



SKAT

Skatterådets årsberetning

2014

MAJ 2015

Indhold

5	Forord v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen
22	Skatterådet og bindende svar v/underdirektør Ingeborg Gade
26	Udenlandske trusts
40	Pengetankreglen og formueskattekursen
48	Arbejdsudleje
56	Omvendt betalingspligt for moms på mobiltelefoner, bærbare computere mv.
63	Spildevandsforsyningsselskabers medfinansiering af klimatilpasningsanlæg
76	Statistik

Forord

v/formand for Skatterådet Hanne Søgaard Hansen

I denne årsberetning fokuserer formandens artikel på nogle enkeltelementer i behandlingen af anmodningen om bindende svar, som både involverer sekretariatet og Skatterådet.

De tre enkeltelementer, som formanden fokuserer på, er formulering af spørgsmålene i anmodningen om bindende svar, det personlige fremmøde for Skatterådet og afvisning af en anmodning om bindende svar.

Indledning

Bindende svar spiller en betydelig rolle i praksis. Dels giver et bindende svar den enkelte skattepligtige gennemsigtighed om de skattemæssige virkninger af gennemførte eller påtænkte dispositioner og styrker derved retssikkerheden. Dels har Skatterådets behandling af de principielle anmodninger om bindende svar betydning for skatteadministrationen og for fortolkningen af især ny lovgivning.

I denne årsberetning vil jeg fokusere på nogle af enkeltelementerne i behandlingen af anmodningen om bindende svar, som i høj grad både involverer sekretariatet og Skatterådet.

De tre enkeltelementer, jeg vil fokusere på, er formulering af spørgsmålene i anmodningen om bindende svar, det personlige fremmøde for Skatterådet og afvisning af en anmodning om bindende svar.

Formuleringen af spørgsmålene

Skatteforvaltningsloven indeholder kun ganske få formkrav til en anmodning om bindende svar. Det følger dog af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1, at en anmodning om bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Vurderes det, at et spørgsmål ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan SKAT henholdsvis Skatterådet anmode om at få tilsendt yderligere oplysninger eller dokumentation.

I og med at ordningen om bindende svar er baseret på en struktur, hvor en skatteyder kan stille spørgsmål, som told- og skatteforvaltningen skal give et bindende svar på, må spørgsmålene nødvendigvis være formuleret på en sådan måde, at forvaltningen kan svare ja eller nej på de stillede spørgsmål.

Heri ligger blandt andet, at spørgsmålene skal indeholde tilstrækkelige konkrete og præcise oplysninger om den påtænkte eller gennemførte disposition til, at det er muligt at foretage en skatteretlig vurdering af dispositionen. Det har således ikke været meningen med ordningen om bindende svar, at svaret skal have responderende karakter.

Det fremgår således af skatteforvaltningslovens § 21, at bindende svar gives vedrørende en "disposition". Dette må forstås således, at bindende svar kun gives vedrørende en bestemt disposition og ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller forskellige måder at gennemføre en given disposition på.

Det vil afhænge af en konkret vurdering, hvilke oplysninger der er nødvendige for, at der kan gives et bindende svar, ligesom det er en konkret vurdering, om et spørgsmål er formuleret tilstrækkeligt præcist til, at der kan gives et bindende svar.

Konkrete og klare spørgsmål

Spørgsmålene i en anmodning om bindende svar skal som ovenfor nævnt være konkrete og klart formuleret, f.eks. om en bestemt disposition er skattepligtig eller ikke, ligesom anmodningen skal vedrøre en bestemt disposition.

Formuleringen af spørgsmålene i en anmodning om bindende svar kan være vanskelig. Både SKAT og Skatterådet modtager da også anmodninger om bindende svar, hvor spørgsmålene og anmodningen om bindende svar ikke opfylder disse krav.

Når der modtages en sådan anmodning om bindende svar, og anmodningen vedrører en påtænkt disposition, er udgangspunktet, at der sker afvisning af anmodningen.

Baggrunden for at afvise anmodningen, når der er tale om en påtænkt disposition, er, at faktum i sagen udgøres af spørgers beskrivelse. Spørger har således fuld rådighed over faktum. Det er ikke muligt for sekretariatet objektivt og uafhængigt af spørgerens beskrivelse af dispositionen at dokumentere sagens ”faktum”. Det er derfor nødvendigt, at spørger fra starten beskriver den påtænkte disposition så detaljeret, at det på baggrund heraf er muligt at foretage en skatteretlig vurdering af dispositionen. I modsat fald kan det være muligt for spørger under sagens behandling – og i lyset af de oplysninger og dokumenter, som sekretariatet måtte efterspørge – at ændre/tilpasse den planlagte disposition sådan, at der opnås et positivt svar på de stillede spørgsmål. Det har imidlertid ikke været meningen med ordningen om bindende svar, og derfor vil den naturlige reaktion i en sådan situation være afvisning.

I visse tilfælde, f.eks. hvis spørger ikke er repræsenteret af en professionel rådgiver, eller hvis de manglende oplysninger ikke har afgørende betydning for beskrivelsen af selve dispositionen, tager sekretariatet dog kontakt til spørger med henblik på at indhente yderligere oplysninger.

Er der tale om en gennemført disposition, stiller det sig anderledes. Her er det muligt objektivt at konstatere og dokumentere faktum i sagen. I denne situation vil sekretariatet derfor altid anmode spørger om at indsende yderligere oplysninger.

Både når det vedrører påtænkte og gennemførte dispositioner, kan sekretariatet kontakte spørger med henblik på at drøfte en omformulering af spørgsmålene. I nogle tilfælde medfører dialogen med spørger, at der stilles nogle andre spørgsmål end oprindeligt, fordi spørger nu bliver helt skarp på, hvad der skal spørges om.

Når sekretariatet tager kontakt til en spørger om spørgsmålene, kan det også føre til, at et spørgsmål opdeles i to spørgsmål, fordi der ikke kunne svares ja eller nej til det oprindelige spørgsmål. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis et spørgsmål er formuleret sådan, at det reelt indeholder flere spørgsmål, hvor der kan svares ja til det ene og nej til det andet.

Det er dog sekretariatets erfaring, at i mange tilfælde er et uklart formuleret spørgsmål et symptom på, at spørgeren endnu ikke har de faktiske omstændigheder i en disposition på plads. I en sådan situation bør spørger vente med at anmode om et bindende svar, til dispositionen er gennemtænkt og analyseret, således at der kan stilles et klart og konkret spørgsmål om den skattemæssige virkning af dispositionen.

Yderligere spørgsmål

Dialogen med SKAT og høringen kan medføre, at der viser sig et behov for at stille et eller flere yderligere spørgsmål.

Der er ikke under sagsbehandlingen adgang til ubegrænset at stille yderligere spørgsmål. Det er en konkret vurdering, hvornår yderligere spørgsmål kan accepteres, eller hvornår sekretariatet vil henvise spørger til at indgive en ny anmodning. Som rettesnor kan man sige, at nye spørgsmål skal have en naturlig forbindelse med de oprindelige spørgsmål, og svarene skal kunne baseres på samme faktum, som er præsenteret i anmodningen. De nye spørgsmål må endvidere ikke få karakter af skatterådgivning. Som et eksempel på et "tilladeligt" nyt spørgsmål kan nævnes, at sekretariatet i sit høringsudkast har indstillet nej til afskrivning efter afskrivningsloven, fordi virksomheden er anset for ikke-erhvervsmæssig. Det vil herefter være naturligt at stille et nyt spørgsmål om, hvorvidt der i stedet kan afskrives efter statsskattelovens nettoindkomstprincip.

Lad dog være med at "tænke taktisk" og gemme nogle alternative spørgsmål, til SKAT fremsender sit høringsudkast med indstillinger. Sekretariatet ved godt, at man beder om et bindende svar, fordi man ønsker sikkerhed. Man kan derfor udmærket få ja til sit primære spørgsmål, selv om man i anmodningen stiller yderligere spørgsmål for det tilfælde, at sekretariatet indstiller nej til det primære spørgsmål. Det er der masser af eksempler på. De yderligere spørgsmål bortfalder blot, når det primære spørgsmål kan besvares positivt.

Det personlige fremmøde for Skatterådet

Forretningsordenen for Skatterådet

Det fremgår af § 6 i forretningsordenen for Skatterådet, at en part skal underrettes om, at vedkommende har ret til at udtale sig skiftligt eller mundtligt overfor

Rådets sekretariat i forbindelse med sagens behandling, og at vedkommende kan anmode om lejlighed til at fremkomme med sine kommentarer overfor Rådet.

Parten underrettes om disse muligheder dels i forbindelse med, at parten modtager underretning om, at en anmodning om bindende svar er visiteret til behandling i Skatterådet, dels i forbindelse med, at sagsfremstillingen sendes i skiftlig høring hos parten.

Partens anmodning om lejlighed til en mundtlig udtalelse enten over for sekretariatet eller over for Rådet skal foreligge inden en frist på ikke mindre end 15 dage, det vil sige senest samtidigt med, at parten skal afgive sit skiftlige høringssvar.

Det fremgår af § 8 i forretningsordenen for Skatterådet, at formanden for Rådet kan tillade, at en part får adgang til at forelægge sagen for Skatterådet. Hvis formanden finder, at der ikke bør gives tilladelse, skal dette spørgsmål forelægges for Rådet.

Tilladelse til personligt fremmøde for Skatterådet

Det er sekretariatet, der modtager en parts anmodning om personligt fremmøde for Skatterådet.

Af hensyn til en smidig planlægning og forberedelse af Skatterådets møder har der udviklet sig den praksis, at det er sekretariatet, der giver tilladelse til personligt fremmøde i de sager, hvor sagsfremstillingen indeholder en hel eller delvis negativ indstilling.

Hvis der i en sag med en positiv indstilling anmodes om personligt fremmøde, er praksis normalt den, at sekretariatet afslår anmodningen om personligt fremmøde, og at formanden for Skatterådet orienteres herom. Der kan dog gøre sig helt særlige grunde gældende for ønsket om et personligt fremmøde i sådanne sager, f.eks. hvis spørger er uenig i begrundelsen for indstillingen. I sådanne særlige tilfælde er ønsket om personligt fremmøde i praksis imødekommet.

