælger til private personer i lande med høj momssats.

Konsekvensen er, at varer, der sælges til danske privatkunder fra udlandet, for eksempel via internettet, skal faktureres med dansk moms, når sælgerens omsætning i Danmark overstiger et vist niveau – p.t. 280.000 kr.

Det betyder i praksis, at den danske private kunde enten skal hente varen selv i det andet EUland eller selv hyre en transportør til at hente varen, hvis kunden

skal kunne købe varen med andet end den danske momssats. Det kan dog sjældent betale sig for en privatperson selv at hyre en transportør til at hente varer købt i udlandet.

”Involvering” i transporten

I 2006 blev Skatterådet anmodet om at tage stilling til, om det kunne anses for indirekte involvering i transporten, når sælgeren på sin hjemmeside anførte et antal transportører, som kunden kunne indgå aftale om transport med.

Skatterådet afgjorde, at der ikke var tale om indirekte involvering i transporten. Skatterådet godkendte altså, at varerne i disse tilfælde ikke skulle faktureres med dansk moms.

I kølvandet på denne sag er Skatterådet blevet forelagt en række supplerende spørgsmål i relation til fjernsalg. Navnlig har der været mange spørgsmål i forbindelse med salg af biobrændsel og træpiller fra Tyskland til private kunder i Danmark, idet momssatsen for disse varer i Tyskland kun er 7 procent.

Det kendetegner de supplerende spørgsmål om salg af træpiller, at grænsen for, hvor meget sælgeren må hjælpe kunden med at finde en transportør, uden at sælgeren i momslovens forstand anses for involveret i transporten, trækkes længere og længere.



Skatterådet har i 2010 godkendt, at der blot linkes til én transportør, at transportøren er et datterselskab af sælgeren, samt at varerne til forskellige kunder ankommer til lageret i Tyskland og køres videre til de danske kunder på samme lastbil.

I praksis er konsekvensen, at kunderne kan indgå transportaftalen ved enkelte klik på internettet, og i praksis vælger de danske kunder alle den samme transportør, som sælger henviser til, så prisen på transporten bliver fordelagtig. Værnreglen i momslovens § 14, stk. 1, nr. 2, bliver i realiteten sat ud af kraft, og salg fra lande med lav momssats til private kunder i lande med høj momssats er en realitet.

Gennemgang af retsgrundlaget

Skatteministeriet modtog i 2010 en række henvendelser fra danske virksomheder, der føler sig udkonkurreret af internethandlen på ulige vilkår. De udtrykker derfor deres utilfredshed med retstilstanden på området. Dansk Erhverv er bekymret over den stigende internethandel med udenlandske internetbutikker, fordi disse butikker sælger til danske forbrugere på ulige vilkår i forhold til danske leverandører.

Også Skatterådet efterlyste, at der blev trukket en grænse for, hvor langt en sælger kunne gå, før han må anses for at være involveret i transporten.

På den baggrund besluttede Skatteministeriet at gennemgå området for fjernsalg, for at fastslå, hvornår værnsreglen om fjernsalg i momssystemdirektivet og momsloven kan bruges.

Skatteministeriets overvejelser mundede ud i to konkrete skatterådsafgørelser og et styresignal, der henviste til Skatterådets nye afgørelser og beskrev den fremtidige praksis på området og de praktiske konsekvenser af overgangen til den nye skærpede praksis.

Skærpet praksis

Skatterådet fandt således, at der ikke er tale om fjernsalg, når sælgeren af varerne foretager en opstilling af mulige transportører på sin hjemmeside eller lignende i

forbindelse med salget, hvis oversigten alene er udtryk for, at sælgeren selv har undersøgt, hvilke transportører der kan tænkes at ville forestå transporten og derefter ønsker at informere sine kunder om det som en service. I disse situationer skal der ikke lægges moms til den solgte vare.

Skatterådet fandt derimod, at der er tale om fjernsalg, når sælgeren som led i en helhedsløsning eksempelvis på sin hjemmeside oplister navnene på en eller flere fragtmænd, og det på baggrund af en konkret helhedsbedømmelse kan konstateres, at sælgeren reelt organiserer transporten i samarbejde med transportøren.

