



SKAT

Skatterådets årsberetning

2013

MAJ 2014



Indhold

5	Forord v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen
12	Den nye Skatterådsaftale v/direktør Jesper Rønnow Simonsen
20	Fast driftssted i Danmark
27	Solceller – den skatte-, moms-, og elafgiftsmæssige behandling
51	Beskatning af aktionærlån
52	Finansielle ydelser – køb og salg af værdipapirer
72	Statistik

Forord

v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen

I 2013 er Skatterådsaftalen blevet opdateret. Skatterådsaftalen indeholder flere nye aftalepunkter. De nye punkter, der er aftalt med SKAT, er med til at sikre, at Skatterådet med endnu større vægt end tidligere kan sende signaler til skatteadministrationen om, at der skal være fornuft, rimelighed og proportionalitet i administrationen af skatte- og afgiftslovgivningen.

Indledning

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

Ligningsrådet havde alene kompetence på indkomstskatteområdet. Skatterådet fik kompetence ikke kun på indkomstskatteområdet, men også på moms- og punkt-afgiftsområdet. Formålet var at styrke det læge element i forvaltningen af afgiftslovgivningen og samtidig at skabe fælles organisatoriske rammer for forvaltningen af indkomstskatteområdet og afgiftsområdet.

Skatterådet overtog som udgangspunkt de kompetencer, der tilkom Ligningsrådet. Som følge af strukturreformen skete der dog visse ændringer.

Ligningsrådet havde kompetence til sammen med det daværende ToldSkat at fastsætte retningslinjer og anvisninger for personligningen og ejendomsvurderingen. I forbindelse med samlingen af skatteforvaltningen i en enhedsforvaltning fandt man det unødvendigt, at Skatterådet skulle godkende planer og anvisninger for ligningen. Dette var begrundet i, at Skatterådet ikke havde ansvaret for de resourcer, som rådet trækker på i forvaltningen gennem fastsættelse af retningslinjer og anvisninger. SKAT fik derfor ansvaret for planlægningen af ligningen.

Ligningsrådet udøvede endvidere sammen med det daværende ToldSkat tilsyn med den kommunale ligning samt skatteankenævnenes og vurderingsankenævnenes virksomhed, ligesom Ligningsrådet havde kompetence til at bedømme strafansvar efter skattekontrolloven og afgøre enkelte typer af klagesager.

Som led i bestræbelserne på at forenkle og styrke det administrative klagesystem ved som udgangspunkt at samle alle klagesager i Landsskatteretten blev Ligningsrådets hidtidige kompetencer til at afgøre klagesager afskaffet. Ligningsrådets kompetence på straffesagsområdet vedrørende overtrædelser af straffebestemmelserne i skattekontrolloven blev endvidere afskaffet. Skatterådet kan dog efter indstilling fra SKAT ændre en afgørelse truffet af et skatteankenævn eller et vurderingsankenævn, der er åbenbart ulovlig. Der er tale om videreførelse af Ligningsrådets hidtidige revisionskompetence over for skatte- og vurderingsankenævne, men i en meget reduceret form.

Skatterådsaftalen

Skatterådet har kompetence på samme lovområder som SKAT, bortset fra toldområdet og områder, hvor SKAT er tillagt kompetencer uden for skatte- og ejendomsvurderingsområdet.

Skatterådets kompetence beror dog i et vist omfang på, at SKAT inddrager Skatterådet i udøvelsen af kompetencen.

Det var i forarbejderne til skatteforvaltningsloven forudsat, at Skatterådets formand og SKAT aftaler retningslinjer, dels for anvendelsen af muligheden for at forelægge sager for Skatterådet til afgørelse, dels for SKATs udvælgelse af anmodninger om bindende svar efter lovens kriterier. Det fremgik af forarbejderne, at det ikke var hensigten, at alle sager af principiel karakter skulle forelægges for rådet, medmindre der var tale om bindende svar. Der skulle endvidere tages hensyn til, hvor mange sager Skatterådet kunne overkomme at behandle inden for rimelige sagsbehandlingstider.

Den første skatterådsaftale blev indgået i november 2005 samtidig med oprettelsen af Skatterådet. Der var tale om en rammeaftale, som løbende opdateres på baggrund af samarbejdet mellem rådet og told- og skatteforvaltningen og udviklingen i lovgivningen om skatter og afgifter.

Skatterådsaftalen er senest opdateret i november 2013.

Oversigt over
skatterådsaftalerne:

SKM2005.449.SKAT
SKM2007.72.SKAT
SKM2009.609.SKAT
SKM2011.286.SKAT
SKM2013.812.SKAT

Retssikkerhed

Der har i 2013 været omtalt en række sager i pressen, der har omhandlet og fokuseret på retssikkerhed, eller mangel på samme, på skatteområdet. Det er min opfattelse som formand for Skatterådet, at rådet kan være en ekstra garant for retssikkerheden på skatteområdet.

Skatterådet er et lægmandsinstitut. Lægmand er en central del af vores folkestyre og demokrati. Det er netop en af styrkerne ved vores folkestyre, at lægfolk er med til at træffe afgørelser, hvad enten det handler om skat, eller det er en sag ved domstolene.

Som lægmandsinstitut er Skatterådet med til at give afgørelserne på skatteområdet legitimitet. Deltagelse af lægmand er særligt af betydning, når Skatterådet træffer afgørelser, der ikke blot fortolker loven, men også trækker grænser og fastlægger de rammer, som skatteadministrationen efterfølgende skal arbejde inden for.

Skatterådet er derfor efter min opfattelse ikke kun en retssikkerhedsventil i den enkelte skattesag, selvom det i sig selv har stor værdi. Skatterådet kan også sende stærke og vigtige signaler til skatteadministrationen. Signaler om, at SKAT allerede ved ligningen og kontrollen skal være ekstra påpasselig med at undgå sager, hvor man kan diskutere, om afgørelsen kan stride mod rimelighed eller almindelig sund fornuft. Skatterådet er selvfølgelig på linje med SKAT bundet til at følge

loven og dens motiver, men ikke sjældent giver lovens generelle formulering, som skal passe på alle tænkelige situationer, plads til et vist råderum for rådet. I disse situationer kan rådets brede sammensætning give anledning til nyttige drøftelser, hvor kendskabet til de mange forskellige sektorer i samfundet, som rådets medlemmer er udpeget fra, kan være til stor gavn. Endvidere har rådet mulighed for at give hensynet til rimelighed i afgørelserne en vigtig plads i drøftelserne.

De nye punkter, der er aftalt med SKAT i den senest opdaterede skatterådsaftale, er efter min opfattelse med til at sikre, at Skatterådet med større vægt end tidligere kan sende signaler til skatteadministrationen om, at der skal være fornuft, rimelighed og proportionalitet i administrationen af skatte- og afgiftslovgivningen.

Produktions- og indsatsplaner for SKAT

Selvom Skatterådet i 2005 ikke overtog det tidligere Ligningsråds kompetence til i samarbejde med SKAT at fastsætte og godkende retningslinjer for ligningen, har det dog lige fra den første skatterådsaftale været aftalt mellem SKAT og formanden for Skatterådet, at Skatterådet løbende orienteres om SKATs produktions- og indsatsplaner. Dette sker med henblik på, at Skatterådet kan kommentere planerne og komme med anbefalinger til SKAT.

Med henblik på at styrke retssikkerheden på skatteområdet er det i den seneste skatterådsaftale aftalt, at

- Skatterådet orienteres om SKATs planer og opgaver på indsatsområdet. Orienteringen skal danne grundlag for en drøftelse i Skatterådet af SKATs indsatsarbejde, herunder af planlægningen, gennemførelsen og opfølgningen.
- Skatterådet kan anmode om, at projekter udtages til en nærmere drøftelse, ligesom Skatterådet kan give SKAT konkrete anbefalinger i relation til det pågældende projekt.
- SKAT giver Skatterådet en særlig afrapportering på de projekter, der har været udtaget til en nærmere drøftelse.
- Skatterådet får herudover mulighed for én gang om året at drøfte SKATs målsætninger og initiativer med direktøren for SKAT og direktørerne for SKATs forretningsområder for Indsats og Kundeservice.

Inddragelse af Skatterådet i øvrigt

SKAT kan endvidere forelægge andre sager end anmodninger om principielle bindende svar for Skatterådet, når SKAT finder det hensigtsmæssigt. Det kan være sager, hvor SKAT finder det relevant at inddrage de mange kompetencer uden for det faglige skatte- og afgiftsområde, som rådets medlemmer besidder. Det kan også være, at SKAT er i tvivl og derfor gerne vil høre rådets mening og give afgørelsen den legitimitet, som en behandling i rådet indebærer.

Skatterådets indflydelse på lovgivning og vejledninger

Det er endvidere aftalt i Skatterådsaftalen, at der hvert halve år afholdes et møde mellem formanden for Skatterådet, direktøren for SKAT og underdirektøren for Jura i SKAT.

På mødet gøres der status over antallet af sager, der er behandlet af Skatterådet i det forløbne halve år, herunder antallet af bindende svar. Ligeledes samles der op på, hvilke juridiske problemstillinger Skatterådet har behandlet. Det sker med henblik på, at Skatterådets formand kan kommentere og komme med anbefalinger til SKAT om, hvorledes der følges op på problemstillingerne.

Det sker således næsten på hvert møde, at Skatterådet kommer i den situation, at rådet gerne vil træffe en anden afgørelse end indstillet, men loven og dens forarbejder giver ikke mulighed for det. Det kan være situationer, hvor resultatet i den konkrete sag virker urimeligt, men det kan også være situationer, hvor loven i den konkrete situation fører til en utilsigtet gunstig skattemæssig behandling. Der er også tilfælde, hvor konkrete sager viser, at der kan være behov for at uddybe eller justere i teksten i den juridiske vejledning, eller der er måske behov for at præcisere praksis i et styresignal fra SKAT. Disse situationer huskes og drøftes på de halvårige møder, så rådet har mulighed for at følge med i, hvordan SKAT håndterer de rejste problemstillinger.

Borger- og retssikkerhedschefens arbejdsplan og rapporter

Skatteministeriets Borger- og retssikkerhedschef skal være med til at forankre og udbrede kendskabet til retssikkerhed som et bærende værdigrundlag i Skatteministeriets arbejde. Borger- og retssikkerhedschefens opgave er blandt

andet at sætte og fastholde fokus på retssikkerhed i skattesystemet, så skatteyderne oplever en ensartet og retfærdig behandling.

Det er aftalt i Skatterådsaftalen, at Borger- og retssikkerhedschefen drøfter sit udkast til arbejdsplan med Skatterådet. Skatterådet orienteres således om udkast til arbejdsplanen og har mulighed for at kommentere denne og stille forslag til aktiviteter, der kan indgå i arbejdsplanen.

Det er endvidere aftalt, at Skatterådet orienteres om Borger- og retssikkerhedschefens redegørelser. Borger- og retssikkerhedschefen udarbejder, jf. sin arbejdsplan, en række redegørelser vedrørende konkrete områder mv. Skatterådet orienteres om sådanne redegørelser og vil have mulighed for at stille spørgsmål til Borger- og retssikkerhedschefen.

Bindende svar

Også med den nye skatterådsaftale er de bindende svar rådets kerneområde. Rådet behandler på hvert møde en række principielle anmodninger om bindende svar. Herved er rådet i høj grad med til at danne praksis. For at sikre fuld åbenhed om rådets arbejde offentliggøres så vidt muligt alle bindende svar. Herved får rådgivere, læreanstalter og andre interesserede mulighed for at vurdere det forventede udfald af andre, tilsvarende situationer.

Det sker, at en spørger anmoder om, at en afgørelse ikke bliver offentliggjort, enten fordi sagen ikke lader sig anonymisere eller af konkurrencemæssige årsager. I sådanne tilfælde bliver det nøje vurderet, om og i givet fald hvordan anmodningen skal imødekommes. Er spørger let genkendelig, kan det være, at dele af afgørelsen alligevel kan offentliggøres, men det skal naturligvis ske med respekt af tavshedspligten. Er der et hensyn at tage til spørgers konkurrencesituation, kan det være, at offentliggørelse kan ske med forsinkelse, således at offentliggørelse f.eks. afventer præsentationen af et nyt produkt eller en ny aktør på markedet. Det kan også være SKAT, der finder, at offentliggørelse vil stride mod tavshedspligten, selv om rådgiver eller spørger ikke har bedt om, at afgørelsen ikke offentliggøres.

Det absolutte udgangspunkt er, at alle afgørelser offentliggøres, men der kan være tungtvejende hensyn, som gør, at offentliggørelse undlades eller sker i reduceret form eller med forsinkelse.

Det er SKAT, der i samarbejde med mig som formand afgør, om en anmodning om manglende offentliggørelse helt eller delvist skal imødekommes. Erfaringen siger, at det er meget sjældent, at en afgørelse ikke i en eller anden form bliver offentliggjort.

Det er netop gennem offentliggørelserne, at rådets praksis dannes og bliver tilgængelig for alle. Det kan dog ikke undgås, at rådet til tider bliver nødt til at justere eller endog ændre tidligere rådsafgørelser. Der kan f.eks. komme nye anmodninger, som viser, at nogle tidligere afgørelser med fordel kunne have været afgjort eller begrundet anderledes. I sådanne situationer lægger rådet stor vægt på at orientere om, at praksis er ændret i forhold til en eller flere tidligere afgørelser. Det er selvfølgelig aldrig rart offentligt at skulle indrømme, at tidligere afgørelser ikke længere er gangbare, men hensynet til omverdenens mulighed for at kunne forudsige fremtidige sagers udfald gør det nødvendigt med klare udmeldinger. Ellers bliver der brugt alt for meget tid og for mange kræfter på at fortolke afgørelser, som måske ikke umiddelbart er forenelige.

Betydningen af Skatterådsaftalen

Med de mange nye tiltag i Skatterådsaftalen er det mit håb, at rådet gennem en mere aktiv rolle kan medvirke til at fjerne den mistillid til SKAT, som nogle enkeltsager desværre har været årsag til. Der gøres en betydelig indsats i SKAT for at genskabe det gode forhold til skatteyderne og deres rådgivere, og dette arbejde vil Skatterådet gerne støtte op om. Når det er sagt, skal vi dog alle huske, at det altid vil være en vanskelig – og til tider udskældt – opgave at skulle opkræve så betydelige skatter og afgifter, som SKAT er pålagt at opkræve. Skatterådets bidrag kan her være at sikre ensartethed og rimelighed i afgørelserne, i det omfang der er et råderum efter lovgivningen.

Hanne Søgaard Hansen

Den nye Skatterådsaftale

v/direktør for SKAT Jesper Rønnow Simonsen

I gennem 2013 har der i medierne, Folketinget og i Folketingets Skatteudvalg været skrevet og debatteret om SKATs tilgang til at løse opgaver inden for de givne rammer. SKATs direktør Jesper Rønnow Simonsen har sammen med direktionen i SKAT taget en række tiltag for at styrke retssikkerheden. Et af disse tiltag er en større involvering af Skatterådet.

Indledning

Det er en grundlæggende forudsætning for SKAT som offentlig myndighed, at der er tillid til, at man som borger eller virksomhed får en ordentlig, korrekt og fagligt velbegrundet behandling af sine skattemæssige forhold. Legitimiteten omkring skatteopgaven kræver, at man som borger eller virksomhed kan forvente, at man i SKAT bliver mødt med en respekt for retssikkerhed, lighed for loven og en grundig og forståelig forklaring på, hvorfor man skal betale den skat, loven angiver.

SKAT administrerer en kompliceret lovgivning og har til formål at sikre, at den enkelte borger og virksomhed bidrager til finansieringen af vores samfunds fællesudgifter med det, regelgrundlaget tilsiger – hverken mere eller mindre.

Denne opgave løfter vi i balance mellem tillid og kontrol. Professionalisme, retssikkerhed og ordentlighed er nøglebegreber for SKAT i realiseringen af vores overordnede målsætninger. Det skal være nemt at betale den korrekte skat, vi går målrettet efter den manglende skattebetaling, og vi inddriver restancerne effektivt.

SKAT skal nå disse målsætninger inden for den til enhver tid gældende lovgivning på skatteområdet. Af lovgivningen fremgår det, hvilke beføjelser og sanktionsmuligheder vi har, og det er vores opgave at fastlægge administrativ praksis på de steder, hvor lovgivningen giver rum for fortolkning eller skøn.

En praksis er således udtryk for, at vi lægger en linje for forståelsen af lovgivningen, som borgere og virksomheder kan støtte ret på, og som har til formål at sikre, at sager med ens forudsætninger bliver behandlet og afgjort ens.