Det forekommer i nogle ganske få sager, at en part anmoder om yderligere et personligt fremmøde for Skatterådet. Dette kan opstå i de tilfælde, hvor Skatterådet

efter et personligt fremmøde ikke træffer afgørelse i sagen, men udsætter denne til et kommende møde, f.eks. med henblik på at SKAT indhenter yderligere oplysninger, eller udarbejder et generelt notat om en problemstilling, der er relevant for sagen.

I et sådant tilfælde er det formanden, der træffer afgørelse om, hvorvidt den pågældende part får adgang til yderligere et fremmøde. Til brug for formandens afgørelse herom anmodes parten om nærmere at begrunde behovet for fremmøde nr. 2. Som udgangspunkt afslås anmodning om fremmøde nr. 2, medmindre spørger kan begrunde, at der foreligger væsentlige nye oplysninger eller argumenter, som spørger ikke ved fremmøde nr. 1 har haft mulighed for at kommentere på.

Meddelelse om personligt fremmøde

Når en part har fået adgang til personligt fremmøde for Skatterådet, modtager parten nedenstående meddelelse fra sekretariatet:

Personligt fremmøde

Du har anmodet om personligt fremmøde for Skatterådet i forbindelse med Skatterådets behandling af din anmodning om bindende svar.

Der er afsat tid til dit personlige fremmøde for Skatterådet tirsdag d. kl. 10. Du bedes meddele hvor mange I møder samt jeres navne til sagsbehandleren senest d.

Mødested

Skatterådet holder sine møder i SKAT, "Glassalen", Østbanegade 123, 2100 København Ø.

Skatterådets medlemmer

Skatterådet består af i alt 19 medlemmer.

Desuden deltager repræsentanter fra SKAT, herunder de kontorchefer og sagsbehandlere, der forelægger de enkelte sager. De har ikke stemmeret.

Hvor skal du møde

Du skal henvende dig i receptionen i Østbanegade 123, 2100 København Ø, forud for det aftalte mødetidspunkt.

Du må påregne en mindre ventetid. Der vil være et opholdsområde, hvor du kan opholde dig.

Nærmere om det personlige fremmøde

Hvor lang tid har du til rådighed?

Der er afsat 15 minutter til din mundtlige redegørelse og medlemmernes eventuelle spørgsmål. Denne tidsramme bedes du overholde.

Kender Skatterådet din sag

Du har inden mødet modtaget den indstilling om sagens afgørelse som SKAT har udarbejdet til Skatterådet. Indstilling med dine eventuelle bemærkninger har Skatterådets medlemmer fået tilsendt ca. 14 dage før mødet. Du kan derfor gå ud fra at medlemmerne kender din sag.

Dit mundtlige indlæg

Da din sag allerede er beskrevet i SKATs indstilling til Skatterådet, kan du i dit mundtlige indlæg koncentrere dig om de punkter i sagsfremstillingen og indstillingen, som du er uenig i, eller som du i øvrigt mener skal kommenteres.

Der vil ikke under det personlige møde være adgang til at vise power points eller at fremvise de varer, produkter, tekniske indretning mv. som anmodningen om bindende svar vedrører.

SKAT præsenterer ikke din sag for Skatterådet i forbindelse med dit personlige fremmøde. Du skal derfor være forberedt på, at du straks du kommer ind i salen, vil blive bedt om, at komme med dine bemærkninger og kommentarer til sagen.

Skatterådets medlemmer kan stille dig spørgsmål vedrørende såvel dispositionens indhold som spørgsmål af mere afgifts- og skatteretlig karakter. Du kan ikke under det personlige fremmøde diskutere sagen med Skatterådet, eller foretage en mundtlig forhandling af sagen.

Vil du under dit personlige fremmøde komme med nye synspunkter eller afgørelser bedes disse fremsendt til SKAT på forhånd og i så god tid som muligt.

Du er endvidere velkommen til at fremsende dit eventuelle talepapir til sagsbehandleren forud for mødet, ligesom du er velkommen til at aflevere dit talepapir til os efter dit møde.

Afgørelse

Skatterådet træffer ikke afgørelse i sagen mens du er til stede, ligesom du heller ikke vil få oplyst om Skatterådet vil følge SKATs indstilling.

Når du har forladt mødet, vil Skatterådet drøfte sagen og herefter træffe afgørelse. Du vil modtage besked om Skatterådets afgørelse fra SKAT. Dette sker senest 1 uge efter skatterådsmødet.

Afslutning

Du er velkommen til at kontakte mig, hvis du har spørgsmål også hvis der under din forberedelse af mødet opstår tvivlsspørgsmål. Husk at oplyse journalnummer.

Gennemførelse af det personlige fremmøde

Der er afsat 15 minutter til en parts personlige fremmøde for Skatterådet. Inden for denne tidsramme skal parten komme med sine mundtlige kommentarer og besvare eventuelle spørgsmål fra Skatterådet.

Der er sædvanligvis plads til 3 – 4 personlige fremmøder på et møde i Skatterådet. Der er således ca. 40 personlige fremmøder for Skatterådet om året.

I langt de fleste af de personlige fremmøder møder parten sammen med en rådgiver, og det er rådgiveren, der kommer med de mundtlige bemærkninger for Skatterådet.

Efter at have overværet en lang række personlige fremmøder har jeg sammen med sekretariatet samlet en række råd vedrørende ”det gode personlige fremmøde”.

De gode råd følger her:

- Hvem henvender jeg mig til
Medlemmerne af Skatterådet har for de flestes vedkommende været medlem af Skatterådet i flere år. Selv om de er lægmænd på skatteområdet, er de således vant til at behandle og tage stilling i komplicerede skatte- og afgiftssager. De har endvidere stor indsigt i virksomhedernes vilkår, økonomi og samfundsforhold.

Medlemmerne er vant til at tilegne sig store mængder af informationer. Man kan derfor roligt gå ud fra, at de er hurtige til at forstå en parts pointer. Derfor er der god grund til at fatte sig i korthed.

- Præsenter sagen ”enkelt”

Skatterådet har ca. 14 dage før mødet fået fremsendt en sagsfremstilling med den indstilling om sagens afgørelse, som SKAT har udarbejdet. I sagsfremstillingen indgår partens eventuelle bemærkninger. Skatterådet kender således sagen. Lad derfor være med at genfortælle den i alle detaljer.

Det personlige fremmøde er partens mulighed for at sikre, at Skatterådet har overblik over sagens faktum og tvistpunkter. Begynd med at præsentere sagens ”kerne”, hvad er det, som Skatterådet skal tage stilling til. Skær direkte ”ind til benet”. Der er ingen grund til at gennemgå punkter, der er enighed med SKAT om, og som derfor ikke er bestridte.

Når ”sagens kerne” med det relevante faktum kort er præsenteret, kan de centrale argumenter uddybes. Oplys, hvad Skatterådet især skal lægge mærke til.

Lad være med at ”procedere” sagen, herunder lange opremsninger af paragraffer eller præmisser i domme og andre afgørelser. Selv om man gerne vil have alle detaljerne med, så vær opmærksom på, at vigtige pointer risikerer at drukne i alle detaljerne. Det er meget nemmere både at lytte og modtage, hvis tingene bliver sagt ligeud med korte sætninger og i et forståeligt sprog.

- ”Nedgør” ikke SKATs sagsbehandling

Undgå at gå i rette med SKAT om faktum. Det er parten, der har rådigheden over beskrivelsen af faktum, uanset om anmodningen om bindende svar vedrører en påtænkt eller en gennemført disposition. Sørg derfor for, at faktum er klart og præcist beskrevet i anmodningen om bindende svar, og allersenest er på plads i forbindelse med partens høringssvar. Der bør derfor ikke være usikkerhed om faktum, når sagen forelægges for Skatterådet på det personlige fremmøde.

Lad være med at kritisere SKATs sagsbehandling, herunder den konkrete sagsbehandler. Eventuel kritik af SKATs sagsbehandling skal rettes til SKAT og ikke til Skatterådet under det personlige fremmøde.

- Overhold den afsatte tid

Skatterådet har en stor dagsorden, og mødet skal afvikles inden for den fastsatte tid. Det er derfor vigtigt, at talestrømmen ikke tager magten og fortsætter ud over det afsatte kvarter. Selv komplicerede skattesager kan forelægges på et kvarter. Brug ikke tiden på at lade klienten holde lange lovprisningstaler om sin virksomhed, men giv tiden til de gode argumenter. Undgå at tale dobbelt så hurtigt for at få dobbelt så mange informationer ud. Det drukner bare i mængden.

- Vær forberedt på spørgsmål fra Skatterådet

Skatterådet har mulighed for at stille spørgsmål i forbindelse med det personlige fremmøde. Der vil ofte være tale om opklarende spørgsmål vedrørende faktum eller vedrørende et argument, der er gjort gældende.

Spørgsmål fra Skatterådet er ikke en invitation til en forhandling om sagen. Der skal derfor svares præcist og kortfattet på spørgsmålene.

Skatterådets behandling af sagen

Efter det personlige fremmøde drøfter Skatterådet sagen. Rådet kan enten træffe en afgørelse, eller sagen kan udsættes med henblik på, at sekretariatet yderligere belyser sagen. Hvis der er uenighed i Rådet, kan der stemmes om afgørelsen, som dog naturligvis skal træffes inden for lovens juridiske rammer. Afstemningen er hemmelig, og der kan ikke afgives dissens, men afstemningsresultatet vil fremgå af Rådets protokol.

Hvis Rådet imødekommer Spørgers synspunkter enten på baggrund af det personlige fremmøde eller i sager, hvor der ikke er personligt fremmøde, på baggrund af spørgers argumenter i anmodning og høringssvar, kan Rådet ikke pålægge SKAT at ændre indstillingen. I stedet vil både begrundelse og svar fremgå som Skatterådets begrundelse og svar. Sekretariatet udarbejder et forslag til Skatterådets begrundelse ud fra de drøftelser, der har været om sagen i Rådet. Formanden

godkender sekretariatets forslag på vegne af Skatterådet. Herefter kan det bindende svar sendes til parten, og sagen kan normalt offentliggøres.

Afvisning af anmodning om bindende svar

Skatterådet har gennem de seneste to år i stigende omfang afvist en anmodning om bindende svar.

Oversigt over antallet af afviste sager i perioden 2009 - 2014

2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	0	1	8	7

Der er flere årsager til dette.