Når der skal foretages en samlet helhedsbedømmelse af, hvem der er involveret i transportopgaven vil følgende forhold tale for, at der er tale om fjernsalg:

- De nærmere vilkår for transporten aftales mellem sælgeren og transportøren.
- Sælgeren har aftalt rabat med transportøren, som kommer kunderne til gode.
- Risikoen for varens beskadigelse eller bortkomst under transporten påhviler sælgeren, så kundens eventuelle krav skal rettes mod sælgeren.
- Sælgeren og transportøren er koncernforbundne eller har et lignende interessefællesskab.
- Sælgeren modtager provision af transportøren for at anvise kunderne.
- Sælgeren betaler vederlag til transportøren for, at denne påtager sig transporten.

Hvad angår de nærmere vilkår, er det afgørende, hvis sælgeren på sine kunders vegne sikrer, at transporten sker på særligt gunstige vilkår. Det kan ske ved at sælgeren sørger for, at transportøren samler transportopgaverne for sælgerens kunder og transporterer varerne samlet til sælgerens forskellige kunder i Danmark.

Konklusionen skærper altså Skatterådets hidtidige praksis.



Overgangen til ny praksis

For de virksomheder, der tidligere har modtaget et bindende svar fra Skatterådet eller SKAT om, at der ikke er tale om fjernsalg, er svaret bindende i 5-års perioden. Det gælder, uanset at salget efter en konkret helhedsbedømmelse i lyset af den skærpede praksis ikke ville opfylde betingelserne for at kunne ske med udenlandsk moms.

Virksomheder, der har indrettet sig i overensstemmelse med Skatterådets hidtidige praksis, og som efter disse retningslinjer har opfyldt betingelserne for at kunne sælge deres varer med udenlandsk moms, skal nu vurdere, om betingelserne fortsat er opfyldt efter at Skatterådets har skærpet praksis og efter at Skatteministeriets styresignal er sendt ud.

Er betingelserne for at sælge med udenlandsk moms ikke længere opfyldt, skal virksomheden fakturere med dansk moms ved salg til danske privatkunder.

Regelgrundlag:

Momslovens § 14:

Leveringsstedet for varer er her i landet i følgende tilfælde:

- 1) Når varen ikke forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet.
- 2) Når varen forsendes eller transporteres, og varen befinder sig her i landet på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til aftageren påbegyndes. Leveringsstedet er dog ikke her i landet, når varen installeres eller monteres i udlandet af leverandøren eller for dennes regning, eller når varen sælges ved fjernsalg til andre EU-lande, og virksomheden er registreringspligtig for dette salg i det andet EU-land. Ved fjernsalg forstås salg af varer, bortset fra varer afgiftsberigtiget som brugte varer m.v. efter reglerne i kapitel 17 eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land, fra et EU-land til et andet EU-land, hvor varerne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af sælgeren eller på dennes vegne til en køber, der ikke er registreret efter §§ 47, 49-50 a eller 51 eller 51 a eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land.
- 3) Når varen forsendes eller transporteres her til landet, og varen installeres eller monteres her i landet af en udenlandsk leverandør eller for dennes regning, eller varen sælges ved fjernsalg fra et andet EU-land, når virksomheden er registreringspligtig for dette salg her i landet, jf. § 48, stk. 3.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2006.534.SR (hårde hvidevarer, elektronik)	Oplisting på hjemmeside af forskellige fragtmænd ikke indirekte involvering i transporten Udlevering af formularer til kunderne til brug for bestilling af transport ikke indirekte involvering i transporten
SKM2008.457.SR (bøger)	Oplisting af uafhængige transportører på hjemmesiden ikke indirekte involvering i transporten
SKM2010.55.SR (biobrændsel)	Omlæsning i Tyskland inden videre transport til Danmark ikke nødvendig
SKM2010.216.SR (træpiller)	Henvielse til en bestemt transportør ikke indirekte involvering i transporten Henvielse til indehaverens brors transportfirma ikke indirekte involvering i transporten Henvielse til transportørfirma, som er medejer af spørgeren ikke indirekte involvering i transporten