Det er helt afgørende for SKATs myndighedsudøvelse, at der på denne måde er et retssikkerhedsmæssigt grundlag for SKATs sagsbehandling.

Igennem 2013 har der i medierne, Folketinget og i Folketingets Skatteudvalg været skrevet og debatteret om vores tilgang til at løse vores opgaver indenfor de givne rammer.

Jeg har sammen med direktionen i SKAT taget en række tiltag for at styrke retssikkerheden.

Skatterådsaftalen

Formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen har opfordret SKAT til at styrke retssikkerheden i vores arbejde gennem en større involvering af Skatterådet.

SKAT og Skatterådet har derfor indgået en revideret rammeaftale for samarbejdet. Det nye i den reviderede aftale er, at aftalen i højere grad end tidligere giver Skatterådet mulighed for at drøfte og komme med bemærkninger og forslag til SKATs videre arbejde på en række områder. Det er derfor min forventning, at aftalen vil have en positiv indflydelse på og bidrage til at højne kvaliteten i SKATs arbejde.

Et af de nye tiltag i aftalen er, at formanden for Skatterådet og jeg mødes hvert halve år for at gøre status over sagerne i Skatterådet. Her kan Skatterådets formand samtidig kommentere juridiske problemstillinger, som rådet er stødt på, og komme med anbefalinger til, hvordan SKAT følger op på dem.

Skatterådet inddrages endvidere i SKATs arbejdsplanlægning og opgaver på især indsatsområdet. Skatterådet skal blandt andet orienteres om og drøfte SKATs planer og opgaver på indsatsområdet, inden SKAT sætter de konkrete planer i værk, ligesom rådet også kan bede om at få en nærmere drøftelse af konkrete projekter.

Den nye aftale mellem SKAT og Skatterådet indeholder blandt andet følgende nye elementer:

- Skatterådet orienteres om SKATs planer og opgaver på indsatsområdet. Orienteringen danner grundlag for en drøftelse i Skatterådet af SKATs indsatsarbejde, herunder af planlægningen, gennemførelsen og opfølgningen.
- Skatterådet kan anmode om, at projekter udtages til en nærmere drøftelse, og rådet kan give SKAT konkrete anbefalinger i relation til det pågældende projekt. SKAT skal give Skatterådet en særlig afrapportering på de projekter, der har været udtaget til en nærmere drøftelse.
- Hvert halve år mødes formanden for Skatterådet, SKATs direktør og underdirektøren for SKAT Jura. På mødet gøres der status over antallet af sager, der er behandlet af Skatterådet. Der samles også op på, hvilke juridiske problemstillinger Skatterådet har behandlet, med henblik på at Skatterådets formand kan kommentere og komme med anbefalinger til SKAT om, hvorledes der følges op på problemstillingerne.
- Én gang om året får Skatterådet mulighed for at drøfte SKATs målsætninger og initiativer med direktøren for SKAT og direktørerne på SKATs forretningsområder for Indsats og Kundeservice.
- SKATs Borger- og Retssikkerhedschef drøfter udkast til sin arbejdsplan med Skatterådet. Skatterådet orienteres om udkastet til arbejdsplanen og har mulighed for at kommentere denne og stille forslag til aktiviteter, der kan indgå i arbejdsplanen. Desuden orienteres Skatterådet om Borger- og Retssikkerhedschefens redegørelser og har i den forbindelse mulighed for at stille spørgsmål til redegørelsen.

Fast driftssted i Danmark

I 2013 blev Skatterådet forelagt en række anmodninger om bindende svar om fast driftssted. Spørgerne ønskede at få afklaret, hvorvidt de havde fast driftssted i Danmark og dermed var begrænset skattepligtige til Danmark.

I 2012 afgjorde Skatterådet også en række anmodninger, som belyste skattemæssige problemstillinger, som investeringer på tværs af landegrænserne rejser. I årsberetningen for 2012 blev disse afgørelser behandlet i "Kvalifikation af udenlandske enheder – fast driftssted".

Afgørelserne fra Skatterådet i 2013 fortsætter udviklingen af praksis vedrørende fast driftssted. Afgørelserne belyser en række af de momenter, der kan indgå ved vurderingen af, om et udenlandsk foretagende skal beskattes i Danmark af sine aktiviteter i Danmark. Afgørelserne har hovedsageligt omhandlet det primære kriterium for fast driftssted: om der foreligger et forretningssted, hvorfra foretagendets virksomhed helt eller delvist udøves.

De fleste af Skatterådets afgørelser fra 2013 om fast driftssted har omhandlet spørgsmål om udenlandske selskabers etablering af fast driftssted i Danmark, men en enkelt sag har omhandlet spørgsmålet, om en person bosat i udlandet etablerede fast driftssted i Danmark. Vurderingen af, om en person udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, foretages efter de samme kriterier som vurderingen af, om et selskab udøver et erhverv med fast driftssted her.

Begrebet fast driftssted

Af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a fremgår det, at selskaber og foreninger mv. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, er begrænset skattepligtige til Danmark, når der udøves et erhverv med fast driftssted her i landet.

Personer, der ikke er omfattet af kildeskattelovens § 1, skal svare indkomstskat til Danmark, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4.

Udgangspunktet er, at begrebet fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Det er tilfældet for såvel selskaber som personer.

Artikel 5, stk. 1 og 2 indeholder en generel definition af begrebet "fast driftssted". Det betegnes også som det primære kriterium for at statuere "fast driftssted".

Det fremgår, at et "fast driftssted" er et forretningssted, igennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves.

Definitionen i artikel 5, stk. 1 indeholder således følgende betingelser:

- Eksistensen af et "forretningssted", det vil sige indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr
- Forretningsstedet skal være "fast", dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed
- Foretagendet skal udøve virksomhed gennem det faste forretningssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.

Af artikel 5, stk. 2 fremgår en række eksempler på forretningssteder, som for eksempel;

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

Der skal altid ske en konkret vurdering af de faktiske forhold i hver enkelt situation. I den sammenhæng skal der bl.a. ses på det udenlandske foretagendes virksomhed, formål og struktur i forhold til de aktiviteter, der udøves i Danmark.

For at statuere fast driftssted, og dermed begrænset skattepligt i Danmark, skal alle betingelserne i artikel 5, stk. 1, være opfyldte.

Nedenfor omtales betingelserne i relation til de enkelte afgørelser, som Skatterådet har afgjort i 2013.

Forretningssted

Det er indledningsvis en betingelse for at statuere fast driftssted, at der eksisterer et "forretningssted" i Danmark.

Det fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, at udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej.

Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til sin rådighed.

Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.

Hvorvidt der foreligger et forretningssted vil altid bero på en konkret vurdering, hvilket kommer til udtryk i afgørelserne fra Skatterådet.

- I SKM2014.39.SR blev et svensk selskab anset for at have rådighed over kontorlokaler i Danmark, hvorfor selskabet havde et "forretningssted" i Danmark, hvor der bl.a. blev afholdt møder med danske entreprenører og leverandører.

-
-
- SKM2013.273.SR er ligeledes et eksempel på en konkret vurdering, hvor netop foretagendets virksomhed, formål og struktur i forhold til aktiviteterne i Danmark behandles. En dansk bosat person var ansat af et tysk selskab. Den dansk bosatte medarbejder skulle med udgangspunkt fra sin private bolig i Danmark forestå salg mv. samt servicering af kunder i Danmark. På baggrund af samtlige momenter i sagen, herunder omfanget og karakteren af salgsmedarbejderens arbejdsopgaver, blev salgsmedarbejderens bolig anset for at udgøre et fast forretningssted for det tyske selskab. I den sammenhæng blev det tillagt betydning, at salgsmedarbejderens opgaver blev anset for en væsentlig og betydningsfuld del af det tyske selskabs virksomhed i sin helhed. Formålet og karakteren af salgsmedarbejderens opgaver blev anset for identisk med hele det tyske selskabs almindelige formål og aktivitet.
 - I SKM2013.899.SR behandlede Skatterådet fast driftssted i forhold til et investeringsprodukt organiseret i en K/S-struktur. I modsætning til afgørelser fra tidligere omhandlende andre K/S-strukturer blev der i afgørelsen statueret fast driftssted i henhold til det primære kriterium, da K/S'et blev anset for at have et forretningssted i Danmark. I modsætning til tidligere afgørelser om lignende K/S-strukturer var det hensigten at afholde generalforsamlingen på managementselskabets adresse. Det i sig selv kunne statuere et forretningssted for K/S'et. Derudover kunne der statueres forretningssted på managementselskabets adresse på grund af strukturen omkring K/S'et, hvor bl.a. forvaltningsopgaverne og beslutningskompetencen var tillagt andre enheder i kraft af aftaler. Der var indgået aftaler med såvel komplementaren som managementselskabet, hvor der ligeledes var direkte og indirekte sammenfald i ejerkredsen. Der var også sammenfald mellem de personer, som var tillagt beslutningskompetencen i de respektive enheder i strukturen. Igen blev der foretaget en samlet konkret vurdering af hele strukturen. Vurderingen omfattede beslutningskompetencen, ejerskab og personsammenfald. K/S'et blev derfor anset for at have fast forretningssted på managementselskabets adresse.
 - I SKM2013.762.SR havde et engelsk selskab en dansk bosat person ansat. Det engelske selskab havde ingen salgsopsøgende aktiviteter i Danmark. Medarbejderen ville opholde sig i Danmark 1-2 dage om ugen. Han ville foretage nødven-

dig afrapportering i sin privatbolig. Medarbejderen ville hovedsageligt varetage opgaver udenfor Danmark. Der blev dog ikke statueret ”fast driftssted” i denne sag på baggrund af samtlige momenter i sagen. Der blev i den sammenhæng lagt vægt på oplysningerne om ansættelsesforholdet, den ansattes funktion, aktivitet og ophold i Danmark mv. sammenholdt med det engelske selskabs virksomhed, organisering, forretningsområder og udøvelse generelt og i Danmark.

Fast – tid og geografi

Ud over betingelsen om eksistensen af et forretningssted er det også en betingelse, at forretningsstedet skal have en vis permanent karakter.

Det fremgår ikke entydigt af kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst, hvilken tidsmæssig udstrækning eksistensen af forretningsstedet skal have for at blive anset for ”fast”. Betingelsen vedrører dog ikke alene den tidsmæssige udstrækning, men også den geografiske. Det vil sige, at eksistensen af forretningsstedet skal være ”fast” i såvel tid som et nærmere geografisk bestemt område.

Praksis har ikke fastlagt en nedre grænse for den tidsmæssige udstrækning for, at et forretningssted kan anses for ”fast”. Den tidsmæssige udstrækning skal derfor vurderes i forhold til virksomhedens art, karakter og omfang. En kort tidsmæssig anvendelse af et forretningssted kan være nok henset til virksomhedens art. Ligeledes kan tilbagevendende brug af et forretningssted medføre, at der statueres fast driftssted.

- I SKM2013.545.SR blev der statueret fast driftssted grundet tilbagevendende brug af det samme kliniklokale. Det var oplyst, at spørger ville leje et kliniklokale i Danmark på timebasis, hvor spørger ville opholde sig 1 dag om ugen eller 1 dag hver 14. dag. Derudover ville spørger køre rundt til forskellige virksomheder og foretage behandlinger der med massage og fysioterapi de øvrige 4-5 dage om ugen. Idet det forudsattes, at spørger ville benytte det lejede lokale én dag om ugen, fandtes benyttelsen at have en varighed, der gjorde det lejede kliniklokale til et fast driftssted. Der lagdes vægt på, at der ville være tale om en regelmæssig og tilbagevendende anvendelse. Denne afgørelse belyser kravet til den tidsmæssige udstrækning af et fast driftssted ved tilbagevendende anvendelse.

-
-
- I SKM2014.114.SR skulle et udenlandsk selskab foretage sikkerhedsvurderinger i forbindelse med et dansk byggeprojekt. Ifølge oplysningerne leverede det udenlandske selskab sine ydelser fra selskabets adresse i selskabets hjemland. Medarbejdere ville komme til Danmark for at deltage i møder med bygherren. Møderne ville maksimalt blive afholdt en gang om måneden og normalt ikke strække sig over mere end én til to dage. Formålet med møderne var at indsamle data til videreforarbejdelse på selskabets adresse i selskabets hjemland. Tilstedeværelsen i Danmark var dermed ikke tilstrækkelig til, at selskabets blev anset for at have fast driftssted i Danmark. Det var i den sammenhæng væsentligt, at medarbejderne ikke udførte planlægning og tilsyn på byggepladsen.

Foretagendets virksomhed udøves

Udover betingelsen om, at der skal være et forretningssted, er det en betingelse for at etablere et fast driftssted, at foretagendets virksomhed helt eller delvist udøves gennem dette forretningssted.

- I SKM2013.899.SR blev det indledningsvist fastlagt, at "et foretagende" i relation til artikel 5 og vurderingen af fast driftssted skulle forstås som K/S'et og ikke den enkelte kommanditist. Hvorvidt foretagendet udøvede virksomhed skulle derfor vurderes i forhold til K/S'ets aktivitet. SKM2001.493.LR har været diskuteret i litteraturen, og er blevet anset som et udtryk for, at ventureselskabers investering i anlægsaktier ikke var erhvervsmæssig virksomhed. Det blev ved SKM2013.899.SR slået fast, at ventureselskabers investering i anlægsaktier kan være erhvervsmæssig virksomhed. I den sammenhæng skal K/S'ets formål vurderes. K/S'et blev anset for at udøve erhvervsmæssig virksomhed, da K/S'ets formål var at foretage, forvalte og afstå investeringer med henblik på økonomisk gevinst. K/S'et investerede dog ikke udelukkende i anlægsaktier. Afgørelsen er udtryk for en konkret vurdering af såvel begrebet erhvervsmæssig virksomhed som fast driftssted i relation til ventureselskaber.

En anden afgørelse, hvor der ligeledes blev foretaget en konkret vurdering af aftalegrundlaget mellem parterne, var SKM2013.9.SR.

-
-
- I SKM2013.9.SR afhændede et dansk selskab et antal parrede minktæver til et litauisk selskab. Der var indgået en samarbejdsaftale mellem de to selskaber om, at det litauiske selskab skulle leje bure af det danske selskab, som skulle salgsmodne de ufødte minkhvalpe på vegne af det litauiske selskab. Samarbejdsaftalen medførte, at det danske selskab skulle sørge for pasning af minkene mm. Der var enighed om, at det litauiske selskab havde et fast forretningssted i Danmark. Derfor var det afgørende for eksistensen af et fast driftssted i Danmark, om det litauiske selskab også udøvede virksomhed gennem det faste forretningssted. Med samarbejdsaftalen blev det litauiske selskab anset for at have henlagt en del af sin produktion af mink til det danske selskab. Det litauiske selskab producerede også selv mink på farme i Litauen. Hele værdiskabelsen foregik i Danmark. Indtægter ved salg kunne ikke betragtes isoleret fra produktionen. Samarbejdsaftalen medførte derfor, at det litauiske selskab etablerede et fast driftssted. Afgørelsen er udtryk for, at et foretagendes henlæggelse af produktion til et fast forretningssted i Danmark kan anses for udøvelse af foretagendets virksomhed, når hele værdiskabelsen sker her.

I modsætning til ovenstående vurderinger, hvor andre enheder på baggrund af aftalegrundlag blev afgørende i fast driftssteds vurderingen, findes SKM2014.39.SR, hvor vurderingen alene relaterede sig til det arbejde, som selskabet selv forestod.

- I SKM2014.39.SR havde spørger rådighed over kontorlokaler. Spørger havde arbejdet i Danmark i et år med at levere tjenesteydelser, materialer mv til byggeprojekter. Spørger ville ansætte 2 danske medarbejdere. Den ene skulle ansættes som direktør i Danmark med ansvar for driften i Danmark. Den anden skulle ansættes som arbejdsleder med ansvar for at styre montagearbejde. Spørger blev anset for at udøve sin virksomhed helt eller delvist gennem lokalerne. Der blev henset til, at kontoret bl.a. blev anvendt til møder med entreprenører og leverandører samt, at direktøren og arbejdslederen havde ansvar for projekterne i Danmark. Betingelsen om, at foretagendets virksomhed helt eller delvist blev udøvet gennem forretningsstedet, blev anset for opfyldt.



Hjælpende og forberedende karakter

Uanset om betingelserne om et forretningssted og udøvelse af selskabets virksomhed er opfyldt, vil en række nærmere opregnede situationer ikke være omfattet af udtrykket ”fast driftssted” efter modeloverenskomsten. Det er bl.a. tilfældet, hvor opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende sker i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet.