For det første har Landsskatteretten i et par påklagede sager truffet afgørelse om afvisning af anmodningen om bindende svar, selv om Skatterådet havde besvaret spørgsmålene i anmodningen om bindende svar. Landsskatterettens afgørelser har naturligvis øget både SKATs og Skatterådets fokus på afvisningsreglerne i skatteforvaltningslovens kapitel 8 om bindende svar.

For det andet kan der konstateres en stigning i antallet af anmodninger om bindende svar, hvor der stilles spørgsmål om f.eks. alternative dispositioner, eller hvor spørgsmålene er af teoretisk karakter.

Skatteforvaltningslovens bestemmelser om afvisning

Efter skatteforvaltningslovens § 24 kan der ske afvisning af en anmodning om bindende svar. Om bestemmelsens nærmere indhold er der i forarbejderne til skatteforvaltningslovens blandt andet anført følgende:

”Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har – eller bør have – et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for rets-anvendelsen ved spørgsmålets besvarelse.

Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om, at belyse spørgsmålet nærmere, herunder at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.

Efter stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar.

Ved administrationen af reglerne om bindende svar må det indgå, at der er spørgsmål, der ikke egner sig for den forenkede og borgerstyrede sagsbehandling, der ligger i ordningen med bindende svar. Det vil derfor ske, at en anmodning om bindende svar må afvises med henvisning til, at det pågældende spørgsmål har en sådan karakter, at det enten ikke kan besvares med den hast, som spørgeren ønsker, eller at det ikke kan besvares løsrevet fra andre skattemæssige forhold vedrørende den pågældende. Et bindende svar binder jo skattemyndighederne i op til 5 år.

Afvisning kan også komme på tale, eksempelvis hvis der pågår en kontrol eller revision af en skattepligtig, der omfatter den eller de dispositioner, der er stillet spørgsmål om. Der kan også være tale om, at anmodningen om et bindende svar har en sådan karakter, at told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, finder, at der bør foretages kontrol i virksomheden af dispositionen, f.eks. fordi virksomheden aldrig har været registreret i forhold til aktiviteten.

Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter.”

Landsskatterettens praksis

Landsskatteretten har som ovenfor nævnt i et par tilfælde i forbindelse med klagebehandlingen af et bindende svar, afgivet af Skatterådet, truffet afgørelse om, at der skulle ske hel eller delvis afvisning af spørgsmålene i anmodningen om bindende svar:

- I SKM2014.715.LSR ændrede Landsskatteretten Skatterådets bindende svar til “afvises”, idet spørgsmålene ikke kunne anses at vedrøre en konkret disposition, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1. Landsskatteretten udtalte blandt andet, at skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, som udgangspunkt giver mulighed for at opnå bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage. På det foreliggende fandt retten, at der ikke var et tilstrækkeligt sikkert, klart og utvetydigt grundlag for at besvare to af de stillede spørgsmål. Sagen angik spørgsmål, om der skulle beregnes moms ved salg af busser. Sagens oplysninger indeholdt en generel beskrivelse af kørselskontrakter og udbudsbetingelser, men ikke en nærmere beskrivelse af en konkret disposition i form af en overdragelse til en ny busoperatør. Det var alene oplyst, at busoperatøren havde en ret, men ikke en pligt til at overdrage busser til den nye busoperatør, og at disse busser skulle overdrages til den nye operatør. Det var f.eks. ikke oplyst, hvor mange af de anvendte busser, der skulle overdrages, eller hvorledes de skulle anvendes af den nye busoperatør. Retten fandt, at det ikke på forhånd kunne udelukkes at have betydning for besvarelsen. Som følge heraf kunne spørgsmålene ikke anses for at vedrøre en konkret disposition, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1. Skatterådets svar ændredes derfor til “Afvises”.
- I SKM2011.641.LSR, fandt et flertal af Landsskatterettens retsmedlemmer, at ”det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at en besvarelse heraf ikke vil indebære en skattemæssig stillingtagen til en konkret påtænkt disposition. Spørgsmålet er tværtimod formuleret på en sådan måde, at det alene kan besvares med en egentlig teoretisk redegørelse af responsumlignende karakter jf. bl.a. formuleringen “efter hvilke principper”, ligesom beskrivelsen af dispositionen hverken er præcis eller fyldestgørende. Der er således alene fastsat et omtrentligt tidspunkt for dispositionen, og der er for Skatterådet ikke fremlagt kontraktsudkast e.l.”

Skatterådets afvisningspraksis

Skatterådet har blandt andet afvist anmodninger om bindende svar i følgende tilfælde:

Afvisning som følge af utilstrækkelige oplysninger

- SKM2014.429.SR: Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om spørgers datter 1 A/S vil have fradrag for udgiften til de gavekort, der gives til et nystiftet selskab, som en reklameudgift, da der på daværende tidspunkt ikke var tilstrækkelige oplysninger om størrelsen af udgiften til gavekort og reklamens værdi for spørger. Spørgsmålet kunne derfor ikke besvares med den fornødne sikkerhed.
- SKM2013.345.SR: På grund af manglende oplysninger afviste Skatterådet at svare på, om der skulle betales moms ved udlejning af lejligheder, der påtænkes indrettet i spørgernes husbåd.
- SKM2013.213.SR: Skatterådet afviste at besvare spørgsmål om, hvorvidt en splitleasing ordning, som beskrevet i anmodningen, kunne administreres internt i B A/S i stedet for af C A/S, da der under sagens behandling var opstået uklarheder om sagens faktiske omstændigheder. Som konsekvens heraf blev repræsentanten den 3. december 2012 anmodet om at fremlægge de grundlæggende faktuelle oplysninger vedr. B ApS, herunder de selskabsretlige relationer til B A/S. Repræsentanten blev dernæst anmodet om at oplyse, hvilke funktioner hos B ApS (og eventuelt hos B A/S) der blev varetaget af de to medarbejdere, der benyttede sig af de leasede biler, samt oplyse, hvorvidt de to pågældende medarbejdere havde anparter i B ApS, aktier i B A/S eller andre økonomiske interesser i de to selskaber. Idet det måtte konstateres, at repræsentanten hverken reagerede på brev af 3. december 2012 eller et rykkebrev af 7. januar 2013, kunne Skatterådet ikke forholde sig til spørgsmålets materielle indhold, da de faktiske omstændigheder ikke ansås for at være oplyst tilstrækkeligt.

Afvisning som følge af spørgsmål om alternative dispositioner

- SKM2014.248.SR: Skatterådet afviste at besvare de stillede spørgsmål. Spørger ønskede en række alternative muligheder besvaret, så en besvarelse ville være at ligestille med rådgivning. Skatterådet fandt derfor, at de stillede spørgsmål ikke faldt indenfor rammerne af bindende-svar-instituttet.

Afvisning som følge af spørgsmål af teoretisk karakter

- SKM2008.692.SR: Skatterådet afviste at tage stilling til, hvorvidt skattefriheden af en spaltning bortfaldt for det indskydende selskab eller alle selskabsdeltagere, såfremt en af de fysiske selskabsdeltagere fraflyttede Danmark og modtog udbytte, som overstiger udbyttebegrænsningen i fusionsskattelovens § 15 b, stk. 8, og som ikke kan undergives beskatning her i landet. Årsagen til afvisningen var, at rådgiver havde oplyst, at spørgsmålet alene var hypotetisk.

Afvisning som følge af usikre omstændigheder i øvrigt

- SKM2014.494.SR: Skatterådet afviste at svare på, om en planlagt overdragelse af anparter i et kommanditselskab til komplementaren, et anpartsselskab, som kommanditisterne ejede, kunne tillægges skatteretlig virkning. Spørgsmålet kunne ikke besvares med tilstrækkelig sikkerhed, og det var ikke tilstrækkeligt klart, hvilken disposition spørgsmålet angik.
- SKM2014.451.SR: Skatterådet afviste at besvare anmodningen om bindende svar, idet anmodningen ikke kunne besvares med fornøden sikkerhed, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2. Der skulle ved besvarelsen foretages en konkret vurdering af forholdet mellem hvervgiver og hvervtager. I spørgsmålet var der spurgt til forholdene for et ukendt antal læger og psykologer. Oplysninger om, hvor meget den enkelte læge/psykolog arbejdede, eller hvor meget den enkelte tjente ved hvervet, kunne således ikke indgå i vurderingen. Man kunne heller ikke få oplyst, om den enkelte var tilknyttet andre hvervgivere, eller i hvilken periode den enkelte var tilknyttet spørger. Det fremgik således heller ikke, hvilke og hvor store udgifter den enkelte ville have i forbindelse med udførelse af hvervet. Det var således ikke muligt at vurdere karakteren af disse udgifter, og om de væsentligt ville overstige, hvad der er normalt i et lønmodtagerforhold. Det var heller ikke muligt at foretage en konkret vurdering af forholdet mellem den enkelte hvervtager og hvervgiver. Det forhold, at de tilknyttede læger/psykologer alle ville være omfattet af den samme kontrakt, kunne ikke føre til et andet resultat.

Afvisning som følge af at der anmodes om tilladelse

- SKM2014.512.SR: Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om, hvorvidt A skulle momsregistreres i Danmark, jf. momslovens §§ 14 og 47, da der var tale om et spørgsmål om registrering (bevillingsforhold).

-
-
- SKM2013.244.SR: Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet, om Fonden kunne godkendes efter ligningslovens § 8 A, idet der er tale om en bevilling, hvilket der ikke kan gives bindende svar på, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, 2. pkt. Skatterådet afviste endvidere at besvare spørgsmålet, om Fonden kunne opnå en dispensation efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 8, idet der var tale om en dispensation, hvilket der ikke kan gives bindende svar på, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, 2. pkt.

Afvisning som følge af manglende kompetence

- SKM2014.291.SR: Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål, da SKAT ikke har kompetencen til at træffe afgørelse vedrørende boafgift og værdiansættelse i forbindelse hermed.

Afvisning som følge af klagebehandling af samme spørgsmål

- SKM2014.766.SR: Skatterådet afviste at besvare spørgsmålet om, hvorvidt spørger skulle afregne moms af det depositum, som spørger påtænkte at opkræve i forbindelse med indgåelsen af aftaler om sponsorkontrakter og sæsonkort. Anmodningen vedrørte samme (løbende) transaktion, som SKAT allerede havde truffet afgørelse i forhold til for så vidt angik tidligere perioder. Denne afgørelse er påklaget til Landsskatteretten.