SKM2010.366.SR	Henviſning til transportør, der har ſamme eſkerreds ſom ſpørgeren, ikke indirekte involvering i transporten
SKM2010.646.SR (hårde hvidevarer, elektronik)	Ingen betydning, hvorvidt der er en eller flere transportører at vælge imellem på hjemmesiden Ingen betydning, at transportøren er et ſelskab i ſpørgerens koncern
SKM2010.666.SR (biobrændſel)	Ingen krav om omlæsning på det tyske lager
SKM2010.690.SR (træpiller)	Ingen betydning, hvis der kun henſiſes til én transportør Ingen betydning, hvis varerne kun kan afhentes indenfor et beſtemt tidsrum
SKM2011.206.SR (træpiller)	Henviſning til en transportør på hjemmeside ikke involvering i transporten Faſtlæggelse af leveringsſtedet må ſke efter en ſamlet helhedsbe- dømmelse af de faktiſke omſtændigheder
SKM2011.207.SR (træpiller)	Henviſning til transportør, der ſamlet transporterer til flere for- ſkellige kunder i Danmark medfører, at ſælger anses for at være involveret i transporten Sælger ligeledes involveret i transporten, hvis ſamme transportør, der transporterer varerne til ſælger i Tyskland uden omlæsning transporterer varerne videre til en række danſke privatkunder.
SKM2011.217.SKAT	Skatteministeriet giver ſin opfattelse af, hvornår ſalg af varer fra andre EU-lande, og ſom bliver transporteret til kunder i Danmark, ſkal anses for/ ikke anses for fjernſalg.

EU og moms ved salg af fast ejendom

Siden Danmarks optagelse i EU har alt salg af fast ejendom været fritaget for moms. Dette har været en særregel i Danmark. Med virkning fra 1. januar 2011 har Danmark ophævet særreglen, og der skal derfor betales moms ved salg af en ny bygning, en ny bygning med tilhørende jord, en byggegrund og salg af en bebygget grund. Salg af "gamle bygninger", grunde der ikke er byggegrunde og privates salg af fast ejendom, er stadig omfattet af momsfrigtagelsen.

Moms ved salg af fast ejendom

Fra og med 1. januar 2011 er momsfrigtagelsen for salg af fast ejendom ophævet.

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, skal der fra den dato betales moms af salg af

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

Da der er tale om ny lovgivning, har Skatterådet i en lang række anmodninger om bindende svar fortolket den nye regel. Spørgsmålene har drejet som om fortolkningsspørgsmål vedrørende fast ejendom. I denne artikel gennemgås alene Skatterådets bindende svar om privates salg af byggegrunde efter 1. januar 2011, betingede salg inden 1. januar 2011, om støbning af fundament og om, hvad der forstås ved en bygning.

Private personers salg af fast ejendom efter den 1/1 2011

For overhovedet at kunne være omfattet af momslovens regler, og dermed være momspligtig af et salg, skal den pågældende sælger af fast ejendom drive økonomisk virksomhed. Afgørelsen af, om der er tale om økonomisk virksomhed, træf-

fes på grundlag af en samlet, konkret vurdering af den pågældende person, hvor alle relevante forhold må inddrages.

Skatterådet har vedrørende privates salg af fast ejendom truffet følgende afgørelser:

- SKM2010.736.SR. I svaret bekræfter Skatterådet, at spørger efter en konkret vurdering driver økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende hvad angår salget af de berørte byggegrunde. Der er tale om en nedlagt landbrugsejendom, som spørger havde købt med henblik på salg efter udstykning af indtil 5 parceller. Ejendommen havde ikke tjent som spørgers private bolig.
- SKM2010.806.SR. Skatterådet bekræfter, at salg af et privat areal ikke er omfattet af momspligten ved salg af fast ejendom efter 1. januar 2011, når sælger ikke udstykker det pågældende grundstykke med henblik på salg af flere end 3 byggegrunde. Det forudsættes i øvrigt, at sælgeren ikke driver økonomisk virksomhed med køb og salg af fast ejendom.
- SKM2010.821.SR. Skatterådet kan bekræfte, at spørger ikke anses som en afgiftspligtig person ved salg af en byggegrund, som var købt med det formål, at spørger og dennes ægtefælle skulle bygge en bolig til sig selv, når de skulle på pension.
- SKM2010.842.SR Et søskendepar arvede 10 udlejede sommerhusgrunde fra deres far. De to søskende fortsatte udlejningen (momsfrit). Skatterådet bekræftede, at spørgerne ikke var momspligtige af de eventuelle salg, da de ikke var "afgiftspligtige" personer. I stedet anfører Skatterådet, at der ifølge momslovens § 13, stk. 2, ikke skal betales moms ved levering af virksomhedens driftsmidler, som udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk.1. Sommerhusgrundene kan betegnes som driftsmidler i en virksomhed, hvis hovedformål er at udleje disse.
- SKM2010.846.SR Spørger har i 1995 erhvervet en ubebygget grund som led i spørgers investeringsstrategi på lige fod med investeringer i værdipapirer mm. Spørger havde inden da i henholdsvis 1977 og 1988 erhvervet 2 andre ubebyggede grunde, også som et led i sin investeringsstrategi. Spørger har ikke udøvet virksomhed vedrørende ejendomssalg eller anden relateret virksomhed. Spørger vil ikke udstykke grundene med henblik på salg af flere byggegrunde.