- I SKM2013.217.SR havde et svensk selskab ansat en personlig assistent for selskabets direktør. Assistenten var bosiddende i Danmark og udførte sit arbejde fra et lejet lokale i Danmark. Lokalet var alene lejet til brug for den personlige assistents arbejde. Assistenten foretog planlægning og opsætning af møder med forretningsforbindelser, passede kalender, telefon og korrespondance for direktøren og arrangerede forretningsrejser for selskabets direktør. Da de opgaver, som den personlige assistent varetog, primært var af administrativ karakter, blev de anset for alene at være af forberedende og hjælpende karakter. Opgaverne var derfor underordnede i relation til selskabets primære virke. Det svenske selskab havde derfor ikke etableret et fast driftssted i Danmark. Afgørelsen viser, at virksomhed, der har forberedende eller hjælpende karakter, ikke medfører et fast driftssted, selvom betingelserne om forretningssted mm i øvrigt er opfyldt.

-
-
- I SKM2013.9.SR om minkproduktionen, som er nævnt ovenfor, gik salgsmodningen af minkene langt ud over, hvad der kunne karakteriseres som virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Produktionen af mink var en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed. Indtægter ved salg kunne ikke betragtes isoleret fra produktionen.
 - Tilsvarende gjorde sig gældende i SKM2013.273.SR, hvor karakteren og omfanget af medarbejderens arbejdsopgaver for det udenlandske selskab blev anset for at være en væsentlig og betydningsfuld del af det udenlandske selskabs virksomhed. Medarbejderens arbejde var derfor ikke af forberedende og hjælpende karakter.

Afslutning

Skatterådet har i 2013 afgivet 8 bindende svar om fast driftssted, som alle er omtalt i artiklen. I fem af sagerne fandt Skatterådet, at der var fast driftssted i Danmark, mens der i tre af sagerne ikke var fast driftssted i Danmark.

Afgørelserne forholder sig til de enkelte betingelser for at statuere fast driftssted og belyser specifikke momenter, der kan indgå ved vurderingen af, om de enkelte betingelser er opfyldt.

Afgørelserne illustrerer mangfoldigheden af scenarier, som kan opstå i forhold til begrebet fast driftssted.

Der kan ikke udledes nogen tendens i forhold til de scenarier, som Skatterådet anmodes om bindende svar om. Scenarierne er vidt forskellige. Afgørelserne er derfor ikke ens, men, som nævnt, konkrete.

Rækken af afgørelser fra såvel 2012 som 2013 har dog heller ikke afklaret alle problemstillinger i forhold til begrebet fast driftssted, men bidrager til udviklingen af praksis for, hvilke momenter der kan medføre fast driftssted.

Regelgrundlaget

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2

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

(...)

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

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

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

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

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

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 (1. og 3. pkt.)

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

(...). 4. Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 10.

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

OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1-2 og 4-6

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

2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter især:

- a) et sted, hvorfra foretagendet ledes;
- b) en filial;
- c) et kontor;
- d) en fabrik;
- e) et værksted og

f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

(...).

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

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

b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;

c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;

d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;

e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;

f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

5. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person – med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse – der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.

6. Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed.

(...).

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2013.9.SR

SKM2013.217.SR

SKM2013.273.SR

SKM2013.545.SR

SKM2013.762.SR

SKM2013.899.SR

SKM2014.39.SR

SKM2014.114.SR



Solceller – den skatte-, moms-, og elafgiftsmæssige behandling

Der er de senere år etableret et stort antal solcelleanlæg i forbindelse med private boliger. Samtidig er der sket en udbygning af større kollektive solcelleanlæg.

Skatterådet har både i 2011, 2012 og i 2013 haft lejlighed til at behandle en række anmodninger om bindende svar vedrørende disse solcelleanlæg.

I denne årsberetning beskrives Skatterådets praksis vedrørende solcelleanlæg, både den skatte- og momsmæssige behandling og den elafgiftsmæssige behandling.

Indledning

Der er de senere år etableret et stort antal solcelleanlæg i forbindelse med private boliger. Samtidig er der sket en udbygning af større kollektive solcelleanlæg. Udbygningen har betydet, at Skatterådet har behandlet et antal anmodninger om bindende svar vedrørende solcelleanlæg.

Spørgsmålene i anmodningerne om bindende svar vedrører både selskabs- og erhvervsmæssige skatteforhold og spørgsmål om fritagelse for moms- og elafgifter.

Der er ikke tale om synkrone regler. En fritagelse for elafgiften medfører derfor ikke automatisk en fritagelse efter momsloven eller et fradrag efter ligningsloven.

Ligningslovens § 8 P

Ligningslovens § 8 P omfattede tidligere kun vindmøller og vindmølleandele.

Med virkning fra 1. januar 2010 blev ligningslovens § 8 P ændret til at omfatte vedvarende energianlæg og andele i vedvarende energianlæg, herunder visse

vindmøller. Derved blev også solcelleanlæg omfattet af bestemmelsen. Ændringen fremgår af lov nr. 1559 af 21. december 2010.

Med skæringsdag den 20. november 2012 blev ligningslovens § 8 P ændret på ny, og denne gang ved lov nr. 1390 af 23. december 2012. Ved denne lovændring blev bl.a. ligningslovens § 8 P, stk. 5, ophævet, og dermed afskaffedes den mulighed for at blive anset for erhvervsdrivende, som ejere af små solcelleanlæg på højst 6 kW hidtil havde haft, selv om energiproduktionen blev anvendt privat.

Det er disse ejere af små solcelleanlæg på højst 6 kW, som har valgt den erhvervsmæssige opgørelse ifølge den ophævede bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5, der vil være i fokus i det følgende. For at sætte de gamle regler i relief omtales de gældende regler kort i et efterfølgende afsnit.

Ligningslovens § 8 P – den erhvervsmæssige opgørelse – ophævede regler

Den ophævede bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5 har som nævnt bevirket, at en ejer af for eksempel et lille solcelleanlæg på 6 kW er blevet anset for at være erhvervsdrivende, hvis blot ejeren har undladt at vælge den skematiske metode, når den pågældende skulle opgøre sin skattepligtige indkomst fra solcelleanlægget.

Reglen betyder konkret, at disse små solcelleejere kunne bruge de skatteregler, der gjaldt for erhvervsvirksomhed, selv om disse ejere ikke opfyldte de almindelige krav, der stilles i lovgivningen og praksis for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Ved den erhvervsmæssige opgørelse beskattes hele anlæggets el-produktion, uanset om den bliver anvendt privat eller bliver solgt til det kollektive elforsyningsnet.

Samtidig kan udgifter til drift, vedligeholdelse, afskrivninger mv. trækkes fra efter de regler, der gælder for almindelig erhvervsvirksomhed.

Efter reglerne for almindelig erhvervsvirksomhed kan en ejer af et solcelleanlæg, der typisk anses for at være et driftsmiddel, afskrive dette med op til 25 pct. pr. år efter de regler, der gælder for saldoafskrivninger på driftsmidler.

Solcelleanlæg har også været omfattet af den midlertidige bestemmelse i afskrivningsloven, som betød, at solcelleanlæg, der var købt fra og med 30. maj 2012 og indtil udgangen af 2013 – ligesom andre omfattede driftsmidler i den periode – kunne afskrives med 115 pct. af anskaffelsessummen i stedet for med 100 pct.

Ydermere kan disse solcelleejere bruge virksomhedsordningen. Virksomhedsordningen giver selvstændigt erhvervsdrivende mulighed for at trække virksomhedens renteudgifter fra i den personlige indkomst.

Den erhvervsdrivende får også mulighed for at spare op i virksomheden mod at betale foreløbig skat. På den måde kan den erhvervsdrivende skattemæssigt udjævne sin indkomst.

Hertil kommer en særlig regel i virksomhedsskatteloven, der gør det muligt at lade f.eks. en blandet benyttet bil indgå i virksomhedsordningen.

Fysiske personer, der senest den 19. november 2012 har indgået bindende aftale om at købe solcelleanlæg, kan bruge den nu ophævede bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5. Det er dog en forudsætning, at disse anlæg er eller bliver tilsluttet det offentlige forsyningsnet i indkomståret 2013 eller 2014.

Solcelleejerne vil herefter være omfattet/bundet af valget af den erhvervsmæssige opgørelse efter den tidligere bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5, så længe de ejer solcelleanlægget.

Skatterådet har taget stilling til en række spørgsmål i tilknytning til den erhvervsmæssige opgørelse i den tidligere, nu ophævede affattelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5 i tilfælde, hvor solcelleejeren har brugt solcelleanlægget til private formål.

- I SKM2014.30.SR svarede Skatterådet nej til, at en bil på hvide plader kunne indgå som blandet benyttet bil i en solcellevirksomhed, der anvendte virksomhedsordningen, fordi bilen blev anset for udelukkende privat anvendt. Skatterådet fandt, at den erhvervsmæssige kørsel, som ifølge kørselsregnskab var anslået til i alt 100 km, var af så underordnet omfang, at bilen ikke kunne

anses for blandet benyttet. Oven i købet vedrørte en del af denne kørsel – kørsel til bank for at få gennemgået økonomien, herunder lånet til køb af solcelleanlægget – privatsfæren og/eller sfæren for indkomstgrundlaget, men ikke solcelleanlæggets løbende drift.

- I SKM.2013.785.SR svarede Skatterådet nej til, at ejerne af et solcelleanlæg kunne afskrive på udgifter til ingeniør for at beregne bæreevnen på det tag, hvor anlægget skulle ligge. Skatterådet lagde bl.a. vægt på, at parcelhustaget først og fremmest tjente bygningen, som var privat benyttet, og at bygningen ikke i sig selv blev anset for erhvervsmæssig, fordi solcelleanlægget som følge af en undtagelsesregel var gjort erhvervsmæssigt. Endvidere fandt Skatterådet, at et parcelhustag i almindelig god stand forudsættes at kunne bære et solcelleanlæg, og at undersøgelsen af tagets bæreevne hang nært sammen med, at taget i den aktuelle sag var fejlkonstrueret. Samlet set kunne udgiften ikke anses for en almindelig monteringsudgift, som normalt er fradragsberettiget. Skatterådet fandt heller ikke, at solcelleanlæggets ejere kunne afskrive på afholdte tømrerudgifter til at sikre taget mod indtrængende vand i forbindelse med installationen af solcelleanlægget. Ud over de allerede anførte begrundelser for svaret på ingeniørudgiften lagde Skatterådet vægt på, at tømrerudgiften var medgået til at forbedre taget – en forbedring, der – uanset solcelleanlæggets skæbne – tjente det privatanvendte parcelhus og indgik i vurderingen af dette.
- I SKM2013.710.SR bekræftede Skatterådet, at spørger fortsat kunne bruge reglerne i den tidligere bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5 om erhvervsmæssig opgørelse af indkomsten fra sin 6 kW husstandsvindmølle, selv om han udskiftede møllehuset inkl. vinger mv. for leverandørens regning. Skatterådet lagde i sin begrundelse vægt på, at udskiftningen skete udelukkende på leverandørens regning i henhold til den oprindelige kontrakt. Afgørelsen er også relevant for solcelleanlæg, fordi ligningslovens § 8 P omfatter vedvarende energianlæg, som såvel vindmøller som solcelleanlæg tilhører.
- I SKM 2013.330.SR havde spørger allerede i oktober 2012 installeret og idriftsat et solcelleanlæg på 5 kW, som tjente private formål. Han ville anvende den erhvervsmæssige opgørelse på solcelleanlægget, herunder foretage afskrivnin-

ger. Efter den tidligere bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5 var ophævet, opstod spørgsmålet, om solcelleejeren alligevel kunne afskrive på 2 supplerende solcellepaneler, som han overvejede at udvide sit eksisterende solcelleanlæg med i 2013. Skatterådet fandt ikke, at spørger kunne anses for erhvervsdrivende og dermed afskrive på de solceller, som han agtede at købe, efter at den tidligere regel i ligningslovens § 8 P, stk. 5 var ophævet, men anførte, at udgifterne til det påtænkte solcellekøb ville blive anset for at være private, ikke fradragsberettigede udgifter på grund af deres private anvendelse. Skatterådet kunne således ikke tilslutte sig spørgers anbringende om, at de nye solcellepaneler udgjorde et supplement til det eksisterende solcelleanlæg og derfor skulle behandles efter samme regler som det eksisterende anlæg; i øvrigt kunne de supplerende solceller ikke fungere som et driftsmiddel i sig selv, fordi de skulle tilsluttes inverteren til det eksisterende anlæg. Skatterådet udtalte dog, at spørger undtagelsesvis ifølge (den nye) ligningslovens § 8 P ville kunne vælge at bruge den skematiske opgørelsesmetode på det eventuelle køb af supplerende solcellepaneler.

Det ses af SKM 2013.330.SR, at en eventuel nyanskaffelse af solcellepaneler ikke påvirker det eksisterende solcelleanlægs skatteretlige status som erhvervsmæssigt, når spørgeren har købt det før den 20. november 2012 og dermed før skæringsdagen for ophør af den tidligere bestemmelse i ligningslovens § 8 P, stk. 5.

Det betyder, at et anlæg, der er anskaffet før skæringsdagen, kan behandles som erhvervsmæssigt, mens køb af supplerende solceller (til det eksisterende anlæg), der er foretaget efter skæringsdagen, kan behandles efter den skematiske metode. Anlægget anses i den skattemæssige behandling ikke som ét samlet nyt anlæg, der undergives de nye regler, men heller ikke som ét samlet gammelt anlæg, der undergives de oprindelige regler. Dette fremgår forudsætningsvist af ligningslovens § 8 P, stk. 1, 5 pkt.

- I SKM2011.619.SR bekræftede Skatterådet, at spørger kunne afskrive med op til 25 pct. i årlig afskrivning på sit solcelleanlæg, som således blev betragtet som et afskrivningsberettiget driftsmiddel. Skatterådet bekræftede endvidere, at spørger kunne afskrive på anskaffelsesprisen på solcelleanlægget inklusive

moms og montering/tilslutning. Det var oplyst, at spørger som privatperson ejede et 6 kW solcelleanlæg, som han brugte til opvarmning af sin bolig. Solcellepanelerne var monteret på aluminiumsskiner/stativ, som var monteret oven på husets tagsten og til enhver tid kunne afmonteres.

Spørgsmålene og de tilhørende svar ovenfor vil vedblive med at have betydning for solcelleejere på den gamle erhvervsmæssige ordning, indtil de afstår de gamle solcelleanlæg fra tiden før den 20. november 2012; for selv om bestemmelsen er ophævet, er disse solcelleejere bundet af deres oprindelige valg i hele deres ejertid.

Ligningslovens § 8 P – den erhvervsmæssige opgørelse – gældende regler

Det følgende afsnit angår for eksempel personer, der til privat brug har købt små solcelleanlæg efter den 19. november 2012, og som med ophævelsen af den tidligere ligningslovens § 8 P, stk. 5 er afskåret fra at vælge erhvervsmæssig opgørelse på deres solcelleanlæg.

Efter de nye regler i ligningslovens § 8 P beskattes ejere af små solcelleanlæg på højst 6 kW efter de almindelige regler for indkomstopgørelse. Det betyder, at producenter af energi fra sådanne solcelleanlæg, der er tilsluttet forsyningsnettet, som udgangspunkt er skattepligtige af indkomst ved salg af energi.

Hvis ejeren af solcelleanlægget ikke har valgt den skematiske ordning i ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3, afgøres det efter de almindelige skatteretlige regler, om indkomsten fra anlægget skatteretligt skal anses for erhvervet ved ikke-erhvervsmæssig eller ved erhvervsmæssig virksomhed.

For fysiske personer vil der typisk være tale om ikke-erhvervsmæssig virksomhed på grund af anlæggets ringe størrelse, som bl.a. gør, at anlægget næppe vil have udsigt til at blive rentabelt.

- I SKM2013.330.SR, som er omtalt tidligere, har Skatterådet taget stilling den skattemæssige behandling af et af spørgeren påtænkt køb af 2 solcellepaneler foretaget efter skæringsdagen for ophør af den gamle regel i ligningslovens § 8

P, stk. 5. Skatterådet fandt ikke, at de 2 solcellepaneler kunne behandles efter de gamle regler, selv om panelerne skulle supplere et eksisterende solcelleanlæg, som var købt og sat i drift under de gamle regler, og i øvrigt ikke kunne fungere som et driftsmiddel i sig selv, men skulle sluttes til det eksisterende anlægs inverter. Skatterådet udtalte dog, at spørgeren kunne vælge at lade det nye supplerende anlæg behandle efter den skematiske regel i ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3.

