

The background of the page is a light yellow color, featuring several large, flowing, decorative swirls in a slightly darker shade of yellow. These swirls are positioned around the central text, creating a sense of movement and elegance.

**KUNDEINFORMATION**  
**JANUAR 2001**

# FORORD

## Et nyt ansigt gør det ikke alene

Lad os benytte denne lejlighed til at ønske Frode Sørensen tillykke og velkommen til posten som vores nye skatteminister.

Frode Sørensen går fra at være et forholdsvist anonymt menigt medlem af Folketingets skatteudvalg til at overtage den utaknemmelige post som skatteminister. Den ledige skatteministerpost opstod som en konsekvens af en omfattende ministerrokade efter Niels Helveg Petersens fratrædelse som udenrigsminister og Hans Hækkerups fratrædelse som forsvarsminister.

Vi har naturligvis ikke kendskab til de dybere tanker bag denne del af ministerrokaden, men et sandsynligt gæt er, at statsministeren i god tid før næste valg ønsker at forbedre de dystre meningsmålinger for regeringspartierne. Ole Stavad har taget skraldet for de seneste barske skatteomlægninger og Frode Sørensen har gode odds for at blive en mere populær skatteminister end Ole Stavad.

En ting er at udskifte ansigtet på ministeren. Mere vigtigt vil det dog være at udskifte den hårde kurs over for skatteborgerne. Et udtryk som "skatteplyndring" falder let på tungen, når talen går på de seneste års skatteændringer.

Lad os komme med et par eksempler.

Regeringen fik med støtte fra Enhedslisten vedtaget en sænkning af selskabsskatten til 30%. Man skulle tro, at erhvervslivet ville juble over denne lempelse. Men nej, der har været langt mellem roserne i medierne. Det skyldes ikke mindst, at erhvervslivet selv har måttet finansiere nedsættelsen af skatten via en forringelse af afskrivningssatserne. Men det er ikke det værste. I al ubemærkethed besluttede Regeringen nemlig at forhøje skatten af udbytter, som udloddes fra indkomståret 2001. Her stiger marginalskatten af aktieindkomst fra 40% til 43%. Sammenholdt med nedsættelsen af selskabsskatten virker det meget uskyldigt. Problemet er dog, at mange selskaber – fornuftigt nok – gennem de senere år har konsolideret sig ved kun at udlodde en del af overskuddet løbende. Aktionærerne i disse selskaber bliver straffet ganske hårdt af den forhøjede beskatning af aktieudbytte. Indkomsten i selskaberne er allerede blevet beskattet med en højere skatteprocent inden nedsættelsen til 30% og alligevel bliver udbyttet beskattet med den nye højere procent.

Et andet eksempel er den helt urimeligt hårde marginalbeskatning af lønindkomst i en periode, hvor der er alvorlig mangel på arbejdskraft i mange brancher. Andre lande anført af Tyskland har i 2000 annonceret ganske væsentlige nedsættelser af skattetrykket. Vel at mærke reelle – altså ufinansierede – skatnedsættelser. Tænk, hvis Regeringen turde gøre det samme i Danmark. Nedsætte personskatterne uden at snyde skatteborgerne ved samtidig at fjerne fradrag eller opfinde nye grønne afgifter. Gennemføre reelle forenklinger af skattereglerne, således at lønmodtagere selv kan finde ud af deres skat. Eller hvad med helt at fjerne skatten af lønindkomst? De netop vedtagne regler om "Vækstpakken" viser jo, at det er muligt. Her betaler arbejdsgiveren en ikke-fradragsberettiget afgift på 40% af medarbejderens fordel ved en aktieafløsning og medarbejderen skal ikke beskattes af fordelen på tildelingstidspunktet. Den samlede skat er næsten uændret og hele konceptet er langt nemmere at forstå og administrere.

Det kan altså lade sig gøre at gennemføre reelle skattelempelser og skatteforenklinger. Det kræver blot en vis portion fantasi og mod, hvilket vi håber, at Frode Sørensen er i besiddelse af.

Vi håber, at vor publikation vil interessere Dem, og vi ønsker Dem et godt nytår.

Redaktionen er afsluttet den 5. januar 2001.

# INDHOLD

## Udviklingstendenser

Nedsættelse af personskatterne . . . . .	4
Omlægning af beskatningen af aktieindkomst . . . . .	4
Ekspertbeskatning . . . . .	5
Afgiftslempelser . . . . .	5
Yderligere nedsættelse af selskabsskatten . . . . .	5
Underholdsbidrag og børnebidrag . . . . .	6
Beskatning af fast ejendom . . . . .	6

## Selvangivelsen 2000

Gode råd . . . . .	7
Personer . . . . .	7
Selskaber . . . . .	8
Frister for indsendelse . . . . .	9

## Aktieafløbning

Gode råd . . . . .	10
Konklusion . . . . .	10
Forudsætninger for beregninger . . . . .	11
Generelt om aktieavancebeskatning . . . . .	11
Klassiske medarbejderaktier . . . . .	11
Individuelle ordninger generelt . . . . .	13
Tegningsretter . . . . .	13
Medarbejderoptioner . . . . .	14
Konvertible medarbejderobligationer . . . . .	15
Aktiekøb . . . . .	15
Vækstfondmodellen . . . . .	16

## Beskatning af personalegoder

Gode råd . . . . .	18
Konklusion . . . . .	18
De "store" poster . . . . .	18
Personalegoder omfattet af bagatelgrænsen . . . . .	19
Skattefrie personalegoder . . . . .	20
Skattepligtige goder . . . . .	21

## Momsfradrag i holdingselskaber

Gode råd . . . . .	23
Dansk momspraksis . . . . .	23
Fællesregistrering . . . . .	24
Ny dom fra EF-domstolen . . . . .	25
Konklusion . . . . .	26

## Nye love

Nedsættelse af selskabsskatten . . . . .	27
Ændring af afskrivningsreglerne . . . . .	27
Vækstfondmodellen . . . . .	28
Aktiekøb ved virksomhedsoverdragelse . . . . .	28
Afkortning af kredittider . . . . .	29
Pensionsordninger for selvstændigt erhvervsdrivende . . . . .	30
Succession i konto for opsparet overskud . . . . .	30
Ændring af successionsreglerne . . . . .	30

Kunstnerisk udsmykning . . . . .	31
Uændret personfradrag . . . . .	31
Hjemme-pc'er og fri telefon . . . . .	31
CFC-beskatning . . . . .	32
Skattefri rejsegodtgørelse og havdagsfradrag . . . . .	32
Pensionister i udlandet . . . . .	32
Strafansvar . . . . .	32
Dobbeltbeskatningsoverenskomster . . . . .	33
<b>Verserende lovforslag</b>	
Udbytte . . . . .	34
<b>Cirkulærer og bekendtgørelser</b>	
Omkostningsgodtgørelse . . . . .	35
Ekspertbeskatning . . . . .	35
Løbende ydelser – rentesats . . . . .	36
Kapitalafkastsatsen . . . . .	36
Genoptagelse af skatteansættelser . . . . .	36
Aktionærlån . . . . .	37
Omgørelse – sagsudlægning . . . . .	37
Fratrædelse – godtgørelse – genoptagelse . . . . .	37
Kursgevinstloven – genoptagelse . . . . .	37
Efterfølgende af- og nedskrivninger . . . . .	38
Revisorerklæring ved momsregistrering mv. . . . .	38
<b>Højesteretsdomme</b>	
Skattepligtig ydelse – lån eller gave . . . . .	39
Næringsdrivende – aktier – fradrag for tab . . . . .	39
10-mands-projekt . . . . .	40
<b>Landsretsdomme</b>	
Befordringsfradrag . . . . .	41
Personalegoder . . . . .	41
Bil til rådighed . . . . .	42
<b>Administrative afgørelser</b>	
Ejendomsbeskatning . . . . .	43
Transfer pricing . . . . .	43
Aktier – kapitalisering af ydelser . . . . .	44
Kursus afholdt i udlandet . . . . .	44
Partshøring . . . . .	45
Erstatning fra bank . . . . .	45
Kantinemomssagerne opgives . . . . .	46
Momsfradrag ved salg af ejendom . . . . .	47
<b>Befordring og rejse i 2001</b>	
Skattefrie rejsegodtgørelser med overnatning i 2001 . . . . .	48
Selvstændigt erhvervsdrivende . . . . .	48

# UDVIKLINGSTENDENSER

*I folketingsåret 1999/2000 blev størstedelen af skattelovsforslagene fremsat og vedtaget inden Folketingets juleferie. Om foråret 2001 også kun vil byde på ganske få skattelovsforslag, ved vi naturligvis først, når folketingsåret er slut. Meget kan dog tyde på, at mønstret fra sidste år bliver gentaget i år. Af den buket af lovforslag, der blev fremsat i oktober 2000, manglede kun 1 at blive vedtaget inden jul. De vedtagne lovforslag er omtalt i afsnittet "Nye love" og det endnu ikke vedtagne lovforslag er omtalt i afsnittet: "Verserende lovforslag".*

## Nedsættelse af personskatterne

Med fare for at henlede tankerne på historien om Peter og Ulven vover vi alligevel påstanden om, at personskatterne bliver nedsat.

En nedsættelse af personskatterne er ikke mindst påkrævet, fordi personskatterne er (på vej til at blive) langt lavere i vores nabolande og fordi det rent faktisk nu er muligt at bo og arbejde i Sverige uden at miste kontakten med venner og familie på Sjælland.

Retfærdighedsvis skal det dog bemærkes, at svenske og tyske arbejdsgivere skal betale væsentlige arbejdsgiverafgifter, hvilket ikke er tilfældet i Danmark. De samlede skatter af lønindkomst er dermed endnu ikke så meget lavere i Sverige og i Tyskland end i Danmark. Men tendensen er klar.

I dagene mellem jul og nytår 2000 var der en meget omfattende debat om personskatterne i Danmark. Der er flere bud på, hvordan marginalske skatterne kan sættes ned, og debatten synes at koncentrere sig om topskatterne.

### ***"I dagene mellem jul og nytår 2000 var der en meget omfattende debat om personskatterne i Danmark"***

I 2001 skal der betales topskat af personlig lønindkomst (efter AM-bidrag) på 276.900 kr. og derover. Det er en meget lav grænse i forhold til de lande, som vi normalt sammenligner os med. TV-avisen offentliggjorde da også den 29. december 2000 en analyse, som viste, at næsten 42% af alle danskere betaler topskat. Dette forhold bliver blandt andet også kritiseret af OECD.

På trods af, at topskatten kun indbringer et årligt provenu på ca. 12,5 mia. kr., er det ikke sandsynligt, at den nuværende regering vil afskaffe eller nedsætte topskatten.

I stedet er der meget, som tyder på, at Regeringen – støttet af SF og Enhedslisten – vil nedsætte bundskatten.

En ufinansieret nedsættelse af bundskatten vil være meget dyr, da den tilgodeser næsten alle skatteydere.

Da Regeringen tilsyneladende holder stærkt fast i, at en skatteomlægning skal være provenuneutral, vil prisen for en sænkning af bundskatten skulle betales af de højtlovnede, hvilket strider direkte mod OECD's anbefalinger.

På den anden side vil en sænkning af bundskatten primært tilgodeses Regeringen og Venstrefløjens kernevælgerne – og er dermed meget sandsynlig.

## Omlægning af beskatningen af aktieindkomst

Ifølge Regeringens lovkatalog skulle der i starten af november 2000 have været fremsat et lovforslag om væsentlige forenklinger i beskatningen af aktieavance.

Lovforslaget er endnu ikke blevet fremsat, men bliver sandsynligvis fremsat en gang i løbet af februar 2001.

Lovforslaget vil formentligt indeholde følgende emner:

### **100.000 kr.'s reglen ophæves**

Ved skattereformen i 1993 ophævede man den tidligere regel om skattefrihed ved afståelse af aktier ejet i mindst 3 år. I stedet blev der indført en slags bagatelgrænse, der bevirkede, at avancer principielt er skattefrie, hvis man ejer små beholdninger på under 100.000 kr. Denne grænse er pristalsreguleret og udgør 121.400 kr. for 2001.

Reglen er imidlertid mere kompliceret end som så samt svær at kontrollere og administrere. Vi har i summarisk form beskrevet reglerne i artiklen "Aktieafløjning". Vi forventer en ophævelse af 100.000 kr.'s reglen.

Et andet kompliceret forhold er, at aktier ejet i under 3 år beskattes som kapitalindkomst, medens aktier ejet i mindst 3 år beskattes som aktieindkomst.

#### **Alle skattepligtige aktieavancer beskattes som aktieindkomst uanset ejertid**

Overgangen til beskatning af alle gevinster som aktieindkomst vil utvivlsomt blive fremstillet som en skattelempe. Dette er da også tilfældet, hvis der er tale om en person med positiv kapitalindkomst. Positiv kapitalindkomst bliver nemlig beskattet med op til 59%. Men hvis aktieavancen kan rummes i negativ kapitalindkomst, er skatten kun ca. 33%.

Da skatten af aktieindkomst netop er blevet forhøjet fra 25%/40% til 28%/43%, vil mange personer i realiteten opleve en skærpet beskatning af aktieavance.

***"Da skatten af aktieindkomst netop er blevet forhøjet fra 25%/40% til 28%/43%, vil mange personer i realiteten opleve en skærpet beskatning af aktieavance"***

#### **Selskaber fritages for beskatning af aktieavancer (ophævelse af 3-års-reglen)**

Denne del af lovforslaget (som altså endnu ikke er fremsat) vil medføre en ganske væsentlig forenkling af reglerne; nemlig at selskaber ikke længere skal holde styr på, om datterselskabsaktier har været ejet i over eller under 3 år.

For datterselskabsaktier (defineret som aktier med en ejerandel på mindst 25%) vil ændringen ikke have provenu-effekt, da moderselskabet allerede i dag kan undgå beskatningen ved at sælge aktier tilbage til datterselskabet (salg til udstedende selskab). Et sådant salg beskattes i dag som udbytte, hvilket er skattefrit, hvis moderselskabet har en ejerandel på mindst 25% og har bevaret denne ejerandel i en periode på mindst et år forud for tilbagesalget.

#### **Ekspertbeskatning**

Med henblik på at tiltrække højt kvalificerede medarbejdere fra udlandet har man i nogle år haft en såkaldt "25%-beskatning". I korte træk går reglerne ud på, at højtlojnedede medarbejdere, som tiltrækkes fra udlandet, kan få en lempelig beskatning i 3 år. Efter udløbet af de 3 år kan medarbejderen blive beskattet på normal vis i op til 4 år. Efter den samlede periode på op til 7 år skal medarbejderen rejse ud af Danmark for at undgå en genbeskatning af fordelene i de 3 første år.

Sidste år blev 7-års-reglen ophævet for visse godkendte forskere. Skatteminister Frode Sørensen er tilsyneladende indstillet på helt at ophæve tidsgrænsen på 7 år.

***"Sidste år blev 7-års-reglen ophævet for visse godkendte forskere"***

#### **Afgiftslemper**

Allerede få dage efter sin tiltrædelse som skatteminister udtalte Frode Sørensen, at han anså det for "molboagtig", at øl køres i lastbiler fra Danmark til Tyskland for herefter at blive fragtet tilbage til Danmark på trailere.

Skatteministeriet arbejder derfor på en lempelse af afgifterne på specielt øl med henblik på at mindske grænsehandlen.

#### **Yderligere nedsættelse af selskabsskatten**

Regeringen har allerede for flere år siden tilkendegivet, at selskabsskatten ønskes nedsat til et niveau på 26-28%. Nedsættelsen fra 32% til 30% blev finansieret ved en stramning af reglerne for afskrivning på driftsmidler. I betragtning af, at det har taget mindst 2 år at få gennemført nedsættelsen af selskabsskatten til 30%, må vi formode, at en yderligere nedsættelse ikke vil kunne gennemføres inden for de nærmeste par år.

## Underholdsbidrag og børnebidrag

Vi forventer, at fradraget for børnebidrag bliver ophævet samtidig med, at modtageren bliver skattefri af bidraget.

Vi forventer også en ophævelse af fradraget for underholdsbidrag. Her forventer vi dog ikke en skattefritagelse for modtageren, men i stedet at bidraget bliver beskattet som gave. Da ægtefællen ved skilsmissen forlader kredsen af personer med lav gaveafgift, vil bidraget blive beskattet som personlig indkomst – dog uden AM-bidrag. Derved bliver skattesatsen på op til 59%.

## Beskatning af fast ejendom

På længere sigt er det ikke usandsynligt, at "parcelhusreglen" bliver afskaffet, således at fortjeneste ved salg af en bolig bliver skattepligtig. Sandsynligvis vil det i givet fald blive muligt at udskyde beskatningen ved at købe en ny ejendom for en pris, der mindst svarer til fortjenesten. Ændringen kan formentlig samtidig betyde en lempelse eller fjernelse af den svært forståelige ejendomsværdiskat.

# SELVANGIVELSEN 2000

Også i år skal der indsendes selvangivelse. For langt de fleste lønmodtagere er selvangivelsen efterhånden blevet en forholdsvist enkel sag, fordi skattemyndighederne på forhånd kender næsten alle beløb og udfylder selvangivelsen automatisk. Det er dog fortsat vigtigt at kontrollere, om alle indtægter og alle fradrag er med.

For erhvervsdrivende har skattemyndighederne kun kendskab til en lille del af både indtægter og udgifter og der skal derfor arbejdes lidt mere med tallene.

## Gode råd

- Indsend selvangivelsen hurtigst muligt, hvis De ønsker en tidlig årsopgørelse. Årsopgørelsen modtages normalt en måneds tid efter indsendelsen af selvangivelsen. Hvis De først indsender selvangivelsen i sidste øjeblik, modtager De også først årsopgørelsen i løbet af juli eller august måned 2001.
- Vent med at indbetale de sidste 40.000 kr. i restskat til den 1. juli 2001.
- Betal restskat på over 40.000 kr. senest den 15. marts 2001. Dermed undgår De et ikke-fradragsberettiget rentetillæg på 7%.
- Husk at indsende kapitalforklaring og eventuelt også virksomhedsskema sammen med selvangivelsen.
- Husk at markere, hvis De ønsker at anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen.

## Personer

Selvangivelserne ser stadig forskelligt ud for de forskellige typer skatteydere. Hvis man har fået en forkert selvangivelse, kan man rekvirere en ny hos skattemyndighederne.

Nu – som tidligere – er der ikke formularpligt. Skattemyndighederne stiller sig principielt tilfredse, hvis blot de rigtige oplysninger er indsendt og – nok så vigtigt – selvangivelsen er underskrevet (medmindre der er tale om en "printselvangivelse"). Skattemyndighederne foretrækker dog de fortrykte blanketter, da det letter indtastningsarbejdet. Men noget egentligt krav er det ikke.

Selvangivelsesformularerne kan i øvrigt summeres som følger:

### "Printselvangivelsen"

Den almindelige fortrykte selvangivelse kan bruges af de fleste skatteydere. Også af skatteydere med aktieindkomst og anparter omfattet af anpartsreglerne. Hvis skattemyndighederne er i besiddelse af alle de oplysninger, der er nødvendige for at udarbejde årsopgørelsen, medfølger denne sammen med selvangivelsen. Hvis årsopgørelsen ikke medfølger, mangler skattemyndighederne altså nogle informationer.

Hvis der er fejl i de informationer, som skattemyndighederne har indhentet og gengivet på "printselvangivelsen", er det skatteyderens pligt at rette tallene. En manglende rettelse vil efter omstændighederne enten blive betragtet som en mangelfuld eller som en fejlagtig selvangivelse, der i værste fald kan være strafbar.

Lønmodtagere skal ikke indsende bilag sammen med selvangivelsen. Hvis skattemyndighederne ønsker bilag eller anden dokumentation, anmoder de selv herom.

### Den udvidede selvangivelse

For nogle skattepligtige er "printselvangivelsen" utilstrækkelig. I stedet anvendes den udvidede selvangivelse. Det gælder for eksempel, hvis den skattepligtige:

- driver selvstændig erhvervsvirksomhed.
- ejer skibsanparter eller anparter i anden virksomhed og anparterne ikke er omfattet af anpartsreglerne.
- har udlejningsejendom.
- har forskudt regnskabsår.
- er hovedaktionær.
- har oplysningspligt om udenlandsk kontrollerede trans-

aktioner.

Kun de relevante felter på den udvidede selvangivelse skal udfyldes. Man behøver altså ikke at anføre "0" i de tomme felter.