Afvisning fordi spørgsmålet vedrører faktisk forvaltningsvirksomhed

- SKM2013.474.SR Skatterådet kunne ikke besvare spørgsmål vedrørende indberetning af foretagne donationer. Spørger var en forening, hvis formål var via aftaler med internetbutikker at skaffe penge til sociale aktiviteter i institutioner.
- SKM2012.259.SR: Skatterådet bekræftede, at medarbejderne hos spørger skulle beskattes af arbejdsgivers kontante betaling til dækning af i øvrigt private udgifter til beklædning. Skatterådet afviste et spørgsmål om indberetning, da indberetning falder udenfor det område, hvorom der afgives bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 21, men SKAT giver dog en vejledende udtalelse herom.

Hanne Søgaard Hansen



Skatterådet og bindende svar

v/underdirektør Ingeborg Gade

Ingeborg Gade er tiltrådt som underdirektør for SKATs juridiske afdeling, pr. 1. december 2014. Hun har det overordnede ansvar for sekretariatsbistanden til Skatterådet.

I artiklen interviewes Ingeborg Gade om sekretariatsbistanden til Skatterådet og hendes holdning til den stigende tendens til at spørgere trækker anmodningen om bindende svar, når de får SKATs indstilling til Skatterådet i høring.



Ingeborg Gade

Ingeborg er uddannet som jurist, og er Master of Public Governance. Hun har endvidere en advokatbestalling (pt. deponeret).

Ingeborg er medforfatter på bogen: Det politimæssige og strafferetlige samarbejde i Den Europæiske Union.

Ingeborg har tidligere beskæftiget sig med følgende:

1996 - 1998 Ekspeditionssekretær i juridisk afdeling, Codan forsikring, liv og pension

1998 - 2006 Fuldmægtig i Justitsministeriets departement

2006 - 2007 Rigsadvokatassessor hos Rigsadvokaten

2007 - 2014 Vicesstatsadvokat hos Rigsadvokaten

Som øverste ansvarlige for sekretariatsbetjeningen af Skatterådet har redaktionen mødt underdirektør Ingeborg Gade til en snak om hendes krav og forventninger til sekretariatsbetjeningen af Skatterådet.

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

Ingeborg Gade: Sekretariatsbetjeningen af Skatterådet er i dag præget af høj faglig kvalitet, grundighed og overblik. Det skal den også være fremadrettet, og så skal vi være gode til at skrive vores indstillinger i et klart og forståeligt sprog. Der skal også være høj kvalitet i forhold til betjeningen af Skatterådets formand og Skatterådets medlemmer. Medarbejderne skal på en tilfredsstillende måde kunne forelægge en sag for Skatterådets medlemmer og besvare medlemmernes spørgsmål til sagen.

Ingeborg Gade peger også på, at det er vigtigt for hende, at der er en god dialog med den spørger, der har fremsat anmodningen om bindende svar og en eventuel rådgiver: På samme måde som det kræves, at medarbejderne har et godt samarbejde med Skatterådets formand og medlemmerne af Skatterådet, så skal medarbejderne også have et godt samarbejde med spørger og dennes eventuelle rådgiver. Dialogen med spørger og rådgiver skal være præget af åbenhed, troværdighed, respekt og fleksibilitet. Spørger og rådgiver har, hvilket er helt rimeligt efter min mening, en forventning om, at medarbejderen leverer en god service i forbindelse med dialogen. Denne gode service skal leveres, også fordi medarbejderne jo repræsenterer Skatterådet.

Samtidig med høj kvalitet og en god løbende dialog med spørger har jeg også en forventning om en høj produktivitet, fortsætter Ingeborg Gade. Jeg synes, det er vigtigt at sætte sig nogle mål. Hvis vi skal blive bedre og mere effektive, skal vi tale højt om, hvor vi skal hen, og hvilke mål vi skal nå på vejen. Og i den forbin-

delse er det vigtigt, at vi ved, hvordan det går med at nå målene, så vi løbende kan justere, hvis ikke det går, som vi har planlagt. I SKAT arbejder vi med målsættende ledelse, som skal hjælpe os med at have overblik og give os et fælles grundlag at tale og agere ud fra. I løbet af foråret 2015 vil vi i Jura overføre disse principper til behandlingen af skatterådssagerne. Vi vil således fastsætte ikke blot mål for, hvornår en sag skal forelægges for Skatterådet, men også hvornår en færdig indstilling skal sendes i høring hos spørger. Endvidere vil vi ved hjælp af måltavler sikre fremdriften i behandlingen af skatterådssagerne og sikre, at der bliver grebet ind, hvis sagsbehandlingen i en sag begynder at trække ud.

Tilbagekaldelse af anmodning om bindende svar

Anmodninger om bindende svar tilbagekaldt af spørger

2014	60 sager	heraf 32 efter at sagsfremstilling er sendt i høring
2015 1. kvartal	22 sager	heraf 10 efter at sagsfremstilling er sendt i høring

Redaktionen: Der bliver ca. visiteret 350 – 400 sager om bindende svar til behandling i Skatterådet om året. Skatterådet får forelagt og behandler ca. 300 - 325 sager om året. De resterende anmodninger om bindende svar tilbagekaldes af spørger, efter sagsbehandlingen er gået i gang, og i ca. 50 procent af sagerne efter at spørger har fået udkast til sagsfremstillingen i høring. Hvad er din reaktion på dette?

Ingeborg Gade: Der kan naturligvis være mange og gode grunde til, at en spørger tilbagekalder en anmodning om bindende svar. Dette kan for eksempel være en følge af den dialog, der er mellem sekretariatet og spørger, hvor spørger bliver gjort opmærksom på, at anmodningen om bindende svar ikke er tilstrækkeligt oplyst, eller den påtænkte disposition ikke er tilstrækkeligt fastlagt.

Men det er et problem, at så stor en procentdel af sagerne tilbagekaldes af spørger, efter at spørger har fået SKATs udkast til indstillingen til Skatterådet i høring, udtaler Ingeborg Gade. Det er et problem, fordi nødvendige lovfortolkningsbidrag i principielle sager af almen interesse går tabt. Når en anmodning om bindende svar tilbagekaldes, bliver SKATs indstilling i sagen for det første ikke prøvet i

Skatterådet, og for det andet kommer der ingen afgørelse fra Skatterådet, der kan offentliggøres og dermed blive en del af SKATs administrationsgrundlag. Det er en skam.

Ud fra et ressourcesynspunkt synes jeg også det er ærgerligt, fortsætter Ingeborg Gade. Vi skal jo også huske på, at der er lagt mange ressourcer i behandlingen af de sager, der tilbagekaldes i forbindelse med høringen. Det er ressourcer, der går fra de sager, der når frem til Skatterådet, og dermed kan det føre til længere sagsbehandlingstid for de øvrige sager i Skatterådet.

Redaktionen: Du siger, at nødvendige lovfortolkningsbidrag går tabt, når en anmodning om bindende svar tilbagekaldes inden sagen forelægges for Skatterådet. Kan der gøres noget ved det?

Ingeborg Gade: Vi har tidligere i enkelte tilfælde udsendt et styresignal vedrørende det eller de spørgsmål, som den tilbagekaldte anmodning om bindende svar angik. Det har vi gjort for at sikre, at andre skatteydere kan få viden om retsopfattelsen på et nyt eller ændret lovområde. Herved sikres, at SKATs retsopfattelse bliver kendt og bliver fulgt af SKAT ved administrationen ikke blot af den konkrete disposition, men også for andre tilsvarende sager. Jeg kan sagtens forestille mig, at det også er noget, vi vil gøre fremadrettet og i øget omfang, afslutter Ingeborg Gade.

Udenlandske trusts

I 2014 blev Skatterådet forelagt en række anmodninger om bindende svar om udenlandske trusts. Spørgerne ønskede bl.a. afklaring af, hvorvidt den udenlandske trust var et selvstændigt skattesubjekt, således at de spørgere, der var hjemmehørende i Danmark, alene var skattepligtige af uddelinger fra trusten.

Spørgerne ønskede også afklaring af, om den udenlandske trust skattemæssigt kunne anses for transparent, når en afdød stifter var hjemmehørende i udlandet. Hvis den pågældendes bo blev skiftet i udlandet, var arvinger, der var hjemmehørende i Danmark, dermed fritaget for afgift i medfør af boafgiftsloven.

Skatterådets afgørelser i 2014 er med til at fastlægge praksis vedrørende kvalifikationen af udenlandske trusts. Afgørelserne belyser de momenter, der lægges vægt på ved vurderingen af, om en udenlandsk trust anses for at være et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed. Kvalifikationen har betydning for beskattningen af stifter, arvinger og begunstigede, der er hjemmehørende i Danmark.

I hovedtræk er der således to kategorier af afgørelser fra Skatterådet i 2014: én, hvor spørgerne ønsker, at den udenlandske trust anses for skattemæssigt transparent, og én, hvor spørgerne modsat ønsker, at den udenlandske trust anses for et selvstændigt skattesubjekt. Vurderingen af, om den udenlandske trust er et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed, forudsætter en skattemæssig kvalifikation af trusten efter dansk ret.

Trust-begrebet

En skattemæssig kvalifikation af en udenlandsk trust foretages efter dansk ret.

I Juridisk ordbog defineres begrebet ”trust” således: *Et for engelsk-amerikansk ret særligt retsinstitut, hvorved dispositionsretten over en formue overføres til en eller flere trustees, mens formueafkastet kommer andre til gode.*

En trust kan tjene flere formål, f.eks. at sikre rentenydelsesrettigheder, at virke som båndlæggelse af en kapital eller at optræde som et holding- eller investerings-selskab, ligesom en trust i visse tilfælde fungerer på samme måde som en fond.

En definition af trust-begrebet findes i Haagerkonventionen om lovvalg ved trust samt anerkendelse af disse. Af Haagerkonventionens art. 2 fremgår:

”For the purposes of this Convention, the term “trust” refers to the legal relationships created – inter vivos or on death – by a person, the settlor, when assets have been placed under the control of a trustee for the benefit of a beneficiary or for a specified purpose.

A trust has the following characteristics –

- a) the assets constitute a separate fund and are not a part of the trustee's own estate;
- b) title to the trust assets stands in the name of the trustee or in the name of another person on behalf of the trustee;
- c) the trustee has the power and the duty, in respect of which he is accountable, to manage, employ or dispose of the assets in accordance with the terms of the trust and the special duties imposed upon him by law.”