Momsloven

Blandt ejere af husstandsvindmøller og solcelleanlæg, der primært har anskaffet anlægget med henblik på at tilvejebringe el til den private husstand, har der været stor interesse for at få afklaret muligheden for at blive momsregistreret for levering af overskudsstrøm til el-nettet, selv om omsætningen ikke overstiger registreringsgrænsen på 50.000 kr. årligt. Formålet med momsregistreringen er at opnå fradragsret for moms af anskaffelse og drift af anlæggene.

Blandt momsregistrerede landbrugsvirksomheder har der endvidere været interesse for at få afklaret mulighederne for at opnå fradragsret for anskaffelse og drift af anlæg, der tilvejebringer el til forbrug i både virksomheden og i privaten, herunder at få afklaret, hvilken betydning placeringen af anlæggene har for fradragsretten.

Momsregistrering

Selv om den årlige omsætning ikke overstiger registreringsgrænsen på 50.000 kr. årligt, kan virksomheden vælge at lade sig momsregistrere, jf. momslovens § 49, stk. 1.

Med henblik på at afgøre, om en virksomhed kan lade sig momsregistrere, jf. momslovens § 49, stk. 1, skal det dog først undersøges, om virksomheden driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1 og dermed er omfattet af momslovens anvendelsesområde.

Momslovens § 3, stk. 1 skal fortolkes i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i momssystemdirektivet. Af artikel 9, stk. 1 fremgår det, at der

ved en afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

I SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR (afgørelserne omtales nærmere nedenfor) fandt Skatterådet, at et vedvarende energianlæg i form af en husstandsvindmølle, som knytter sig til en husstand, er økonomisk virksomhed, og at man frivilligt kan lade sig momsregistrere for aktiviteten, såfremt der forventes et netto-salg af el fra husstandsvindmøllen.

Denne praksis blev dog skærpet i SKM2012.392.SR, SKM2012.393.SR, SKM2012.394.SR og SKM2012.395 (afgørelserne omtales nærmere nedenfor), hvor Skatterådet svarede, at solcelleanlæg, som skal tilvejebringe husstandens private elforbrug, og hvor eventuel overskydende el-produktion skal sælges til nettet, ikke kan anses for at være selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til momsloven. Spørgerne kan derfor ikke lade sig momsregistrere for aktiviteten med at tilvejebringe vedvarende energi.

EU-domstolen traf i dom af 20. juni 2013 i sag C-219/12, Fuchs, afgørelse om, at driften af et solcelleanlæg, som er placeret på eller i nærheden af en beboelses-ejendom, og som er udformet således, at mængden af produceret elektricitet for det første altid er mindre end den samlede mængde elektricitet, som operatøren forbruger privat, og for det andet leveres til nettet mod indtægter af en vis varig karakter, er omfattet af begrebet ”økonomisk aktivitet” som omhandlet i 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og 2.

På den baggrund lempede Skatterådet igen praksis i SKM2013.654.SR (afgørelsen omtales nærmere nedenfor), hvor Skatterådet bekræftede, at spørger kan anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til momsloven vedrørende en vindmølle, der er tilsluttet stuehuset på en ejendom og hvor overskudsproduktionen vil blive solgt til elnettet. Spørger kan derfor momsregistreres og tage momsfradrag ved anskaffelse af vindmøllen.



Moms – fradragsret

En momsregistrering medfører, at ejere af husstandsvindmøller og solcelleanlæg, der tilvejebringer el til forbrug både i virksomheden og i privaten, kan vælge at lade anlægget indgå fuldt ud i virksomheden og tage fuldt fradrag for moms af anskaffelse og drift af anlægget, jf. momslovens § 37, stk. 1.

For sådanne blandede aktiver og investeringsgoder skal der betales udtagningsmoms af den private anvendelse af det blandede aktiv, jf. reglerne i momslovens § 5, stk. 1. Ved beregning af moms af eget forbrug mv. kan salgsprisen til elværket ikke lægges til grund. Det vil derfor til brug for momsberegningen vedrørende privat forbrug være nødvendigt at lave en kalkulation over fremstillingsprisen pr. kWh.

Ejeren kan også vælge at anvende momslovens regler om fradrag for indkøb til blandet anvendelse (erhvervsmæssig/privat), dvs. tage fradrag for moms af anskaffelse og drift af anlægget efter reglerne om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 2.

Anvendes anlægget udelukkende til momsregistreringspligtige formål, er der fuld fradragsret for moms af anskaffelse og drift af anlægget, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Moms – Skatterådets afgørelser

Skatterådet har taget stilling til spørgsmålet om momsregistrering for aktiviteten med at tilvejebringe og sælge vedvarende energi, når omsætningen ikke overstiger registreringsgrænsen på 50.000 kr. årligt:

- I SKM2011.686.SR drejede sagen sig om en husstandsvindmølle, hvor spørgeren forventede, at møllen årligt ville kunne producere 20.000 kWh. Spørgers årlige elforbrug lå på 6.500 kWh. Spørger forventede således at kunne sælge 13.500 kWh pr. år. Skatterådet bekræftede, at et vedvarende energianlæg i form af en husstandsvindmølle, som knytter sig til en husstand, frivilligt kan lade sig momsregistrere for aktiviteten med at tilvejebringe vedvarende energi. Skatterådet bekræftede endvidere, at de momsmæssige betragtninger er ens uagtet om der skattemæssigt bruges opgørelse efter ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3, eller efter ligningslovens § 8 P, stk. 5.
- I SKM2011.830.SR fremgår det, at spørger overvejede at købe en husstandsvindmølle med henblik på at producere el svarende til det private elforbrug. Spørger forventede, at møllen årligt ville kunne producere 7.800 kWh. Spørgers årlige elforbrug lå på 9.000 kWh. Det blev oplyst, at ved køb af denne mølle ville spørger ikke have et salg af el. Alternativt ville spørger købe en større mølle. Spørger forventede, at denne mølle årligt ville kunne producere 11.600 kWh. Spørger forventede således at kunne sælge ca. 2.600 kWh pr. år. Skatterådet bekræftede, at et vedvarende energianlæg i form af en husstandsvindmølle, som knytter sig til en husstand, frivilligt kan lade sig momsregistrere for aktiviteten med at tilvejebringe vedvarende energi, såfremt spørger forventede et nettosalg af el fra husstandsvindmøllen. Omvendt kunne spørger ikke lade sig frivilligt momsregistrere for aktiviteten med at tilvejebringe vedvarende energi, såfremt spørger ikke forventede et nettosalg af el fra husstandsvindmøllen. Skatterådet bekræftede endvidere, at de momsmæssige betragtninger er ens, uagtet om der skattemæssigt bruges opgørelse efter ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3 eller efter ligningslovens § 8 P, stk. 5.

-
-
- I SKM2012.392.SR fremgår det, at spørger påtænker at anskaffe et solcelleanlæg med henblik på at fremstille strøm til husstandens private elforbrug samt sælge overskydende elproduktion til elnettet. Spørger forventer, at anlægget vil kunne producere 5.500 kWh pr. år, hvoraf salget vil udgøre ca. 2.000 kWh pr. år. Skatterådet fandt ikke, at solcelleanlægget anskaffes med henblik på tilvejebringelse af indtægter af en vis varig karakter. Solcelleanlægget anskaffes med henblik på privat anvendelse. Spørger driver derfor ikke selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1. Spørger kan derfor ikke lade sig frivilligt momsregistrere i henhold til momslovens § 49. Dette er en skærpelse af den praksis, der hidtil er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser på området (SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR).
 - I SKM2012.393.SR fremgår det, at spørger påtænker at anskaffe et solcelleanlæg med henblik på at fremstille strøm til husstandens private elforbrug samt sælge overskydende elproduktion til elnettet. Spørger forventer, at anlægget kan producere mellem 4.845 og 5.700 kWh pr. år. Det private elforbrug ligger mellem 4.500 og 4.750 kWh pr. år. Den overskydende el vil blive solgt til elnettet. Skatterådet fandt ikke, at solcelleanlægget anskaffes med henblik på tilvejebringelse af indtægter af en vis varig karakter. Solcelleanlægget anskaffes med henblik på privat anvendelse. Spørger driver derfor ikke selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1. Spørger kan derfor ikke lade sig frivilligt momsregistrere i henhold til momslovens § 49. Dette er en skærpelse af den praksis, der hidtil er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser på området (SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR).
 - I SKM2012.394.SR fremgår det, at spørger påtænker at anskaffe et solcelleanlæg, der skal tilvejebringe husstandens private elforbrug, og hvor den overskydende elproduktion skal sælges til elnettet. Det forventes, at anlægget gennemsnitligt kan producere ca. 5.800 kWh pr. år. Anlægget vil kun delvist dække spørgers eget forbrug. Det vil derfor være nødvendigt for spørger fortsat at købe el fra elselskabet. Skatterådet fandt ikke, at solcelleanlægget anskaffes med henblik på tilvejebringelse af indtægter af en vis varig karakter. Solcelleanlægget anskaffes med henblik på privat anvendelse. Spørger driver derfor ikke selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1. Spørger

kan derfor ikke lade sig frivilligt momsregistrere i henhold til momslovens § 49. Dette er en skærpelse af den praksis, der hidtil er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser på området (SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR).

- I SKM2012.395.SR fremgår det, at spørger påtænker at anskaffe et solcelleanlæg med henblik på at fremstille strøm til husstandens private elforbrug samt sælge overskydende elproduktion til elnettet. Det forventes, at solcelleanlægget kan producere ca. 6.200 kWh pr. år. Det private elforbrug forventes at udgøre ca. 6.000 kWh pr. år. Skatterådet fandt ikke, at solcelleanlægget anskaffes med henblik på tilvejebringelse af indtægter af en vis varig karakter. Solcelleanlægget anskaffes med henblik på privat anvendelse. Spørger driver derfor ikke selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1. Spørger kan derfor ikke lade sig frivilligt momsregistrere i henhold til momslovens § 49. Dette er en skærpelse af den praksis, der hidtil er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser på området (SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR).
- I SKM2013.654.SR fremgår det, at spørger påtænker at opstille to husstands-vindmøller på sin landbrugsejendom. Den ene vindmølle skal tilsluttes stuehuset på ejendommen, og overskudsproduktionen vil blive solgt til elnettet. Den anden vindmølle skal tilkobles landbrugsejendommens bedrift. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til momsloven vedrørende den vindmølle, der skulle forsyne stuehuset med el, og at han derfor kan momsregistreres og tage momsfradrag ved anskaffelse af vindmøllen. Dette er en lempelse af den praksis, der er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelser SKM2012.392.SR, SKM2012.393.SR, SKM2012.394.SR og SKM2012.395.SR. Lempelsen skyldes, at EU-domstolen i dom af 20. juni 2013 i sag C-219/12, Fuchs, har truffet afgørelse om, at driften af et solcelleanlæg, som er placeret på eller i nærheden af en beboelsesejendom, og som er udformet således, at mængden af produceret elektricitet for det første altid er mindre end den samlede mængde elektricitet, som operatøren forbruger privat, og for det andet leveres til nettet mod indtægter af en vis varig karakter, er omfattet af begrebet ”økonomisk aktivitet” som omhandlet i 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og 2. Skatterådet kunne endvide-

re bekræfte, at spørger kan tage momsfradrag ved anskaffelse af den vindmølle, der skal forsyne driftsbygningerne med el, da vindmøllen udelukkende anses for benyttet til momsregistreringspligtige aktiviteter.

Skatterådet har endvidere taget stilling til spørgsmålet om fradragsret for moms af udgifter til anskaffelse og drift af husstandsvindmøller og solcelleanlæg, der skal forsyne en momsregistreret virksomhed med el:

- I SKM2012.125.SR tog Skatterådet stilling til omfanget af fradragsretten på et solcelleanlæg ved tre forskellige placeringer af anlægget. Spørger, som driver et landbrug og vil anvende solcelleanlægget såvel til private som erhvervsmæssige formål, har fradragsret for moms på anlægget, for så vidt anlægget anvendes erhvervsmæssigt, uanset om det placeres på taget af den private beboelse eller på taget af en driftsbygning, som anvendes 90 pct. til erhvervsmæssigt formål og 10 pct. til private formål, eller på stativer på marken, og strøm ledes til en driftsbygning, som anvendes 90 pct. til erhvervsmæssigt formål og 10 pct. til privat formål.
- I SKM2012.544.SR bekræftede Skatterådet, at det ikke har betydning for den momsmæssige behandling af udgifterne til anskaffelse og drift af solcelleanlægget, på hvilken af ejendommens bygninger solpanelerne placeres. Fradragsretten for moms afhænger af den faktiske brug af anlægget. Spørger driver en momspligtig landbrugsvirksomhed og påtænker at investere i et solcelleanlæg, der primært skal forsyne boligen med vedvarende energi.

Elafgiftsloven – nettoafregning på årsbasis

Reglerne om fritagelse for elafgiften i elafgiftslovens § 2, stk. 1 blev grundlæggende ændret ved lov nr. 1390 af 23. december 2012. Ændringen, der fik virkning fra 29. december 2012, betød en ophævelse af reglerne om nettoafregning med årlig afregning for solcelleanlæg med en installeret effekt på højst 6 kW, jf. den nu ophævede § 2, stk. 1, litra e.

For allerede etablerede anlæg, der er omfattet af nettoafregning på årsbasis, er der en 20-årig overgangsperiode, hvor de nu ophævede regler i elafgiftslovens § 2,

stk. 1, litra e finder anvendelse. Overgangsperioden løber til og med den 19. november 2032.

Nettoafregning på årsbasis foregår ved, at solcelleanlægget tilsluttes elinstallationen i bygningen. Når elproduktionen er mindre end forbruget, købes den manglende strøm fra elselskabet. Når elproduktionen er større end forbruget, sælges overskudsproduktionen til elselskabet. En gang om året bliver det opgjort, om der er brugt mere el, end der er produceret. Hvis det er tilfældet, skal der betales elafgift af den ekstra el, der er trukket fra elnettet.

Betingelserne for at være omfattet af nettoafregning på årsbasis er:

- Der skal være indgået bindende aftale om køb af anlægget senest den 19. november 2012.
- Netselskabet skal have modtaget anmeldelse af anlægget senest den 20. december 2012.
- Anlægget skal være tilsluttet til nettet senest den 31. december 2013.

Alle tre betingelser skal være opfyldt. Herudover gælder følgende betingelser for at være omfattet af nettoafregning på årsbasis:

- Anlægget skal være tilsluttet det kollektive elnet i egen forbrugsinstallation.
- Anlægget skal være 100 pct. ejet af forbrugeren.
- Anlægget skal være beliggende på forbrugsstedet.
- Anlægget skal alene anvende vedvarende energikilder i et eller flere el-produktionsanlæg, som har en samlet nominel effekt på eller under 6 kW pr. hustand.
- Anlægget skal forsyne boliger eller anden ikke-erhvervsmæssigt benyttet bebyggelse med elektricitet eller varme og elektricitet. For ikke-erhvervsmæssigt benyttet bebyggelse svarer 100 m² bebygget areal til en husstand.

Der er Energinet, der administrerer nettoafregningsordningen. Spørgsmål om fritagelse for elafgift, som er den bagvedliggende forudsætning for at få nettoafregning, hører under SKAT.

Skatterådet har taget stilling til en række spørgsmål vedrørende den årsbaserede nettoafregning jf. den ophævede § 2, stk. 1, litra e.