Skatterådet bekræfter, at spørger, på baggrund af en samlet konkret vurdering af de i sagen foreliggende forhold, ikke kan anses for at drive økonomisk virksomhed i momslovens forstand, hvis spørger efter den 1. januar 2011 sælger en, to eller alle tre ubebyggede grunde. Dette anses som en privatpersons salg af ubebyggede grunde, som er erhvervet med henblik på passiv investering.

- SKM2011.50.SR Skatterådet bekræfter, at salg af en grund, der støder op til spørgers private hus/bolig, ikke vil være omfattet af momspligt ved salg efter 1. januar 2011. Skatterådet bekræfter ligeledes, at opførelse af nyt hus på den tilstødende grund ikke vil være omfattet af momspligt ved salg efter 1. januar 2011, hvis spørger har beboet huset og sælger det efter en periode, eksempelvis 1 år.

Betingede købsaftaler inden 1/1 2011 – efterregulering

Det fremgår af bemærkningerne til loven, at der ved ”salg” menes tidspunktet for købsaftalens indgåelse. Det vil sige, at der ikke skal betales moms for byggegrunde, der er indgået en bindende aftale om at sælge før 1. januar 2011. En bindende aftale er en aftale, som begge parter har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Et købstilbud skal være accepteret af sælger.

Da tidspunktet for købsaftalens indgåelse er afgørende i forhold til, om salg af en byggegrund er omfattet af de gamle regler om momsfrigørelse eller ej, har det været en naturlig følge, at der blev indgået mange købsaftaler før årsskiftet.

Skatterådet har af denne grund behandlet en lang række anmodninger om bindende svar, hvor der er indgået og underskrevet aftale om køb og salg af for eksempel en byggegrund inden den 1. januar 2011, og hvor aftalen har været betinget af for eksempel overdragelsen af grunden, købesummens erlæggelse, kommunens accept af handlen og vedtagelse af lokalplan.

Skatterådet har truffet følgende afgørelser om betingede købsaftaler, der er underskrevet inden den 1. januar 2011:

- SKM2010.662.SR. Spørger (sælger) påtænker at købe en grund fra en kommune for at videresælge den sammen med et byggeprojekt til en boligorganisation (køber). Skatterådet bekræfter, at en grund ikke er omfattet af momspligten, når

købsaftalen mellem spørger og køber underskrives i 2010, men hvor køberen først overtager grunden i 2011. Grunden er heller ikke omfattet af momspligten, når købsaftalen underskrives i 2010, og køber overtager grunden i 2010 og betaler købesummen i 2011. Skatterådet bekræfter ligeledes, at grunden ikke er omfattet af momspligten, når købsaftalen mellem kommunen og spørger underskrives i 2010, men spørger først overtager grunden den 1. april 2011, og spørger videresælger ejendommen til køber, ved en købsaftale, der ligeledes underskrives i 2010, og med en overtagelse af grunden, der ligeledes sker den 1. april 2011.