Der eksisterer hverken i angelsaksisk lovgivning eller teori nogen samlet officiel definition af trusten. Baggrunden herfor er bl.a., at trusten efter engelsk-amerikansk ret ikke er nogen juridisk person, men et mere uformelt retsforhold.

Ligesom i Haagerkonventionen er der i engelsk retspraksis mv. fastsat visse betingelser for, hvornår en enhed legalt kan karakteriseres som en trust.

Der er følgende betingelser:

1. Det kan med sikkerhed afgøres, hvad der er "trust property". Der skal således være overført et formuegode til trusten. Ved overdragelsen bliver formuegodet "trust property", hvilket indebærer, at formuegodet ikke længere kan anses for at tilhøre stifterens formuesfære.
2. De begunstigede i henhold til en trust skal kunne bestemmes med sikkerhed.
3. Der skal udpeges en trustee. Stifter af trusten eller de begunstigede kan principielt godt udpeges til trustee.
4. Trusten skal være tidsmæssigt begrænset. I lighed med dansk rets krav til familiefondes tidsmæssige udstrækning indeholder engelsk ret begrænsninger i en trusts tidsmæssige udstrækning.

En trust er således kendetegnet ved, at en person (stifteren) udskiller og overfører et aktiv fra sin private formue til en anden person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee om at forvalte aktivet til fordel for en eller flere begunstigede.

Ved etableringen af en trust sker der en opdeling af ejendomsretten til nærmere angivne aktiver i form af administrative forpligtelser (trustee) og nydelsesrettigheder (de begunstigede).

En trust er i modsætning til eksempelvis danske fonde som sagt ikke et selvstændigt retssubjekt. Det vil sige, at en trust ikke selvstændigt kan indgå aftaler eller bære rettigheder eller forpligtelser. En trust er således heller ikke et selvstændigt skattesubjekt. Beskatningen af aktiverne i trusten og indkomsten fra disse beskattes derfor hos trustee.

Personkredsen

Trustee

Ovennævnte opdeling af "ejendomsretten" giver sig i engelsk ret udslag i, at trustee, som værende den, som de administrative forpligtelser påhviler, har en rådighedsret i denne henseende (en form for administrativ ejendomsret/legal ownership). Og de begunstigede, som værende indehavere af nydelsesretten til trustaktiverne, har en ejendomsret i den henseende (nydelsesejendomsret/equitable ownership).

Trustees ret og de begunstigedes ret er således to delmængder af den samlede mængde rettigheder, der kendetegner ejendomsretten.

Trustee fremstår over for omverden som værende den formelle ejer af trustaktiverne og kan udøve ejerfunktioner til fordel for den eller de begunstigede, men trustee kan ikke råde frit over aktiverne, idet trustee er bundet af stifterens instrukser.

Trustees rolle er at være administrator af trusten, og trustee skal drage omsorg for en forsvarlig forvaltning af trustens aktiver og skal tage stilling til spørgsmålet om udlodninger fra trusten til de begunstigede.

Som konsekvens af, at det er trustee, som efter angelsaksisk ret over for omverdenen fremstår som ”ejer” af aktiverne/kapitalen i trusten, hæfter trustee personligt for gæld, kontrakter, forpligtelser, erstatningskrav mv., der er opstået som led i trustees administration af trusten. Det er således ikke muligt at lade ”trusten” som sådan hæfte for gæld og forpligtelser, eftersom trusten efter angelsaksisk ret ikke er nogen juridisk person. Trustee har dog krav på at blive holdt skadesløs for alle udgifter, som trustee retmæssigt måtte have afholdt som led i administrationen.

Det er derfor også trustee, der som administrator pålægges eventuelle skatter i relation til afkast af trustformuen. Skatteberegningen indgår dog ikke i de udnævnte trustees ordinære skatteberegning, og den enkelte trustees personlige indkomstforhold er uden betydning for trustbeskatningen.

Co-trustee

En co-trustee i trusten vil sige, at der er mere end én trustee på samme tid. Disse har normalt de samme rettigheder og pligter. I nogle tilfælde vil en co-trustee blot fungere som en midlertidig substitut, hvis trustee er syg, men bliver rask igen. En co-trustee skal træffe beslutninger angående trusten sammen med de(n) andre/anden trustee(s), medmindre fundatsen for trusten giver co-trustee beføjelse til at træffe beslutninger alene.

Protektor

Stifteren af en trust kan også vælge at tildele beføjelser til en anden end trustee. Tredjemænd, der tildeles en sådan beføjelse, bliver ofte benævnt protektor. Protektor har til opgave at håndhæve vilkårene for trusten samt føre tilsyn med trustees administration af trust-vilkårene.

Det er i stigende grad blevet almindeligt, at stifteren tildeler en anden end trustee ganske vide beføjelser. Ofte vil de tildelte beføjelser ikke kun vedrøre spørgsmål om, hvem der skal modtage uddeling og i givet fald hvor meget. Indehaveren af den tildelte beføjelse vil være beføjet til at afsætte trustees og udpege nye samt have en vetoet over for trustees i relation til trustees administration af trusten.

De begunstigede

De begunstigede er dem, der har fordel af trusten. Dvs., at de begunstigede har den økonomiske ejendomsret, herunder retten til at modtage både trustkapitalen og trustens løbende afkast.

Fondsbegrebet

Ved vurderingen af, om en udenlandsk trust er et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed, henses til fondsbegrebet efter dansk ret.

Lov om fonde og visse foreninger (fondsloven) indeholder en definition i § 1, stk. 2:

”Ved en fond forstås i denne lov en juridisk person, som besidder en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, til varetagelse af et eller flere i vedtægten bestemte formål, som skal kunne efterleves i en længere årrække, hvor rådighedsbeføjelserne over fonden tilkommer en i forhold til stifter selvstændig ledelse, og hvor ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue.”

Lov om erhvervsdrivende fonde (erhvervsfondsloven) indeholder en definition i § 1, stk. 2:

”Ved en erhvervsdrivende fond forstås i denne lov en juridisk person, som besidder en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue til varetagelse af et eller flere i vedtægten bestemte formål, som skal kunne efterleves i en længere årrække, hvor rådighedsbeføjelserne over fonden tilkommer en i forhold til stifter selvstændig ledelse, hvor der udøves erhvervsaktivitet, jf. § 2, stk. 1 og 2, og hvor ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue.”

Definitionerne er sat ind i fondsloven og erhvervsfondsloven i 2014 og kodificerer fondsbegrebet, som er udviklet gennem en mangeårig praksis.

Fondslovene bygger i det væsentlige på fondsudvalgets betænkning nr. 970/1982 og de deri indeholdte lovudkast.

I betænkning nr. 970/1982 om fonde lagde fondsudvalget til grund, at en fond har følgende retlige karakteristika, jf. bemærkninger til lovudkastet til § 1, stk. 1, og betænkningens bilag 7:

- 1) Formuen er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue. Dette betyder, at fonde, der har til hensigt at etablere en selvåndlæggelse, ikke gyldigt kan stiftes.
- 2) Fonden har et eller flere bestemte formål.
- 3) Rådighedsbeføjelserne tilkommer en selvstændig ledelse.
- 4) Fonden kan som sådan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser. Dvs., at den er et selvstændigt retssubjekt.
- 5) Ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue. Dvs., at ejendomsretten til fondens formue tilkommer fonden som sådan. Aktiverne falder ikke i arv og kan ikke ved opløsning af fonden udbetales til en ejerkreds, men skal normalt udbetales eller overføres til fondens formål eller til en anden fond med samme eller lignende formål.

Ad 1) Egen formue:

Kravet om, at en fond skal have en kapital, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifte-

rens formue, anses for at være opfyldt, når fondens midler ikke kan tilbageføres til stifteren, stifterens ægtefælle, faste samlever eller stifterens hjemmeboende børn under 18 år.

Derimod kan fondens midler godt uddeles til stifterens enke, ikke-hjemmeboende børn eller hjemmeboende børn over 18 år.

Ad 2) Formål:

Hovedreglen er, at det står stifteren frit for at vælge fondens formål. Stifteren kan således begunstige familie, almenvelgørende formål eller politiske formål.

Ad 3) Selvstændig ledelse:

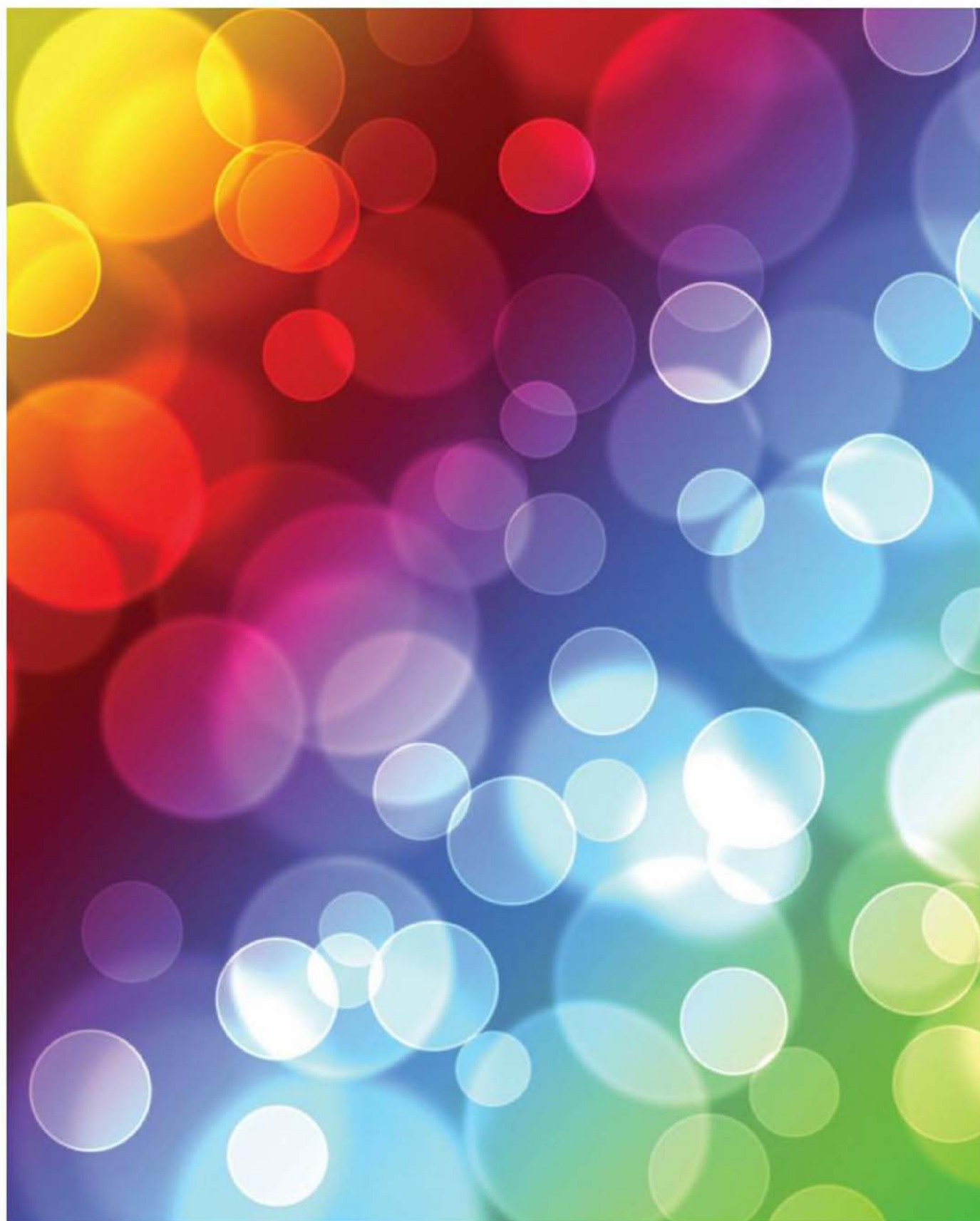
En fond skal have en selvstændig ledelse i forhold til stifteren.