- I SKM2012.536.SR havde spørger installeret et solcelleanlæg på 5,5 kW på sin helårsbolig. Efterfølgende ønskede spørger at installere endnu et solcelleanlæg på sit sommerhus på 5,5 kW. Spørgsmålet var, om sommerhus og helårsbolig kunne betragtes som to selvstændige husstande, der hver især var omfattet af fritagelse for elafgiften efter den daværende elafgiftslovs § 2, stk. 1, litra e, når den installerede effekt pr. forbrugssted ikke oversteg 6 kW. Skatterådet fandt, at bestemmelserne i den daværende elafgiftslovs § 2, stk. 1, litra e ikke var til hinder for, at en ejer af en helårsbolig og en fritidsbolig kunne få fritagelse for elafgiften for anlæg både vedrørende helårsboligen og fritidsboligen, når anlæggenes størrelse højst var 6 kW pr. bolig.
- I SKM2012.483.SR havde spørger installeret et solcelleanlæg på en erhvervs-ejendom. Der var tale om et fotovoltarisk solcelleanlæg med en kapacitet på under 1 MW. Ejendommen og solcelleanlægget blev udlejet til en lejer. Den producerede elektricitet blev forbrugt direkte af lejeren, og kom ikke ud på det kollektive elnet. Fritagelse for elafgift efter den daværende elafgiftslovs § 2, stk. 1, litra c omfattede alene elektricitet produceret og forbrugt af producenten selv. Skatterådet fandt, at betingelserne for fritagelse for elafgift efter elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c var opfyldt, da lejeren blev anset som producent af elektriciteten, idet han overtog det fulde driftsansvar vedrørende anlægget, der blev drevet for hans regning og risiko. Der kunne efter den daværende elafgiftslovs § 2, stk. 1, litra c ikke stilles krav om, at producenten og forbrugeren af elektriciteten også skulle være ejer af anlægget under de forudsætninger, der var gældende i det tilfælde, som Skatterådet tog stilling til.
- I SKM2012.159.SR bekræftede Skatterådet, at arealerne på etagerne over stueplanet kunne medtages ved beregningen af den maksimale størrelse af et solcelleanlæg i en ikke-erhvervsmæssig benyttet bebyggelse. I elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra e blev 100 m² ikke-erhvervsmæssigt benyttet areal sidestillet med en husstand. En ikke-erhvervsmæssigt benyttet bebyggelse på 400 m² kunne såle-

des installere et solcelleanlæg på 24 kW (6 x 4). I samme sag bekræftede Skatterådet, at elektricitet, der blev produceret på et solcelleanlæg, var afgiftsfrit, hvis elektriciteten ikke blev leveret til det kollektive elnet, men i stedet blev brugt af producenten selv. Forholdet var omfattet af den daværende elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c. Bestemmelsen gjaldt også for anlæg med en installeret effekt på mere end 6 kW. Fritagelsesbestemmelsen i elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c omfattede solcelleejers direkte eget forbrug, også selv om en del af produktionen blev leveret til en elforsyningsvirksomhed. Denne levering skete uden afgift. Anlægshavere skulle betale elafgift af den mængde elektricitet, der blev købt af et elforsyningselskab, uanset deres salg af elektricitet. Ved ”direkte eget forbrug” forstås, at den egenproducerede elektricitet ikke kommer ud på elnettet. Hvis solcelleanlægget er tilsluttet elinstallationen i bygningen, kræves der således særlige tekniske installationer, der sikrer, at solcelleelektriciteten ikke kommer ud på det kollektive elnet.

- I SKM2008.516.SR fandt Skatterådet, at fritagelsen for elafgift efter den daværende elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra e omfattede et solcelleanlæg med en effekt på mere end 6 kW, idet anlægget producerede elektricitet til flere husstande. Ifølge den daværende elafgiftslov § 2, stk. 1, litra e var det en betingelse for fritagelse for elafgiften, at elektriciteten blev fremstillet på et VE-anlæg med en installeret effekt på højst 6 kW pr. husstand. I den konkrete sag skulle solcelleanlægget placeres på en bygning med flere lejligheder og tilsluttes en for ejendommen fælles afregningsmåler med henblik på måling af elproduktionen fra solcelleanlægget. Den enkelte lejligheds elforbrug ville bestå af elektricitet direkte fra solcelleanlægget og af elektricitet fra det kollektive elnet. Den installerede effekt var mindre end 6 kW pr. lejlighed, og dermed var betingelserne for at få afgiftsfritagelse for elafgiften opfyldt. Der blev ikke stillet krav om, at installationen skulle være specifik for den enkelte lejlighed. Det var tilstrækkeligt, at anlæggets effekt pr. lejlighed ikke oversteg 6 kW.

Elafgiftsloven – nettoafregning på timebasis

Reglerne om fritagelse for elafgiften i elafgiftslovens § 2, stk. 1, blev grundlæggende ændret ved lov nr. 1390 af 23. december 2012. Ændringen, der fik virkning fra 29. december 2012, betød, at solcelleanlæg med en installeret effekt på

højst 6 kW fremover skal indpasses i den almindelige ordning med fritagelse af elafgiften for elproducentens direkte eget forbrug og med mulighed for nettoafregning på timebasis efter nye regler fastsat i medfør af elforsyningsloven. Det er endvidere ikke længere et krav, at solcelleanlægget højst må have en installeret effekt på 6 kW, og at bygningen skal være privat eller offentlig.

Derudover blev reglerne ændret ved lov nr. 901 af 4. juli 2013 med ikrafttræden den 1. august 2013, hvor afgiftsfritagelsen for solcelleanlæg blev udvidet til at gælde for elektricitet, der direkte forbruges af lejere i en udlejningsejendom, når solcelleanlægget er placeret i forbindelse med bygningen, og det er ejer af bygningen, der ejer anlægget og producerer elektriciteten.

Nettoafregning på timebasis foregår ved, at solcelleanlægget tilsluttes elinstallationen i bygningen. Når elproduktionen er mindre end forbruget, købes den manglende strøm fra elselskabet. Når elproduktionen er større end forbruget, sælges overskudsproduktionen til elselskabet. En gang i timen bliver det opgjort, om der er brugt mere el, end der er produceret. Hvis det er tilfældet, skal der betales elafgift af den ekstra el, der er trukket fra elnettet.

Det er herefter afgørende for fritagelse af elafgiften:

- At elektriciteten produceres ved vedvarende energi.
- Der skal være tale om direkte eget forbrug, der ikke leveres til det kollektive net – dog kan der søges om timeafregning hos Energinet.dk.
- Elektriciteten skal forbruges af producenten – der skal være tale om samme juridiske enhed – dog gælder der en undtagelse vedrørende lejere i en udlejningsejendom.

Fritagelse for elafgiften er stadig den bagvedliggende forudsætning for at få nettoafregning.

Elafgiftsloven – nedsat elvarmesats og solceller

Skatterådet har behandlet spørgsmålet om solcelleejeres adgang til at betale nedsat elvarmesats for forbrug ud over 4.000 kWh årligt i elopvarmede helårsboliger

jf. elafgiftslovens § 6, stk. 1, selv om de producerer en del af elektriciteten selv under nettoafregningsordningen.

Spørgsmålet er relevant både for ejere af solceller med nettoafregning på årsbasis og ejere med solcelleanlæg med nettoafregning på timebasis.

- I SKM2014.7.SR havde spørger installeret et solcelleanlæg, der producerede en del af husstandens elforbrug. Solcelleanlæggets produktion til elnettet var 3.000 kW. Husstandens årlige elforbrug fra elnettet inklusive den egenproducerede elektricitet var 8.000 kW. Spørger havde nettoafregning på årsbasis. Spørger søgte om at blive omfattet af den nedsatte elvarmesats efter elafgiftslovens § 6, stk. 1. Reglen om nedsat elvarmesats gælder for forbrug, der overstiger 4.000 kW årligt i elopvarmede helårsboliger. Boligen var registreret i BBR som en elopvarmet helårsbolig. Skatterådet fandt, at den egenproducerede elektricitet skulle medregnes til elforbruget. Der skulle således betales normal elafgiftssats af 1.000 kW og nedsat elvarmesats for resten af elforbruget, idet de 3.000 kW, som husstanden leverede til elnettet og senere trak fra elnettet under årsnettoafregningen, skulle medregnes til forbruget.
- I SKM2014.6.SR havde spørger installeret et solcelleanlæg, der producerede en del af husstandens elforbrug. Spørger havde nettoafregning på timebasis. Solcelleanlægget havde en produktion til elnettet på 10.000 kW. 2.000 kW blev forbrugt af husstanden under timenettoafregningsordningen. Spørgers elforbrug inklusive de 2.000 kW, der blev udvekslet med elnettet, var på 8.000 kW. Spørger søgte om at blive omfattet af den nedsatte elvarmesats efter elafgiftslovens § 6, stk. 1. Boligen var registreret i BBR som en elopvarmet helårsbolig. Spørgsmålet var, om den egenproducerede elektricitet, der blev udvekslet under timenettoafregningsordningen, skulle medregnes til elforbruget. Skatterådet fandt, at spørger opfyldte betingelsen for at betale en reduceret sats for forbrug af elektricitet, der overstiger 4.000 kW årligt, selv om der var installeret et solcelleanlæg, der producerede en del af husstandens elforbrug. Spørgers forbrug af elektricitet til normal elafgiftssats var 4.000 kW, hvoraf de 2.000 kW var egenproduceret elektricitet og 4.000 kW til reduceret elafgiftssats jf. elafgiftslovens § 6, stk. 1.

Ligningslovens § 8 P – lov nr. 1390 af 23. december 2012 – gældende regler

§ 8 P. Fysiske personer, der ejer vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg omfattet af § 2, stk. 2 eller 3, i lov om fremme af vedvarende energi, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at medregne indkomst ved driften af energi-anlægget efter reglerne i stk. 2 og 3. Valget har virkning for alle vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg, som den fysiske person ejer og efterfølgende erhverver, og er bindende til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås. Ejere af vedvarende energi-anlæg, der for indkomståret 2012 ved indkomstopgørelsen har valgt ikke at anvende reglerne i stk. 2 og 3, kan ikke i senere indkomstår vælge at opgøre den skattepligtige indkomst efter stk. 2 og 3. For ejere af vedvarende energi-anlæg, hvor der senest den 19. november 2012 er indgået bindende aftale om køb af vedvarende energi-anlæg, og hvor anlægget er nettilsluttet i indkomståret 2013 eller i indkomståret 2014, er valget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2013 henholdsvis indkomståret 2014 dog afgørende. Kravet i 2. pkt. om, at valget skal omfatte alle vedvarende energi-anlæg og andele i vedvarende energi-anlæg, omfatter ikke vedvarende energi-anlæg, hvor der den 20. november 2012 eller senere er indgået bindende aftale om køb af anlægget, og hvor ejeren senest den 19. november 2012 indgik bindende aftale om køb af et andet vedvarende energi-anlæg og for dette anlæg har valgt ikke at anvende stk. 2 og 3.

Stk. 2. Af den del af bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg, der for hver ejer overstiger 7.000 kr., medregnes 60 pct. til den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Såfremt bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglen i stk. 2, kan der ikke foretages fradrag for udgifter forbundet med driften af det vedvarende energi-anlæg, herunder afskrivninger.

Stk. 4. Hvis den skattepligtige vælger at anvende reglerne i stk. 2 og 3, anses det vedvarende energi-anlæg eller andelen i det vedvarende energi-anlæg for udelukkende benyttet til private formål.

Stk. 5. Bestemmelserne i stk. 1-4 omfatter:

- 1) Vedvarende energi-anlæg, der er knyttet til en husstand, og som ikke har et erhvervsmæssigt formål, og
- 2) vedvarende energi-anlæg og andele i vedvarende energi-anlæg, hvor anlægget eller andelenes udbudspris er fastsat efter de samme principper som udbudsprisen for vindmølleandele i § 14, stk. 3, i lov om fremme af vedvarende energi.

Stk. 6. Ved overdragelse af vedvarende energi-anlæg eller andele i sådanne anlæg, hvor indkomsten inden overdragelsen blev beskattet efter stk. 2, skal der dog ikke fastsættes nogen udbudspris efter stk. 5, nr. 2.

Stk. 7. Skatteministeren kan bestemme, at Energinet.dk eller en offentlig myndighed afgør sager om fastsættelse af udbudsprisen for vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg efter stk. 5, nr. 2.

Stk. 8. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for betaling af et gebyr i forbindelse med behandling af sager om fastsættelse af udbudsprisen for vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg efter stk. 5, nr. 2. Gebyret skal dække de omkostninger hos Energinet.dk eller en offentlig myndighed, der er forbundet med behandlingen af sagen.

Stk. 9. Ejere af vedvarende energi-anlæg omfattet af stk. 1-8 beskattes ikke af værdien af den energi, der produceres og anvendes af ejeren i dennes private ejendom. Hvis en erhvervsdrivende anvender elektricitet, der er produceret i et vedvarende energianlæg i den erhvervsdrivendes virksomhed, til forsyning af den erhvervsdrivendes private beboelsesejendom, beskattes den erhvervsdrivende af værdien af den leverede elektricitet med en værdi svarende til den værdi, som den erhvervsdrivende skulle have betalt inklusive skatter og afgifter, hvis elektriciteten var blevet leveret fra elforsyningsnettet. 2. pkt. omfatter også leverancer af elektricitet til private ejendomme, der bebos af nærtstående, jf. boafgiftslovens § 22, eller bebos af medarbejdere i virksomheden. Værdien af elektricitet efter 2. pkt. fastsættes i 2013 til 2,20 kr. pr. kWh og reguleres årligt efter udviklingen i nettoprisindekset, som offentliggøres af Danmarks Statistik, jf. lov om beregning af et nettoprisindeks. Reguleringen foretages på grundlag af nettoprisindeksets årsgennemsnit i året forud for det kalenderår, i hvilken satsen skal gælde. Den procentvise ændring beregnes med én decimal. De satser, der fremkommer efter procentreguleringen, afrundes.

§ 8 P. Fysiske personer, der ejer vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg omfattet af § 2, stk. 2 eller 3, i lov om fremme af vedvarende energi, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at medregne indkomst ved driften af energi-anlægget efter reglerne i stk. 2 og 3. Valget har virkning for alle vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg, som den fysiske person ejer og efterfølgende erhverver, og er bindende til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås.

Stk. 2. Af den del af bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg, der overstiger 7.000 kr., medregnes 60 pct. til den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Såfremt bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglen i stk. 2, kan der ikke foretages fradrag for udgifter forbundet med driften af det vedvarende energi-anlæg, herunder afskrivninger.

Stk. 4. Hvis den skattepligtige vælger at anvende reglerne i stk. 2 og 3, anses det vedvarende energi-anlæg eller andelen i det vedvarende energi-anlæg for udelukkende benyttet til private formål.

Stk. 5. Hvis den skattepligtige vælger ikke at anvende reglerne i stk. 2 og 3, anses det vedvarende energi-anlæg eller andelen i det vedvarende energi-anlæg for udelukkende erhvervsmæssigt benyttet.

Stk. 6. Bestemmelserne i stk. 1-4 omfatter:

- 1) Vedvarende energi-anlæg, der er knyttet til en husstand, og som ikke har et erhvervsmæssigt formål, og
- 2) vedvarende energi-anlæg og andele i vedvarende energi-anlæg, hvor anlægget eller andelenes udbudspris er fastsat efter de samme principper som udbudsprisen for vindmølleandele i § 14, stk. 3, i lov om fremme af vedvarende energi.

Stk. 7. Ved overdragelse af vedvarende energi-anlæg eller andele i sådanne anlæg, hvor indkomsten inden overdragelsen blev beskattet efter stk. 2, skal der dog ikke fastsættes nogen udbudspris efter stk. 6, nr. 2.

Stk. 8. Skatteministeren kan bestemme, at Energinet.dk eller en offentlig myndighed afgør sager om fastsættelse af udbudsprisen for vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg efter stk. 6, nr. 2.

Stk. 9. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for betaling af et gebyr i forbindelse med behandling af sager om fastsættelse af udbudsprisen for vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg efter stk. 6, nr. 2. Gebyret skal dække de omkostninger hos Energinet.dk eller en offentlig myndighed, der er forbundet med behandlingen af sagen.

Regelgrundlag – momsloven

Momslovens § 3, stk. 1

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

Momslovens § 37, stk. 1

Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Momslovens § 38, stk. 2

For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varer og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Momslovens § 49, stk. 1

Den, der erhvervsmæssigt leverer varer og ydelser, og som efter § 48 er undtaget fra registreringspligten, kan vælge at lade sig registrere.

Regelgrundlag – elafgift

Elafgiftslovens § 2 – lov nr. 901 af 4. juli 2013 (uddrag)

Undtaget fra afgiften er elektricitet, som:

(...)

c. fremstilles på elproduktionsanlæg ved anvendelse af vedvarende energikilder i form af vindkraft, vandkraft, biogas, biomasse, solenergi, bølge- og tidevandsenergi og geotermisk varme, og som direkte forbruges af elproducenten eller af en lejer i en udlejningsejendom, når anlægget er placeret i forbindelse med udlejningsejendommen og den udlejede ejendom udlejes af elproducenten,

(...)

Stk.3. Stk. 1, litra c, finder anvendelse for et nærmere opgjort forbrug af elektricitet fra det kollektive elnet. Omfanget af forbruget svarer til den produktion af elektricitet fra elproduktionsanlægget, jf. stk. 1, litra c, der leveres til det kollektive net, og som opgjort inden for hver time ikke overstiger elproducentens og lejerens forbrug af elektricitet fra det kollektive elnet i samme tidsrum.

Elafgiftslovens § 2 – lov nr. 722 af 25. juni 2010 (uddrag)

Undtaget fra afgiften er elektricitet, som:

(...)

c. fremstilles ved vindkraft, vandkraft, biogas eller anden vedvarende energi, og som forbruges af producenten,

(...)

e. fremstilles på elproduktionsanlæg omfattet af § 2, stk. 2 eller 3, i lov om fremme af vedvarende energi med en installeret effekt på højst 6 kW pr. husstand, og som er tilsluttet elinstallationen i boliger eller i ikkeerhvervsmæssigt benyttet bebyggelse. Der kan afregnes på årsbasis. For så vidt angår ikkeerhvervsmæssig bebyggelse, sidestilles 100 m² bebygget areal med en husstand.