Hvis en skatteyder driver virksomhed under virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen, er det vigtigt at markere dette ved afkrydsning i det relevante felt. En manglende afkrydsning kan i værste fald betyde, at man betragtes som udgået af virksomhedsordningen med deraf følgende beskatning af opsparet overskud.

### **Virksomhedsskema**

Erhvervsdrivende, der har haft en samlet erhvervmæssig nettoomsætning på over 500.000 kr., skal som hovedregel indsende et virksomhedsskema sammen med selvangivelsen.

### **Kapitalforklaring**

To typer skattepligtige skal indsende en såkaldt kapitalforklaring; nemlig selvstændigt erhvervsdrivende og hovedaktionærer. Det er i den forbindelse uden betydning hvor store værdier eller ejerandele, der er tale om.

### **Selvstændigt erhvervsdrivende**

Kapitalforklaringen skal vise udviklingen i den skattepligtige egenkapital i løbet af året. Udviklingen i egenkapitalen skal specificeres i hovedposter. Kapitalforklaringen skal udarbejdes for hele husstanden; dvs. for den skattepligtige, dennes ægtefælle og eventuelt hjemmeboende børn. Man kan eventuelt benytte det hjælpeskema, der er vedlagt selvangivelsesblanketten.

### **Hovedaktionærer**

Hovedaktionærer og deres eventuelle ægtefælle skal sammen med selvangivelsen indsende en kapitalforklaring samt en redegørelse for væsentlige økonomiske aftaler mellem hovedaktionæren og selskabet. Der udsendes et skema til brug for kapitalforklaringen.

### **Udenlandsk indkomst**

Indkomst, som er optjent i udlandet, skal selvangives på en særlig blanket. Alle former for udenlandsk indkomst skal selvangives, uanset om skatten af indkomsten bliver lempet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter interne danske regler. Udenlandsk indkomst kan f.eks. omfatte løn ved arbejde i udlandet, ejerbolig i udlandet og aktieudbytte mm. Der skal indsendes et særskilt bilag for ejerbolig i udlandet.

### **Ejendomsværdiskat**

Tidligere skulle man selvangive lejeværdi af egen bolig. Fra og med indkomståret 2000 er lejeværdi af egen bolig erstattet af ejendomsværdiskatten. Derfor er der på selvangivelsesblanketterne nu indført nye felter til selvangivelse af ejendomsværdien.

### **Tast-selv via telefon eller Internet**

I stedet for at indsende selvangivelsen kan rettelser og tilføjelser indtastes via en trykknop-telefon eller Internettet. På den måde modtager man årsopgørelsen hurtigere end ellers.

Som noget nyt kan tast-selv nu også anvendes ved den udvidede selvangivelse. Tast-selv-funktionen kan dog ikke anvendes for udenlandsk indkomst.

### **Blanketter**

Blanketter og hjælpeskemaer findes på Internettet. Blanketterne kan hentes som filer i PDF-format, der kan udfyldes og udskrives på papir. Adressen er [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk).

### **Selskaber**

#### **Kun få formularer**

For selskaber sker indrapporteringen af den skattepligtige indkomst kun summarisk. Beregningen af den skattepligtige indkomst tager i stedet udgangspunkt i selskabets resultat før skat reguleret for forskelle i den skattemæssige og den regnskabsmæssige behandling af enkeltposter.

Også for selskaber gælder der selvangivelsespligt, men ikke formularpligt. Skattemyndighederne stiller sig normalt tilfredse, hvis blot der er selvangivet tilstrækkelige informationer.

### **Virksomhedsskema**

På samme måde som selvstændigt erhvervsdrivende skal selskaber indsende virksomhedsskema sammen med selvangivelsen. Se nærmere herom ovenfor.

### **Transfer pricing**

Hvis et selskab eller en filial kontrollerer en udenlandsk enhed (selskab eller filial) eller er kontrolleret af en udenlandsk aktionær mv., gælder der en udvidet dokumentations- og selvangivelsespligt.

Disse selskaber mv. skal afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i selvangivelsen.

Lovgivningen stiller heller ikke her særlige krav om, hvorledes disse oplysninger skal selvangives, men netop her vil selskabet med fordel kunne anvende skattemyndighedernes fortrykte blanket (05.021). Oplysningspligten kan nemlig opfyldes ved at afkrydse nogle få felter.

### Indsendelsesfrist udskudt for selskaber med forskudt indkomstår

Selskaber, der afslutter deres indkomstår i perioden fra den 31. december 2000 til den 31. marts 2001, skal indsende selvangivelse senest den 1. juli 2001.

<b>Restskat</b>	
15. marts	Sidste frist for indbetaling af restskat på over 40.000 kr. uden 7%'s tillæg. Ved indbetaling af restskat på over 40.000 kr. fratrækkes 2% af den del af betalingen, der overstiger 40.000 kr.
<b>Oplysninger til det fælles skatteregnskab</b>	
17. april	Indberetning af oplysninger til det fælles skatteregnskab for virksomheder med mere end 10 ejere.
<b>Gaveanmeldelser</b>	
1. maj	Anmeldelse af afgiftspligtige gaver ydet i 2000.
<b>Lønmodtagere</b>	
1. maj	Indsendelse af selvangivelse for 2000 for personer, som har fået tilsendt den fortrykte selvangivelse og som ikke har fravalgt denne.
	For deltagere i anpartsprojekter er fristen dog den 1. juli.
<b>Etableringskonto</b>	
15. maj	Indskud på etableringskonto.
	Udsættelse med selvangivelsen forlænger ikke fristen for indskud.
<b>Selvstændige</b>	
1. juli	Indsendelse af selvangivelse for bogførings- eller regnskabspligtige personer – herunder personer, der anvender virksomhedsordningen, deltager i anpartsprojekter eller har udenlandsk indkomst.

Øvrige selskaber skal indsende selvangivelse senest 6 måneder efter indkomstårets udløb.

I 2000 var der imidlertid problemer med trykningen og udsendelsen af selvangivelsesblanketterne for selskaber. Skattemyndighederne har derfor givet en ekstraordinær henstand med selvangivelsen. Henstanden er forskellig fra region til region, men løber typisk til den 15. januar 2001 for selskaber, hvis indkomstår udløb i perioden fra den 1. april 2000 til den 30. juni 2000.

### Frister for indsendelse

Følgende frister gælder for indsendelse af oplysninger mv. i år 2001:

<b>Selvstændige/fortsat...</b>	
	Selvangivelsen anses dog for indsendt til tiden, hvis skatteforvaltningen har modtaget den senest den 2. juli 2001 med ordinær post eller ved normal kontortids begyndelse.
	Hvis den udvidede selvangivelse ikke indsendes rettidigt, skal der betales et skattetillæg, selv om skattemyndighederne har alle oplysninger via Servicebrevet.
<b>Konjunkturudligning</b>	
1. juli	Henlæggelse til konjunkturudligning for selvstændige, der anvender kapitalafkastordningen.
<b>Selskaber og fonde</b>	
1. juli	Indsendelse af selvangivelse for selskaber og fonde mv., hvis regnskabsår udløber i perioden fra den 31. december 2000 til den 31. marts 2001 – ellers 6 måneder efter regnskabsårets udløb.
<b>Restskat på op til 40.000 kr.</b>	
2. juli	Restskat på op til 40.000 kr. kan indbetales uden procenttillæg.
Sept. Okt. Nov.	Den del af en eventuel restskat, der ligger over 14.100 kr., opkræves i september, oktober og november måneder 2001 med et tillæg på 7%.
31. dec.	Frivillig indbetaling af restskat kan – uanset beløbets størrelse – foretages uden tillæg.
2002	Restskat på op til 14.100 kr. indgår i forskudsskatten for 2002 med et tillæg på 7%.

# AKTIEAFLØNNING

Mediernes succeshistorier om specielt IT-aktiernes himmelflugt har helt naturligt skærpet interessen for aktieaflønningsform. Mange medarbejdere stiller nærmest krav om at modtage denne aflønningsform for at blive hos arbejdsgiveren eller for at tage imod et nyt jobtilbud.

Efter "korrektionen" på Nasdaq i foråret 2000 har mange dog fået øjnene op for, at aktieaflønningsform også kan være en risikabel affære. Det er derfor pludseligt blevet interessant at se på modeller, hvor skatten kun udløses, hvis der rent faktisk konstateres en avance. Der er heldigvis åbnet mulighed for sådanne modeller ved Folketingets vedtagelse af "Vækstfondmodellen", som vi blandt andet omtaler i denne artikel.

## Gode råd:

- Aftal med arbejdsgiveren, at en del af lønnen skal gives i form af aktier.
- Undersøg selskabets fremtidsudsigter.
- Beregn den økonomiske fleksibilitet i bindingen af lønnen.
- Tilpas investeringen til risikoen.
- Vækstfondmodellen er fordelagtig både for medarbejder og arbejdsgiver, hvis der hersker stor usikkerhed om aktiernes fremtidige værdistigning.
- Skattemæssigt er klassiske medarbejderaktier fordelagtige, selv om der kun kan gives relativt få aktier.

## Konklusion

Hvis aktierne stiger, vil en aktieaflønningsform næsten altid medføre en fordel for medarbejderen. Fordelens størrelse afhænger af den valgte model. De klassiske medarbejderaktieordninger giver forholdsmæssigt de største skattebesparelser, men kræver til gengæld, at alle medarbejdere omfattes af ordningen og at aktierne er bundet i lang tid. De individuelle ordninger giver mindre skattebesparelser, men er til gengæld mere fleksible.

Valg af ordning afhænger af den enkelte medarbejders risikovillighed og likviditetsmuligheder. Hvis der ikke skal tages hensyn til medarbejderens likviditet, er køb af aktier at foretrække. Hvis der skal tages hensyn til medarbejderens likviditet, er Vækstfondmodellen mest hensigtsmæssig. Optionsordningerne, som debatten har gået mest på, er kun marginalt bedre end almindelig løn.

Vor konklusion baserer sig på følgende sammendrag:

Skema 1: Sammenligning af ordninger

		1. januar 2001		1. januar 2005		1. januar 2006		I alt		
		Købesum	Skat	Købesum	Skat	Salgssum	Skat	Før skat	Skat	Efter skat
<b>Klassiske ordninger</b>	Favøraktier	-5.000	0	0	0	+60.000	-15.400	55.000	-15.400	<b>+39.600</b>
	Individuelle ordninger	0	0	-5.000	-28.215	+60.000	-2.800	55.000	-31.015	+23.985
	Aktieoption eller betinget tegningsret	0	0	-5.000	-28.215	+60.000	-3.200	55.000	-31.415	+23.585
	Køb af aktier	-5.000	-3.135	0	0	+60.000	-14.000	55.000	-15.635	<b>+39.365</b>
	Løn							55.000	-34.485	+20.515
<b>Vækstfond-</b>	Medarbejder	-5.000	0	0	0	+42.600	-9.940	37.600	-9.940	+27.760

De skattemæssige konsekvenser af hver enkel ordning er gennemgået nedenfor. Beregningerne er baseret på følgende forudsætninger:

### Forudsætninger for beregninger

- Ordningen introduceres af selskabet som et alternativ til en lønstigning på 13.750 kr. om året i 4 år (i alt 55.000 kr.)
- Medarbejderen får den 1. januar 2001 tilbud om at købe eller tegne for nominelt 5.000 kr. aktier i selskabet til kurs 100.
- Tilbuddet kan tidligst udnyttes den 1. januar 2005. På dette tidspunkt er markedskursen steget til 1.000.
- Medarbejderen vælger at beholde aktierne i yderligere et år. På dette tidspunkt er markedskursen steget til 1.200.
- Den samlede aktieindkomst for medarbejderen og hendes ægtefælle overstiger ikke 77.000 kr. (2001-niveau).
- Medarbejderen har negativ nettokapitalindkomst, f.eks. i form af renteudgifter.

### Generelt om aktieavancebeskatning

#### Ejertidens betydning

Avance ved salg af aktier beskattes forskelligt alt afhængigt af, om aktierne har været ejet i mindre end eller i mindst 3 år.

Hvis aktierne har været ejet i mindst 3 år, beskattes avancen som aktieindkomst. Skatten udgør fra 2001 28% af de første 38.500 kr. og 43% af resten. Ægtefæller kan tilsammen disponere over en dobbelt bundgrænse.

#### ***”Skatten udgør fra 2001 28% af de første 38.500 kr. og 43% af resten”***

Hvis aktierne har været ejet i under 3 år, beskattes avancen som kapitalindkomst. Fra 2001 beskattes negativ nettokapitalindkomst med satsen for amts-, kommune-, og kirkeskat. Hvis avancen ved salg af aktierne kan rummes i negativ nettokapitalindkomst, vil medarbejderen derfor blive beskattet med ca. 32%.

### Beregning af avancen

Avancen opgøres som salgssummen minus den skattemæssige anskaffelsessum. Den skattemæssige anskaffelsessum opgøres forskelligt for de forskellige ordninger. Som hovedregel kan anskaffelsessummen dog opgøres som den faktiske anskaffelsessum tillagt den beskattede avance forud for salget. Se nærmere herom for de enkelte ordninger.

### Særligt om børsnoterede aktier

For små beholdninger af børsnoterede aktier gælder den særrregel, at avancen kan være skattefri. Vi har valgt ikke at beskrive disse regler yderligere.

### Særligt om salg til udstedende selskab

En ordning vil ofte indebære, at medarbejderen skal sælge aktierne tilbage til det selskab, som har udstedt aktierne – altså til arbejdsgiveren. Ved et tilbagesalg til det udstedende selskab beskattes hele salgssummen – og altså ikke kun avancen – som aktieindkomst. Man kan dog ansøge om dispensation fra disse regler og dispensation vil næsten altid blive givet i tilfælde af medarbejderaktieordninger mv.

### Klassiske medarbejderaktier

Den ”klassiske” form for aktieafløsning er at tilbyde medarbejderaktier til alle medarbejdere. Medarbejderne skal først beskattes af avancen på salgstidspunktet.

#### ***”Betegnelsen »medarbejderaktier« er en speciel skatteretlig term”***

Betegnelsen ”medarbejderaktier” er en speciel skatteretlig term og omfatter aktier, som tilbydes medarbejdere under en række nærmere omstændigheder, som kort skal skitseres nedenfor. Medarbejderaktieordninger opdeles i to kategorier:

- (a) Gratisaktier, som selskabet forærer til sine medarbejdere.
- (b) Favøraktier, som medarbejdere kan købe til en favørpris.

### Gratisaktier

Betingelserne for gratisaktier er som følger:

- Gratisaktierne skal tildeles samtlige medarbejdere. Begrænsninger efter almene kriterier, som f.eks. anciennitet, tillades dog.
- Hver medarbejder må højst modtage aktier til en værdi af 8.000 kr.
- Aktierne kan først afstås eller pantsættes 7 år efter tildelingstidspunktet. Båndlægningsperioden afbrydes ikke af medarbejderens fratrædelse.

Medarbejdere i udenlandske datterselskaber kan – men skal ikke – være omfattet af medarbejderaktieordningen.

### Favøraktier

Betingelserne for favøraktier er de samme som for gratisaktier, bortset fra følgende:

- Medarbejdere må højst købe eller tegne aktier til en værdi, der svarer til 10% af medarbejderens årsløn for det pågældende indkomstår.
- Båndlægningsperioden er kun 5 år.

### Konsekvenser - medarbejdere

#### **Ingen skat på tildelingstidspunktet**

Medarbejdere skal ikke betale skat af fordelene på tildelingstidspunktet.

Skattemæssigt anses gratisaktier alligevel for anskaffet til markedsværdien på tildelingstidspunktet. Der er altså tale om en permanent skattefri fordel for medarbejderne. Til gengæld er den mulige værdi af de tildelte aktier relativt begrænset.

### **”Skattemæssigt anses gratisaktier for anskaffet til markedsværdien på tildelingstidspunktet”**

Favøraktier anses for erhvervet til den faktiske tegningskurs, hvorved medarbejderen i sidste ende bliver beskattet af hele aktieavancen, men kun med satsen for aktieindkomst.

Modsat børsnoterede aktier (som ikke er omtalt her) kan man ikke slå aktiernes værdi op i avisen. I stedet må man beregne værdien efter et skøn. Ligningsrådet har udarbejdet en vejledende regel, der tager udgangspunkt i den regnskabsmæssige indre værdi af selskabet og korrigerer for skattemæssige mer- eller mindreværdier. Herunder især goodwill.

### **Ingen beskatning af urealiserede gevinster**

En værdistigning på aktierne beskattes først, når aktierne sælges.

### **Beskatning på salgstidspunktet**

Når medarbejderaktierne sælges, vil avancen på grund af båndlægningsperioden altid blive beskattet som aktieindkomst.

### **”Når medarbejderaktierne sælges, vil avancen på grund af båndlægningsperioden altid blive beskattet som aktieindkomst”**

### **Eksempel**

En medarbejder kan købe aktier for 5.000 kr. På købstidspunktet har aktierne en værdi af 10.000 kr. (kurs 200). Aktierne sælges for 60.000 kr., når båndlægningsperioden er udløbet.

Skatten på salgstidspunktet er som følger:

Salgssum	60.000 kr.
Anskaffelsessum	-5.000 kr.
Avance	55.000 kr.
<b>Skat heraf, 28%</b>	<b>15.400 kr.</b>

### **Konsekvenser - selskabet**

Forud for salget eller tildelingen af aktierne skal selskabet enten have erhvervet aktierne fra sine aktionærer eller have udstedt nye aktier. Ved køb af aktier fra aktionærene vil selskabet konstatere en avance eller et tab på salgstidspunktet. Gevinsten eller tabet opgøres som forskellen mellem markedsværdien og anskaffelsesværdien.

En avance er skattepligtig for selskabet, hvis aktierne har været ejet i under 3 år. Et tab kan ikke fratrækkes, men kun modregnes i fremtidige gevinster.

Til gengæld kan selskabet fratække forskellen mellem salgssummen og anskaffelsessummen som en lønudgift. Dette princip kan illustreres med følgende eksempel:

Skema 3: Selskabets skattemæssige fradrag

		Skattemæssig avance/tab
Selskabets anskaffelsessum	8.000 kr.	
Aktiernes markeds- værdi på tildelings- tidspunktet	10.000 kr.	+2.000 kr.
Selskabets salgssum	5.000 kr.	-5.000 kr.
Netto		-3.000 kr.

Selskabets fradrag på 3.000 kr. svarer til det faktiske tab (8.000 kr. – 5.000 kr.).

### Konsekvenser - øvrige aktionærer

Selskabet skal enten udstede nye aktier eller erhverve aktierne fra aktionærerne.

### Nyudstedelse

Selv om aktierne udstedes til favørkurs, vil de øvrige aktionærer ikke blive beskattet.

### Køb af egne aktier

Hvis selskabet skal købe egne aktier, afhænger beskattningen af, om selskabet ejes af et holdingselskab eller af personlige aktionærer.

Tilbagesalget bliver som udgangspunkt beskattet som udbytte.

Hvis selskabet ejes af et holdingselskab, som ejer mindst 25% af aktierne i selskabet, vil udbyttet være skattefrit.

Hvis selskabet ejes af personlige aktionærer, vil hele salgssummen blive beskattet som udbytte med en skat på op til 43%. Det er muligt at få dispensation fra disse regler, således at kun avancen beskattes som aktieindkomst.

## Individuelle ordninger generelt

De individuelle ordninger henvender sig til den enkelte medarbejder. Formålet med disse ordninger er at motivere den enkelte medarbejder eller eventuelt at rekruttere nye medarbejdere.

## Tegningsretter

En tegningsret giver medarbejdere ret til på et givent tidspunkt at tegne aktier i selskabet til en kurs, som bliver fastlagt allerede på det tidspunkt, hvor medarbejderne erhverver tegningsretten. En anden benævnelse for tegningsretter er warrants.

Incitamentet for medarbejderne er at opnå en kursstigning på aktierne fra det tidspunkt, hvor tegningsretten tildeles, frem til det tidspunkt, hvor aktierne tegnes.

### Konsekvenser - medarbejdere

#### Beskatning ved tildeling

Tegningsretter, der erhverves af medarbejdere fra den 1. januar 2001, beskattes ikke på tildelingstidspunktet.