- SKM2010.736.SR. Skatterådet bekræfter, at salg af grunde til overtagelse inden 1. januar 2011 kan ske momsfrit, selvom salget er betinget af udstykning og endelig vedtagelse af lokalplan, og dette først finder sted efter 1. januar 2011.
- SKM2010.742.SR. Skatterådet bekræfter, at spørgers køb af en byggegrund, fra en afgiftspligtig person ikke bliver omfattet af de nye regler om moms på salg af byggegrunde, hvis der er indgået en bindende aftale om salg, inden ændringen af momsloven træder i kraft den 1. januar 2011. Skatterådet bekræfter endvidere, at aftalen er bindende, selvom den er betinget af omstændigheder, som først indtræder efter lovens ikrafttræden.
- SKM2010.743.SR. Skatterådet bekræfter, at en aftale om salg af en byggegrund, hvor sælger er en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, er bindende i 2010, hvor aftalen indgås. Det fratager ikke aftalen sin bindende virkning, at aftalen for sælger er betinget af købesummens berigtigelse og for køber er betinget af godkendelse af skema B og udmatrikulering. At aftalen er bindende i 2010 har den betydning, at salget ikke bliver omfattet af de nye momsregler om moms på byggegrunde pr. 1. januar 2011.

Skatterådet har i SKM2010.743.SR bekræftet, at hvis aftalen bortfalder i 2011, vil dette ikke blive anset som en tilbageskødning og dermed heller ikke udløse momspligt.

Skatterådet har tilsvarende i SKM2010.742.SR bekræftet, at en efterregulering af købesummen, i henhold til vilkår i aftalen, ikke betyder, at aftalen ikke er bindende før lovens ikrafttræden.

Købsaftaler indgås af og til mellem sælger og køber "eller ordre". Skatterådet har i SKM2010.830.SR lagt til grund, at med køber "eller ordre" forstås, at en anden

person kan træde i købers sted, uden at sælger skal give accept hertil, og uden at aftalens vilkår i øvrigt ændres. Skatterådet finder derfor, at begrebet "eller ordre" skal forstås således, at der indgås to selvstændige aftaler om salg af den pågældende byggegrund. Sælger af grunden tiltræder en købsaftale med køber I, men, hvis "eller ordre" klausulen udnyttes, tiltræder sælger af grunden på et efterfølgende tidspunkt en købsaftale med køber II i stedet for aftalen med den oprindelige køber I. Det medfører, at i tilfælde, hvor en byggegrund sælges til køber "eller ordre" før 1. januar 2011, og "eller ordre"-klausulen udnyttes i 2011 eller senere, er der tale om to på hinanden følgende salg, hvoraf sidstnævnte salg af byggegrunden vil være omfattet af momspligten.

Støbning af fundament

Af bemærkningerne til loven fremgår, at påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelse af støbning af fundament. Det vil sige, at hvis støbning af fundament er påbegyndt inden udgangen af 2010, vil bygningen med tilhørende grund kunne sælges efter de gamle bestemmelser, hvor salg af fast ejendom er momsfristaget. Er støbning af fundament påbegyndt på senere tidspunkt, vil et salg være omfattet af de nye bestemmelser om momspligt.

Skatterådet har behandlet en række anmodninger om bindende svar på, hvornår der foreligger støbning af fundament. Det fremgår generelt af Skatterådets bindende svar, at

- der på tidspunktet for påbegyndelsen af fundamentet (støbningen) skal foreligge en reel hensigt om at ville videreføre og færdiggøre byggeriet inden for en sædvanlig normeret tid for byggeri af den pågældende karakter. Hensigten skal kunne understøttes ved objektive momenter, for eksempel ved byggetilladelser, andre offentlige attester til brug ved byggeriet, projektbeskrivelser, godkendte tegninger, økonomiske overslag, underentrepriser med videre.
- "Liggeperioder", som er begrundet i udefra kommende omstændigheder, for eksempel vejrlig, svigtende leveringer fra leverandører, underleverandørers konkurs med videre, kan som udgangspunkt anerkendes, og byggeriet kan dermed anses for påbegyndt med den virkning, at der ikke skal betales moms af leveringen efter 1. januar 2011.