Dette betyder, at midlerne ikke kan betragtes som definitivt og effektivt udskilt, hvis stifteren bibeholder en indflydelse på, hvordan disse skal placeres eller bruges, efter at indskuddet/stiftelsen har fundet sted. Stifter må således ikke have fremtidig indflydelse på brugen af kapitalen. Dette forhindrer selvsagt ikke, at stifter i vedtægter eller lign. opstiller en række kriterier for den fremtidige brug af kapitalen og afkastet af denne.

Ad 4) og 5) Selvstændigt retssubjekt:

En fond er en selvejende institution, og ejendomsretten til fondens aktiver tilkommer derfor fonden som sådan og ingen – fysisk eller juridisk – person uden for fonden. Heri ligger særligt, at formuen i fonden ikke falder i arv, og at der ikke gyldigt kan ske udlodning til en ”ejerkreds”, hverken i fondens levetid eller ved opløsning af fonden.

Såvel i fondens levetid som ved opløsning kan fondens aktiver – bortset fra administrationsomkostninger mv. – alene udloddes til den personkreds eller lign., der er berettiget i henhold til fondens formålsbestemmelse.



Skattemæssig kvalifikation af udenlandske trusts

Trustbegrebet har sit udspring i engelsk ret. Dets udformning gør, at det ikke umiddelbart kan indpasses i dansk ret. Dertil afviger det både civilretligt og skatteretligt for meget fra dansk ret.

Trusts er ikke anerkendte i dansk ret. En trust kan, som begrebsmæssig juridisk størrelse, dermed ikke genfindes i dansk ret. Der findes ikke i dansk ret en kendt og reguleret juridisk konstruktion, der på alle relevante punkter har samme retsvirkninger for de involverede parter, som en trust har i f.eks. engelsk ret.

Den skattemæssige vurdering af udenlandske trusts og de spørgsmål, som opstår i forbindelse med den skattemæssige behandling af personer og selskaber, der er involveret i udenlandske trusts, fremgår ikke af lovgivningen, men beror på en langvarig praksis.

Kvalifikationen af, om trusten betragtes som et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed, er en vurdering i forhold til stifteren. Men hvis stifteren er død, skal det vurderes, om den udenlandske trust ved arv eller gave er overgået til en person, som ikke har stiftet trusten. Vurderingen kan også skulle foretages i forhold til andre personer, såfremt stifteren allerede fra trustens oprettelse har givet rådigheden til andre.

Det fremgår af Skatterådets afgørelser fra 2014, at der ved vurderingen af, om en udenlandsk trust anses for et selvstændigt skattesubjekt, lægges vægt på, at kapitalen både skal være *definitivt* og *effektivt* udskilt fra stifterens formuesfære.

Med *definitivt* menes, at stifteren ikke må have mulighed for at ”tilbagekalde” trusten, så den udskilte kapital igen indgår i stifterens formuesfære.

Med *effektivt* menes, at stifteren ikke fortsat må have rådighed over den udskilte kapital. Hvis stifteren f.eks. kan afsætte trustee eller få trustee til at træde tilbage, antages det, at kapitalen ikke er effektivt udskilt.

Det afgørende er således, om stifteren eller andre efter en konkret vurdering har råderet over formuen i trusten.

Hvis en af betingelserne ikke er opfyldt, kan trusten ikke skattemæssigt anerkendes, og kapitalen må fortsat betragtes som en del af stifterens formuesfære, og stifteren vil fortsat blive beskattet af afkastet i trusten.

Såfremt betingelserne er opfyldt, og trustkapitalen anses for definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære, betragtes trusten som værende et selvstændigt skattesubjekt.

Kvalifikation i forhold til stifteren – transparent enhed

Skatterådets afgørelser i 2014 har typisk omhandlet to situationer. Den første situation omhandler de sager, hvor stifter er død og bosiddende i udlandet, mens de begunstigede/arvingerne bl.a. er hjemmehørende i Danmark. I dette tilfælde ønsker de begunstigede/arvingerne, at trusten anses for at være transparent i forhold til den afdøde stifter, idet trustformuen dermed anses som arv efter stifteren. Det medfører, at udbetalinger fra trusten til de begunstigede/arvingerne med bopæl i Danmark anses for at være arv fra et bo, der ikke behandles i Danmark, og dermed er afgiftsfrie efter boafgiftslovens § 9, stk. 2, bortset fra afgiftspligt vedrørende faste ejendomme samt faste driftssteder i Danmark.

- I SKM2013.764.SR var stifteren på tidspunktet for sin død bosiddende i England, hvor han havde oprettet en trust på den engelske kanalø Guernsey. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, idet den afdøde stifter kunne få midler tilbage fra trusten samt ændre og ophæve den. Derfor forelå der ikke en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler, hvorfor midlerne ansås for at henhøre under stifterens formuesfære. Ved stifterens død betragtes formuen i trusten som arv efter stifteren, således at udbetalinger fra trusten til begunstigede med bopæl i Danmark kunne anses for at være arv fra et bo, der ikke behandles i Danmark, og dermed er afgiftsfrie efter boafgiftsloven.
- SKM2014.679.SR var ligeledes et eksempel på en vurdering i forhold til en afdød stifter, der var bosiddende i udlandet og havde oprettet en trust der. En

enke var bosat i USA fra 1971 indtil sin død i 2012. Enken havde sammen med sin afdøde mand stiftet en trust i USA. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, fordi de afdøde stiftere kunne ændre og opløse trusten, mens de var i live, og fordi stifterne i levende live selv var trustens begunstigede. Trustens midler var derfor ikke definitivt og effektivt udskilt, og dermed henhørte de under enkens formuesfære. Ved enkens død skulle trusten ophøre, og arvingerne i Danmark skulle have udbetalt deres del af midlerne i trusten. Da boet blev behandlet i USA, skulle der ikke betales boafgift til Danmark i forbindelse med arveerhvervelsen.

- I SKM2014.680.SR var stifteren bosiddende og senere død i England, og i 2002 havde afdøde stiftet en trust på kanaløen Guernsey. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, idet stifteren var trustens primære begunstigede med ret til at modtage hele afkastet af trustformuen. Trustee kunne udskiftes eller suppleres med stifteren, og stifteren kunne tilføje og ekskludere begunstigede. Efter danske regler forelå der ikke en definitiv og effektiv udskillelse af trustens midler, og derfor henhørte trustkapitalen under den afdøde stifters formuesfære og ansås for arv efter afdøde. Da afdøde boede i England, blev boet behandlet der, og arvingerne i Danmark skulle ikke betale boafgift i forbindelse med arveerhvervelsen.

Kvalifikation i forhold til de begunstigede/arvingerne – selvstændigt skattesubjekt

Den anden situation omhandler de sager, hvor de begunstigede/arvingerne ønsker, at trusten anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, således at de alene er skattepligtige af uddelinger fra trusten. Hvis de begunstigede/arvingerne modsat anses for at have rådighed over trusten, skal de beskattes af trustens løbende afkast.

- I SKM2014.491.SR havde en afdød mand, der var bosiddende i Danmark, stiftet en trust i USA. Den udenlandske trust var i forhold til stifteren transparent, idet trusten kunne tilbagekaldes af stifteren, hvormed midlerne i trusten ville tilbageføres til ham. Dermed var trusten ikke definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære, og udbetaling til stifterens enke måtte anses som arv, der ikke medførte indkomstskattemæssige konsekvenser for enken.

Efterfølgende ansås enken for at have arvet trustformuen, hvorfor trusten skulle vurderes i forhold til hende. Trusten ansås tillige for at være transparent i forhold til enken, idet hun havde råderet over trusten i form af, at hun efter 36 måneder til enhver tid kunne afsætte trustee og indsætte en ny. Derfor skulle enken beskattes af det løbende afkast fra trusten.