#### Eksempel

En tegningsret giver en medarbejder mulighed for at tegne nominelt 50 aktier à 100 kr. (i alt 5.000 kr.) om 3 år. På tildelingstidspunktet er aktiernes markedskurs 200. På tegningstidspunktet er aktiernes markedskurs 1.000, hvorved værdien udgør 50.000 kr.

## **”Tegningsretter, der erhverves af medarbejdere fra den 1. januar 2001, beskattes ikke på tildelingstidspunktet”**

#### Beskatning på tegningstidspunktet

På det tidspunkt, hvor medarbejderen udnytter tegningsretten, svarer dens værdi til forskellen mellem tegningskursen og markedskursen (1.000-100). Værdien af tegningsretten udgør derfor 50.000 kr. – 5.000 kr. = 45.000 kr.

Værdien beskattes som personlig indkomst og der skal betales AM-bidrag heraf. Den samlede beskatning udgør derfor ca. 62,7% – svarende til ca. 28.215 kr.

### **Beskatning ved afståelse**

Medarbejderens anskaffelsessum for aktierne er tegningskursen med tillæg af den værdi, som medarbejderen er blevet beskattet af.

Aktierne anses skattemæssigt for at være erhvervet på tildelingstidspunktet. I dette eksempel medfører det, at aktierne har været ejet i mindst 3 år på salgstidspunktet. Avancen er derfor skattepligtig som aktieindkomst.

Hvis der er særlige betingelser knyttet til aktietegningen (f.eks. at medarbejderen er ansat på tegningstidspunktet), udskydes det skattemæssige anskaffelsestidspunkt, indtil betingelserne er opfyldt. I det konkrete eksempel betyder det, at aktierne har været ejet i under 3 år og at avancen derfor er skattepligtig som kapitalindkomst. Konsekvenserne svarer derfor i det store hele til konsekvenserne ved en optionsordning. Se nedenfor.

Hvis aktierne sælges for 60.000 kr. et år efter tegningen, kan skatten beregnes som følger:

Skema 4: Medarbejderens skat ved afståelse (ubetinget tegningsret)

Salgssum		60.000 kr..
Faktisk anskaffelsessum	5.000 kr.	
Skattemæssig værdi af tegningsret	45.000 kr.	
Anskaffelsessum	50.000 kr.	50.000 kr.
Avance		10.000 kr.
Skat ved afståelse, 28%		2.800 kr.

### **Konsekvenser – selskabet**

Ud over de faktuelle omkostninger til rådgivere i forbindelse med kapitaludvidelsen medfører tegningsretter principielt ikke omkostninger for selskabet. Uanset dette får selskabet fradrag for de beregnede "lønudgifter" svarende til tegningsrettens værdi på udnyttelsestidspunktet. Dette beløb svarer til den indtægt, som medarbejderen skal beskattes af - jf. ovenfor.

***"Uanset dette får selskabet alligevel fradrag for de beregnede "lønudgifter"***

I ovenstående eksempel får selskabet dermed et fradrag på 45.000 kr. ud over eventuelle udgifter til rådgivere mv. Fradraget er betinget af, at tegningsretten udnyttes af medarbejderen. Selskabet mister altså fradragsretten, hvis medarbejderen afstår tegningsretten inden udnyttelsen.

### **Konsekvenser – øvrige aktionærer**

Udstedelse af tegningsretter til favørkurs, der ydes som vederlag til medarbejdere efter den 1. januar 2001, har ingen skattemæssige konsekvenser for de øvrige aktionærer. Ved tegningsretter, som er ydet til medarbejdere inden den 1. januar 2001, vil aktionærerne blive anset for at have afstået disse tegningsretter, hvilket kan medføre avancebeskatning.

***"Ved tegningsretter, som er ydet til medarbejdere inden den 1. januar 2001, vil aktionærerne blive anset for at have afstået disse tegningsretter"***

### **Medarbejderoptioner**

Optionsordninger giver medarbejdere ret til at købe aktier i arbejdsgiverselskabet på et senere tidspunkt til en forud fastsat pris. I modsætning til tegningsretter er der ikke tale om nyudstedte aktier, men derimod om eksisterende aktier, som medarbejderne kan købe af selskabet. Medarbejderne kan frit vælge, om de ønsker at udnytte deres option eller ej. Arbejdsgiveren har pligt til at afstå aktierne, hvis en medarbejder vælger at udnytte sin option.

### **Konsekvenser - medarbejdere**

#### ***Ingen skat på tildelingstidspunktet***

Hvis en option tildeles som et led i ansættelsesvilkårene, vil medarbejderen ikke blive beskattet på tildelingstidspunktet. Værdistigningen på optionen beskattes heller ikke løbende, forudsat at en række betingelser er opfyldt – herunder specielt, at der ikke indgås modgående kontrakter og at kontraktparterne forbliver de samme.

#### ***Beskatning som løn på udnyttelsestidspunktet***

På det tidspunkt, hvor en option til køb af aktier udnyttes, vil fortjenesten blive beskattet som lønindkomst. Det bety-

der, at medarbejderen skal beskattes af optionens værdi den dag, hvor optionen udnyttes. Værdien beskattes som personlig indkomst. Der skal betales AM-bidrag af den realiserede værdistigning på optioner, der er tildelt efter den 1. april 1999. Den samlede skat vil derfor udgøre op til ca. 62,7% inkl. AM-bidrag, men ekskl. eventuel kirkeskat.

Det beløb, som beskattes, er værdien af de modtagne aktier fratrukket den aftalte købspris ifølge optionen.

### Eksempel

En medarbejder får tildelt en option til at købe nominelt 5.000 kr. aktier til kurs 100. Aktiernes kursværdi er 50.000 kr. på udnyttelsestidspunktet, hvilket medfører følgende skat:

Værdi af aktierne	50.000 kr.
Købspris ifølge option	-5.000 kr.
Fordel på udnyttelsestidspunktet	45.000 kr.
<b>Skat heraf, 62,7%</b>	<b>28.215 kr.</b>

Aktierne anses for købt på det tidspunkt, hvor optionen udnyttes. Den skattemæssige anskaffelse sum udgør medarbejderens købspris tillagt det beløb, som medarbejderen allerede er blevet beskattet af på udnyttelsestidspunktet.

Skema 6: Medarbejderens skattemæssige

Købspris ifølge option	5.000 kr.
Beskattet værdistigning	45.000 kr.

Kun den værdistigning, der er opnået efter udnyttelsen af optionen, beskattes på salgstidspunktet.

Hvis aktierne sælges for 60.000 kr. et år efter udnyttelsen af optionen, vil der være en avance på 10.000 kr. Da ejertiden er på under 3 år, beskattes avancen som kapitalindkomst. Hvis medarbejderen har negativ kapitalindkomst i forvejen, udgør skatten ca. 32% svarende til ca. 3.200 kr.

### Konsekvenser – selskabet

Et selskab kan fratække udgifter til udstedelse af en optionsordning. Hvis selskabet opkøber egne aktier til brug for medarbejderes køb af aktier, kan udgiften direkte beregnes som forskellen mellem selskabets anskaffelse sum og aktiernes markedsværdi på tidspunktet for medarbejdernes udnyttelse af optionen.

### Konvertible medarbejderobligationer

Konvertible medarbejderobligationer kan defineres som et gældsbrief, som er udstedt af arbejdsgiveren og som giver medarbejdere ret til at vælge mellem kontant indløsning eller konvertering til aktier i selskabet.

Ved udstedelse af konvertible obligationer skal konverteringstidspunktet og ombytningsforholdet afklares. Det skal endvidere fremgå, hvorledes de konvertible obligationer skal indløses kontant, hvis medarbejderen ikke ønsker at konvertere obligationerne til aktier.

Modsat de tidligere omtalte modeller stiller konvertible medarbejderobligationer et vist likviditetskrav til medarbejderen ved ordningens start.

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked fra 1999 ændret praksis for beskatning af konvertible medarbejderobligationer. En konvertibel obligation anses nu for at indeholde både en fordring i form af en erhvervsobligation og en tegningsret (en warrant).

Det er p.t. uafklaret, om medarbejderobligationer skal beskattes som tegningsretter. Medarbejderobligationer er derfor ikke omtalt yderligere.

### Aktiekøb

Et yderligere alternativ for medarbejdere er at købe aktier med rabat. Et køb af aktier med rabat svarer principielt til en optionsordning, hvor udnyttelsestidspunktet er sammenfaldende med tildelingstidspunktet.

### Konsekvenser - medarbejdere

På købstidspunktet beskattes medarbejderen af fordelene ved aktiekøbet. Fordelen beskattes som personlig indkomst og der skal betales AM-bidrag og særlig pensionsopsparing heraf.

### **Eksempel**

En medarbejder køber aktier for 5.000 kr. Aktierne har en værdi på 10.000 kr. Medarbejderen beskattes derfor af en fordel på 5.000 kr. Skatten heraf udgør ca. 62,7% svarende til ca. 3.135 kr.

Ved et senere salg beskattes værdistigningen enten som kapitalindkomst eller som aktieindkomst – alt afhængig af ejertiden. Hvis aktierne er steget til f.eks. 60.000 kr. efter mindst 3 års ejertid, skal der betales skat på 14.000 kr. (28% af 50.000 kr.)

### **Vækstfondmodellen**

Den 12. december 2000 vedtog Folketinget en ny lov om "Vækstfondmodellen". Den nye lov giver medarbejdere og arbejdsgivere yderligere valgmuligheder ved beskatning af optioner og tegningsretter. Loven indebærer, at arbejdsgiveren i samarbejde med medarbejderen kan vælge at betale en afgift på 40%. Afgiften beregnes på basis af medarbejderens bruttofordel på tildelingstidspunktet og kan betales:

1. Kontant.
2. Ved aflevering af aktier i VækstFonden.
3. Ved deponering af aktier i VækstFonden.

### ***"Yderligere valgmuligheder ved beskatning af optioner og tegningsretter"***

Modellen udmærker sig ved, at medarbejdere ikke skal betale skat ved udnyttelsen af en option eller en tegningsret samt at arbejdsgiveren ikke har fradragsret for de lønudgifter, der er forbundet hermed.

#### **Konsekvenser - medarbejdere**

Ved en sammenligning med de øvrige ordninger må man også se på selskabets udgifter efter skat. Men selskabets udgifter efter skat kan ikke beregnes på forhånd, da selskabets skattemæssige fradrag – og for nogle ordninger også selskabets reelle udgifter – afhænger af medarbejderens fordel på udnyttelsestidspunktet. Den eneste ordning, hvor selskabets udgifter efter skat er kendt allerede på tildelingstidspunktet, er den rene aktiekøbsmodel, hvor selskabet sælger aktier til medarbejderen med rabat.

### **Beskatning på udnyttelsestidspunktet = tildelingstidspunktet**

Til brug for sammenligningen antager vi nu, at selskabet ved en normal ordning vil give medarbejderen en fordel på f.eks. 5.000 kr. før skat. Fordelen opstår ved, at selskabet sælger aktier til en værdi af 10.000 kr. til medarbejderen for 5.000 kr. Ved en normal aktiesalgssordning har selskabet et skattefradrag på 5.000 kr. på tildelingstidspunktet svarende til en skattebesparelse på 1.500 kr. (5.000 kr. \* 30%). Selskabets nettoudgift er dermed 3.500 kr.

Ved valg af Vækstfondmodellen har selskabet ikke fradrag for udgiften og skal oven i købet betale en afgift på 40% af medarbejderens bruttofordel.

### ***"Ved valg af Vækstfondmodellen har selskabet ikke fradrag for udgiften"***

Hvis selskabets nettoudgift skal være 3.500 kr., kan selskabet brutto give aktier for 3.500 kr., hvoraf 40% (1.400 kr.) betales i afgift. Medarbejderen får derfor aktier for 2.100 kr. ud over de aktier, som han betaler 5.000 kr. for. I alt 7.100 kr.

### **Beskatning ved efterfølgende salg**

Ved et efterfølgende salg anses aktierne for erhvervet for 7.100 kr. og der skal beregnes skat af den værdistigning, som opnås på disse 7.100 kr. aktier.

I de øvrige eksempler antages det, at medarbejderens aktier til en samlet værdi af 10.000 kr. stiger til 50.000 kr. den 1. januar 2005 og yderligere til 60.000 kr. den 1. januar 2006. Ved anvendelse af Vækstfondmodellen har medarbejderen kun fået aktier for 7.100 kr. og disse aktier må derfor tilsvarende kun være steget til henholdsvis 35.500 kr. den 1. januar 2005 og 42.600 kr. den 1. januar 2006.

Ved salget konstaterer medarbejderen en avance på 35.500 kr., hvilket udløser en skat på 9.940 kr. (28% af 35.500 kr.).

### ***"Konsekvenserne for medarbejderen er uafhængige af, hvorledes arbejdsgiveren vælger at betale afgiften"***

Konsekvenserne for medarbejderen er uafhængige af, hvorledes arbejdsgiveren vælger at betale afgiften på 40%. Medarbejderen modtager aktier for 7.100 kr., betaler 5.000 kr. for aktierne og skal først betale skat af avancen på salgstidspunktet.

#### **Konsekvenser - selskabet**

Konsekvenserne for selskabet afhænger derimod meget af den valgte betalingsmetode. Hvis afgiften betales konstant på udnyttelsestidspunktet (som i dette eksempel er lig med tildelingstidspunktet), er afgiften relativt lille og den bliver ikke reguleret, uanset hvordan aktierne i øvrigt udvikler sig.

Hvis afgiften betales ved, at arbejdsgiveren afleverer aktier til VækstFonden på udnyttelsestidspunktet, må sel-

skabet på forhånd have købt aktierne og selskabet kender principielt udgiften (afgiften). Til gengæld er de øvrige aktionærers ejerandel – alt andet lige – blevet mindre. Hvis selskabets værdi stiger meget, opnår VækstFonden en stor værdistigning, som principielt er forbigået de øvrige aktionærer. Til gengæld bærer VækstFonden også den risiko, at selskabets værdi kan falde.

Hvis selskabet vælger at deponere aktier hos VækstFonden, kender selskabet ikke den endelige udgift (afgift). Hvis selskabets værdi er steget meget, må selskabet betale en stor afgift eller alternativt aflevere aktierne. Hvis selskabets værdi er faldet, vil selskabets udgift (afgift) være lille og VækstFonden har dermed hele risikoen og den mulige gevinst vedrørende afgiften af de pågældende aktier.

# BESKATNING AF PERSONALEGODER

*Som en hovedregel skal lønmodtagere beskattes af alle arbejdsvederlag, uanset om der er tale om løn eller personalegoder.*

*Fra denne hovedregel er der dog visse undtagelser. Nogle personalegoder beskattes slet ikke. Andre personalegoder beskattes kun, hvis den samlede værdi overstiger en vis bundgrænse. Og endelig er der bestemte personalegoder, der altid beskattes, men hvor værdiansættelsen er lav.*

## Gode råd

- Undgå at få stillet fri båd til rådighed i større dele af året.
- Undgå at få stillet fri bolig til rådighed, hvis De selv har væsentlig indflydelse på Deres løns sammensætning.
- Undgå fri bil på nær, hvis der er tale om en bil med et stort værditab eller hvis De kører meget lidt erhvervs-mæssigt.
- Undgå delvist fri pc'er, hvor medarbejdere selv dækker en del af udgifterne i form af en lønnedgang eller løn-tilbageholdenhed.
- Undgå at overskride bagatelgrænsen på 4.600 kr. (2001) for de goder, der er omfattet af denne grænse.

## Konklusion

På grund af detaljeringsgraden i skattelovgivningen er det lidt af et puslespil at sammensætte den skattemæssigt mest optimale lønpakke i et ansættelsesforhold.

De personalegoder, der altid beskattes, inkluderer de "store" poster, så som fri bil, fri bolig, fri sommerbolig, fri lystbåd samt fri telefon. Disse goder beskattes som personlig indkomst og der skal svares AM-bidrag og særlig pensionsopsparing. Værdien beregnes efter en eksakt formel og på basis af en konkret beregning skal det vurderes, om det kan betale sig at vælge godet - eller eventuelt at fravælge godet mod en lønkomensation.

Alle andre personalegoder beskattes kun, hvis den samlede værdi i året overstiger en bagatelgrænse på 4.600 kr. (2001). Så længe bundgrænsen ikke er overskredet, vil det naturligvis altid kunne betale sig at modtage godet.

Men en overskridelse af bagatelgrænsen vil medføre, at samtlige modtagne goder bliver skattepligtige. Derfor kan

det være dyrt at modtage det sidste gode i året – f.eks. en julegave til 200 kr. – hvis dette gode medfører, at man skal betale skat af 4.601 kr.

Medarbejdere skal selv holde øje med hvilke goder, der er omfattet af bagatelgrænsen, og også selv holde regnskab med, hvornår bagatelgrænsen overskrides.

Arbejdsgivere er ikke underlagt indberetningspligt til skattemyndighederne af personalegoder, der er omfattet af bagatelgrænsen.

## De "store" poster

### Helårsbolig

Beskatning af fri helårsbolig er skærpet væsentligt fra og med 2001. Før var udgangspunktet, at fri bolig skulle værdiansættes til markedsværdien. Praksis havde dog udviklet sig til, at selv meget dyre boliger sjældent blev værdiansat særligt højt. For personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform skal værdi af fri helårsbolig fremover beregnes som 6% af de første 2.815.000 kr. (2001) og 8% af overskydende beløb. Grundlaget for beregningen er det største beløb af enten a) ejendoms-værdien pr. 1. januar i indkomståret eller b) den kontant-omregnede anskaffelsessum inkl. forbedringer.

Værdi af fri helårsbolig beskattes som personlig indkomst og der skal svares AM-bidrag og særlig pensionsopsparing.

Kun den del, der tjener som bolig, skal medregnes.

Ved afståelse til en ny arbejdsgiver, hvor den ansatte direktør m.fl. også har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anvendes anskaffelsessummen for den sælgende arbejdsgiver, hvis denne værdi er højst.

Ejendomsskatter, som betales af arbejdsgiveren, medregnes til den skattepligtige indkomst, medens egenbetaling nedsætter den skattepligtige værdi.

Personer, der er undergivet en bopælspligt ifølge en anden lovgivning, skal ikke beskattes efter disse regler. Det gælder f.eks. for landmænd, der driver deres landbrug i selskabsform. Her beregnes værdien fortsat på basis af markedslejen.

### **Sommerbolig**

Værdi af fri sommerbolig opgøres som 0,5% af ejendoms-værdien pr. uge i ugerne 22-34 og som 0,25% af ejendoms-værdien pr. uge i resten af året.

For personer, som har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, tages der udgangspunkt i, at sommerboligen er stillet til rådighed hele året.

For en direktør, som har et sommerhus stillet til rådighed hele året, kan værdien dermed beregnes som 16,25% af sommerhusets ejendoms-værdi. Konklusionen er, at det sjældent kan betale sig for direktører at få stillet et sommerhus til rådighed.

Hvis et sommerhus er stillet til rådighed for flere personer, nedsættes værdien forholdsmæssigt for den enkelte. Derudover nedsættes den skattemæssige værdi i det omfang, at sommerhuset stilles til rådighed for f.eks. medarbejdere.

### **Lystbåd**

Fri lystbåd kan ikke betale sig. Værdi af fri lystbåd beregnes som 2% af anskaffelsessummen pr. uge. Hvis båden stilles til rådighed for en hovedaktionær eller en person med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende for at have lystbåden til rådighed hele året.

Dette medfører, at den skattepligtige værdi af fri lystbåd kan komme op på 104% af bådens anskaffelsessum. Båden anses for at være stillet til rådighed, også selv om den er lagt på land en del af året.

Hvis en fri lystbåd stilles til rådighed for flere personer, fordeles beskatningsgrundlaget ligeligt. Beskatningsgrundlaget reduceres i det omfang, at båden stilles til rådighed for andre medarbejdere.

### **Bil**

Med virkning fra 2001 beregnes den skattemæssige værdi af fri bil i de 3 første indkomstår efter bilens første indregistrering som 25% af de første 300.000 kr. og 20% af resten. Værdi af fri bil beregnes dog altid af mindst 160.000 kr.

I det fjerde indkomstår efter bilens anskaffelsesår nedsættes beregningsgrundlaget til 75% af bilens oprindelige nyvognspris – dog stadig mindst 160.000 kr.

Nyvognsprisen tager udgangspunkt i den registreringsafgiftspligtige værdi med tillæg af moms og registreringsafgift. Det vil sige, at eftermonteret ekstraudstyr ikke beskattes.