Skatterådet har herudover truffet følgende afgørelser:

- SKM2010.735.SR Skatterådet fastslår, at piloteringsarbejde med videre ikke anses som støbning af fundament. Skatterådet bekræfter endvidere, at et fælles fundament skal forstås som ét fysisk sammenhængende fundament, og at bygninger, der opføres på det fælles fundament momsmæssigt skal behandles ens.
- SKM2010.736.SR. Skatterådet bekræfter, at under forudsætning af, at spørger har en reel hensigt om at ville fuldføre byggeriet inden for en sædvanlig normeret tid for byggeri af den pågældende karakter, er salg af grunde efter 1. januar 2011 fritaget for moms, når der på grundene er påbegyndt støbning af fundament.
- SKM2011.6.SR. Skatterådet udtalte, at når en byggegrund efter lokalplanen er udlagt til helårsboliger, anses byggeriet ikke for påbegyndt, hvis der på grunden alene planlægges/påbegyndes opførelse af en garage eller et udhus. Endvidere bekræfter Skatterådet, at hvis et planlagt fundament ændres, fordi en ny køber af ejendommen har andre ønsker til det færdige hus, skal tidspunktet for ændringen af byggeriets påbegyndelse vurderes efter de nye regler.

Hvad er en ny bygning

Ved en bygning forstås en grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. Salg af dele af en bygning anses ligeledes for at være salg af en bygning:

- SKM2011.131.SR. Skatterådet bekræfter, at salg af to lejligheder, der er nyetableret på en ældre udlejningsejendoms tørreløft, bliver omfattet af de nye bestemmelser om moms ved salg af fast ejendom, når de pågældende lejligheder opdeles i ejerlejligheder, og sælges uafhængigt af den eksisterende ejendom.

Regelgrundlaget

Tidligere ordlyd af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

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

9) Levering af fast ejendom."

er salg af fast ejendom momsfrataget.

Ordlyd pr. 1. januar 2011 af § 13, stk. 1, nr. 9

§ 13. 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 bygemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

Afgørelser

SKM2010.297.SR, SKM2010.298.SR, SKM2010.662.SR,

SKM2010.735.SR, SKM2010.736.SR,

SKM2010.742.SR, SKM2010.743.SR, SKM2010.749.SR,

SKM2010.806.SR, SKM2010.807.SR, SKM2010.821.SR,

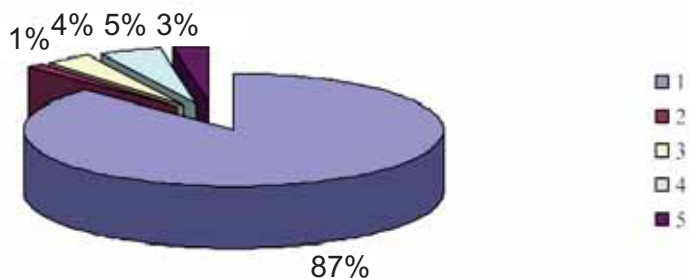
SKM2010.830.SR, SKM2010.840.SR, SKM2010.842.SR,

SKM2010.846.SR, SKM2011.6.SR, SKM2011.45.SR, SKM2011.50.SR,

SKM2011.51.SR, SKM2011.52.SR, SKM2011.67.SR, SKM2011.68.SR.

Statistik

Procentvis fordeling af de 409 sager afgjort af Skatterådet i 2010

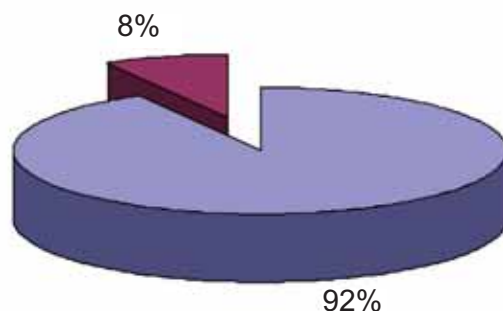


Skatterådet har i 2010 behandlet i alt 409 sager. Skatterådet har således behandlet flere sager i 2010 sammenlignet med 2009.

		2007	2008	2009	2010
1	Bindende svar	609 (470)*	417	312	358
2	Bevillings- og dispensations-sager	70	41	13	5
3	Regler, satser og anvisninger	22	13	11	15
4	Revisions- og pålægssager	15	24	8	20
5	Andre sager	14	9	13	11
	I alt	730	504	357	409

* I denne kategori var der 139 identiske sager.

Procentvis fordeling af de 4.515 bindende svar, der er afgivet af SKAT (4.157) og af Skatterådet (358)



Der er i 2010 afgivet 4.515 bindende svar. Heraf har Skatterådet afgivet 358 bindende svar, svarende til 8 procent, og SKAT 4.157 bindende svar, svarende til 92 procent.