Oversigt over afgørelser – ligningslovens § 8 P

SKM2014.30.SR

SKM2013.785.SR

SKM2013.710.SR

SKM2013.330.SR

SKM2011.619.SR

Oversigt over afgørelser – momsloven

SKM2011.686.SR

SKM2011.830.SR

SKM2012.392.SR

SKM2012.393.SR

SKM2012.394.SR

SKM2012.395.SR

SKM2012.125.SR

SKM2012.544.SR

SKM2013.654.SR

Oversigt over afgørelser – elafgift

SKM2014.7.SR

SKM2014.6.SR

SKM2012.536.SR

SKM2012.483.SR

SKM2012.159.SR

SKM2008.516.SR

Beskatning af aktionærlån

I september 2012 vedtog Folketinget ligningslovens § 16 E, der medfører, at aktionærlån fremover beskattes. Baggrunden for ændringen var en stigende tendens til, at aktionærer brugte lån som et skattefrit alternativ til løn eller udbytte.

Skatterådet har fra slutningen af 2013 løbende modtaget anmodninger om bindende svar vedrørende fortolkningen af ligningslovens § 16 E. Skatterådets fortolkning er beskrevet nedenfor.

Personkredsen der omfattes af ligningslovens § 16 E

Ligningslovens § 16 E har virkning for lån, der ydes, for sikkerheder, der stilles, og for midler, der stilles til rådighed, fra og med den 14. august 2012. I det følgende betegnes disse under ét som lån.

Bestemmelsen vedrører kun lån fra et selskab til fysiske personer, der er knyttet til selskabet på en måde, der er omfattet af ligningslovens § 2. I praksis omfatter bestemmelsen primært hovedaktionærer, men enhver fysisk person kan være knyttet til selskabet på den måde, der er beskrevet i ligningslovens § 2. I det følgende betegnes disse fysiske personer under ét som en aktionær.

Reglen

Ligningslovens § 16 E medfører, at et lån skattemæssigt behandles efter skatte-lovgivningens regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt.

Formuleringen betyder, at et lån omfattet af ligningslovens § 16 E ikke er et lån skattemæssigt. Lånet skal i stedet behandles som en overførsel af værdier fra selskabet til aktionæren.

I praksis betyder det, at lånet beskattes som løn eller udbytte.

Undtagelserne

Der er dog nogle undtagelser til ligningslovens § 16 E, der medfører, at lånet ikke beskattes som løn eller udbytte:

- Lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, er ikke omfattet af ligningslovens § 16 E. Det vil f.eks. være lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår.
- Ligningslovens 16 E finder heller ikke anvendelse på sædvanlige lån fra pengeinstitutter. En aktionær med en bestemmende aktiepost i et pengeinstitut kan derfor optage et sædvanligt banklån i pengeinstituttet.
- Lån, der ydes til selvfinansiering som nævnt i selskabslovens § 206, stk. 2, er også undtaget fra ligningslovens § 16 E.

Ligningslovens § 16 E ændrer ikke på praksis vedrørende løn eller udbytte

Et lån omfattet af reglen i ligningsloves § 16 E beskattes i praksis som løn eller udbytte. Den hidtidige praksis om løn eller udbytte finder derfor anvendelse, også efter indførelsen af ligningslovens § 16 E.

Det betyder, at f.eks. reglerne om indeholdelse af A-skat eller udbytteskat og om indberetning til SKAT om udbetaling og vedtagelse af løn og udbytte også gælder. Det betyder også, at beskatningen af et lån ikke kan ophæves ved, at lånet betales tilbage.

Da aktionæren fortsat har en tilbagebetalingspligt efter de civilretlige regler, er det dog fastsat i ligningslovens § 16 E, stk. 2, at selskabet ikke beskattes, hvis lånet tilbagebetales.

Erhvervsstyrelsens regler om ulovlige aktionærlån

Ligningslovens § 16 E er inspireret af selskabslovens § 210 om forbud mod ulovlige aktionærlån og undtagelsen i selskabslovens § 212 om lån ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Selskabslovens regler henhører under Erhvervs- og Vækstministeriet, og fortolkningen af selskabsloven henhører derfor under Erhvervsstyrelsen.

Erhvervsstyrelsens praksis om ulovlige aktionærlån vil være vejledende ved fortolkningen af ligningslovens § 16 E. Det medfører dog ikke nødvendigvis, at fortolkningen af de to lovbestemmelser altid vil være ens.

Desuden omfatter selskabslovens § 210 for eksempel aktionærer, herunder visse juridiske personer, der blot ejer en enkelt aktie i selskabet, mens ligningslovens § 16 E kun omfatter fysiske personer, der har bestemmende indflydelse på selskabet.

Eftergivelse af lån og påtagelse af betalingsforpligtelser

Samtidig med vedtagelsen af ligningslovens § 16 E vedtog Folketinget en undtagelse til bestemmelserne i kursgevinstlovens § 21, stk. 2, og § 24, stk. 3, om eftergivelse, forældelse, konfusion og præklusion af lån, der ikke er omfattet af Ligningslovens § 16 E.

Undtagelsen skal forhindre, at en aktionær bliver skattefri af en eftergivelse samtidig med, at aktionæren får et fradragberettiget tab på sine aktier.

Der blev også indsat to nye punktummer i ligningslovens § 2, stk. 5, der præciserer, at det er en forudsætning for at undgå sekundære justeringer, at den betalingsforpligtelse, som aktionæren påtager sig, er på armslængdevilkår.

Aktionærlån, der ikke er omfattet af ligningslovens § 16 E, skal derfor indgås og afvikles på sædvanlige markedsvilkår.

Skatterådets praksis

Det fremgår af ligningslovens § 16 E, 1. pkt., at hvis et selskab ”yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævn timer uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2.”

Undtagelsen til 1. pkt. er ifølge 2. pkt. ”lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition”, ”sædvanlige lån fra pengeinstitutter” og ”lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2.”

Lån der ikke ydes som led i en disposition

Egentlige lån er lån, der ikke ydes som led i en disposition.

Egentlige lån til aktionæren er kun undtaget fra beskatning efter § 16 E, hvis de er sædvanlige lån ydet fra et pengeinstitut. Det skyldes, at egentlige lån ikke er omfattet af undtagelsen i § 16 E, 2. pkt., 1. led om lån, der ydes ”som led” i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

I modsat fald vil undtagelsen i § 16 E, 2. pkt., 2. led om sædvanlige lån fra pengeinstitutter nemlig være overflødig, fordi disse lån allerede vil være omfattet af 1. led.

Det følger også af bemærkningerne til ligningslovens § 16 E, hvoraf det fremgår, at ”Bestemmelsen finder ikke anvendelse på lån m.v., der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Det vil f.eks. være lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår.”

Skatterådet har afgjort flere sager om lån, der ikke ydes som led i en disposition.

I SKM2014.15.SR (afgørelsen omtales nærmere nedenfor) fandt Skatterådet, at et selskabs køb af en fordring på et kommanditselskab, hvori eneanpartshaveren var kommanditist, var et egentligt lån, idet lånet var den eneste disposition. Der forelå således ikke en disposition, som lånet knyttede sig til.

I SKM2014.14.SR (afgørelsen omtales nærmere nedenfor) fandt Skatterådet, at lån fra et administrationsselskab for en butikskæde til kædens kommanditselskaber og et interessentskab var egentlige lån, idet en mulig forøget samhandel ikke er en disposition som omhandlet i loven.

I SKM2014.16.SR (afgørelsen omtales nærmere nedenfor) fandt Skatterådet tilsvarende, at et selskabs lån til sit datterselskabs kommende udlejers køb af udlejningsejendommen var et egentligt lån, idet en mulig indgåelse af en lejeaftale ikke er en disposition som omhandlet i loven.

Hvis et selskab ikke er et pengeinstitut, er egentlige lån ydet fra selskabet til aktionæren omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtige for aktionæren som løn eller udbytte, medmindre lånene ikke anses for egentlige lån, men i stedet anses for lån ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Lån der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition

Undtagelsen om lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, kræver som ovenfor nævnt, at der er en disposition, som lånet ydes som led i.

Der vil være tale om et lån, der ydes som led i en disposition, hvis et selskab sælger en ejendom til aktionæren, og den efterfølgende refusionsopgørelse viser sig at være i selskabets favør, jf. SKM2014.107.SR.

Det er dog ikke tilstrækkeligt, at lånet er ydet som led i en disposition. Lånet skal være ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

I SKM2014.107.SR (afgørelsen er også nævnt nedenfor) fandt Skatterådet, at vilkårene var sædvanlige ved ejendomshandler, og at selskabet ville have solgt ejendommen på tilsvarende vilkår til en uafhængig part, hvis ikke hovedaktionæren havde været interesseret i at købe ejendommen. Skatterådet fandt derfor, at et anpartshaverlån som følger af en refusionssaldo i selskabets favør, må anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, hvis betalingen sker inden for den tidsramme, som er sædvanlig for handel med fast ejendom.

I SKM2013.113.SR blev lånet derimod ikke anset for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet selskabet ikke sædvanligvis opførte og solgte beboelsesejendomme og i den forbindelse ydede lån ved salget eller i øvrigt ydede lån til køb af fast ejendom. Der var tale om et selskabs salg af et énfamilieshus til en kostpris, der væsentligt oversteg handelsværdien.

Afgørelsen er fulgt op af en beskrivelse i Den Juridiske Vejledning, 2014-2, afsnit C.B.3.5.3.3, hvoraf det fremgår, at hvis et selskab kan dokumentere, at det er sædvanligt med sælgerpantebreve ved den konkrete type handler, at salget må antages at være i selskabets interesse, at det må anses for dokumenteret at et til-

svarende sælgerpantebrev ville indgå i en tilsvarende handel med en uafhængig tredjemand, at selskabet ville indgå tilsvarende handler med uafhængig tredjemand og at der i givet fald er optaget maksimal ekstern finansiering (realkreditlån eller lignende), vil sælgerpantebrevet ikke være skattepligtigt for låntageren.

Hvorvidt det er skattepligtigt at yde lån til køberen af en ejendom via et sælgerpantebrev vil således ændres i takt med, at praksis for finansieringen af ejendomshandler ændres.

Lån til interessentskaber og kommanditselskaber

Interessentskaber og kommanditselskaber er ikke selvstændige skattesubjekter, og skattepligten påhviler derfor den enkelte interessent i interessentskabet henholdsvis deltager i kommanditselskabet.

Hvis et aktie- eller anpartsselskab yder lån til interessentskaber og kommanditselskaber, henføres lånene således skattemæssigt til deltagerne i interessentskaberne og kommanditselskaberne i forhold til deres ejerandel.

Den skattemæssige behandling af lånene vil dermed afhænge af, om en eller flere af interessenterne i interessentskabet henholdsvis deltagerne i kommanditselskabet efter reglerne i ligningslovens § 2 har bestemmende indflydelse i anpartsselskabet, jf. ligningslovens § 16 E. Det gælder, uanset om nogle af lånene selskabsretligt er lovlige, jf. SKM2014.14.SR og SKM2014.15.SR. Det samme gælder lån til en virksomhedsskatteordning, jf. SKM2014.16.SR. Afgørelserne omtales nærmere nedenfor.

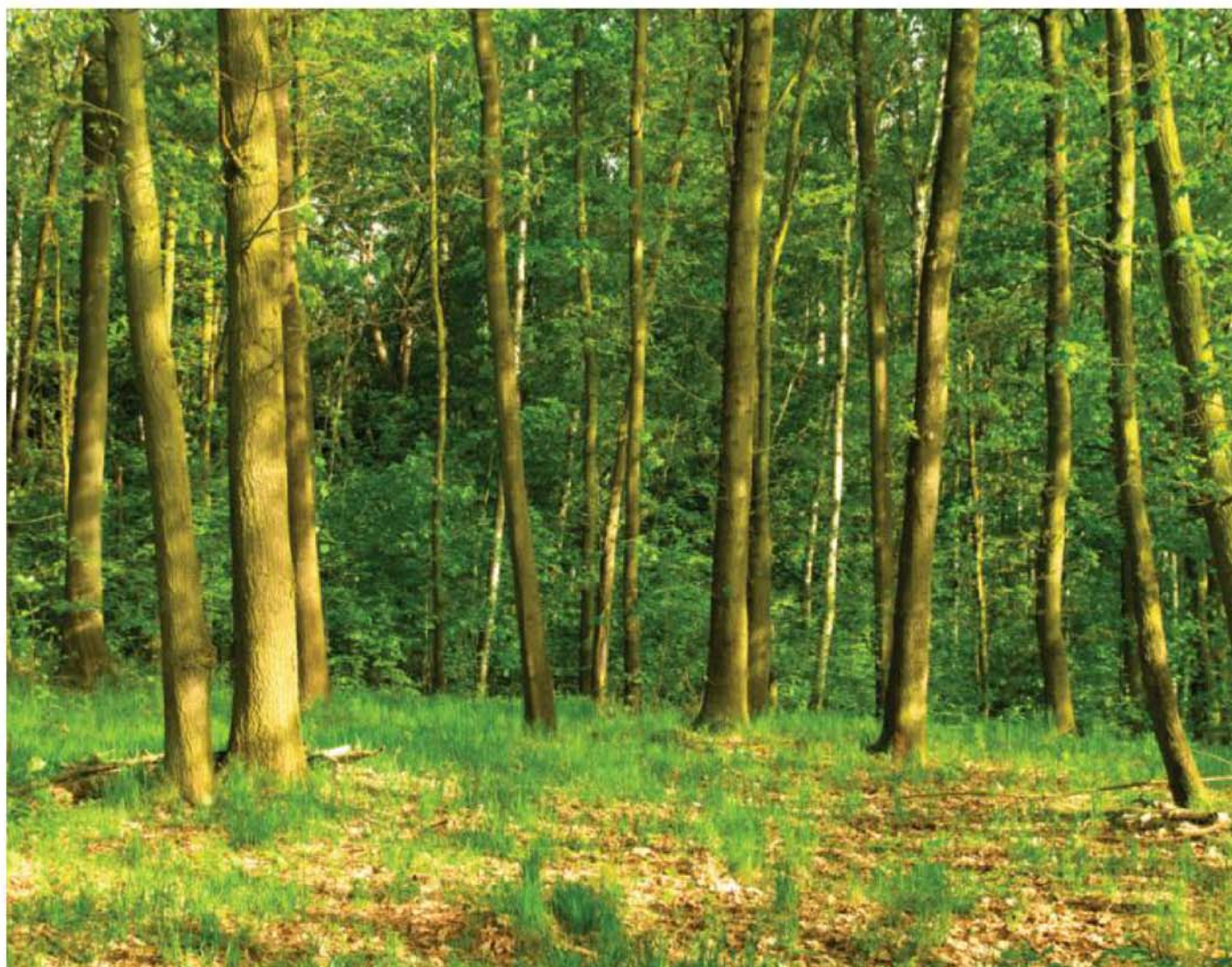
Lån optaget ved en fejl

Skatterådet tillægger ikke rene fejlekspeditioner skatteretlig betydning.

Det beror på en konkret vurdering, om der er tale om en ren fejlekspedition, som kan berigtiges med den følge, at ekspeditionen ikke tillægges skatteretlig virkning.

Der må ved vurderingen henses til, at formålet med beskatningen af aktionærlån mv. er at fjerne incitamentet til at udbetale løn eller udbytte i form af lån. Dette formål vil i vidt omfang forspildes, hvis beskatningen uden videre kan ophæves ved tilbagebetaling.

I SKM2014.17.SR (afgørelsen omtales nærmere nedenfor) fandt Skatterådet, at lånet ikke kunne anses for at være en ren fejlekspedition, idet det måtte have stået klart for A enten som selskabsejer og ansvarlig direktør eller efter oplysning fra A's rådgiver, at selskabet skulle indeholde, indberette og indbetale udbytteskat af det på generalforsamlingen vedtagne udbytte, og at hovedaktionæren således ikke kunne hæve mere end dette beløb.