- I SKM2014.493.SR var der tale om en testamentarisk trust. Dvs. en trust oprettet ved testamente ved faderens død med sønnen som begunstiget. Faderen var bosiddende på Jersey og døde der i 1987. Sønnen havde arvet trustkapitalen ved faderens død, og da boet blev behandlet i England, skulle der ikke betales boafgift til Danmark i forbindelse med arveerhvervelsen. Spørgsmålet om, hvorvidt sønnen skulle beskattes af afkastet fra trusten, krævede en vurdering af trusten i forhold til ham. Den udenlandske trust ansås for at være transparent i forhold til sønnen, idet trustee på foranledning af sønnen ville ophæve trusten og udbetale midlerne til ham. Trustens midler var derfor ikke definitivt og effektivt udskilt, og sønnen skulle således beskattes af det løbende afkast fra trusten. Idet sønnen blev beskattet af afkast fra trusten, kunne han og hans hustru modtage uddelinger fra trusten uden skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser, men såfremt sønnens børn modtog midler fra trusten, skulle de evt. betale gaveafgift heraf.
- I SKM2014.503.SR havde forældrene en såkaldt genkaldelig trust. Ved deres død oprettes tre uigenkaldelige sub-trusts til fordel for hvert af deres tre børn. Forældrene var på død tidspunktet bosat i Californien, hvor denne type trust normalt anvendes som led i planlægningen af formueoverførsel ved truststifters død. Trustformen medførte bl.a. den fordel efter amerikanske regler, at behandling ved skifteret kunne undgås. Forældrene havde besluttet, at ét af børnene skulle fungere som co-trustee i egen, men også i de to andre børns sub-trusts. Sagen omhandlede den sub-trust, hvori den begunstigede i trusten var bosiddende i Danmark. Der skulle foretages en vurdering af sub-trusten i forhold til sønnen for at fastslå, om sønnen havde rådighed over trusten. Den udenlandske sub-trust ansås som transparent i forhold til sønnen, idet sønnens bror var co-trustee, og idet sønnen kunne få sin bror til at træde af som co-trustee, hvorfor der ikke var en selvstændig bestyrelse/administration af trusten. Endvidere fremkom der under sagen nye oplysninger for at sønnen kunne opnå

den ønskede skattemæssige stilling. Der henvises til SKM2011.540.SR, hvori vedtægterne for trusten blev ændret med det formål at sikre overensstemmelse mellem formålet med trusten og den forventede skattemæssige behandling. Trustens midler var derfor ikke definitivt og effektivt udskilt overfor sønnen, hvorfor han således skulle beskattes af afkastet fra sub-trusten.

- I SKM2014.314.SR havde stifterne (forældrene) oprettet en trust på Bermuda, hvori var indskudt 49 pct. af anparterne i et selskab, der var hjemmehørende i Danmark. De resterende 51 pct. af anparterne i det danske selskab var ejet af et selskab i Schweiz, hvis ultimative ejer var stifternes søn. De begunstigede i trusten på Bermuda var stifternes to døtre. Vurderingen af trusten skulle foretages i forhold til de to søstre, da de havde fået udlagt trustkapitalen som en gave. Den udenlandske trust blev anset for at være transparent, idet de to søstre havde rådighed over midlerne i trusten ved, at protektor var deres bror. Protektor kunne afsætte trustee og vælge en ny trustee efter godkendelse af de begunstigede. Endvidere kunne de begunstigede udpege en ny protektor, såfremt broderen trådte af som protektor, og de begunstigede skulle godkende eventuelle ændringer af vedtægten for trusten. Derfor forelå der ikke en definitiv og effektiv udskillelse af trustformuen, hvorfor de to søstre var ejere af trustens midler. Ved en udlodning fra det danske selskab til trusten medførte det, at de to søstre ansås for de reelle udbyttemodtagere. Derfor fandt dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA anvendelse, således at Danmark ved en sådan udlodning kunne indeholde 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet.

Afslutning

Skatterådet har i 2014 afgivet 7 bindende svar om udenlandske trusts (en af dem blev dog afgivet i 2013), som alle er omtalt i artiklen. I alle sagerne fandt Skatterådet, at den udenlandske trust var transparent med og uden et ønske herom af de begunstigede/arvinger bosiddende i Danmark.

Afgørelserne viser, hvilke momenter der lægges vægt på ved vurderingen af, om en trust anses for at være et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed efter danske regler.

Derudover viser afgørelserne, at spørgerne afhængig af situationen i nogle tilfælde ønsker, at trusten er transparent, og i andre tilfælde ønsker, at trusten er et selvstændigt skattesubjekt. Dette afhænger af, hvad der i det konkrete tilfælde skattemæssigt er mest gunstigt for spørgerne.

Antallet af anmodninger om bindende svar om udenlandske trusts i 2014 kan tyde på, at danske bosiddende stiftere, begunstigede og arvinger af udenlandske trusts i stigende grad er opmærksomme på, at der kan være skattemæssige konsekvenser forbundet med trusten.

Mediernes øgede bevågenhed om trusts og SKATs projekt ”Money transfer og skattely” er evt. også medvirkende til, at flere skatteydere, der er bosiddende i Danmark, ønsker at afklare deres skattemæssige stilling i forhold til en trust.

Afgørelserne i 2014 er med til at fastlægge praksis i forhold til begrebet trusts og bidrager til en afklaring af, hvilke momenter der lægges vægt på ved vurderingen af, om en udenlandsk trust anses for at være et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed efter danske regler.

Afslutningsvist kan nævnes, at der er fremsat et lovforslag (L 167 2014-15 af 20. marts 2015) om skattelypakke om trusts mv., som er vedtaget den 21. april 2015. Loven indebærer, at der indføres beskatning af stifteren af indkomst optjent i en trust og udenlandske fonde, hvor der ikke er lovgivningsmæssigt krav om definitiv og effektiv udskillelse af formuen. Stifteren vil blive beskattet, som om der fortsat er adgang til formuen. Reglerne har virkning for trusts, der stiftes, eller hvor der indskydes aktiver, den 1. juli 2015 eller senere.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2013.764.SR, SKM2014.314.SR, SKM2014.491.SR,
SKM2014.493.SR, SKM2014.503.SR, SKM2014.679.SR, SKM2014.680.SR

Pengetankreglen og formueskattekursen

I SKM2015.57.SR traf Skatterådet afgørelse i et bindende svar vedrørende overdragelse af anparter med succession efter den såkaldte pengetankregel. Det bindende svar tog stilling til nogle forskellige elementer i vurderingen af, om der var tale om en pengetank. Et andet spørgsmål var, om værdiansættelsen af selskabet, som skete ved vurderingen af, om selskabet var en pengetank efter pengetankreglen, skulle have betydning for en efterfølgende overdragelse af anparterne, når den efterfølgende overdragelse ville ske til en værdi opgjort til formueskattekursen.

Afgørelsen fra Skatterådet var, at der eksisterede et retskrav på anvendelsen af formueskattekursen ved en gaveoverdragelse af unoterede aktier/anparter fra en generation til den næste, selvom der var foretaget en teknisk værdiansættelse efter pengetankreglen til vurdering af, om aktierne/anparterne kunne overdrages med succession.

Formueskattekursen er efterfølgende blevet ophævet ved et ændringscirkulære nr. 9054 af 4. februar 2015.

Sagens baggrund

Spørgeren ejede samtlige anparter i Holdingselskabet ApS. Selskabet fungerede som holdingselskab og havde ingen aktiviteter ud over formuepleje og besiddelse af kapitalandele.

Det var hensigten, at der skulle foretages et generationsskifte, hvor spørgerens datter og hendes ægtefælle hver især kom til at eje 10 procent af anparterne i Holdingselskabet ApS. Overdragelsen af aktierne skulle ske med succession.

Spørgeren spurgte, om gaveoverdragelsen kunne ske ved anvendelse af formueskattekursen, selvom der skulle foretages en værdiansættelse efter pengetankreglen.

Overdragelse af aktier med succession efter pengetankreglen

Overdragelse med succession betyder, at den, der erhverver en post aktier, indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen af aktierne.

Det medfører, at overdrageren ikke beskattes af sin aktieavance på det tidspunkt, hvor aktierne overdrages. Beskatningen udskydes, indtil modtageren efterfølgende sælger aktierne. Modtageren skal anses for at have købt aktierne til samme pris, på samme tidspunkt og i samme hensigt som overdrageren. Modtageren indtræder med andre ord i overdragerens skattemæssige position.

Successionsreglerne indeholder en række betingelser for de aktier, som ønskes overdraget. Betingelserne er objektive, og bedømmelsen sker derfor ud fra en række konkrete krav.

Det er ikke muligt at overdrage aktier i et selskab med succession, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lign. – såkaldt passiv pengeanbringelse.

Et selskab bliver i praksis omtalt som en pengetank, når aktiviteten i selskabet i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom og/eller passiv pengeanbringelse.

Vurderingen foretages ud fra selskabets indtægter (indtægtskriteriet) og selskabets regnskabsmæssige balance (aktivkriteriet).

For så vidt angår aktivkriteriet anses selskabet for en pengetank, hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lign. udgør mindst 50 procent af selskabets samlede aktiver.

I SKM2015.57.SR fastslog Skatterådet, at der ved vurderingen af aktivkriteriet skulle anvendes handelsværdien. SKATs hjælperegler kan finde anvendelse, hvis der ikke foreligger et bedre grundlag for fastsættelsen af handelsværdien. Ved vurderingen skal indgå alle aktiver, herunder også oparbejdet goodwill.

Spørger ønskede at lægge den offentlige ejendomsvurdering til grund ved vurderingen af aktivkriteriet. Af afgørelsen fra Skatterådet fremgår det, at den offentlige ejendomsvurdering kan anvendes, hvis den giver et retvisende udtryk for handelsværdien. Der skal altså foretages en konkret vurdering af, om ejendomsvurderingen er udtryk for handelsværdien på tidspunktet for vurderingen af aktivkriteriet. Ejendomsvurderingen kan ikke lægges uprøvet til grund som udtryk for handelsværdien.

I afgørelsen var der en række datterselskaber, der skulle værdiansættes. I den forbindelse skulle der tages stilling til, hvorvidt der var goodwill i de enkelte datterselskaber. Spørger ønskede, at vurderingen skulle foretages efter goodwillcirkulæret ved beregning af goodwill. Det fremgår af afgørelsen, at udgangspunktet ved vurderingen af goodwill kan være goodwillcirkulæret, men der altid skal foretages en konkret vurdering af, hvorvidt den anvendte metode giver et retvisende billede af goodwill i et selskab.