Der er løbende sket et fald antallet af afgivne bindende svar over perioden 2005/2006 til 2010. Dette skyldes ikke en længere sagsbehandlingstid, men et generelt fald i antallet af anmodninger om bindende svar.

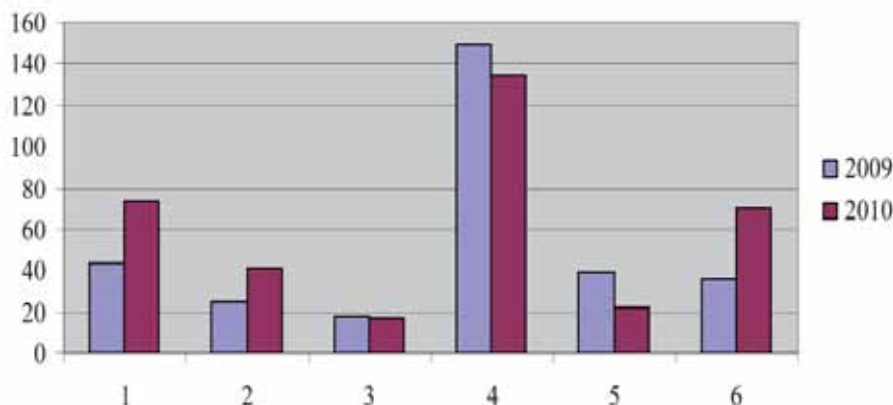
	2005/2006	2007	2008	2009	2010
Sager om bindende svar	7.053	6.079	6.137	4.837	4.515
- Heraf behandlet af Skatterådet	644	609 *	417	312	358
- Heraf behandlet af SKAT	6.409	5.470	5.720	4.525	4.157

* Heraf er der 139 identiske sager.

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

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

Oversigt over sagstyper



Ovenstående diagram viser, fordelingen af typer af sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på sagstyper i 2009 sammenlignet med 2010.

Nedenfor er der givet eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2010:

Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1 Personbeskatning og personalegoder	74	F.eks. sager om standardfradrag for rejseudgifter og beskatning af tingsgaver og kontante gevinster for ansatte med få sygedage. Vedrørende personalegoder f.eks. sager om fritids- og medarbejderklubber, kontantlønnedgang, sundhedsudgifter
2 Multimediebeskatning	41	F.eks. sager om fastlæggelse af personkreds, hvad der er et multimedie og rådighedsbegrebet.
3 Erhvervsforhold	17	F.eks. sager om fradrag og afskrivninger, virksomhedsordningen og vindmøller.
4 Selskabs- og aktionærforhold	134	F.eks. sager om omstrukturering, spaltning, sambeskatning, CFC-beskatning, AGL § 4 A og § 4 B, ABL § 19, skattefri aktieombytning, tegningsretter og køberetter til aktier i LL § 7 H, og salg af aktier, herunder realisationsprincippet og optionsaftaler.
5 Ejendomsafståelse	22	F.eks. sager om genanbringelse, ekspropriation, parcelhusreglen og sommerhusreglen i EBL.
6 Moms og afgifter	70	F.eks. sager om moms på foreningskontingent, socialforsorg og sundhedsydelse, fjernsalg og moms på salg af byggegrunde.

Oversigt over sagsbehandlingstiden for bindende svar fra Skatterådet

Oversigt over procenten af bindende svar, som Skatterådet har truffet afgørelse i indenfor 3 mdr. i 2010:

Kvartal	1. kvartal 2010	2. kvartal 2010	3. kvartal 2010	4. kvartal 2010	Hele 2010
Antal sager	103	86	74	95	358
Behandlet indenfor 3 mdr.	31	11	9	28	79
Afslutningsprocent	30 %	13 %	12 %	29,5 %	22 %

For 2010 er sagsbehandlingstiden for bindende svar afgivet af Skatterådet opgjort i 2 spor:

- Et almindeligt spor, der måler sagsbehandlingstiden uden udsættende handlinger (f.eks. spørgers ønske om længere frist i forbindelse med indsendelse af oplysninger eller høring).
- Et særligt spor, der omfatter sager, hvor der har været udsættende handlinger fra spørger eller Skatterådet.