Skatterådets afgørelser

- SKM2013.113.SR. I sagen ønskede et selskab at yde lån via et sælgerpantebrev ved salg af en ejendom til aktionæren. Der var tale om et selskabs salg af et énfamilieshus til en kostpris, der væsentligt oversteg handelsværdien. Lånet kunne ikke anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet selskabet ikke sædvanligvis opførte og solgte beboelsesejendomme og i den forbindelse ydede lån ved salget eller i øvrigt ydede lån til køb af fast ejendom. Lånet var derfor omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtigt.
- SKM2014.14.SR. I sagen ydede et administrationsselskab for en butikskæde lån til kommanditselskaber og et interessentskab, hvori hovedanpartshaverne er kommanditister og interessenter. Da kommanditselskaber og interessentskaber er skattemæssigt transparente, opstod der herved skatteretligt et låneforhold til hovedanpartshaverne. Lånene kunne ikke anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet lånene var den eneste disposition. Der forelå således ikke en forretningsmæssig disposition, som lånene knyttede sig til. Lånene var derfor omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtige. De lån, der opstod, ved at administrationsselskabet videresolgte varer på sædvanlige kreditvilkår til kommanditselskaberne, ville dog ikke være omfattet af ligningslovens § 16 E.
- SKM2014.15.SR. I sagen ønskede et selskab at købe en del af en fordring på et kommanditselskab, hvori eneanpartshaveren var kommanditist. Da et kommanditselskab er skattemæssigt transparent, opstod der herved et låneforhold mellem selskabet og eneanpartshaveren. Lånet kunne ikke anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet lånet er den eneste disposition. Der forelå således ikke en forretningsmæssig disposition, som lånet knyttede sig til. Lånet var derfor omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtigt.

-
-
- SKM2014.16.SR. I sagen ønskede et selskab at yde lån til sin eneanpartshavers søns personligt ejede virksomhed, der herefter skulle købe en ejendom og udleje den til selskabets datterselskab. Da en personligt ejet virksomhed skattemæssigt er transparent, opstod der herved skatteretligt et låneforhold til sønnen.

Lånet kunne ikke anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet lånet var den eneste disposition. Der forelå således ikke en forretningsmæssig disposition, som lånet knyttede sig til. Lånet var derfor omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtigt.

- SKM2014.17.SR. I sagen havde et selskab ydet lån til eneaktionærens privatforbrug. Lånet blev efterfølgende betalt tilbage til selskabet. Lånet kunne ikke anses for at være en ren fejlekspedition, idet det måtte have stået klart for A enten som selskabsejer og ansvarlig direktør eller efter oplysning fra A's rådgiver, at selskabet skulle indeholde, indberette og indbetale udbytteskat af det på generalforsamlingen vedtagne udbytte, og at hovedaktionæren således ikke kunne hæve hele det på generalforsamlingen vedtagne udbyttebeløb og så meget desto mindre kunne hæve et beløb, der oversteg det vedtagne udbyttebeløb. Lånet kunne heller ikke anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, idet lånet var den eneste disposition. Der forelå således ikke en forretningsmæssig disposition, som lånet knyttede sig til. Lånet var derfor omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtigt.
- I SKM2014.107.SR fandt Skatterådet, at vilkårene var sædvanlige ved ejendomshandler, og at selskabet ville have solgt ejendommen på tilsvarende vilkår til en uafhængig part, hvis ikke hovedaktionæren havde været interesseret i at købe ejendommen. Skatterådet fandt derfor, at et anpartshaverlån som følger af en refusionssaldo i selskabets favør, må anses for ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, hvis betalingen sker inden for den tidsramme, som er sædvanlig for handel med fast ejendom.

Regelgrundlaget

Ligningslovens § 2

Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
 - 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
 - 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
 - 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
 - 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
 - 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,
- skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1,

stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og dissers ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk. 4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk. 5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at den påtagne forpligtelse også opfylder de i stk. 1 anførte betingelser. 1. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af § 16 E. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

Stk. 6. Det er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Det er en forudsætning for forhøjelse af anskaffelsessummer, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korresponderende indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land.

Ligningslovens § 16 E

Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder

ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Kursgevinstlovens § 21, stk. 2

Gevinst ved eftergivelse, forældelse, konfusion eller præklusion af gæld til selskaber m.v., hvori den skattepligtige eller dennes nærtstående som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, direkte eller indirekte ejer eller på noget tidspunkt siden påtagelsen af gælden har ejet aktier, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på gevinst på gæld, hvor gælden tidligere har været til et selskab omfattet af 1. pkt., og hvor debitor var insolvent ved overdragelsen fra selskabet. 1. og 2. pkt. gælder ikke, hvor det långivende selskab er et pengeinstitut og personen direkte og indirekte højst ejer eller har ejet 5 pct. af aktiekapitalen. 1. og 2. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af ligningslovens § 16 E.

Kursgevinstlovens § 24, stk. 3

Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på gæld, der er omfattet af § 21, stk. 2.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2013.113.SR
SKM2014.14.SR
SKM2014.15.SR
SKM2014.16.SR
SKM2014.17.SR
SKM2014.107.SR.

Finansielle ydelser – køb og salg af værdipapirer

Skatterådet fandt i 2013, at der i forbindelse med "individuel porteføljevaltning" er tale om en sammensat ydelse, der består af sideordnende elementer, som det vil være kunstigt at adskille. Den sammensatte ydelse er momspligtig. I en sag om "individuel porteføljerådgivning" fandt Skatterådet, at der er tale om en sammensat ydelse, der består af en hovedydelse med biydelser. Hovedydelsen består i gennemførelsen af handler med værdipapirer. Biydelseerne består i rådgivning om valg af investeringsstrategi og i den efterfølgende overvågning af markedet og de dermed forbundne konkrete anbefalinger om køb eller salg. Hovedydelsen og dermed hele den sammensatte ydelse er momsfri som forhandling i forbindelse med værdipapirer.

Efter momslovens § 4, stk. 1 er levering af ydelser mod vederlag momspligtig. Men efter lovens § 13, stk. 1, litra e er transaktioner – herunder forhandlinger – i forbindelse med værdipapirer momsfritaget. Dog er forvaring og forvaltning af værdipapirer momspligtig, ligesom transaktioner – herunder forhandlinger – vedrørende varerepræsentativer. Transaktioner – herunder forhandlinger – vedrørende dokumenter, der giver bestemte rettigheder – herunder brugsrettigheder – over fast ejendom, og vedrørende andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom, er også momspligtige.

Før man tager stilling til, om en ydelse er momsfritaget som en ydelse i forbindelse med værdipapirer, så skal man imidlertid træde et skridt tilbage og først tage stilling til, om der momsmæssigt er tale om en eller flere ydelser.

Sammensatte ydelser

Spørgsmålet, om hvornår der momsmæssigt er tale om en eller flere ydelser, er ikke behandlet i momsloven eller i Momssystemdirektivet. Reglerne på området

er i stedet dannet i EU-domstolens praksis. Reglerne fremgår således ikke direkte af en lovtekst, men er formuleret i domspraksis. Når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der i henhold til EU-Domstolens praksis tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse.

Domstolen har i den henseende fastslået, at der foreligger én enkelt ydelse, når et element skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens et andet element skal anses for en sekundær ydelse, der er momsmæssigt stillet som hovedydelsen. Der kan imidlertid også være tale om én enkelt ydelse i momsmæssig henseende under andre omstændigheder. Domstolen har således fastslået, at dette ligeledes er tilfældet, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt, udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

I det konkrete tilfælde kan afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse få et af tre mulige resultater:

- Der er tale om to eller flere særskilte ydelser.
- Der er tale om en hovedydelse med en eller flere biydelser, som hver især momsmæssigt skal behandles på samme måde som hovedydelsen.
- Elementerne og handlingerne er så nært forbundne, at de set under et udgør én enkelt ydelse, som det vil være kunstigt at opdele. Denne ydelse skal momsmæssigt bedømmes i sin helhed, dvs. alle elementer og handlinger set under et, idet ingen af dem udgør en hovedydelse.

Momsfritagelse for forhandlinger vedrørende værdipapirer

Udtrykket ”herunder forhandlinger” i bestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 11, litra e skal ikke definere hovedindholdet af fritagelsen, men har til formål at udvide fritagelsesbestemmelsens anvendelsesområde til formidlingsvirksomhed. Se EU-domstolens dom i sag C-235/00, CSC Financial Services Ltd.

Udtrykket ”forhandlinger” tager efter dommen sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der ikke optræder som part i en kontrakt om et finansielt produkt. Virksomheden kan bl.a. bestå i at give kunden oplysning om, hvornår der kan være mulighed for at indgå en finansiell kontrakt, at optage kontakt med kundens modpart og i kundens navn og for dennes regning at føre forhandlinger om den nærmere fastlæggelse af de gensidige ydelser. Virksomheden har således til formål at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt, uden at formidleren har en selvstændig interesse i kontraktens indhold.

Fra praksis om fritagelsen vedrørende forhandlinger i forbindelse med værdipapirer kan nævnes, at Told- og Skattestyrelsen i bilaget til TSS-cirkulære 2003-29 (nu ophævet og indarbejdet i Den juridiske vejledning) udtalte, at en tjenesteyders assistance ved køb eller salg af værdipapirer er momsfri. Det er en betingelse at tjenesteyderen enten:

- har bemyndigelse til på købers, sælgers eller evt. begges vegne helt eller delvist at fastlægge aftalevilkårene i forbindelse med transaktionen, eller
- har fuldmagt til på nærmere aftalte vilkår at indgå aftale om en fritaget finansiell transaktion på købers eller sælgers vegne.

Nævnes kan også, at Skatterådet i SKM2008.362.SR har bekræftet, at en virksomheds aktiviteter kan anses for momsfri som formidling/forhandling vedrørende finansielle transaktioner. Der var tale om en uafhængig mellemmand, der dels undersøgte de relevante markeder generelt og konkrete finansielle tjenesteyderes produkter. Derudover holdt virksomheden sig løbende underrettet om egne kunders finansieringsbehov, porteføljesammensætning og relevante forhold i øvrigt. På denne baggrund fremsatte virksomheden over den enkelte kunde konkrete løsningsforslag med oplysninger om, på hvilken måde kunden bedst kunne optage eller omlægge lån samt købe eller sælge optioner og terminskontrakter.

Individuel porteføljeforvaltning – Deutsche Bank-sagen

Dommen omhandler den momsmæssige behandling af såkaldte porteføljeforvaltningsydelser til investorkunder. Investorkunderne var typisk fysiske personer (privatkunder).

Ydelserne bestod i:

- At investorkunderne gav Deutsche Bank i opdrag selvstændigt at forvalte værdipapirer under hensyntagen til investeringsstrategier valgt af investorkunderne.
- Uden forudgående at indhente instruktioner fra kunderne i forbindelse med de enkelte handler traf banken alle relevante foranstaltninger med henblik på forvaltningen.
- Banken var bemyndiget til at råde over aktiverne (værdipapirer) i investorkundernes navn og for deres regning.

Investorkunderne betalte et årligt vederlag på 1,8% af værdien af den forvaltede formue. Dette vederlag bestod af en del på 1,2% af værdien af den forvaltede formue, som vedrørte formueforvaltningen, og en del svarende til 0,6 % af aktiverne, som vedrørte køb og salg af værdipapirerne. Det omfattede ligeledes konto- og depotføring samt tegningskommission ved erhvervelse af andele, herunder andele i fonde forvaltet af Deutsche Banks virksomheder. Ved udgangen af hvert kvartal samt ved årets udgang modtog hver investorkunde en rapport om forløbet af formueforvaltningen. Kunden kunne til enhver tid opsige forvaltningsaftalen uden varsel.

Banken var med andre ord – inden for rammerne af den valgte investeringsstrategi – bemyndiget til selvstændigt til at træffe beslutning om at købe eller sælge værdipapirer i kundens navn og for dennes regning (eller undlade sådanne køb eller salg) uden at indhente instruks fra kunderne, ligesom banken gennemførte handlerne.

Domstolen fandt, at ydelserne momsmæssigt udgjorde en enkelt økonomisk ydelse bestående af to sideordnende elementer. Denne ydelse var bedømt i sin helhed hverken omfattet af fritagelsen i Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra f, eller g (Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e eller f).

Dansk praksis før dommen

Skatteministeriet var i SKM2012.751.SKAT af den opfattelse, at de ydelser, som er omfattet af dommen, måtte anses for momsfrie efter dansk praksis før dom-

men. Den hidtidige momsfritagelse havde dog ikke omfattet den del af vederlaget, som kan henføres til det, der i dommen benævnes konto- og depotføring, og som ikke er knyttet til handel med værdipapirer. Efter hidtidig dansk praksis havde der været tale om to hovedydelse, der momsmæssigt skulle behandles på hver sin måde.

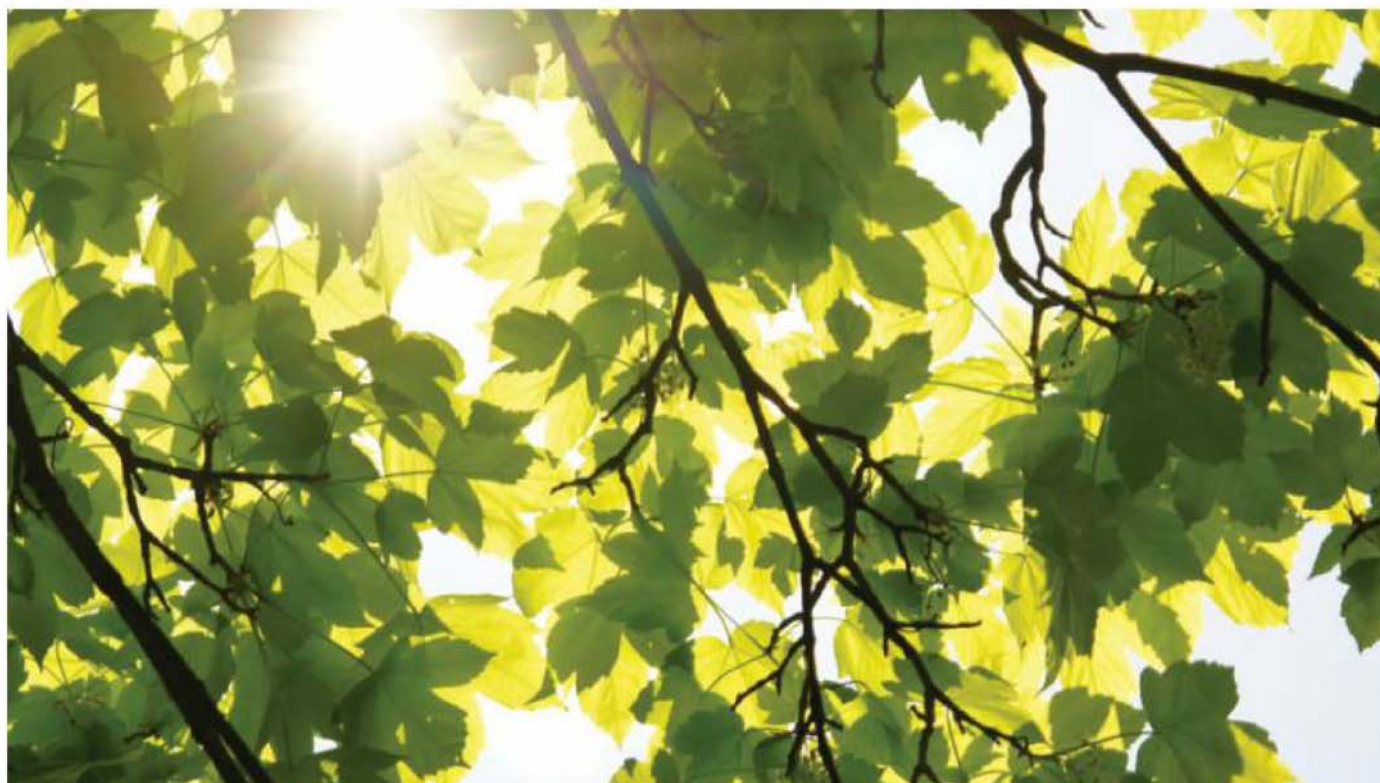
Generelt havde “forvaring (deponering) og forvaltning” af værdipapirer ikke været omfattet af momsfritagelsen, medmindre der havde været tale om ydelser, som var knyttet til handel med værdipapirer.

SKM2012.751.SKAT

I SKM2012.751.SKAT ændrede Skatteministeriet på baggrund af dommen praksis med virkning fra 1. juli 2013. Efter styresignalet er det SKATs praksis, at nedennævnte ydelser momsmæssigt udgør en samlet ydelse, som er momspligtig:

- At en virksomhed på vegne af en kunde træffer selvstændig beslutning vedrørende køb og salg af værdipapirer.
- At virksomheden udfører disse beslutninger i kundens navn og for dennes regning.