For frikørte hyrevogne og for biler, der er mindst 3 år gamle på det tidspunkt, hvor arbejdsgiveren erhverver bilen, beregnes værdi af fri bil ud fra bilens anskaffelsespris inkl. moms og afgifter med tillæg af istandsættelsesudgifter.

### **Telefon**

Værdi af fri telefon udgør 250 kr. pr. måned – dog højst arbejdsgiverens faktiske udgifter. Det er ligegyldigt for denne beregning, hvor mange telefoner (herunder mobiltelefoner) arbejdsgiveren betaler for medarbejderen.

Hvis medarbejderen selv bærer en del af udgiften, fragår egenbetalingen i det beløb, der skal beskattes.

Beskatningen sker uanset udgifter til egen telefon i øvrigt, men medarbejderen kan på selvangivelsen reducere værdien af fri telefon med de faktiske egenbetalte udgifter til den private telefon.

## **“Markedsværdien”**

### **Personalegoder omfattet af bagatelgrænsen**

Et personalegode, der er omfattet af bagatelgrænsen, skal værdiansættes til markedsprisen. Det vil sige den værdi, som det ville koste medarbejderen at erhverve godet i almindelig fri handel.

Værdiansættelse af aktiver, der overdrages til eje eller lån, foretages med udgangspunkt i rådighedsretten, medens værdiansættelse af forbrugsgoder foretages på baggrund af det faktiske forbrug.

## **“Bagatelgrænsen”**

### **Bagatelgrænsen**

Den skattefrie bagatelgrænse omfatter kun goder, som arbejdsgiveren har ydet af hensyn til den ansattes arbejde og som i 2001 ikke samlet overstiger en værdi på 4.600 kr.

(bagatelgrænsen). I 2000 var bagatelgrænsen 4.200 kr.

Hvis bagatelgrænsen overskrides, er hele beløbet skattepligtigt. Disse personalegoder er ikke omfattet af AM- eller SP-bidragspligten.

### ***”Hvis bagatelgrænsen overskrides, er hele beløbet skattepligtigt”***

#### **Eksempler på goder omfattet af bagatelgrænsen**

Skattefriheden for personalegoder forudsætter, at goderne i overvejende grad er ydet af hensyn til medarbejderens arbejde.

Personalegoder, der ydes til privat brug eller i form af dækning af private udgifter, er fuldt skattepligtige.

Det beror på en konkret vurdering, om et gode kan anses for ydet af hensyn til arbejdets udførelse eller ej.

Følgende personalegoder kan falde ind under bagatelgrænsen:

- **Mad og drikke** i særlige tilfælde, f.eks. i forbindelse med overarbejde.
- **Fri avis** til brug under arbejdet, hvis den erstatter betaling af avis i husstanden.
- Afholdelse af **ferie** under eller i forlængelse af tjenesterejse, når ferien medfører en besparelse for arbejdsgiveren.
- **Vareprøvning** af virksomhedens produkter.
- Et (delvist) arbejdsgiverbetalt almindeligt **kørekort** til brug for arbejdets udførelse.
- Frikort til **offentlig befordring**, som er ydet af hensyn til erhvervsmæssig befordring, når benyttelsen af kortet har medført et sparet hjemmeforbrug.
- Enkeltstående opkald til hjemmet fra en **mobiltelefon**, som er stillet til rådighed under tjenesterejse.
- Omkostninger ved etablering eller fornyelse af **kreditkort**, som ydes i tilknytning til firmakontokort.
- **Beklædning**, som er ønsket af arbejdsgiveren. Det er ikke et krav, at beklædningen er påført firmalogo.

- **Vaccination** af medarbejdere, der vanskeligt kan undværes under en kommende spidsbelastning.

Goder, som anses for at være motiverende for arbejdsindsatsen – eksempelvis arbejdsgiverbetalte sportsaktiviteter, motions- og massageordninger samt frirejser mv. – og som kan henføres til den enkelte medarbejder, er skattepligtige og kan dermed ikke falde ind under bagatelgrænsen.

Ved vurderingen af, om et gode er omfattet af bagatelgrænsen, er det afgørende, om godet kan anses for at være nødvendigt for arbejdets udførelse. Det kan f.eks. være en elektronisk kalender, som arbejdsgiveren stiller til rådighed, for at medarbejderen kan planlægge sit arbejde mere hensigtsmæssigt.

Arbejdsgiveren har ikke pligt til at indberette frynsegoder omfattet af bagatelgrænsen. Det er medarbejderen selv, der skal holde øje med, om modtagne goder er omfattet af bagatelgrænsen og om beløbsgrænsen er overskredet.

#### **Skattefrie personalegoder**

De ”bedste” personalegoder er naturligvis de goder, der slet ikke skal beskattes. En liste over skattefrie personalegoder er af gode grunde ikke udtømmende og der er en tendens til, at *for gode* personalegoder før eller senere bliver skattepligtige, hvilket delvist er sket med det første gode på listen:

#### **Pc'er og tilbehør**

En pc'er med tilbehør, som arbejdsgiveren stiller helt eller delvist til rådighed for en medarbejder, er skattefri, hvis medarbejderen ikke kompenserer arbejdsgiveren i form af en lønnedgang eller løntilbageholdenhed. Forbuddet mod lønnedgang og løntilbageholdenhed gælder kun for pc'ere, der er leveret efter den 1. januar 2001. Lønnedgang og løntilbageholdenhed skal forstås bredt. I forarbejderne til den lovændring, der trådte i kraft den 1. januar 2001, anføres det bl.a., at en lønnedgang skal måles i forhold til, hvad den ansatte ellers ville kunne få i løn. For medarbejdere med individuel lønftale er det naturligvis vanskeligt at fastslå, om der er tale om en lønnedgang eller løntilbageholdenhed. Under alle omstændigheder må en lønnedgang ikke fremgå af lønsedlen.

### ***“En lønnedgang må ikke fremgå af lønsedlen”***

I tilfælde af lønnedgang eller løntilbageholdenhed skal

medarbejderen årligt beskattes af 50% af pc-udstyrets anskaffelsessum. Selv om pc'ere har en kort teknisk levetid, vil det i fremtiden være tvivlsomt at indgå i en ordning med lønnedgang.

Hvis arbejdsgiveren betaler den løbende udgift til en ISDN-linie, behandles dette efter reglerne om fri telefon. Det betyder, at medarbejderen skal beskattes af værdien af fri telefon (3.000 kr.).

Hvis medarbejderen betaler sine private telefonudgifter særskilt, kan disse udgifter modregnes i beskatningsgrundlaget. Det betyder, at der ikke sker beskatning, hvis medarbejderen har private telefonudgifter på 3.000 kr. eller mere.

Arbejdsgiveren kan fratække moms af det køb, som relaterer sig til virksomhedens drift.

Hvis det erhvervede udstyr tjener både virksomheden og et privat formål, kan virksomheden kun afløfte/fratrække en forholdsmæssig del af momsen. Fordelingen opgøres efter et skøn.

### **Fri parkeringsplads**

En parkeringsplads, som en arbejdsgiver stiller til rådighed for en medarbejder af hensyn til arbejdet, er skattefri. Arbejdsgiverbetalt parkering ved den private bolig er dog ikke skattefri.

Skattefriheden gælder, uanset om arbejdsgiveren ejer eller lejer parkeringspladsen eller refunderer medarbejderens udgifter til P-billetter.

### **Alkoholafvænnig**

Fra og med indkomståret 1999 er arbejdsgiverbetalt alkoholafvænnig skattefri. Skattefriheden er betinget af, at tilbuddet står åbent for alle medarbejdere.

## **“Lægeerklæring”**

Skattefriheden omfatter både behandlingsudgifter og udgifter til en forsikring, der dækker alle medarbejdere. Der skal foreligge en lægeerklæring om, at medarbejderen har behov for behandling.

### **Uddannelser og kurser**

Med virkning fra den 1. januar 2000 er arbejdsgiverbetalte udgifter til uddannelser og kurser skattefrie. Skattefritagelsen omfatter de ydelser, der modtages fra en arbejdsgiver som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde.

Alle udgifter i forbindelse med uddannelsen eller kurset er

skattefrie, herunder:

- Skole- eller deltagerbetaling.
- Bog- og materialeudgifter.
- Udgifter til logi, kost og småfornødenheder.
- Befordringsgodtgørelser, hvis godtgørelsen ikke overstiger Ligningsrådets sats for kørsel mellem hjem og arbejde.

Ydelser til dækning af erhvervelse af kørekort til almindelig bil kan ikke ydes skattefrit, medmindre arbejdsgiveren har pligt til at afholde ydelsen i henhold til anden lovgivning. Udgiften skal derfor beskattes, men kun hvis bagatelgrænsen overskrides.

Det er vigtigt at bemærke, at ovenstående begrænsning kun gælder kørekort til almindelig bil – og dermed ikke kørekort til trailer og lastvogn osv.

### **Øvrige skattefrie goder**

Følgende personalegoder er skattefrie:

- Tilskud til kantineordninger.
- Gratis kaffe- og te-ordninger.
- Gratis mad og drikke under en firmafest.
- Fortæringsudgifter, som arbejdsgiveren afholder i forbindelse med forretningsrejser.
- Fri uniform eller arbejdsdragt, som er påkrævet i forbindelse med arbejdets udførelse.

Arbejdsgiveren har ikke indberetningspligt over for skattemyndighederne i relation til skattefrie personalegoder.

### **Skattepligtige goder**

Goder, som ikke har en erhvervsmæssig begrundelse eller som udelukkende eller hovedsageligt er til privat anvendelse, er skattepligtige og dermed ikke omfattet af bagatelgrænsen.

- Ordninger, som tildeles alle medarbejdere – f.eks. **gratis varer** op til en vis mængde eller et vist beløb – skal altså beskattes.
- **Gratis mad og drikkevarer** på arbejdet anses for at være af privat karakter og er derfor ikke omfattet af

bagatelgrænsen.

- **Bonuspoint**, som den ansatte optjener under rejser for sin arbejdsgiver og som benyttes til private ferierejser, er skattepligtige.
- **Gevinster vundet ved bankospil** eller andre spil afholdt af arbejdsgiveren er skattepligtige for medarbejderne. Disse gevinster er ikke omfattet af bagatelgrænsen, fordi de ikke kan anses for at have en

erhvervsmæssig begrundelse.

De nævnte skattepligtige personalegoder, der ikke ydes i form af vederlag i penge, er ikke AM-bidragsspligtige ligesom disse goder er B-indkomst.

Arbejdsgiveres betaling af forsikringer eller direkte udgifter til hospitalsbehandling anses for at være betaling af medarbejderes private udgifter. Dette personalegode er derfor et rent lønaccessorium, hvoraf der skal betales AM-bidrag.

	Værdiansættelse	AM-bidrag mv.	Indberetningspligt
<b>Skattefrie goder</b>			
Fri kaffe og te	Skattefrie.	Nej	Nej
Hjemme-pc'er uden lønnedgang eller løntilbageholdenhed			
Parkeringsplads			
Alkoholafvænnning			
<b>Goder, der er omfattet af bagatelgrænsen</b>			
Fortæring ved overarbejde	Markedsværdi.	Nej	Nej
Avis	Markedsværdi for den første avis. Øvrige aviser er som hovedregel skattefrie.		
Rejse i forlængelse af forretningsrejse	Faktisk udgift.		
Vaccination			
Delvist betalt kørekort			
Kreditkort		Ja	
<b>Goder, der ikke er omfattet af bagatelgrænsen</b>			
Forsikringer (ekskl. alkoholafvænnning)	Markedsværdi.	Ja	Ja
Fratrædelsesgodtgørelse	Beløbet med fradrag af 8.000 kr.		
Kontingenter	Faktisk udgift.		
Turistrejser			
Bonuspoint	Markedsværdi.	Nej	Nej
Kantineordninger	Privat besparelse.		
Rabatter	Den værdi, der overstiger avancen. Skattefrie ved afprøvning af virksomhedens produkter.		
Sundhedsudgifter	Faktisk udgift. Generel helbredsundersøgelse dog skattefrie.		
<b>Objektive værdier</b>			
Fri bil	25% af de første 300.000 kr. og 20% af resten.	Ja	Ja
Fri helårsbolig	6% af første 2.815.000 kr. (2001) og 8% af resten.		
Fri sommerbolig	0,5% af ejendomsværdien pr. uge i ugerne 22-34. I resten af året 0,25% af ejendomsværdien pr. uge.		
Fri lystbåd	2% af bådens anskaffelsessum pr. uge.		
Fri telefon/ISDN	Faktisk udgift, dog højst 3.000 kr.		
Hjemme-pc'er mod lønnedgang	50% af pc-udstyrets anskaffelses-		

# MOMSFRADRAG I HOLDINGSSELSKABER

Mange selskaber i Danmark ejes i dag via et holdingselskab. Af hensyn til blandt andet generationsskifte er denne struktur hensigtsmæssig. Fra 1999 har Told- og Skattestyrelsen imidlertid strammet praksis vedrørende holdingselskabers mulighed for at afløfte moms. Denne praksis er formentlig i strid med en ny EF-dom.

I denne artikel vurderer vi den danske praksis i forhold til EF-dommen og giver samtidig anvisning på, hvordan man kan sikre sig (delvis) momsfradrag i et holdingselskab.

## Gode råd

- Holdingselskaber kan opnå delvis (og måske fuld) fradragsret for momsbelagte udgifter ved selv at have momspligtige aktiviteter. Disse kan eksempelvis bestå i at levere administrationsydelse mv. til datterselskaber mod vederlag.
- Alternativet til momspligtige aktiviteter i holdingselskaber er en fællesregistrering mellem moder- og datterselskabet.
- Holdingselskaber, der afholder store momsbelagte udgifter, kan med den nye dom i hånden eventuelt kræve fuld momsfradragsret, men skal samtidigt være indstillet på, at spørgsmålet først vil blive afklaret ved domstolene.

## Dansk momspraksis

Told- og Skattestyrelsen er inden for de seneste 5 år fremkommet med skiftende udmeldinger med hensyn til fradrag for moms i holdingselskaber.

### **” Skiftende udmeldinger med hensyn til fradrag for moms i holdingselskaber ”**

I 1995 meddelte Styrelsen, at holdingselskaber havde fuldt fradrag for momsen under forudsætning af, at det enkelte holdingselskabs hovedaktivitet bestod i ejerskab af kapitalandele i andre virksomheder og at det havde en momspligtig aktivitet, f.eks. levering af serviceydelser mv. til datterselskaber mod vederlag. Et holdingselskab, som modtog aktieudbytte mv. fra et datterselskab, havde fuldt fradrag for alle momsbelagte udgifter, hvis blot selskabet

havde og var registreret for en momspligtig aktivitet. Aktieudbytte og lignende momsfrie indtægter fra passiv kapitalanbringelse skulle dermed ikke påvirke et selskabs pro-rata-fradragsprocent eller momsfradragsprocent.

Den nævnte pro-rata-fradragsprocent eller momsfradragsprocent fremkommer ved at opstille en brøk, som:

- I tælleren har den samlede størrelse af den årlige momspligtige omsætning uden moms.
- I nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning bestående af den momspligtige omsætning uden moms, som er opført i tælleren, samt den omsætning, hvoraf der ikke skal betales moms.

Eksempel på beregning af momsfradragsprocenten:

Momspligtig omsætning uden moms	500.000
Omsætning af varer til eksport mv.	100.000
Momsfrie udbytteindtægter mv.	<u>1.000.000</u>
Samlet ”omsætning”	1.600.000

Efter den daværende momspraksis kunne momsfradragsprocenten herefter beregnes som følger:

$$\frac{(500.000 + 100.000) \times 100}{(500.000 + 1.000.000)} = 100\%$$

Som det fremgår af eksemplet, skulle udbytteindtægter mv. ikke medregnes til den samlede omsætning i brøken nævner.

Dermed var der fuldt momsfradrag for eksempelvis et revisionshonorar, selv om udgiften også vedrørte en ikke-momspligtig udbytteindtægt.

I 1999 revurderede og strammede Told- og Skattestyrelsen den tidligere praksis fra 1995.

## ***”I 1999 revurderede og strammede Told- og Skatte- styrelsen den tidligere praksis fra 1995”***

Praksisændringen betød, at holdingselskaber og andre virksomheder med udbytte- og renteindtægter mv. kun har fradragsret, hvis udgifterne skønsmæssigt kan henføres til de momspligtige aktiviteter. Momsfradrag for udgifter til f.eks. lys, varme og revision mv., der benyttes både til momspligtige aktiviteter og til de nævnte ikke-momspligtige aktiviteter, skal derfor opgøres af virksomheden selv på grundlag af et realistisk skøn over den andel, der vedrører de momspligtige aktiviteter.

Landsskatteretten har ligeledes afsagt kendelse om, at en fond, der havde både momspligtige indtægter fra levering af reklameydelse og momsfrie indtægter i form af offentlige tilskud, kun havde delvis fradragsret for udgifterne efter et skøn.

### ***”Delvis fradragsret for udgifterne efter et skøn”***

Landsskatteretten fandt, at fonden havde momsbelagte fællesudgifter, der også relaterede sig til de ikke-momspligtige aktiviteter. Selv om disse aktiviteter måtte være grundlaget for, at fonden kunne levere reklameydelser mod vederlag, var der ikke fuldt fradrag for udgifterne hertil, men kun delvist fradrag efter et skøn. Der er dermed kun fuldt fradrag for moms af udgifter, der knytter sig direkte til momspligtige aktiviteter. Endvidere er der ikke fradrag for momsen af udgifter, der udelukkende har tilknytning til de ikke-momspligtige aktiviteter.

### **Fællesregistrering**

Et middel til at opnå delvist momsfradrag for fællesudgifter i et holdingselskab er at etablere en fællesregistrering mellem holdingselskabet og det momsregistrerede datterselskab.

Fordelen ved en fællesregistrering er, at et holdingselskab, som ellers ikke er momsregistreret, kan få adgang til

at foretage et skønsmæssigt fradrag, hvis datterselskabet har momspligtige aktiviteter.

En anden fordel kan være, at et allerede momsregistreret holdingselskab eventuelt bliver berettiget til et højere skønsmæssigt momsfradrag.

Fællesregistrerede selskaber betragtes i momsmæssig henseende som én virksomhed.

### ***“Fællesregistrerede selskaber betragtes i momsmæssig henseende som én virksomhed”***

Ekstern handel med tredjemand belægges med moms. Intern omsætning af varer og ydelser mellem selskaberne – herunder administrationsydelser mv. – skal ske uden beregning af moms og fradragsretten opgøres under ét. Dvs. at intern omsætning ikke indgår i beregningen af hel eller delvis momsfradragsret. Udgifter, der kun kan fradrages skønsmæssigt, opgøres ligeledes under ét på grundlag af et skøn over fordelingen på den momspligtige og den ikke-momspligtige anvendelse.

Det skal understreges, at en fællesregistrering ikke ændrer på den manglende fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende har tilknytning til de ikke-momspligtige udbytte- og renteindtægter mv. Fradrag efter et skøn forudsætter, at udgiften også har tilknytning til de momspligtige indtægter. Da et holdingselskabs udgifter til løbende revision mm. også – som følge af fællesregistreringen – må anses for at have tilknytning til de momspligtige aktiviteter, vil momsen heraf kunne fradrages skønsmæssigt.

Selskaber kan normalt kun blive fællesregistreret, hvis begge selskaber driver registreringspligtig virksomhed. F.eks. hvis holdingselskabet leverer administrationsydelser eller udlejer kopimaskiner mv. til datterselskabet.

Der kan gives tilladelse til fællesregistrering, selv om holdingselskabet ikke har momspligtige aktiviteter. Betingelsen er, at der er tale om et datterselskab, hvis aktiver mv. direkte eller indirekte er 100% ejet af holdingselskabet (moderselskabet).

## ***“Der kan gives tilladelse til fællesregistrering, selv om holdingselskabet ikke har momspligtige aktiviteter”***

Datterselskabers 100% ejede datterselskaber kan også blive omfattet af fællesregistreringen.

Medarbejderaktier begrænser ikke adgangen til fællesregistrering, hvis aktierne er udstedt på betingelse af, at de kun kan sælges tilbage til det udstedende selskab. En fællesregistrering medfører, at de pågældende selskaber hæfter solidarisk for betaling af momsen.