Almindeligt spor: Der var 328 bindende svar eller 91,6 procent omfattet af det almindelige spor. Oversigt viser antallet af bindende svar som Skatterådet har besvaret indenfor 5, 6, 9 og 12 måneder i 2010:

Antal sager	30/4 2010		31/8 2010		31/12 2010		Hele 2010	
	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Sagsbehandlingsprocent 5 måneder	77	63,5	44	58,6	73	55,3	194	59
Sagsbehandlingsprocent 6 måneder	91	75	47	62,6	90	68,2	228	69,5
Sagsbehandlingsprocent 9 måneder	103	85	62	82,6	109	81,8	273	83
Sagsbehandlingsprocent 12 måneder	107	88,5	72	96	125	94,6	304	92,5

Særligt spor: Der var 30 sager eller 8,4 procent sager, der var omfattet af det særlige spor. Det bemærkes, at det særlige spor alene er målt i forhold til afslutning af sagen indenfor 5 måneder.

Antal sager	30/4 2010		31/8 2010		31/12 2010		Hele 2010	
	Antal	% *	Antal	% **	Antal	% ***	Antal	% ****
Spørgers udsættende handlinger	10	7,5	5	6,0	7	5,0	22	6,1
Skatterådets udsættende handlinger	3	2,2	4	4,8	1	0,7	8	2,2

* Opgjort i forhold til det samlede antal sager pr. opgørelsestidspunktet på 134

** Opgjort i forhold til det samlede antal sager pr. opgørelsestidspunktet på 84

*** Opgjort i forhold til det samlede antal sager pr. opgørelsestidspunktet på 140

**** Opgjort i forhold til det samlede antal sager for hele 2010 på 358

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2007 på 164 dage
- 2008 på 151 dage
- 2009 på 180 dage
- 2010 på 181 dage.

Skatteministeriet vil også i 2011 have fokus på sagsbehandlingstiden for anmodninger om bindende svar, der skal behandles af Skatterådet.

Påklagede bindende svar til Landsskatteretten

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2005/2006, 2007, 2008, 2009 og 2010 er påklaget til Landsskatteretten.

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

Nedenstående tabel viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 52 af de i alt 65 sager, der i perioden 2005/2006 - 2010 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06 - 2010	Kendelse fra Landskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	84	62	22
%	100 %	74 %	26 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad, ikke givet klager medhold og afvist sagen i de 62 sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i.

	Antal Landskatteretskendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal	62	15	3	42	2
%	100 %	24,0 %	4,8 %	67,7 %	3,2 %

Oversigt over skatterådets medlemmer

Formand og næstformand for Skatterådet

Direktør, cand. jur. Hanne Søgaard Hansen (formand)

Direktør Ole Draborg (næstformand)

Valgt af Folketinget

- Folketingsmedlem Torsten Schack Pedersen (V)
- Statsaut. revisor Søren Gynter-Sørensen (DF)
- Folketingsmedlem Charlotte Dyremose (KF)
- Folketingsmedlem René Skau Björnsson(S)
- Folketingsmedlem Frank Aaen (EL)
- Rådgivende skatterevisor Christen Amby (SF)

Udnævnt af Skatteministeren

- Professor Bent Greve
- Civiløkonom Hans Borch Christiansen
- Gårdejer Lars P. Asserhøj
- Direktør Christian T. Ingemann, indstillet af Dansk Erhverv
- Chefanalytiker Jonas Schytz Juul, indstillet af Arbejderbevægelsens Erhvervsråd
- Direktør Tine Roed, indstillet af Dansk Industri
- Gårdejer Niels Rasmussen, indstillet af De Danske Landboforeninger og Dansk Familielandbrug
- Byrådsmedlem og 2. viceborgmester Arne Lægaard, indstillet af KL (Kommunernes Landsforening)
- 1. viceborgmester Carsten Rasmussen, indstillet af KL (Kommunernes Landsforening)
- Husholdningslærer Else Møller, indstillet af KL (Kommunernes Landsforening)
- Pædagog Lene Due, indstillet af KL (Kommunernes Landsforening).

Udgivet af
Skatteministeriet, Skatterådet
Nicolai Eigvedsgade 28
2100 København Ø
Telefon 72 22 18 18
www.skat.dk



ISBN 978-87-7121-137-5 Tryk Rosendahls-Schultz Grafisk