Når ydelserne leveres til en investeringsforening, er de dog fortsat momsfrie. Det var Skatteministeriets opfattelse, at EU-domstolen konkret har taget stilling til, om fysiske personer (privatkunder) kan anses for “investeringsforeninger” omfattet af Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g (Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f). Efter dommen kan de ikke anses for investeringsforeninger. Derimod var det Skatteministeriets opfattelse, at dommen for så vidt angår Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra f (Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e) om momsfritagelsen for transaktioner vedrørende værdipapirer er generel, idet dommen hverken i konklusionen eller i begrundelsen lægger vægt på, hvem der er aftager af porteføljeforvaltnings-ydelsen, men alene på ydelsens art (karakteristika).



Sager for Skatterådet

Domstolens dom og SKM2012.751.SKAT gav anledning til, at en række virksomheder ønskede en afklaring af den momsmæssige behandling af deres ydelser i forbindelse med køb og salg af værdipapirer:

- Skatterådet kunne i SKM2013.547.SR ikke bekræfte, at individuel portefølje-forvaltning er momsfri. Det kan ikke medføre et andet resultat, at ydelserne opdeles sådan, at der indgås en kontrakt om indledende rådgivning om investeringsstrategi med et særskilt vederlag, og at der indgås en anden kontrakt – med et særskilt vederlag – om efterfølgende løbende overvågning af investeringerne, optimering af investeringerne gennem kvartalsvise beslutninger om at købe/sælge værdipapirer og gennemførelse af handlerne gennem instrukser til et pengeinstitut eller en anden værdipapirhandler i kundens navn og for dennes regning. Ydelserne kan ikke anses for momsfri forvaltning af investeringsforeninger allerede fordi, at ydelserne leveres til de enkelte investorer.
- Derimod bekræftede Skatterådet i SKM2013.563.SR, at spørgers ydelser i forbindelse med formidling af handel med værdipapirer, sådan som de er beskrevet

af spørger, må anses for en sammensat ydelse, hvor gennemførelsen af handlerne udgør hovedydelsen, og hvor rådgivning om valg af investeringsstrategi ligesom den efterfølgende overvågning af markedet og de dermed forbundne konkrete anbefalinger om køb eller salg udgør biydelser. Ydelserne er derfor momsfrie som forhandling/formidling i forbindelse med værdipapirer. De handelsomkostninger, som spørger opkræver sine investorkunder i forbindelse med disses handler med værdipapirer, er derfor ligeledes momsfrie.

- Ligeså bekræftede Skatterådet i SKM2013.564.SR, at modsat individuel porteføljeadministration så er individuel porteføljerådgivning fortsat momsfri i sin helhed. Individuel porteføljerådgivning adskiller sig fra individuel porteføljeadministration ved, at den finansielle virksomhed ved individuel porteføljeadministration er bemyndiget til selvstændigt til at træffe beslutning om at købe eller sælge værdipapirer i kundens navn og for dennes regning (eller undlade sådanne køb eller salg) uden at indhente instruks fra kunderne. Individuel porteføljerådgivning er derimod en sammensat ydelse, hvor gennemførelsen af handlerne udgør hovedydelsen, og hvor rådgivning om valg af investeringsstrategi ligesom den efterfølgende overvågning af markedet og de dermed forbundne konkrete anbefalinger om køb eller salg udgør biydelser.

Skatterådet fandt således, at der i forbindelse med individuel porteføljeadministration er tale om en enkelt økonomisk ydelse, der består af to sideordnende elementer, som det vil være kunstigt at adskille. Medens Skatterådet fandt, at individuel porteføljerådgivning (i den betydning begrebet anvendes i SKM2013.564.SR) derimod er en sammensat ydelse, hvor gennemførelsen af handlerne udgør hovedydelsen, og hvor rådgivning om valg af investeringsstrategi ligesom den efterfølgende overvågning af markedet og de dermed forbundne konkrete anbefalinger om køb eller salg udgør biydelser.

Forskellene i de faktiske forhold fik betydning for begrundelsen for at anse den individuelle porteføljerådgivning henholdsvis den individuelle porteføljeadministration for en ydelse momsmæssigt. Og de to forskellige begrundelser fik den betydning, at den ene sammensatte ydelse blev momspligtig, medens den anden blev momsfritaget.

Skatterådet har også taget stilling til den situation, hvor virksomheden udfører momspligtig porteføljeforvaltning for sine investorkunder, men samtidig oppebærer momsfrie formidlingsprovisioner fra eksterne kapitalforvaltere, når virksomheden placerer investorkundernes midler hos de eksterne kapitalformidlere:

- I SKM2014.55.SR leverer spørger diskretionær porteføljepleje til danske velhavere, fonde, forsikringsselskaber, pensionsfonde og organisationer. For denne ydelse modtager spørger variable vederlag, der opgøres som en procentdel af den forvaltede formue/afkastet af den forvaltede formue. Vederlaget for diskretionær porteføljepleje anses med virkning fra den 1. juli 2013 for momspligtigt. I vederlaget for porteføljeplejen modregner spørger eventuelle modtagne formidlingsprovisioner fra eksterne kapitalforvaltere, som anses for momsfritagne. Såfremt formidlingsprovisionerne overstiger honoraret for den momspligtige porteføljepleje, udbetales det overskydende beløb til kunden. Herved reduceres den momspligtige fakturering af porteføljeplejen med den momsfrie indtægt fra formidlingsprovisionerne – en fakturering, der ifølge det oplyste kan resultere i, at det fakturerede vederlag reduceres til 0 og i særlige tilfælde bliver negativt.

Skatterådet fandt, at momsgrundlaget for ydelsen bestående af diskretionær porteføljepleje er det aftalte vederlag før reduktion med formidlingsprovisionerne. Der blev herved henset til, at dette må betragtes som vederlaget for den aftalte ydelse – dette uanset, at faktureringen sker efter fradrag af formidlingsprovisionerne.

Regelgrundlaget

Momsloven:

§ 4, stk. 1:

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

§ 13, stk. 1, nr. 11, litra e):

Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

EU-domstolens retsgrundsætninger:

Der er tale om en enkelt ydelse, når et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære ydelser, der er afgiftsmæssigt stillet som hovedydelsen.

(EU-domstolens domme i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), sag C-44/11, Deutsche Bank AG, og andre sager)

En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteydernes hovedydelse på de bedst mulige betingelser.

(EU-domstolens dom i sag C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), og senere domme)

Der er ligeledes tale om én enkelt ydelse i momsmæssig henseende, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt, udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

(EU-domstolens domme i sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, og sag C-44/11, Deutsche Bank AG, og andre sager).

Oversigt over

Skatterådets afgørelser

SKM2008.362.SR

SKM2013.547.SR

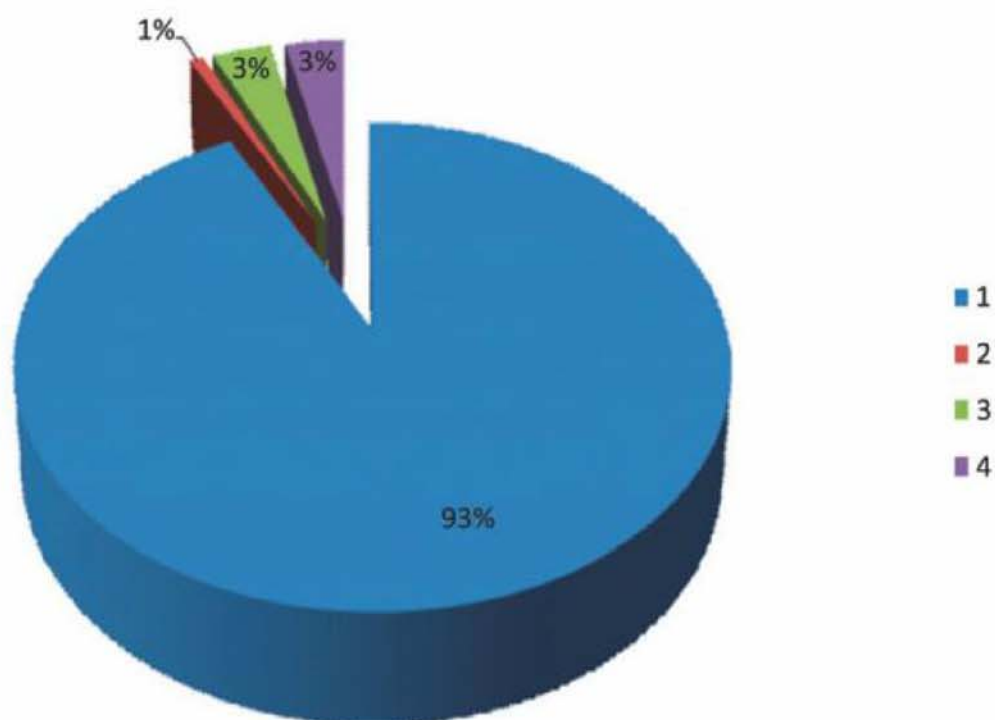
SKM2013.563.SR

SKM2013.564.SR

SKM2014.55.SR

Statistik

Procentvis fordeling af sager afgjort af skatterådet i 2013

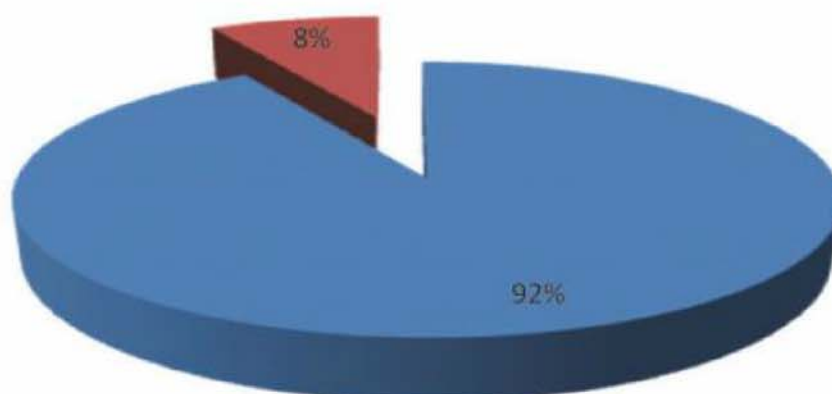


Skatterådet har i 2013 behandlet i alt 364 sager, indenfor nedenstående kategorier:

		2009	2010	2011	2012	2013
1	Bindende svar	312	358	364	291	337
2	Bevillings- og dispensationssager	13	5	7	4	3
3	Regler, satser og anvisninger	11	15	13	13	12
4	Andre sager *	13	11	0	5	12
	I alt	349	389	384	313	364

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

Procentvis fordeling af de 4.100 bindende svar, der er afgivet af Skatterådet (337) og af SKAT (3.763)

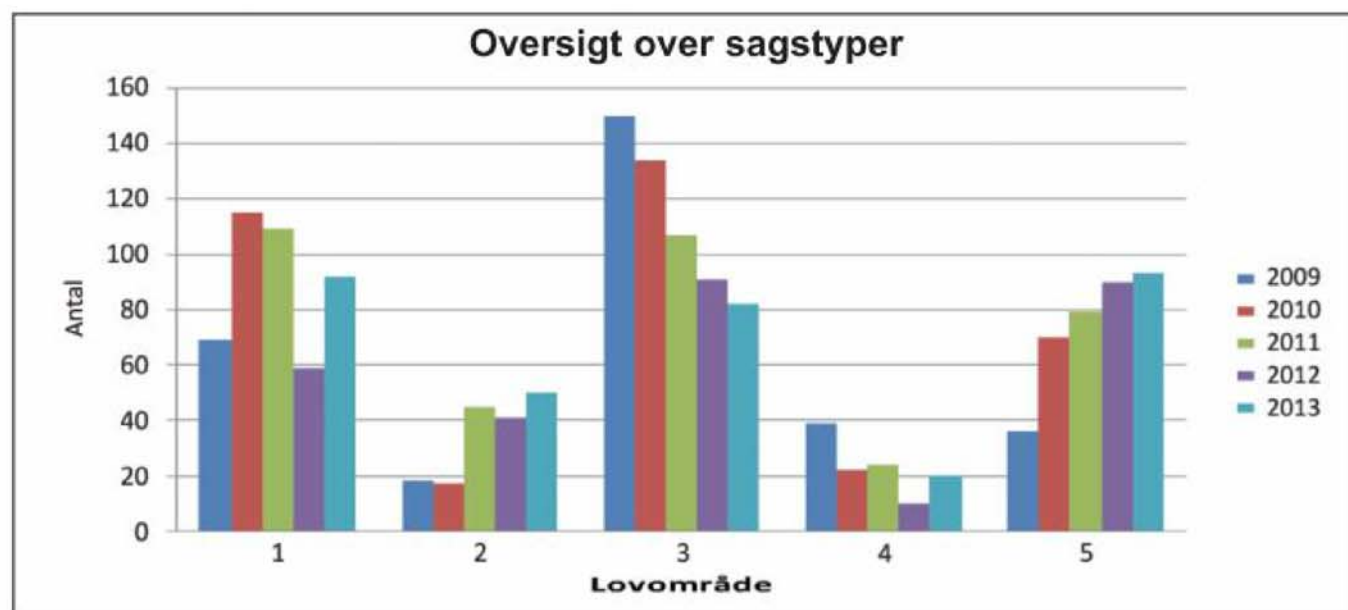


Der er i 2013 afgivet bindende svar i 4.100 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 337 sager, svarende til 8 % af sagerne, og SKAT 3.763 sager, svarende til 92 % af sagerne.

	2009	2010	2011	2012	2013
Sager om bindende svar	4.837	4.515	4.448	4.631	4.100
- Heraf behandlet af Skatterådet	312	358	364	291	337
- Heraf behandlet af SKAT	4.525	4.157	4.084	4.340	3.763

Det ses, at der er sket en mindre stigning fra 2012 til 2013 i den procentvise fordeling mellem bindende svar afgivet af SKAT og bindende svar afgjort af Skatterådet.

Behandlet i %	2009	2010	2011	2012	2013
- af Skatterådet	6	8	8	6	8
- af SKAT	94	92	92	94	92



Ovenstående diagram viser, hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2009-2013.

Eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2013:

	Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1	Personbeskatning og personalegoder	92	F.eks. sager om personalegoder, splitleasing, erstatning, godtgørelse iht forskelsbehandlingsloven, arbejdsudleje, livsforsikringer, pensionsprodukter, skattepligt, bruttolønsordninger, skifte af dødsboer, aktielønsordninger.
2	Erhvervsforhold	50	F.eks. sager om fradrag og afskrivninger vedrørende vedvarende energianlæg, vindmøller og solcelleanlæg, sager vedrørende selvstændige, virksomhedsskatteordningen.
3	Selskabs- og aktionærforhold	82	F.eks. sager om sambeskatning, KGL, fast driftssted, aktionærlån, ABL, opløsning og udlodning, transparente enheder, anpartsombytning, vedtægtsændringer, skattepligtsspørgsmål, grænseoverskridende transaktioner, udbytter og kapitalgevinster.
4	Ejendomsafståelse	20	F.eks. sager om salg, genanbringelse, ekspropriation.
5	Moms, miljøafgifter, energiafgifter motorafgifter og øvrige punktafgifter	93	F.eks. sager om solceller, elafgift, fradrag for energiafgifter, registreringsafgift, lystfartøjsforsikring, skadesforsikring, fast ejendom, grænsehandel, finansielle ydelser, værdipapirer, leveringssted, fradrag, chokoladeafgift.

Afslutningsprocenter

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

Kvartal	2009	2010	2011	2012	2013
Antal sager	312	358	364	291	337
Behandlet indenfor 6 måneder	70 %	70 %	62 %	58 %	67 %
Behandlet indenfor 9 måneder	87 %	83 %	85 %	84 %	85 %
Behandlet indenfor 12 måneder	94 %	93 %	95 %	94 %	95 %

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i:

- 2009 på 180 dage
- 2010 på 181 dage
- 2011 på 178 dage
- 2012 på 179 dage
- 2013 på 170 dage

SKAT vil også i 2014 have fokus på sagsbehandlingstiden for anmodninger om bindende svar der skal behandles af Skatterådet.

Nedenstående tabel viser antallet af bindende svar afgjort af Skatterådet, der i perioden 2005/2006-2013 er påklaget til Landsskatteretten.

	2005/2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Antal sager	335	609	417	312	358	364	219	337
Antal klager	14	26	15	10	19	8	9	13
Klager i %	4,2 %	4,3 %	3,6 %	3,2 %	5,3 %	2,2 %	4,1 %	3,8 %

Nedenstående tabel viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 98 af de i alt 114 sager, der i perioden 2005/2006-2013 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06 - 2013	Kendelse fra Landsskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	114	98	16
%	100 %	86 %	14 %

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de 98 sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i, i perioden 2005/06-2013.

	Antal Landsskatteretskendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal	98	25	4	65	4
%	100 %	26 %	4 %	66 %	4 %

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



ISBN 978-87-7121-794-0 Tryk Rosendahls-Schultz Grafisk