### **Ny dom fra EF-domstolen**

Den 14. november 2000 afsagde EF-domstolen en dom om, at holdingselskabers udbytte- og renteindtægter fra datterselskaber ikke skal medregnes i beregningen af pro-rata-fradragsprocenten (momsfradragsprocenten). Heller ikke, hvis holdingselskabet har en aftale med datterselskabet om levering af momspligtige administrationsydelser mv. mod vederlag.

## ***“Afgørelsen er i tråd med, hvad EF-domstolen tidligere har fastslået”***

Afgørelsen er i tråd med, hvad EF-domstolen tidligere har fastslået; nemlig at udbytteindtægter ikke skal anses som vederlag for økonomisk virksomhed. Det vil sige som vederlag for en momsfri finansiel ydelse. Udbytteindtægter skal dermed udelukkes ved fastsættelsen af nævneren i den brøk, som anvendes til beregning af momsfradragsprocenten.

I den netop afsagte dom skulle EF-domstolen tage stilling til, om det havde nogen indflydelse på momsfradragsretten, hvis holdingselskaber også leverede momspligtige administrationsydelser mv. til datterselskaberne mod vederlag. De belgiske myndigheder mente, at holdingselskaberne kun skulle have begrænset fradragsret, og havde derfor afkrævet selskaberne henholdsvis 2,5 mio. kr. og 3,2 mio. kr. i yderligere moms.

Domstolen afgjorde ligesom tidligere, at de pågældende holdingselskabers udbytte- og renteindtægter ikke skulle medregnes i nævneren og dermed heller ikke begrænse momsfradragsretten.

EF-dommen ændrer dermed ikke på momsfradragsprocenten i eksemplet på side 23, der stadig skal opgøres til 100%.

Et holdingselskab, som ikke har momspligtige aktiviteter og heller ikke er fællesregistreret med et datterselskab, skal ikke momsregistreres og har derfor heller ikke nogen momsfradragsret.

Hvis et holdingselskab – ud over udbytte- og renteindtægter – kun har momspligtige indtægter (500.000 + 100.000), vil der teoretisk set være fuld momsfradragsret.

Det skal her bemærkes, at EF-domstolen kun har taget stilling til det præjudicielle spørgsmål; nemlig hvorvidt de omhandlede indtægter skulle medregnes i brøkens nævner.

Generaladvokaten anførte i sit forslag til afgørelse, at selv om han anbefalede, at udbytte- og renteindtægter ikke skal medregnes i nævneren, så er dette ikke nødvendigvis ensbetydende med, at holdingselskaber skal kunne fratække alle momsbelagte udgifter. Generaladvokaten lagde dermed op til en skønsmæssig fradragsbegrænsning svarende til den nuværende danske momspraksis, hvorefter der sker en skønsmæssig begrænsning af fradragsretten for udgifter, der ikke kun er tilknyttet de momspligtige aktiviteter, men også har tilknytning til ikke-momspligtige aktiviteter, der falder uden for momsens anvendelsesområde.

## ***“EF-domstolen nævner slet ikke muligheden for en skønsmæssig begrænsning af momsfradragsretten”***

EF-domstolen nævner slet ikke muligheden for en skønsmæssig begrænsning af momsfradragsretten. Dermed har domstolen formentligt heller ikke taget stilling til, hvorvidt holdingselskaber og andre virksomheder skal have begrænset momsfradragsretten i det omfang, at udgifterne skønsmæssigt kan henføres til aktiviteter, der falder uden for momsens anvendelsesområde.

## Konklusion

Holdingselskaber har kun momsfradrag for momsbelagte udgifter, hvis selskabet selv har momsplichtige aktiviteter og er registreret herfor – evt. via en fællesregistrering.

Efter ændringen i 1999 kan der kun opnås et delvist momsfradrag på grundlag af et konkret skøn. Udbytte- og renteindtægter mv. påvirker ikke momsfradragsbrøken ved beregning af en momsfradragsprocent.

Den afsagte dom fra EF-domstolen giver ikke svar på, hvorvidt den skærpede danske momspraksis er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv.

Det er næppe sandsynligt, at Told- og Skattestyrelsen vil ændre praksis alene som følge af EF-domstolens dom.

Dermed må danske holdingselskaber, der med den nye dom i hånden mener at have krav på fuld momsfradragsret – eventuelt med tilbagevirkende kraft – være indstillet på, at spørgsmålet formentlig i sidste instans skal afklares ved domstolene.

# NYE LOVE

## Nedsættelse af selskabsskatten

Folketinget vedtog den 7. december 2000 en nedsættelse af selskabsskatten og virksomhedsskatten fra 32% til 30%.

### **“Nedsættelse af selskabsskatten og virksomhedsskatten fra 32% til 30%”**

Nedsættelsen vil have følgevirkninger for passivposten for opsparet virksomhedsoverskud og konjunkturudligningskontoen i Boafgiftsloven. Passivposten er ændret som følger:

- 9% for overskud opsparet i indkomståret 1991.
- 12% for overskud opsparet i indkomstårene 1992-98.
- 13,5% for overskud opsparet i indkomstårene 1999-2000.
- 15% for overskud opsparet i indkomståret 2001 og senere indkomstår.

Loven har virkning fra og med indkomståret 2001.

*Lov om ændring af forskellige skattelove (L 30) blev vedtaget den 7. december 2000.*

## Ændring af afskrivningsreglerne

### Nedsættelse af afskrivningssatserne

Afskrivningssatsen for driftsmidler er nedsat fra 30% til 25%. Selskaber og fondes afskrivningssats for udlejningsdriftsmidler og -skibe er nedsat fra 60% til 50% i indkomståret efter anskaffelsesåret.

### Fremrykket tabsfradrag

Virksomheder kan fremover fratække et eventuelt tab ved salg af et driftsmiddel i det år, hvori tabet opstår.

## **“Tabsfradrag i salgsåret”**

Hvis et tab fratrækkes i salgsåret, skal driftsmiddelsaldoen formindskes med både salgssummen og det fratrukne tab.

### Bortfald af forskudsafskrivning på driftsmidler

Ved den seneste store ændring af afskrivningsreglerne i 1998 bortfaldt muligheden for at foretage forskudsafskrivning på bygninger. Nu er der også vedtaget en afskaffelse af forskudsafskrivninger på driftsmidler, hvormed der fremover kun kan foretages forskudsafskrivning på skibe.

### Forhøjelse af skattesatsen for aktieindkomst

Som et led i nedsættelsen af selskabsskatten har Folketinget vedtaget en forhøjelse af skattesatsen for aktieindkomst. Skattesatsen for aktieindkomst på under 38.500 kr. (2001) er forhøjet fra 25% til 28%. For aktieindkomst på 38.500 kr. og derover (2001) er satsen forhøjet fra 40% til 43%.

Nettoresultatet af den forhøjede skattesats for aktieindkomst og den reducerede selskabsskat er, at selskabsindkomst, der udloddes til forbrug, fremover beskattes med en samlet skatteprocent, der er næsten lig med den højeste marginalskat. Dette kan illustreres med følgende eksempel:

Skema 1: Samlet skat ved udlodning af udbytte

Indkomst før skat i selskabet	100,0
Selskabsskat	-30,0
Til udlodning	70,0
43% skat ved aktieindkomst på over 38.500 kr. (2001)	-30,1
Rest efter skat	39,9
Svarende til en samlet marginalskat på	60,1%

Til sammenligning er marginalsatten af personlig arbejdsindkomst ca. 62,3% plus kirkeskat.

Loven har virkning fra og med den 1. januar 2001, bortset fra de nye regler om forskudsafskrivning, som havde virkning allerede fra og med den 3. oktober 2000.

*Lov om ændring af forskellige skattelove (L 31) blev vedtaget den 7. december 2000.*

## Vækstfondmodellen

I foråret 2000 blev der fremsat et lovforslag om en ændret beskatning af aktieoptioner mv. (Vækstfondmodellen). Lovforslaget blev fremsat "med henblik på genfremsættelse", hvilket skete den 4. oktober 2000. Lovforslaget blev endeligt vedtaget den 12. december 2000.

Loven omhandler beskatning ved aflønning af medarbejdere i form af aktier, tegningsretter og aktiekøberetter. Formålet med loven er at forbedre medarbejderens likviditet ved aktieaflønning, således at beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor medarbejderen afstår aktierne. Til gengæld skal selskabet belastes med en ikke-fradragsberettiget afgift på 40% af aktiernes værdi på det tidspunkt, hvor medarbejderen udnytter sin option mv.

### ***“Selskabet belastes med en ikke-fradragsberettiget afgift på 40%”***

Arbejdsgiveren (selskabet) har følgende tre alternativer for betaling af afgiften:

- Arbejdsgiveren (selskabet) betaler afgiften på 40% kontant.
- Arbejdsgiveren (selskabet) afleverer 40% af de pågældende aktier til VækstFonden.
- Arbejdsgiveren (selskabet) deponerer 40% af aktierne i VækstFonden.

Afgiften skal i alle tilfælde beregnes "brutto"; dvs. med 40% af summen af (a) værdien af de aktier, som medarbejderen erhverver og (b) afgiften heraf.

En afgift, der betales ved aflevering af aktier, tilfalder VækstFonden. Aflevering af aktier betyder, at ejendomsretten til aktierne overgår fuldt ud til VækstFonden. Samtidig skal selskabet betale afståelsesbeskatning efter reglerne i Aktieavancebeskatningsloven.

En afgift, der betales ved deponering af aktier i VækstFonden, tilfalder også VækstFonden. Selskabet bevarer dog ejendomsretten til aktierne, herunder de forvaltningsmæssige beføjelser. De økonomiske rettigheder (udbytte mv.) overgår til VækstFonden. Ved deponering af aktier i VækstFonden skal selskabet oprette og føre et depotregnskab over de deponerede aktier.

De deponerede aktier kan først frigøres efter 8 år. Selskabet kan frigøre aktierne mod en kontant betaling af aktiernes handelsværdi på frigørelsestidspunktet eller alternativt kan selskabet vælge at aflevere de deponerede aktier til VækstFonden på dette tidspunkt.

### **Udskydelse af beskatningstidspunkt**

Der er i loven indsat en regel om, at tegningsretter skal beskattes på samme måde som medarbejderoptioner. Det vil sige, at beskatningen af tegningsretter, der modtages som lønvederlag, udskydes til det tidspunkt, hvor tegningsretten udnyttes eller afstås. Dermed skal skatten også beregnes ud fra den forventede højere værdi på dette tidspunkt.

### **AM-bidrag**

Som følge af, at tegningsretter fremover bliver beskattet på samme måde som medarbejderoptioner, skal der også for tegningsretter betales AM-bidrag (8%) og særlig pensionsopsparing (1%) af fordelene på udnyttelsestidspunktet.

### **Lågebeskatning**

Det er også vigtigt at bemærke, at der er indført en regel om beskatning af lønvederlag i form af tegningsretter og aktieoptioner ved fraflytning. Indtil lovens ikrafttræden var det muligt at rejse ud af Danmark uden beskatning af den urealiserede gevinst, at udnytte optionen (ofte skattefrit) under udlandsopholdet og herefter flytte hjem til Danmark igen.

Reglerne har generelt virkning fra og med indkomståret 2001.

En mere udførlig beskrivelse af fordelene og ulemperne ved aktieaflønning kan findes i vores artikel på side 10.

*Lov om ændring af Ligningsloven, lov om VækstFonden og forskellige andre love (L 37) blev vedtaget den 12. december 2000.*

### **Aktiekøb ved virksomhedsoverdragelse**

Folketinget har vedtaget en lempelse af generationsskifter uden for familieforhold ved at forbedre rentefradragets værdi ved køb af et selskab. Loven indebærer, at renteudgifter vedrørende købet kan fratrækkes i den personlige indkomst med en fradragsværdi på op til 59% (plus kirkeskat) i en periode.

Betingelserne for at anvende de nye regler er, at køberen skal:

- erhverve aktier eller anparter for en anskaffelsessum på 500.000 kr. eller mere.
- eje mindst 25% af aktie- eller anpartskapitalen eller råde over mere end 50% af stemmевærdien i selskabet.
- deltage med personlig arbejdsindsats i selskabet i ikke uvæsentligt omfang.
- eje mindst 25% af aktie- eller anpartskapitalen eller råde over mere end 50% af stemmевærdien i selskabet sammen med andre ansatte.

### **“Renteudgifterne vedrørende købet kan fratrækkes i den personlige indkomst”**

Reglerne kan ikke anvendes, hvis der erhverves aktier eller anparter i selskaber, hvis aktiviteter i væsentligt omfang består af:

- Udlejning af fast ejendom.
- Besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende.

”I væsentligt omfang” vil sige, at over 25% af selskabets indtægter stammer fra sådanne aktiviteter eller at mere end 25% af selskabets aktiver vedrører de nævnte aktiviteter. Fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber og som lejer anvender i driften, anses ikke som udlejningsejendomme ved væsentlighedsbedømmelsen.

Derudover kan reglerne ikke anvendes, hvis:

- Der er tale om lavtbeskattet finansiel indkomst i et udenlandsk selskab.
- Aktierne eller anparterne er erhvervet i forbindelse med omdannelse af en personligt ejet virksomhed eller som led i en skattefri aktieombytning.

Fradragsretten for renteudgifterne i den personlige indkomst opnås ved, at der beregnes et kapitalafkast af de aktier eller anparter, der erhverves. Renteudgifterne fragår dermed i den personlige indkomst og tillægges kapitalindkomsten. Reglerne kan højst anvendes i 10 år fra købet af aktierne eller anparterne.

Loven har virkning for aktier og anparter, der erhverves fra og med den 1. januar 2001.

*Lov om ændring af Virksomhedsskatteoven og Personskatteleven (L 32) blev vedtaget den 7. december 2000.*

### **Afkortning af kredittider**

Som et led i finanslovsaftalen for 2001 har Folketinget vedtaget en afkortning af kredittider for virksomheders afregning af visse skatter og afgifter mv. Det er atter primært de ”store virksomheder” med en årlig momspligtig omsætning på over 10 mio. kr., der rammes af den nye lov. Disse virksomheder vil få forkortet betalingsfristen fra gennemsnitligt 40 dage til gennemsnitligt 25 dage.

Loven fastsætter følgende afkortninger af kredittider:

- Momskredittiden for ”store” virksomheder med en årlig momspligtig omsætning på over 10 mio. kr. reduceres fra gennemsnitligt 40 dage til gennemsnitligt 25 dage. Det vil sige, at moms for januar måned skal afregnes den 25. februar i stedet for den 10. marts.
- De ”store” virksomheders afregning af indeholdt A-skat og AM-bidrag fremrykkes til den sidste hverdag (bankdag) i måneden. Denne regel skal dog først træde i kraft fra og med den 1. januar 2002.
- Pensionsinstitutternes årlige acontoafregning af forventede AM-bidrag vedrørende arbejdsgiveradministratører og pensionsordninger fremrykkes fra den 10. december til den 1. september i kalenderåret.
- De finansielle virksomheders opgørelsesperiode for lønsumsafgift ændres fra kvartalsvis til månedsvis, hvorved den gennemsnitlige kredittid reduceres til 30 dage.
- Importmoms for varer fra lande uden for EU afskaffes. Afregning af moms skal i stedet foretages på samme måde som ved erhvervelse af varer fra EU-lande. Beregnet moms af importerede varer angives som udgående moms og det tilsvarende momsbeløb kan fradrages i det omfang, at det er fradragsberettiget.

Afslutningsvist er der også vedtaget regler om en elektronisk adgang til at indhente oplysninger om navne, adresser og momsnumre på momsregistrerede virksomheder; det vil sige via Internettet.

*Lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (L 98) blev vedtaget den 15. december 2000.*

## **Pensionsordninger for selvstændigt erhvervsdrivende**

Loven har til formål at give personer på over 55 år, der har drevet selvstændig erhvervsvirksomhed eller har været hovedaktionær i en erhvervsmæssig virksomhed i mindst 10 år, mulighed for at oprette pensionsordninger i forbindelse med virksomhedsophør.

Definitionen af "hovedaktionær i en erhvervsmæssig virksomhed" er den samme som i L 32 (udlejning/passiv pengeanbringelse på over 25%).

En tidligere selvstændigt erhvervsdrivende/hovedaktionær kan højst indskyde den skattepligtige fortjeneste, der er opnået ved afståelsen af virksomheden, og i alt maksimalt 2 mio. kr. på den særlige pensionsordning.

Loven har virkning for afståelser af virksomhed, der finder sted fra og med den 1. januar 2001.

*Lov om ændring af Pensionsbeskatningsloven, Pensionsafkastbeskatningsloven, Personskatteloven og Skattekontrolloven (L 33) blev vedtaget den 7. december 2000.*

## **“Udvidelse af successionsmuligheder”**

### **Succession i konto for opsparet overskud**

Folketinget har vedtaget nye regler om, at der kan opnås mulighed for succession i opsparet overskud i virksomhedsordningen, når en personligt ejet virksomhed overdrages inden for familiekredsen.

Loven indeholder desuden en tilsvarende mulighed for succession i konjunkturudligning i kapitalafkastordningen.

Loven har virkning fra og med den 1. januar 2001.

*Lov om ændring af forskellige skattelove (L 34) blev vedtaget den 7. december 2000.*

## **Ændring af successionsreglerne**

Folketinget har vedtaget en stramning af reglerne for succession i levende live ved overdragelse af aktier og anparter mv.

### **“Stramning af reglerne for succession i levende live”**

Fremover er det ikke muligt at overdrage aktier og anparter mv. med succession, hvis virksomhedens væsentligste formål er passiv pengeanbringelse mv. Ved overdragelse med succession kan forældre afstå aktier til deres børn uden avancebeskatning, forudsat at børnene overtager de skatteforpligtelser, der påhviler aktierne. Ved bedømmelsen af, om virksomhedens væsentligste formål er passiv pengeanbringelse, er der vedtaget en grænse på 25%.

Ved passiv pengeanbringelse forstås, at mindst 25% af indtægterne stammer fra passiv pengeanbringelse eller fra udlejning af fast ejendom. Reglen gælder endvidere, hvis mindst 25% af selskabets aktiver vedrører de nævnte aktiviteter.

Datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25% af aktiekapitalen, vil også indgå i væsentlighedsbedømmelsen. Det vil sige, at man ved bedømmelsen af moderselskabets aktiviteter "ser igennem" den juridiske struktur. Det vil typisk – men dog ikke altid – medføre, at succession kan gennemføres på trods af, at moderselskabet har opsamlet en "pengetank".

Bortforpagtning af fast ejendom inden for de primære erhverv (landbrug, gartnerier, planteskoler, frugtplantager og skovbrugsejendomme) anses i denne forbindelse ikke som udlejning af fast ejendom og for disse ejendomme vil der dermed stadig være mulighed for at benytte reglerne om succession. Fast ejendom, som udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber og som lejer anvender i driften, anses i denne forbindelse ikke som udlejningsejendomme.

De nye regler vil ikke ramme holdingselskaber, hvis eneste aktivitet er ejerskab af aktier i datterselskaber, såfremt datterselskaberne opfylder betingelserne for succession.

Loven har virkning for overdragelser, der er foretaget den 4. oktober 2000 eller senere.

*Lov om ændring af Aktieavancebeskatningsloven og Døds-*

boskatteloven (L 36) blev vedtaget den 7. december 2000.

### **Kunstnerisk udsmykning**

Virksomheder kan fremover afskrive udgifter til kunstnerisk udsmykning i forbindelse med opførelse, ombygning og tilbygning til bygninger, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt.

De afskrivningsberettigede udgifter kan udgøre op til 1% af bygningsudgiften og udgifterne kan afskrives lineært med op til 5% årligt af anskaffelsessummen. Afskrivningsretten forudsætter, at Akademirådet har givet sin tilladelse til udsmykningen af bygningen og at udgifterne til udsmykningen er afholdt senest inden udgangen af det indkomstår, der følger efter det indkomstår, hvori opførelsen, ombygningen eller tilbygningen er færdiggjort.

### ***”Afskrivningsretten forudsætter, at Akademirådet har givet sin tilladelse”***

Ændringen i Afskrivningsloven har virkning for til- og ombygninger, der påbegyndes den 1. januar 2001 eller senere.

*Lov om ændring af Afskrivningsloven og Ejendomsavancebeskatningsloven (L 38) blev vedtaget den 7. december 2000.*

### **Uændret personfradrag**

Som en del af finanslovsforliget har Folketinget vedtaget, at personfradraget for personer på over 18 år fastholdes uændret fra 2000 til 2001 på 33.400 kr.

### ***”Personfradraget for personer på over 18 år fastholdes uændret fra 2000 til 2001”***

Da loven først er vedtaget efter udsendelse af skattekort, skal man være opmærksom på, at ændringen af personfradraget ikke er registreret på de skattekort, som allerede er udsendt.

Told- og Skattestyrelsen har dog nu efter lovens endelige

vedtagelse ændret sit forskudssystem, således at personer, der meddeler ændringer til deres forskudsansættelser efter den 15. december 2000, får udskrevet et skattekort med et lavere personfradrag.

Loven har virkning for indkomståret 2001 og senere indkomstår.

*Lov om ændring af Personskatteloven og Ligningsloven (L 52) blev vedtaget den 15. december 2000.*

### **Hjemme-pc'er og fri telefon**

På skatteministerens anbefaling er der vedtaget et reelt stop for de brugerbetalte hjemme-pc-ordninger. Loven medfører nemlig, at 50% af en hjemme-pc'ers nypris skal beskattes som personlig indkomst, hvis medarbejderen selv er med til at finansiere købet af pc'eren. Beskatningen vil svare til 4,16% (50%/12) af udstyrets bruttopris pr. påbegyndt måneds rådighed.

### ***”Et reelt stop for de brugerbetalte hjemme-pc-ordninger”***

Arbejdsgivere er nu endvidere forpligtet til at foretage indberetning til skattemyndighederne af ordninger, hvor medarbejdere selv er med til at betale for hjemme-pc'ere.

Folketinget har desuden udvidet begrebet ”fri telefon”, således at fri telefon også omfatter situationer, hvor en arbejdsgiver har fastsat et maksimumbeløb for de udgifter til telefoni og datakommunikation, som arbejdsgiveren vil dække.

Sidst, men ikke mindst, har Folketinget vedtaget, at fri telefon ændres fra A- til B-indkomst, hvilket indebærer, at arbejdsgivere ikke længere skal indeholde A-skat af fri telefon.

Loven har virkning fra og med den 1. januar 2001. Dermed er brugerbetalte ordninger kun skattefrie for ansatte, der havde fået leveret computer med tilbehør inden den 1. januar 2001.

*Lov om ændring af Arbejdsmarkedsfondsloven, Ligningsloven og Skattekontrolloven (L 98) blev vedtaget den 15.*

december 2000.

## **CFC-beskatning**

Før skulle indkomst fra finansiel virksomhed hos et udenlandsk finansielt datterselskab kun medregnes i det danske moderselskabs indkomst, hvis datterselskabet blev beskattet væsentligt lavere end efter danske regler. Folketinget har nu udvidet denne regel, således at sådanne udenlandske datterselskabers indkomster også skal medregnes i moderselskabets indkomst, hvis beskatningen udskydes i væsentlig grad sammenlignet med danske regler.

Der skal altså ikke længere kun ses på summen af den skat, som datterselskabet skal betale, men også på, hvornår skatten skal betales.

Derudover indeholder loven en begrænsning af forsikringsselskabers reassurance.

Loven har virkning for indkomstår, der er påbegyndt den 1. januar 2001 eller senere.

*Lov om ændring af Selskabsskatteloven og Ligningsloven (L 35) blev vedtaget den 12. december 2000.*

## **Skattefri rejsegodtgørelse og havdagsfradrag**

### **Selvstændigt erhvervsdrivende**

Folketinget har skabt ligestilling mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, således at selvstændigt erhvervsdrivende nu også har mulighed for at fratække rejseudgifter ved rejser i Danmark. Selvstændigt erhvervsdrivende kan dermed benytte standardsatserne for skattefri rejsegodtgørelse/rejsefradrag, der udgør 363 kr. i døgnet fra og med indkomståret 2001.

### **Bestyrelsesmedlemmer**

Det er nu præciseret i loven, at kun lønnede bestyrelsesmedlemmer og medhjælpere for bestyrelser mv. kan foretage fradrag for rejseudgifter efter statens satser.

### **Fiskere**

Der er indført nye regler om, at registrering efter fiskerilovgivningen ikke længere skal afskære erhvervsfiskere fra at anvende rejsereglerne. Dermed kan alle erhvervsfiskere – både lønmodtagere og selvstændige fiskere – frit vælge, om de vil benytte havdagsfradraget på 190 kr. pr. dag eller om de vil benytte de almindelige regler, herunder rejsereglerne.

Loven har virkning fra og med indkomståret 2001.

*Lov om ændring af Ligningsloven (L 97) blev vedtaget den 15. december 2000.*

## **Pensionister i udlandet**

Pensionister, som har bopæl i udlandet og som modtager mindst 75% af deres indkomst fra Danmark, er blevet lige-stillet med pensionister, som har bopæl i Danmark. De udenlandske pensionister har nu også mulighed for at fradrage renteudgifter og underholdsbidrag samt for at overføre ægtefællens eventuelle uudnyttede personfradrag.

Loven har virkning fra og med den 1. januar 2001.

*Lov om ændring af Kildeskatteloven (L 26) blev vedtaget den 9. november 2000.*

## **Strafansvar**

Folketinget har vedtaget et lovforslag om afskaffelse af hæftestraf og indførelse af strafansvar og adgang til skønsmæssig ansættelse i forbindelse med selvangivelse af ejendomsværdiskat.

### **“Bøde eller fængsel”**

De normale strafferammer for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen er bøde, hæfte eller fængsel i op til 2 år. Disse strafferammer ændres nu til bøde eller fængsel i op til 2 år.

I de få tilfælde, hvor strafferammen tidligere var bøde eller hæfte, er bestemmelserne nu ændret til bøde eller fængsel i op til 4 måneder efter en anbefaling fra Justitsministeriet.

Derudover har skattemyndighederne fået adgang til at ansætte ejendomsværdiskat skønsmæssigt, hvis der ikke er selvangivet herom. Ændringen svarer til den gældende ordning vedrørende manglende selvangivelse af skattepligtig indkomst.

Endvidere er der indført strafansvar for manglende underretning af myndighederne, hvis ansættelsen af ejendomsværdiskat er for lav. Strafansvaret gælder dog kun, hvis der ikke er selvangivet om ejerboligen. Også denne ændring svarer til den gældende ordning vedrørende

manglende selvangivelse af skattepligtig indkomst.

Loven træder i kraft den 1. juni 2001, bortset fra reglerne om afskaffelse af hæftestraf, som allerede trådte i kraft den 1. januar 2001.

*Lov om ændring af en række skatte- og afgiftslove (L 27) blev vedtaget den 16. november 2000.*

## **Dobbeltbeskatningsoverenskomster**

### **Belgien**

Ændringen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Belgien er efter en fejlafstemning i folketingsåret 1999/2000 nu endeligt vedtaget.

Den væsentligste ændring er på pensionsområdet, hvor kildestaten fremover har beskatningsretten til sociale ydelser – herunder sociale pensioner. Beskatningsretten til private pensioner tillægges også kildestaten.

Personer, som var hjemmehørende i Belgien den 27. oktober 1999, bliver også omfattet af den nye overenskomst. Disse personer skal dog kun betale dansk skat af den del af deres private pension, der overstiger 40.000 kr.

### **“Dansk skat ved privat pension på over 40.000 kr.”**

Ændringen medfører, at danske pensionister, der bor i eller flytter til Belgien, kun kan undgå dansk beskatning af pensionsordninger, hvis de bliver belgiske statsborgere.

*Lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Belgien (L 22) blev vedtaget den 9. november 2000.*

### **Makedonien**

Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Makedonien som selvstændig nation.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten giver kildestaten beskatningsretten til private pensioner. For Danmarks vedkommende gælder dette også livrenter, hvor der gennem opsparingsfasen er givet et skattefradrag for indbetalingerne – også selv om pensionsbeløbene udbetales til pensionister, der er hjemmehørende i Makedonien.

Ifølge overenskomsten skal Danmark lempe efter credit-

metoden. Det vil sige, at Danmark skal lempe med den faktisk betalte udenlandske skat – dog højst den del af den danske skat, der falder på indkomst, som kan beskattes i Makedonien.

*Lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Makedonien (L 23) blev vedtaget den 9. november 2000.*

### **Singapore**

Danmark har indgået en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst med Singapore, således at den varslede ophævelse af den tidligere overenskomst fra 1986 alligevel ikke bliver aktuel.

### **“Varslet ophævelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst med Singapore alligevel ikke aktuel”**

Den vigtigste ændring i den nye overenskomst er en ny regel om, hvordan dobbeltbeskatning skal undgås, når danske personer og selskaber modtager indkomst fra Singapore.

Efter den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst skal Danmark som hovedregel anvende credit-metoden ved ophævelse af dobbeltbeskatning. Ændringen får virkning for indkomstår, der begynder den 1. januar 2001 eller senere.

*Lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Singapore (L 24) blev vedtaget den 16. november 2000.*

### **Uganda**

Der blev den 14. januar 2000 underskrevet en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Uganda.

Danmark og Uganda har ikke tidligere haft en dobbeltbeskatningsoverenskomst og vedtagelsen heraf medfører, at kildestatens mulighed for at beskatte udbytter og renter nu er blevet begrænset. Danmark bevarer dog muligheden for at beskatte pensioner og offentlige ydelser, som udbetales til personer bosiddende i Uganda.

Endvidere indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomsten en bestemmelse om, at de to lande skal yde hinanden bistand i forbindelse med inddrivelse af skatter.

*Lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst*

# VERSERENDE LOVFORSLAG

## Udbytte

Der foreslås indført en skærpelse af reglerne for udlodning af udbytte uden indeholdelse af kildeskat. Fremover kan et dansk selskab kun udlodde udbytte uden kildeskat til selskaber, som er hjemmehørende i et EU-land, på Færøerne, i Grønland eller i et land, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Følgende betingelser skal fortsat alle være opfyldt, for at udbytte kan udloddes uden kildeskat:

- Det udbyttmodtagende selskab ejer mindst 25% af aktierne eller anparterne i det danske selskab.
- Denne grænse for ejerskab er overholdt i mindst et år.
- Udbyttet udloddes i denne periode.

Lovforslaget foreslås af have virkning for udbytter, der vedtages udloddet eller udbetalt den 1. januar 2001 eller senere.

*Forslag til lov om ændring af Selskabsskatteloven (L 99) blev fremsat den 10. november 2000.*

# CIRKULÆRER OG BEKENDTGØRELSER

## Omkostningsgodtgørelse

I juli 2000 udsendte Skatteministeriet et cirkulære om omkostningsgodtgørelse i skatte- og afgiftssager. Selve loven blev vedtaget af Folketinget i foråret 2000.

Loven trådte i kraft den 3. juni 2000 og har virkning for omkostninger, der er betalt den 5. april 2000 eller senere, uanset om den sagkyndige bistand mv. er ydet før denne dato.

Godtgørelsen udgør 50% for både personer og selskaber, uanset sagens udfald. Hvis myndighederne efterfølgende viderefører sagen til en højere instans, ydes der en omkostningsgodtgørelse på 85% af udgifterne.

Der ydes godtgørelse til følgende omkostninger, efter at de i første instans er betalt af den skattepligtige selv:

- Udgifter til sagkyndig bistand.
- Retsafgifter, dog ikke gebyrer til Landsskatteretten.
- Udgifter til syn og skøn.
- Udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale.
- Pålagte sagsomkostninger.
- Udgifter til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en afgørelse i en klage- eller retssag bør påklages eller prøves ved domstolene.

### **“Mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse til vurdering af, om en afgørelse skal påklages”**

Det sidste punkt giver mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse til vurdering af, om en afgørelse skal påklages videre i klagesystemet. Dette gælder både Skatteankenævnet, Landsskatteretten og domstolene.

Omkostningsgodtgørelsen reduceres med:

- Tilkendte sagsomkostninger.

- Offentlig retshjælp.
- Afgiftstilsvar, der kan fradrages som indgående moms.

Omkostningsgodtgørelse ydes:

- Ved klage til Skatteankenævnet, Landsskatteretten eller domstolene.
- Ved klage til en told- og skatteregion, Told- og Skattestyrelsen eller Ligningsrådet.
- I forbindelse med en anmodning om genoptagelse til Skatteankenævnet eller Landsskatteretten.
- I sager for EF-domstolen vedrørende skatter eller afgifter, hvor man selv er part i sagen.
- I klagesager ved EF-voldgiftskonventionen, hvor man selv er part i sagen.

## **“Tilskud er skattefrit”**

Herudover er det fremover muligt for enhver at yde et tilskud til dækning af en skatteydere udgifter til en skattesag. Et tilskud kan ikke fratrækkes af giveneren, men er som udgangspunkt skattefrit for modtageren og har ikke betydning for størrelsen af omkostningsgodtgørelsen. Et tilskud bliver dog skattepligtigt, hvis det sammen med den ydede omkostningsgodtgørelse overstiger modtagerens samlede udgifter.

*Cirkulære nr. 119 af den 10. juli 2000 om omkostningsgodtgørelse.*

## **Ekspertbeskatning**

Skatteministeriet har udsendt et cirkulære om den særlige lempelige beskatning af højtlonnede udlændinge (25%-beskatning).

Følgende betingelser skal være opfyldt for at benytte ordningen:

- Den ansatte skal være fuldt skattepligtig til Danmark. Dette krav gælder dog ikke for forskere.

- Den ansatte må ikke inden for de sidste 3 år forud for ansættelsen have været skattepligtig til Danmark.
- Den ansatte må ikke have del i virksomhedens ledelse.
- Den ansatte må ikke forud for ansættelsen have været udsendt fra Danmark til tjeneste i en udenlandsk koncernforbundet virksomhed.
- Den ansatte må ikke inden for de seneste 5 år før ansættelsen have været udsendt som Ph.d-studerende.
- Den ansatte skal udføre arbejdet i Danmark.
- Den ansattes skattepligtige løn skal udgøre mindst 50.900 kr. (2001) pr. måned efter AM-bidrag og særlig pensionsopsparring. Dette krav gælder dog ikke for forskere.
- Arbejdsgiveren skal udøve erhverv eller deltage i en virksomhed med fast driftssted i Danmark.
- Den ansatte kan benytte reglen i højst 36 måneder inden for en periode på 10 år.
- Den ansatte kan maksimalt blive beskattet efter de almindelige skatteregler i 48 måneder, uden at der sker efterbeskatning. Denne regel gælder dog ikke for forskere.

Endvidere er der med det nye cirkulære indført særlige overgangsregler for forskere mv., der nu kan søge om godkendelse som forsker mv. med tilbagevirkende kraft.

*Cirkulære nr. 130 af den 28. juni 2000 om Kildeskattelovens § 48 E.*

### Løbende ydelser – rentesats

Told- og Skattestyrelsen skulle 2 gange årligt udmelde en rentesats til brug for kapitalisering af løbende ydelser omfattet af Ligningsloven.

Told- og Skattestyrelsen har nu i stedet udsendt et cirkulære om, at der ikke er behov for udmelding af en rentesats. Parterne skal i stedet selv nå til enighed om en rentesats. Hvis parterne ikke kan nå til enighed, kan der anvendes en forrentnings-sats, der fastsættes som den til enhver tid gældende kapitalafkastsats plus et risikotillæg på 5%.

*TSS-cirkulære nr. 2000-20 af den 4. juli 2000 om rentesats til brug for kapitalisering af løbende ydelser omfattet af Ligningsloven.*

### Kapitalafkastsatsen

Skatteministeriet har udsendt meddelelse om kapitalafkastsatsen til brug for beregning af kapitalafkast efter virksomhedsordningen.

## “Kapitalafkastsatsen udgør 6% for indkomståret 2000”

Kapitalafkastsatsen udgør 6 % for indkomståret 2000.

*TSS-meddelelse af den 5. juli 2000 om kapitalafkastsatsen til brug for beregning af kapitalafkast efter virksomhedsordningen.*

### Genoptagelse af skatteansættelser

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et genoptagelses-cirkulære som følge af en kendelse afsagt af Landsskatteretten den 5. april 2000.

I kendelsen fastslår Landsskatteretten, at det tabelmateriale, som Told- og Skattestyrelsen udsendte i forbindelse med fastsættelsen af kursen på fordringer og gæld, ikke havde den fornødne lovhjemmel i Afskrivningsloven og Ligningsloven.

Som en konsekvens af Landsskatterettens kendelse er personer, der ved selvangivelsen har fulgt retningslinierne i Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 486 af den 31. maj 1994, berettigede til at få deres skatteansættelser genoptaget med henblik på en justering af kursen på noterede gældsbreve til handelsværdien.

Adgangen til genoptagelse gælder naturligvis også i de tilfælde, hvor skattemyndighederne har ændret selvangivelsen.

Cirkulæret giver adgang til genoptagelse af selvangivelser fra og med indkomståret 1994.

Der gælder dog en begrænsning for indkomstårene 1994-1997, hvor indkomstændringen skal udgøre mindst 5.000 kr. for det enkelte indkomstår.

*TSS-cirkulære nr. 2000-30 af den 8. november 2000 om genoptagelse af skatteansættelser, hvor overdragelses-sommer efter Afskrivningsloven og Ligningsloven er kontantværdiansat efter Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 486 af den 31. maj 1994.*

## Aktionærlån

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et cirkulære, som ophæver SD-cirkulære nr. 1982-24 om aktionærlån.

Cirkulæret om aktionærlån ophæves på grund af forældelse. Ophævelsen har virkning for ændringer af den skattepligtige indkomst, der er foretaget efter den 28. juni 1998.

Aktionærlån er efter den 28. juni 1998 omfattet af Ligningsloven.

*TSS-cirkulære nr. 2000-26 af den 3. oktober 2000 om ophævelse af SD-cirkulære nr. 1982-24 om aktionærlån.*

## Omgørelse – sagsudlægning

Ligningsrådet har udsendt et cirkulære med generelle retningslinier for administrationen af Skattestyrelseslovens bestemmelser om omgørelse. Følgende sagstyper er ikke omfattet af cirkulæret:

- Ugyldige eller uvirksomme privatretlige dispositioner samt rene fejlekspeditioner, idet disse sagstyper behandles som genoptagelsessager.
- Tilfælde, hvor de skattemæssige virkninger af ændringer af privatretlige dispositioner er særskilt reguleret i skattelovgivningen – eksempelvis pensionsordninger og etableringskonti.
- Tilfælde, hvor personen er omfattet af reglerne om interne afregningspriser og har valgt at benytte sig af betalingskorrektionen.

Praksis vedrørende dobbelt sagsbehandling opretholdes, således at en omgørelsesanmodning, der indgives sideløbende med et klageforløb, som udgangspunkt skal sæt-

tes i bero af den skatteansættende myndighed.

En ansøgning om omgørelse skal redegøre for hvilke ændringer, der skal ske i de privatretlige dispositioner.

*TSS-cirkulære nr. 2000-28 af den 10. oktober 2000 om Ligningsrådets generelle retningslinier for tilladelser til omgørelse.*

## Fratrædelse – godtgørelse – genoptagelse

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et cirkulære om genoptagelse af sager om fratrædelsesgodtgørelse mv., der er udbetalt/beskattet over flere år. Årsagen til cirkulæret er, at den tidligere praksis om et bundfradrag er ændret.

Praksis blev ændret som følge af, at Landsskatteretten i en kendelse godkendte bundfradrag i både 1996 og 1997 for samme fratrædelse, fordi personen året efter sin fratrædelse opnåede yderligere ret til fratrædelsesgodtgørelse fra sin tidligere arbejdsgiver.

Den ændrede praksis har virkning fra og med 1997, hvor kendelsen blev afsagt af Landsskatteretten.

Anmodning om genoptagelse af en skatteansættelse skal indgives til den skatteansættende myndighed inden udgangen af 2001.

*TSS-cirkulære nr. 2000-31 af den 22. november 2000 om genoptagelse af skatteansættelser vedrørende fratrædelsesgodtgørelse mv. udbetalt/beskattet over flere år.*

## Kursgevinstloven – genoptagelse

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et cirkulære om genoptagelse af fysiske personers fradragsret for tab på valutaterminskontrakter efter Kursgevinstloven.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at der er fradragsret for tab på valutaterminskontrakter, når følgende 3 betingelser er opfyldt:

- Den ene af terminskontrakternes to valutaer er den valuta, som lånet er optaget i, og
- den anden valuta er den valuta, som valutalånet fremover skal være i, og
- terminskontrakten svarer i relation til løbetid og beløbsstørrelser til enhver tid til en afdækning af fremtidige

betalinger af renter og/eller omlægning af restgæld. Der kan ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes inden 3 år fra udløbet af det pågældende indkomstår.

Cirkulæret vil blive indarbejdet i Ligningsvejledningen for 2000, hvorved cirkulæret bortfalder den 1. marts 2001.

*TSS-cirkulære nr. 2000-32 af den 22. november 2000 om genoptagelse af fysiske personers fradragsret for tab på valutaterminskontrakter efter Kursgevinstloven.*

### **Efterfølgende af- og nedskrivninger**

Told- og Skattestyrelsen har udsendt et nyt cirkulære, hvori Ligningsrådets retningslinier for adgangen til at ændre af- og nedskrivninger er omhandlet.

I forhold til det gældende cirkulære om efterfølgende af- og nedskrivninger er der indsat et nyt afsnit om adgang til at ændre af- og nedskrivninger ved udenlandske indkomståndringer.

Cirkulæret har virkning for ansøgninger, der modtages den 1. januar 2001 eller senere.

*TSS-cirkulære nr. 2000-34 af den 8. december 2000 om efterfølgende af- og nedskrivninger.*

### **Revisorerklæring ved momsregistrering mv.**

Skatteministeren har udsendt en bekendtgørelse om sikkerhedsstillelse efter Momsloven, Lønsumsafgiftsloven og Kildeskatteloven. Bekendtgørelsen opstiller kravene til dokumentation af virksomhedens formue på registreringstidspunktet. Bekendtgørelsen omhandler endvidere de formler for sikkerhed, der kan stilles.

#### **Sikkerhed**

I de tilfælde, hvor den opgjorte formue ikke opfylder formuekravene, kan sikkerhed stilles i form af:

- Børsnoterede obligationer.

- Bankgaranti.
- Kontante indskud.
- Anden betryggende sikkerhed efter de statslige told- og skattemyndigheders bestemmelser.

### **Revisorerklæring**

Når en virksomhed – dansk eller udenlandsk registreret aktieselskab eller anpartsselskab m.fl. med en egenkapital på under 110.000 kr. – skal registreres efter Momsloven, Lønsumsafgiftsloven eller Kildeskatteloven mv., skal der sammen med anmeldelsesblanketten fremlægges dokumentation for størrelsen af virksomhedens formue på registreringstidspunktet.

Dokumentationen skal foreligge i form af en revisorerklæring.

Denne erklæring skal udarbejdes af en statsautoriseret revisor, en registreret revisor eller en revisor med tilsvarende uddannelse fra et andet EU-medlemsland.

Størrelsen af virksomhedens formue på registreringstidspunktet skal fremgå af revisorerklæringen. Formuen skal opgøres efter reglerne for opgørelse af den skattepligtige formue for visse fonde og foreninger. Det følger deraf, at bl.a. egenoparbejdet goodwill ikke skal medtages i formuen.

Erklæringen skal være underskrevet af selskabets tegningsberettigede ledelse og af selskabets revisor.

### **Apportindskud og bankindestående**

Ved apportindskud og bankindestående kan told- og skattemyndighederne efter nærmere fastsatte regler anmode om yderligere dokumentation for, at disse værdier er tilstede på registreringstidspunktet.

Bekendtgørelsen trådte i kraft den 19. juni 2000.

*Bekendtgørelse nr. 508 af den 7. juni 2000 om sikkerhedsstillelse ved registrering.*

# HØJESTERETS DOMME

## Skattepligtig ydelse – lån eller gave

Højesteret gav ikke en hovedanpartshaver medhold i, at der forelå et låneforhold mellem ham og hans selskab. Begrundelsen var, at hovedanpartshaveren tidligere under sagens behandling i Landsskatteretten gennem sin repræsentant udtrykkeligt havde givet udtryk for, at der ikke forelå et låneforhold.

Landsretten havde anset hovedanpartshaveren for skattepligtig af et beløb på 200.000 kr. Hovedanpartshaverens selskab, hvori han selv var ansat, havde indbetalt et beløb til 2 pengeinstitutter til fuld og endelig afgørelse af kautionsforpligtelser, som hovedanpartshaveren personligt havde påtaget sig.

Selskabet og hovedanpartshaveren anførte i Landsretten, at betalingen af de 200.000 kr. var et lån. Men der var ikke udfærdiget et lånedokument, da dette ikke var et lovkrav på daværende tidspunkt, og lånet var desuden posteret som "opkøb fordring", for at det ikke skulle fremtræde som et ulovligt anpartshaverlån.

Højesteret fandt, at hovedanpartshaveren ikke havde løftet bevisbyrden for, at der var tale om et låneforhold mellem selskabet og ham selv. Hovedanpartshaveren havde bl.a. tidligere udtrykkeligt fremført, at der ikke var tale om et låneforhold, og hverken hovedanpartshaveren eller selskabet havde selv angivet, at der var tale om et låneforhold.

Dommen er offentliggjort i TfS 2000, 796.

### Vore kommentarer:

*Det er vores opfattelse, at Landsrettens afgørelse aldrig burde have været anket til Højesteret, da man allerede på et tidligere tidspunkt havde gjort gældende over for Landsskatteretten, at der ikke var tale om et låneforhold.*

*Det er uheldigt at indtage et nyt synspunkt over for Højesteret, når man ikke kan underbygge synspunktet.*

## Næringsdrivende – aktier – fradrag for tab

Højesteret fandt, at et selskab ikke kunne fratække tab ved aktiehandel, fordi selskabet ikke kunne anses for at være næringsdrivende med handel med aktier.

Selskabet blev stiftet i 1990 med en anpartskapital på 80.000 kr. og med det formål at drive handels- og investeringsvirksomhed. I selskabets første regnskabsår indgik selskabet valutaterminshandler for over 60 mio. kr. og i

samme regnskabsår tabte selskabet næsten 500.000 kr. alene på 3 aktiekøb og 1 aktiesalg.

Selskabet handlede ikke med aktier i 2. og 3. regnskabsperiode. I 4. regnskabsperiode blev der foretaget 4 køb og 3 salg og i 5. regnskabsperiode blev der foretaget 4 køb og 1 salg.

Alle aktiehandler blev foretaget af anpartshaverens ægtefælle, som bl.a. drev virksomhed med investeringsrådgivning uden dog at have tilknytning til det finansielle marked.

Landsretten havde konkluderet, at det var betænkeligt at tilsidesætte selskabets underskud ud fra den betragtning, at selskabet ikke drev næringsvirksomhed med handel af aktier. Begrundelsen herfor var, at det var selskabets formål at drive investeringsvirksomhed i form af handel med værdipapirer og indgåelse af valutaterminshandler. Landsretten fandt endvidere, at selskabets investeringer var foretaget for lånte midler på baggrund af rådgivning fra en person med tilstrækkeligt professionelt kendskab til det finansielle marked.

Højesteret kom til den modsatte konklusion; nemlig at selskabets handel med aktier ikke kunne anses som næringsvirksomhed på grund af det ringe omfang af aktiehandel og på grund af, at anpartshaverens ægtefælle ikke havde en egentlig professionel tilknytning til det finansielle marked.

Dommen er offentliggjort i TfS 2000, 872.

### Vore kommentarer:

*Dommen understreger, at aktiehandel i både selskaber og personlige virksomheder skal have en vis volumen og hyppighed, før disse aktiehandler kan anses som næringsvirksomhed, uanset at det er selskabets formål at drive handel med aktier.*

*Endvidere lægges der i dommen også stor vægt på, at anpartshaverens ægtefælle ikke havde den fornødne tilknytning til det finansielle marked.*

*Vi har nedenfor kort opidset de kriterier, der danner baggrund for bedømmelsen af næringspligt. Vi skal dog understrege, at ingen af de nævnte kriterier har selvstændig betydning. En eventuel næringsformodning vil blive foretaget ud fra selskabets samlede faktuelle forhold.*

- Selskabets formålsbestemmelse.
- Hyppigheden af handler.

- *Hensigten med erhvervelsen af værdipapirerne.*
- *Markedskendskabet for de(n) person(er), der foretager investeringerne, herunder beslutningen om investeringerne.*
- *Investeringernes professionelle islæt og systematiske tilrettelæggelse.*
- *Omsætningshastigheden af de enkelte værdipapirer.*
- *Selskabets økonomiske mulighed for at bevare værdipapirerne som anlægsaktiver.*

## 10-mands-projekt

I den første af 3 prøvesager om leasing-arrangementer har Højesteret fastslået, at afskrivningsretten kan fortæbes, hvis der ikke er realitet i aftalekomplekset. I den konkrete sag var det Højesterets opfattelse, at personen reelt havde købt sig til et midlertidigt, formelt ejerskab for at opnå afskrivninger. Personen kunne dermed ikke i skattemæssig henseende anses for at have været medejer af flyet. Højesterets dom stadfæstede Landsrettens dom.

Et kommanditselskab, hvori personen deltog som kommanditist sammen med 9 andre danske skatteydere, købte den 30. december 1991 et fragtfly indregistreret i Luxembourg for 58,5 mio. USD. Personen skulle kun indbetale ca. 200.000 USD som betaling for afskrivningsretten til flyet.

Kommanditselskabet lejede herefter flyet tilbage til sælgeren for en periode på højst 2 år. Købesummen blev lånefinansieret fuldt ud af en fransk bank på "limited recourse" vilkår, hvilket indebærer, at deltagerens hæftelse var begrænset til pantets værdi. Deltagerne kunne ikke råde

over flyet ved salg, pantsætning eller på nogen anden måde under hele arrangementets løbetid samt ved ophør. Banken havde dermed den fulde dispositionsret over flyet i hele aftaleperioden og ved en eventuel tvangsrealisation af flyet ville salgsbeløbet tilkomme lejer eller banken – og ikke kommanditselskabet. Lejeren havde samtidig over for banken påtaget sig en købepligt til restgælden.

Personen havde i indkomstårene 1991, 1992 og 1993 foretaget et samlet nettofradrag på godt 1,3 mio. kr.

Højesteret fandt, at personen reelt havde købt sig til et midlertidigt, formelt ejerskab med det formål at opnå skattemæssige afskrivninger. Højesteret fandt således ikke, at personen i skattemæssig henseende kunne anses for at have været medejer af flyet.

Dommen er offentliggjort i TfS 2000, 1011.

### Vore kommentarer:

*Det må som altid ved højesteretsdomme lægges til grund, at hvert et komma og hvert et punktum er vendt i den konkrete sag. I denne sag har man altså konkluderet, at det reelle i transaktionerne har forrang frem for det formelle. Det burde måske være en selvfølge, men det er rent faktisk en væsentlig ændring af praksis i forhold til tiden før disse sager.*

*Dommen har stor betydning for ca. 3.000-4.000 andre danske investorer, som af skattemyndighederne har fået underkendt deres skattefradrag i leasing-sager.*

*Det er nok for tidligt at konkludere endeligt vedrørende leasingsagerne. Det må afvente de to næste domme. Men desværre er der noget, som tyder på, at det endelige punktum i sagerne bliver til skatteydernes ugunst.*

# LANDSRETS DOMME

## Befordringsfradrag

Vestre Landsret har tilkendegivet, at det kræver en skærpet bevisførelse fra skatteyderes side at opnå et ekstraordinært højt befordringsfradrag.

En skatteyder flyttede med sin familie fra København til Fredericia, hvor hustruen havde fået arbejde. Efter flytningen bevarede skatteyderen sin arbejdsplads i København og fratrag i indkomståret 1995 59.745 kr. i befordringsudgifter for i alt 175 arbejdsdage.

Skattemyndighederne fandt det ikke sandsynliggjort, at kørslen havde fundet sted som påstået, og godkendte derfor kun et skønsmæssigt fradrag på 12.579 kr.

Ligesom Landsskatteretten fandt Landsretten heller ikke, at skatteyderen havde sandsynliggjort, at han rent faktisk havde foretaget den påståede befordring mellem bopælen i Fredericia og arbejdspladsen i København. Begrundelsen var, at skatteyderen ikke kunne fremlægge dokumentation for tog-, færge- eller flybilletter.

Dommen er offentliggjort i TfS 2000, 563.

### Vore kommentarer:

*I 1995 var den faste forbindelse over Storebælt endnu ikke færdig. Det betød, at en rejse med bil mellem Fredericia og København tog mindst 3,5 timer. Landsrettens vurdering af, at det ikke var sandsynligt at foretage denne omfattende rejse er derfor forståelig. I dag, hvor den effektive rejsetid med tog eller bil er nedsat til ca. 2 timer, vil en sådan pendling stadig være usædvanlig, men dog mulig. Hvis sagen havde været prøvet i dag og skatteyderen kunne fremlægge dokumentation for månedskort med DSB, ville domsudfaldet derfor ikke nødvendigvis være det samme.*

*I øvrigt understreger dommen vigtigheden af at gemme relevante bilag ved lang afstand mellem bopæl og arbejdsplads.*

## Personalegoder

Østre Landsret har i en dom fastslået, at gevinster uddelt ved et bankospil afholdt af en arbejdsgiver skal anses som skattepligtige personalegoder for de deltagende ansatte.

## “Gevinster uddelt ved et bankospil afholdt af arbejdsgiver er skattepligtige”

I et årligt bankospil i forbindelse med firmaets julefrokost vandt en ansat i 1994 og 1995 en halv gris og en kvart ko. Den ansatte selvangav ikke gevinsten med den begrundelse, at han havde fået godkendt sin selvangivelse for indkomståret 1992, hvor han også havde vundet en halv gris og en kvart ko. Skattemyndighederne anså dengang beløbet for at være under ligningsplanens bagatelgrænse.

Landsretten gav Landsskatteretten medhold i, at gevinster fra bankospil afholdt af arbejdsgiveren er omfattet af Statskatteloven og Ligningslovens regler, hvor der ikke er indsat en bagatelgrænse. Den ansatte var dermed skattepligtig af gevinsterne fra firmaets bankospil.

Dommen er offentliggjort i TfS 2000, 761.

### Vore kommentarer:

*Gevinster fra bankospil afholdt af arbejdsgiveren er skattepligtige enten efter Statsskattelovens regler om lotterispil eller efter Ligningslovens regler om personalegoder. Da Ligningsloven er ”lex specialis”, har denne lov forrang frem for Statsskatteloven.*

*I denne sag ville det være mest nærliggende at antage, at den ansatte skulle beskattes efter Ligningslovens regler, fordi han var ansat i det firma, som afholdte bankospillet. Efter både tidligere og nugældende regler i Ligningsloven ville det medføre, at den ansatte kun skulle beskattes af gevinsternes kostpris – og ikke af udsalgsprisen.*

## “Ingen bagatelgrænse”

*Det essentielle i sagen er dog, at hverken efter tidligere eller nugældende regler kan sådanne gevinster blive omfattet af bagatelgrænsen i Ligningsloven, fordi personalegodet ikke er ydet af arbejdsgiveren af hensyn til den ansattes arbejde.*

## Bil til rådighed

Østre Landsret har afsagt dom i en sag, hvor en person var direktør i et selskab, som var ejet af hans samlever, og hvor personen ikke havde sandsynliggjort, at en af selskabets biler ikke stod til hans rådighed. Direktøren blev af Østre Landsret anset for at have fri bil stillet til rådighed, fordi der ikke var ført kørebog for bilen.

Direktøren fungerede også som sælger. I december 1995 anskaffede selskabet en fabriksny Saab 9000. I en erklæring dateret den 21. november 1995 fraskrev direktøren sig den private rådighed over selskabets bil pr. 1. januar 1996. Der var ikke ført kørebog for bilen, da samleveren ejede en privat bil.

Landsskatteretten var af den opfattelse, at det måtte påhvile personen som direktør og samlevende med selskabets hovedaktionær at afkræfte en formodning om, at selskabets bil havde stået til rådighed for privat kørsel.

Da direktøren ikke havde ført kørebog eller på anden måde kunne sandsynliggøre, at selskabets bil ikke havde stået til rådighed for privat kørsel, blev han anset for at have haft fri bil stillet til rådighed. Direktøren skulle beskattes af denne rådighed efter reglerne i Ligningsloven.

Østre Landsret stadfæstede Landsskatterettens kendelse og var dermed enig i, at direktøren – uanset at han havde fraskrevet sig den private rådighedsret over bilen – ikke havde sandsynliggjort, at bilen ikke stod til rådighed for privat benyttelse.

Dommen er offentliggjort i TFS 2000, 622.

## Vore kommentarer:

*Dommen fastslår endnu en gang, at det er rådigheden – og ikke benyttelsen – der er afgørende for beskattningen af fri bil.*

*Vi er principielt enige i dommen, men ser samtidigt et praktisk problem i at fremskaffe dokumentation for, at firmabiler kun anvendes erhvervsmæssigt.*

*Hovedaktionærer og andre personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform kan undgå beskattning af værdi af fri bil. Nedenstående betingelser skal som minimum være opfyldt for at undgå beskattningen:*

- *Bilen skal være parkeret på selskabets adresse om natten.*
- *Der skal være indgået en skriftlig aftale med selskabet om, at bilen ikke er stillet til privat rådighed og at den rent faktisk heller ikke benyttes til privat kørsel.*
- *Der skal føres et nøjagtigt kilometerregnskab for bilens kørsel.*
- *Der skal være en anden præsenteret bil til rådighed i hovedaktionærens husstand, som kan anvendes til privat kørsel.*

*Hvis disse betingelser er opfyldt, har man efter vores opfattelse løftet bevisbyrden for, at firmabilen ikke er stillet til rådighed for privat kørsel.*

# ADMINISTRATIVE AFGØRELSER

## Ejendomsbeskatning

Landsskatteretten har afsagt en kendelse om, at enfamiliehus kun kan afstås skattefrit, hvis ejendommen har karakter af en beboelsesejendom på afståelsestidspunktet. Den aktuelle ejendom, der var vurderet som et enfamiliehus, blev anvendt 100% erhvervs-mæssigt på afståelsestidspunktet.

Ejeren havde tidligere benyttet ejendommen til beboelse for sig selv og sin familie. I de sidste år inden salget blev ejendommen udlejet til en selvejende institution, der anvendte ejendommen som døgninstitution for børn og unge. Ejendommen blev altså fortsat anvendt til beboelsesformål.

Institutionens anvendelse af ejendommen medførte samtidigt, at ejendommen var afskrivningsberettiget for ejeren. Landsskatteretten lagde i sin kendelse vægt på, at ejendommen var benyttet 100% erhvervs-mæssigt på afståelsestidspunktet og at der var foretaget afskrivninger på ejendommen i udlejningsperioden.

Landsskatteretten fandt på denne baggrund, at ejendommen havde skiftet karakter, således at den ikke længere var omfattet af parcelhusreglen. Landsskatteretten fandt altså, at ejendoms-vurderingen var forkert.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2000, 592.

### Vore kommentarer:

Vi mener, at kendelsen er forkert og strider imod formuleringen af "parcelhusreglen" i Ejendomsavancebeskatningsloven. Efter "parcelhusreglen" skal følgende betingelser være opfyldt, for at avancen er skattefri:

1. Ejendommen skal være et en- eller tofamiliehus, en ejerlejlighed eller et sommerhus mv. Denne betingelse var opfyldt, idet ejendommen var vurderet som et enfamiliehus.
2. Ejeren eller dennes husstand skal have anvendt ejendommen til beboelsesformål. Denne betingelse var opfyldt i årene forud for udlejningen til den selvejende institution.
3. Ejendommens grundareal skal være på under 1.400 m<sup>2</sup> eller også skal en udstykning enten være umulig eller medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet. Disse betingelser var også opfyldt.

Alle betingelser for skattefrihed var således opfyldt.

Landsskatteretten har imidlertid lagt vægt på, at ejendommen blev anvendt erhvervs-mæssigt på afståelsestidspunktet. Men det er ikke en hindring ifølge loven.

Ganske vist indeholder Ligningsvejledningen en bestemmelse om, at "parcelhusreglen" også kan anvendes, selv om ejeren tillige har benyttet ejendommen i sit erhverv. Men dette er en lempelsesregel, som efter vores opfattelse ikke kan anvendes som en skærkelse, hvilket er sket i denne kendelse.

I Ligningsvejledningen anføres det endda, at der skal lægges vægt på vurderingsmyndighedernes fordeling af ejendoms-værdien på beboelse og resten af ejendommen samt på ejendommens fremtræden og den faktiske fordeling af arealet mellem beboelsesformål og erhvervs-mæssig benyttelse.

I nærværende tilfælde var ejendommen vurderet som et enfamiliehus, hvilket burde have været udslagsgivende i betragtning af, at alle øvrige betingelser var opfyldt. Det forhold, at lejeren anvendte ejendommen til et formål, som samtidigt gjorde ejendommen afskrivningsberettiget, kan ikke have den effekt, at betingelserne for anvendelse af "parcelhusreglen" ikke længere var tilstede.

## **"Kendelsen er anket til Vestre Landsret"**

Landsskatterettens kendelse er anket til Vestre Landsret.

### Transfer pricing

På en forespørgsel om hvilke sanktioner, der kan anvendes over for selskaber og personer, der enten slet ikke indsender eller indsender et mangelfuldt materiale om kontrollerede transaktioner, svarede Told- og Skattestyrelsen, at sanktionerne består af skattetillæg og dagbøder.

I henhold til selvangivelseskravet skal skattepligtige stå inde for de selvangivne oplysninger over for skattemyndighederne. I relation til kontrollerede transaktioner betyder dette, at et selskab, der er omfattet af reglerne om transfer pricing, har pligt til at udfylde og indsende et særligt bilag til selvangivelsen, uanset om selskabet har haft kontrollerede transaktioner eller ej.

Hvis bilaget ikke er indsendt sammen med selvangivelsen, anses selvangivelsen ikke for behørig. Med andre ord er selvangivelsespligten ikke opfyldt, hvis bilaget ikke er vedlagt.

Afgørelsen er offentliggjort i TfS 2000, 569.

### **Vore kommentarer:**

*På basis af Told- og Skattestyrelsens udtalelse må vi kraftigt anbefale, at selskaber mv. udfylder blanketten om kontrollerede transaktioner, uanset om selskabet har haft transaktioner med koncernforbundne selskaber og/eller hovedaktionærer eller ej. I modsat fald risikerer selskabet et skattetillæg. Den omhandlede blanket har nr. 05.021.*

## **Aktier – kapitalisering af ydelser**

Ligningsrådet blev anmodet om at afgive en bindende forhåndsbesked om beskatningen ved afståelse af aktier i en konkret sag, hvor afståelsessummen skulle bestå af en kontantsum på 1 kr. samt en omsætningsbestemt ydelse over 3 år.

Det var Ligningsrådets opfattelse, at den omsætningsbestemte ydelse ville være omfattet af reglerne i Statskatte- loven. Der skulle derfor ske beskatning af afdragene og endvidere foretages en kapitalisering af ydelserne. Den kapitaliserede værdi skulle anses som afståelsessum for aktierne. Ligningsrådets afgørelse ville altså reelt medføre en dobbeltbeskatning.

Ligningsrådets afgørelse blev påklaget til Landsskatteret- ten, som konkluderede, at den løbende ydelse var et tillæg til den aftalte afståelsessum for aktierne. De 3 årlige omsætningsbestemte ydelser skulle derfor anses som en del af den samlede afståelsessum for aktierne.

Landsskatteretten mente dermed ikke, at der skulle ske en dobbeltbeskatning.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2000, 705.

### **Vore kommentarer:**

*Landsskatterettens kendelse er i overensstemmelse med gældende ret, men strider imod Ligningsrådets praksis - jf. bl.a. TfS 1998, 405, som i øvrigt har været genstand for en del kritik. Kendelsens præmisser er imidlertid samstem- mende med bemærkningerne til ændringen af Skattesty- relsesloven i 1995 vedrørende genoptagelse.*

*Landsskatteretten konkluderer, at den omsætningsbe- stemte ydelse ikke skal anses som en løbende ydelse, der skal kapitaliseres.*

## **“Kendelsen vedrører kun over- dragelser fra før den 1. juli 1999”**

*Kendelsen får ikke betydning for fremtidige overdragelser, men kun for overdragelser fra før den 1. juli 1999, hvor der i Ligningsloven blev indført regler for beskatning af løbende ydelser. Disse regler gælder også ved overdra- gelse af aktier.*

*Vi finder det tilfredsstillende, at Landsskatteretten tilsyne- ladende har tilsidesat den meget kritisable afgørelse fra 1998, som i et par år har skabt usikkerhed om de skatte- mæssige konsekvenser ved salg af aktier, hvor salgssum- men fastsættes efter ”earn-out” princippet – dvs. hvor den endelige pris for selskabet afhænger af de realiserede resultater i et nærmere angivet antal år efter salgstids- punktet.*

## **Kursus afholdt i udlandet**

Skatteministeriet har meddelt, at en verserende højeste- retssag om en revisors deltagelse i et kursus, der blev afholdt på Kreta, er hævet på baggrund af en præjudiciel dom afsagt af EF-domstolen.

Højesteret afsagde i 1994 dom om, at udgifter til et kursus, der blev afholdt på et udenlandsk turiststed, ikke kunne anses som en erhvervsmæssig driftsomkostning. Denne dom dannede praksis på området.

I 1995 afsagde Vestre Landsret dom i en tilsvarende sag. Vestre Landsret kom dog frem til den modsatte konklusion; nemlig at et kursus afholdt på et turiststed godt kunne anses som en erhvervsmæssig driftsomkostning.

Skatteministeriet ankede efterfølgende Vestre Landsrets dom til Højesteret.

Under sagens behandling forelagde Højesteret 2 spørgs- mål for EF-domstolen. Dels spørgsmålet om forskelsbe- handling på grund af nationalitet og dels spørgsmålet om fri udveksling af tjenesteydelser. EF-domstolen konklude- rede, at en underkendelse af fradragsretten ikke ville være forenelig med EF-traktatens bestemmelser om fri udveks- ling af tjenesteydelser.

I lyset af EF-domstolens dom hævede Skatteministeriet herefter anken til Højesteret.

Da formodningsreglen efter EF-domstolens dom ikke læn- gere kan anvendes, henstiller Skatteministeriet til, at den skattemæssige vurdering af kurser, der afholdes i udlan- det, sker på baggrund af følgende 3 kriterier:

- Er kurset/studierejsen fagligt relevant for deltageren?
- Sker deltagelsen for at vedligeholde og ajourføre den faglige viden eller er der tale om et videreuddannelsesformål?
- Har kurset/studierejsen et turismæssigt islæt? (Vurderingen heraf foretages bl.a. på basis af programmets tidsmæssige tilrettelæggelse, herunder fordelingen mellem studie-/undervisningstid og fritid).

Meddelelsen er offentliggjort i TfS 2000, 813.

#### **Vore kommentarer:**

*Der foreligger en righoldig praksis om vurderingen af de 2 førstnævnte kriterier – en praksis, som ikke er anfægtet af EF-domstolen.*

*Derimod bliver det væsentligt sværere at finde en praksis for det sidste kriterium. Skal den konkrete vurdering tage udgangspunkt i fordelingen af opholdets samlede tidsforbrug til henholdsvis faglige og ikke-faglige aktiviteter, uden at der i øvrigt henses til kurssets geografiske placering?*

#### **Partshøring**

Landsskatteretten har i en kendelse fastslået, at skattemyndighederne ikke havde overholdt reglerne om parts høring, hvorved skattemyndighedernes afgørelse blev ugyldig.

En skatteyder havde modtaget en agterskrivelse fra en kommunal skattemyndighed med meddelelse om, at hun ville blive beskattet af en lånefinansieret investering. Den kommunale skattemyndighed havde ikke begrundet ændringen i sin agterskrivelse, men havde blot henvist til Aktieavancebeskatningsloven samt til cirkulæret til Aktieavancebeskatningsloven.

Skatteyderen fremsendte et brev til den kommunale skattemyndighed, hvoraf det bl.a. fremgik, at hun manglede skattemyndighedernes begrundelse for at tage sagen op. Den kommunale skattemyndighed fremsendte efterfølgende en afgørelse, hvori de henviste til en skrivelse fra Told- og Skattestyrelsen.

Sagen blev anket til Skatteankenævnet, som ikke fandt, at den manglende begrundelse i agterskrivelsen kunne side-stilles med en formalitetsmangel af en sådan grad, at det kunne medføre ugyldighed af skattemyndighedernes afgørelse.

Modsat Skatteankenævnet fandt Landsskatteretten, at der skulle have været foretaget partshøring i sagen, inden afgørelsen blev truffet. Partshøringen skulle have været foretaget, fordi skattemyndighederne var i besiddelse af faktiske oplysninger, som skatteyderen ikke kunne antages at være bekendt med. Landsskatteretten fandt dermed, at Forvaltningslovens regler om partshøring ikke var opfyldt i nærværende sag og at skattemyndighedernes afgørelse derfor var ugyldig.

### **“Afgørelsen ansås for at være ugyldig”**

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2000, 944.

#### **Vore kommentarer:**

*Det er med stor glæde, at vi igen kan konstatere, at Landskatteretten ser på formalia. Det er vores helt klare opfattelse, at skattemyndighederne skal overholde formalia. Dette medfører bl.a., at skattemyndighederne ikke blot kan henvise til en paragraf uden at give en nærmere begrundelse for ændringen – også selv om ændringen er oplagt.*

*Ifølge Forvaltningsloven har skatteydere ret til at blive gjort bekendt med alle forhold i en sag samt til at fremkomme med en udtalelse, inden der træffes en endelig afgørelse i sagen. Hvis Forvaltningslovens regler om partshøring ikke overholdes, skal myndighedernes afgørelse erklæres ugyldig, uanset hvor korrekt afgørelsen end måtte være.*

#### **Erstatning fra bank**

Landsskatteretten har fastslået, at en erstatning til dækning af restskat var skattepligtig for modtageren. Erstatningen blev udbetalt af en bank som følge af, at fradrag for indbetaling på en ratepension ikke blev godkendt af skattemyndighederne.

En bank havde i forbindelse med udfærdigelse af et 55-års tillæg på en ratepension konstateret, at der siden persons fyldte 55. år var indbetalt mere på ratepensionen end tillægsmuligheden berettigede til. Banken underrettede skattemyndighederne herom og personens indkomstansættelser for indkomstårene 1993, 1994 og 1995 blev korrigeret, således at fradragene for pensionsindbetalingerne blev tilbageført. Ændringen medførte, at personen skulle tilbagebetale skat på i alt 61.806 kr.

Banken udbetalte i 1997 en erstatning på 61.806 kr. til dækning af personens mistede skattebesparelse. Denne erstatning blev bogført som en skattefri formuebevægelse i personens regnskab for indkomståret 1997.

Landsskatteretten fandt, at der var tale om udbetaling af en skattepligtig erstatning. Landsskatteretten lagde vægt på, at personen udelukkende havde mistet en adgang til at udskyde skattebetalingen, fordi de senere udbetalinger fra ratepensionen ville være skattepligtige som almindelig, personlig indkomst.

Kendelsen er offentliggjort i TFS 2000, 908.

#### **Vore kommentarer:**

*Skatteretligt skal erstatninger behandles på samme måde som de indtægter mv., de træder i stedet for. Hvis erstatningen træder i stedet for en skattefri formuebevægelse – f.eks. en branderstatning vedrørende et hus – er erstatningen skattefri.*

*I nærværende sag vedrørte erstatningen en skattepligtig indtægt, fordi det fradrag, som personen blev afskåret fra, modsvarede af en efterfølgende skattepligtig indtægt. Udbetalingen af erstatning i den konkrete sag knyttede sig derfor ikke til formuen. Erstatningen dækkede ikke et formuetab og var derfor skattepligtig.*

## **Kantinemomssagerne opgives**

Skatteministeriet har udsendt et notat om ophævelse af 3 retssager vedrørende fradrag for kantinemoms samt om snarlig tilbagebetaling af den uretmæssigt opkrævede moms.

Skatteministeriet har skønnet, at der er tale om et årligt provenutab for staten på ca. 350 mio. kr. samt et engangstab på ca. 2,5 mia. kr. i tilbagebetaling inkl. renter.

Begrundelsen for at hæve sagerne er bl.a., at Skatteministeriet ikke har kunnet finde støtte for sine synspunkter hos Kommissionen.

#### **Overvæltning**

Skatteministeriet er af den opfattelse, at der ikke skal ske tilbagebetaling, hvis kantinemomsen er overvæltet til næste omsætningsled.

Hvis kantinebrugerne betaler en pris uafhængig af kantineomkostningerne, er der efter Skatteministeriets vurdering ikke sket overvæltning.

Hvis kantinebrugerne betaler en fast andel af omkostningerne, er der efter Skatteministeriets vurdering som udgangspunkt sket *forholdsmæssig overvæltning*.

Hvis virksomhedens tilskud er fastsat efter et fast princip, der er uafhængigt af ændringer i kantineomkostningerne, er der efter Skatteministeriets vurdering sket *fuld overvæltning*.

#### **Tilbagebetalingscirkulære – revisorerklæring**

Told- og Skattestyrelsen vil efter en høringsprocedure fremkomme med et tilbagebetalingscirkulære indeholdende en redegørelse for de forskellige principper for prisfastsættelse samt de nærmere retningslinier for tilbagebetaling af den ulovligt opkrævede kantinemoms; dvs. krav til specifikation og dokumentation.

Tilbagebetalingsproceduren bliver formentlig skemafastlagt i videst muligt omfang. I den forbindelse vil der blive udarbejdet et tilbagebetalingskema og "skemaproceduren" påvirker ikke den enkeltes retsstilling.

En virksomhed, der har opgjort sit afgiftsvars for højt efter de gamle regler for kantinemoms, kan anmode den lokale told- og skatteregion om at få genoptaget sin hidtidige afgiftsbetaling.

Indsendelse af dokumentation kan undlades ved i stedet at vedlægge en erklæring fra virksomhedens revisor om, at de afgivne oplysninger er i overensstemmelse med virksomhedens regnskabsmateriale mv.

Revisoren skal ved sin attestering af det princip, som virksomheden har anvendt ved prisfastsættelsen, forinden have efterprøvet, at der er den fornødne dokumentation herfor i virksomhedens regnskabsmateriale mv.

Myndighederne vil stikprøvevis kontrollere, at den afgivne revisorerklæring og virksomhedens regnskabsoplysninger stemmer overens.

Virksomheder, der har haft en anden prisfastsættelsespolitik end den omtalte, vil også kunne fremsætte krav om tilbagebetaling baseret på disse forhold.

#### **Forrentning**

Tilbagebetalingskravene forrentes efter Skatteministeriets cirkulære om forrentning af visse tilbagebetalingskrav.

Notatet er offentliggjort i TFS 2000, 962.

**Vore kommentarer:**

Skatteministeriets notat indebærer, at Landsskatterettens et år gamle kendelse står ved magt. Kendelsen medførte, at de gamle administrative retningslinier bortfaldt og at Momslovens almindelige regler for opgørelse af henholdsvis udgående og indgående moms også skulle gælde for de virksomhedsdrevne kantiner.

Efter vores vurdering vil de fleste virksomheder kunne hævde, at der ikke er sket overvæltning, fordi prisen har været fastsat uafhængigt af kantineomkostningerne. De fleste virksomheder vil derfor have krav på tilbagebetaling af momsen fra og med oktober kvartal 1994. Også virksomheder, der har brugt andre metoder til beregning af kantineomkostningen, kan få tilbagebetalt momsen efter en konkret vurdering.

Hvis kantinebrugerne kun har betalt et symbolsk vederlag, er det ikke sikkert, at told- og skattemyndighederne vil anse kantinedriften som økonomisk virksomhed. I så fald kan told- og skattemyndighederne hævde, at kantineområdet ikke er omfattet af Landsskatterettens kendelse.

Alle virksomheder kan nu begynde at gøre deres tilbagebetalingskrav op, men de lokale told- og skatteregioner vil næppe behandle sagerne før Skatteministeriets udsendelse af det endelige tilbagebetalingscirkulære.

Virksomheder skal opgøre tilbagebetalingskravet periode for periode - herunder beregne, hvor meget der skulle have været betalt i udgående moms, såfremt momsen havde været beregnet af kantineindtægterne. Der vil bl.a. være fuldt fradrag for udgifter til råvarer.

**Momsfradrag ved salg af ejendom**

Landsskatteretten har stadfæstet en told- og skatteregions afgørelse, hvorefter der ikke kan godkendes fradrag for moms af salgsudgifter ved afståelse af fast ejendom. Fradrag var blevet nægtet, uanset at udlejningen af ejendommen havde været frivilligt momsregistreret.

Landsskatteretten fandt, at den tidligere faste praksis for godkendelse af momsfradrag for udgifter ved salg af fast ejendom, der blev anvendt i en momsregistreret virksomhed, allerede var ændret i 1996. Landsskatteretten henviste bl.a. til en EF-dom omtalt i i Momsvejledningen fra 1996 samt til afgørelser fra Momsnævnet.

Kendelsen er offentliggjort i TfS 2000, 692.

**Vore kommentarer:**

Selv om den omtalte EF-dom drejede sig om fradragsret for momsbelagte omkostninger ved salg af aktier – og ikke ved salg af fast ejendom – kan dommen efter Landsskatterettens opfattelse altså også omfatte andre transaktioner, som er fritaget for moms. Det har i den forbindelse ingen betydning, om en ejendom har været anvendt til momspligtige formål eller om der er givet tilladelse til frivillig momsregistrering.

Landsskatterettens kendelse er indbragt for domstolene. Som altid i domstolssager er det svært at give et realistisk bud på, hvornår en dom kan forventes. Virksomheder, der er berørt af de nye retningslinier, bør gøre et eventuelt moms krav gældende over for told- og skatteregionen allerede nu, hvis kravet skal kunne fastholdes ud over den 5-årige forældelsesfrist.

# BEFORDRING OG REJSE I 2001

Befordring hjem/arbejdssted	2000	2001
0 – 24 km pr. dag	0 kr.	0 kr.
25 – 100 km pr. dag	1,44/1,54 kr.	1,58 kr.
Ud over 100 km pr. dag	0,72/0,77 kr.	0,79 kr.

Erhvervsmæssig befordring	2000	2001
Årlig kørsel indtil 20.000 km	2,56/2,66 kr. pr. km	2,76 kr. pr. km
ud over 20.000 km	1,44/1,54 kr. pr. km	1,58 kr. pr. km

## Skattefrie rejsegodtgørelser med overnatning i 2001

Kan udbetales, når lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl. Et arbejdssted i Danmark er midlertidigt, hvis det har en varighed på under 12 måneder. Denne regel gælder ikke, når et arbejdssted flyttes over en strækning på mindst 8 km i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse. Et arbejdssted anses kun for skiftet, hvis der er forløbet mindst 20 arbejdsdage. Nedenstående oversigt viser satserne.

## Selvstændigt erhvervsdrivende

Folketinget har skabt ligestilling mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, således at selvstændigt erhvervsdrivende nu også har mulighed for at fratække rejseudgifter ved rejser i Danmark. Selvstændigt erhvervsdrivende kan dermed nu også benytte standard-satserne for skattefri rejsegodtgørelse/rejsefradrag.

	Logi	Fortæring mv. uden dokumentation	25% udbetaling trods fuld refusion
Japan	156,00 kr.	477,00 kr.	119,25 kr.
Alle andre lande inklusiv Danmark	156,00 kr.	363,00 kr.	90,75 kr.

Godtgørelse for tilsluttende rejsedag udgør 1/24 af ovennævnte satser pr. påbegyndt time (kun godtgørelse for fortæring mv.). Der kan ikke udbetales godtgørelser for rejser under 24 timer og for rejser uden overnatning.

Rejser med overnatning	Sats for 2001 (kun fortæring mv.)
<b>Overnatning i Danmark:</b>	
Langturs- og eksportchauffører	363,00 kr. pr. døgn
Turistchauffører	75,00 kr. pr. døgn
<b>Overnatning i udlandet:</b>	
Langturs- og eksportchauffører	363,00 kr. pr. døgn
Turistchauffører	150,00 kr. pr. døgn

Kundeinformation er udarbejdet i samarbejde mellem RevisorGruppen Danmark og Moore Stephens Skat.  
Redaktion: Moore Stephens Skat, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab.

Redaktionen er afsluttet den 5. januar 2001.

Vi tager forbehold for fejl og mangler i vort referat af lovgivning med mere, og vi påtager os intet rådgivningsansvar uden forudgående konsultation vedrørende de omhandlede emner.

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.

RevisorGruppen Danmark er en landsdækkende sammenslutning af selvstændige, statsautoriserede revisionsfirmaer.

Hjemmeside:  
[www.revisorgruppen.dk](http://www.revisorgruppen.dk)

Tryk:  
Silkeborg Bogtrykkeri A/S