I SKM2015.57.SR forholdt Skatterådet sig også til ordlyden i aktieavancebeskatningslovens § 34 vedrørende fortolkningen af *"udlejning af fast ejendom"* i forhold til vurderingen af, om en ubebygget grund var et passivt aktiv. Fortolkningen af *"udlejning af fast ejendom"* havde i sagen betydning for, hvorvidt den ubebyggede grund vil kunne anses for et passivt aktiv eller et aktivt aktiv. I afgørelsen blev det lagt til grund, at en umiddelbar sproglig fortolkning af ordlyden skal finde anvendelse. Der blev lagt vægt på, at fortolkning af *"udlejning af fast ejendom"* indebar, at der var en indtægt ved udlejning eller en indgået kontrakt om udlejning. En ubebygget grund blev derfor ikke anset for en udlejningsejendom, da der ikke var en aktuel udlejning eller indgået kontrakt om udlejning. Dette medførte, at grunden skulle indgå som et aktivt aktiv i vurderingen af aktivkriteriet efter pengetankreglen. Skatterådet henviste i den sammenhæng til SKM2012.728.SR.

Retskrav på anvendelse af formueskattekursen

Et væsentligt spørgsmål i SKM2015.57.SR var, om værdiansættelsen af anparterne ved en gaveoverdragelse kunne ske til formueskattekursen på trods af de værdiansættelser, som var foretaget til brug ved vurderingen efter pengetankreglen, og som var baseret på handelsværdier.



Spørger fandt, at der var et retskrav på anvendelse af formueskattekursen, og at der ikke i skattelovgivningen eller gældende praksis var hjemmel til at tilsidesætte dette retskrav, blot fordi der var sket en beregning af værdier i forbindelse med en pengetankvurdering. Spørger henviste til Skatteministerens besvarelse af spørgsmål S 1114 den 15. februar 1999, hvor der står: "1982-cirkulæret giver altså skatteydere et retskrav på i visse situationer at anvende skattekursen [...] Ændring i værdiansættelse på dette område kan kun ske ved lovændring eller ændring af Departementets cirkulære."

SKAT mente ikke, at der eksisterede et retskrav på anvendelsen af formueskattekursen, når der forelå oplysninger om handelsværdier vedrørende de anparter, som blev gaveoverdraget. De oplysninger kunne foreligge i form af tidligere omsætning eller i form af andre oplysninger om de underliggende aktiver. SKAT mente, at en beregnet handelsværdi af aktiverne efter pengetankreglen skulle indgå i vurderingen af anparternes handelsværdi, når gaveafgiften skulle fastsættes.

SKAT henviste til ordlyden i boafgiftsloven samt SKM2010.290.V og SKM2014.345.LSR.

Efter boafgiftsloven skal en gaves værdi fastsættes til handelsværdien. I 1982-cirkulæret er udgangspunktet også, at værdiansættelsen skal ske til handelsværdien. Ligeledes fremgår det af 1982-cirkulæret, at anvisningerne i cirkulæret er vejledende ved efterprøvelsen af værdiansættelserne. Cirkulæret opstillede alene en praktisk hjælperegulering i form af formueskattekursen for de tilfælde, hvor der ikke forelå brugbare oplysninger om en handelsværdi. SKAT mente ikke, at der var et retskrav på anvendelse af formueskattekursen, hvis anparterne ikke havde været omsat. Ved SKM2010.290.V understregede Landsretten, at værdiansættelsen af anparter i et nystiftet selskab ved apportindskud af aktier tegnet til overkurs skulle afspejle den reelle handelsværdi af de indskudte aktiver og ikke blot en mekanisk anvendelse af formueskattekursen. Lignende var tilfældet med SKM2014.345.LSR.

Det var dermed SKATs opfattelse, at værdiansættelsen, som var foretaget til vurdering af pengetankreglen, også skulle danne grundlag for gaveafgiftsberegningen.

Skatterådet var ikke enig med SKAT.

Skatterådet fastslog, at der var et retskrav på anvendelsen af formueskattekursen, når der ikke kunne fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger, eller når omsætningerne havde fundet sted under forhold, som bevirkede, at den anvendte overdragelseskurs var uegnet som udtryk for handelsværdien, og der ikke var særlige omstændigheder, der talte for en fravigelse af formueskattekursen som f.eks. i SKM2010.290.V og SKM2014.345.LSR.

Skatterådet mente, at der var forskel på en beregningsteknisk regel som pengetankreglen og forholdene i f.eks. SKM2010.290.V og SKM2014.345.LSR. Der var i den konkrete sag ikke foretaget nogen civilretlige dispositioner forinden gaveoverdragelsen af anparterne. Beregningen af aktivernes værdi på andet grundlag end formueskattekursen var alene foretaget for at kunne vurdere betingelserne i pengetankreglen og afgøre, om overdragelsen kunne ske med succession.

Ophævelsen af formueskattekursen

Skatterådet traf afgørelse i SKM2015.57.SR i november 2014. Ved ændringscirkulære nr. 9054 af 4. februar 2015 blev formueskattekursen ophævet med virkning fra den 5. februar 2015.

SKAT har udsendt et styresignal SKM2015.96 SKAT i forbindelse med ophævelse af formueskattekursen. Styresignalet fastlægger praksis vedrørende værdiansættelse af unoterede aktier og unoterede konvertible obligationer fremadrettet efter ophævelsen af formueskattekursen. Styresignalet beskriver nogle af de konsekvensrettelser, som vil fremgå af Den juridiske vejledning 2015-2.

Regelgrundlaget

Aktieavancebeskatningslovens § 34

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

- 1) Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.
- 2) Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.
- 3) Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign., jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, anses i denne forbindelse ikke som udlejning af fast ejendom.
- 4) Aktierne er ikke omfattet af § 19.

Stk.2. Gevinst ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren.

Erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen. Det gælder, uanset hvornår erhververen afstår aktierne. Ved opgørelsen af erhververens gevinst eller tab ved afståelse af aktierne behandles aktierne som anskaffet for den anskaffelsessum og på det tidspunkt, som de blev anskaffet til af overdrageren.

Stk.3. Hvis erhververen på grund af sit hjemsted ikke er skattepligtig her til landet efter kildeskattelovens § 1, gælder stk. 2 kun, i det omfang aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som er skattepligtig for erhververen efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Hvis erhververen er skattepligtig her til landet efter kildeskattelovens § 1, men i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland må anses for hjemmehørende dér, gælder stk. 2 kun, i det omfang aktierne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som Danmark i henhold til dobbeltbeskatningssaftalen har beskatningsretten til.

Stk.4. Kildeskattelovens § 33 C, stk. 3, 4, 7, 8 og 13, finder tilsvarende anvendelse på aktier.

Stk.5. Betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier som nævnt i § 17 eller § 18, stk. 1 eller 4. Betingelsen i stk. 1, nr. 3, finder ikke anvendelse ved overdragelse af aktier i et selskab m.v., som udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller ved finansieringsvirksomhed.

Stk.6. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign. som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår, stammer fra sådan aktivitet, eller hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver.

Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en udlejningsejendom.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2015.57.SR

Arbejdsudleje

Skatterådet tog i 2014 stilling til arbejdsudlejereglerne i 25 sager. Samtidig lempede Skatterådet og SKAT praksis i forhold til den linje, der var lagt i 2013. Skatterådet har statueret arbejdsudleje i 2 sager. I øvrige tilfælde har samarbejdet med de udenlandske virksomheder som oftest haft karakter af selvstændig erhvervsvirksomhed (entreprise).

Baggrund

Folketinget vedtog ved lov nr. 921 af 18. september 2012 en ændring af reglerne om arbejdsudleje i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Ændringen var et led i regeringens bekæmpelse af social dumping. Det var vurderingen, at det var blevet for let at omgå arbejdsudlejeskatning, når udenlandske medarbejdere reelt arbejdede for danske virksomheder og derfor i mange situationer burde beskattes af arbejdsindkomsten, som det sker for danske lønmodtagere. Lovændringen skete med udgangspunkt i OECD's kommentarer fra 2010 til modeloverenskomstens artikel 15, punkt 8-8.28. I forhold til den daværende lovbestemmelse blev der indsat et ekstra led: "...når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden".

Lovbestemmelsen om arbejdsudleje er efter lovændringen formuleret således:

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

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

Praksis efter lovændringen

Lovændringen blev fulgt op af en praksis, hvor det var udgangspunktet, at der forelå arbejdsudleje under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejdede inden for en dansk virksomheds forretningsområde, når den danske virksomhed var hvervgiver. Det var også en del af denne praksis, at opgaverne i mange tilfælde ansås for at være integrerede i den danske virksomhed, medmindre de var permanent outsourcet til en anden (udenlandsk) virksomhed. Dette betød, at virksomheders brug af underleverandører ofte blev anset som arbejde udført af virksomheden selv og ikke udført af den selvstændige underleverandør.

Skatterådets praksis i 2014

Skatterådet har siden begyndelsen af 2014 lagt en ny og mere lempelig linje i spørgsmålet om, hvornår der foreligger arbejdsudleje. SKAT udsendte senere på året et styresignal (SKM2014.478.SKAT), som indeholder en generel præcisering af reglerne, der ligger på linje med den nye skatterådspraksis.

Den nye praksis bygger bl.a. på følgende:

- Det er ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Det betyder, at det efter omstændighederne kan blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.
- Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher. Det er afgørende, om den pågældende medarbejder ud fra en konkret bedømmelse reelt arbejder som lønmodtager for en dansk virksomhed eller indgår i arbejdet for en selvstændig udenlandsk virksomhed.
- Arbejdsudlejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men beskatning finder ikke sted i en række situationer, f.eks. når ansatte i det udenlandske selskab deltager i koncerninterne møder og lign.
- De danske regler om arbejdsudleje følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, punkt 8-8.28. Hvis arten af tjenesteydelser peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses for at være den reelle

arbejdsgiver, jf. kommentarernes punkt 14, kan det være relevant at se på de supplerende kriterier i kommentarernes punkt 8.14. Vurderingen skal afklare, om den danske virksomhed skal anses for den reelle arbejdsgiver (arbejdsudleje) eller om der er tale om ydelser leveret af en selvstændig virksomhed.

- Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje afgøres ud fra skatteretlige principper, herunder hvem der skal anses for arbejdsgiver for de tjenesteydelser, der udføres for en dansk virksomhed efter modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, litra b. Det er derfor afgørende, om de givne forudsætninger reelt afspejler de faktiske forhold, jf. princippet om ”substance over form”.

Tidligere afgørelser, hvor det blev statueret, at vederlaget for de udførte tjenesteydelser skulle beskattes som arbejdsudleje, beroede ofte på, at arbejdet ikke kunne anses for permanent outsourcet. I den nye praksis er dette ikke længere afgørende.

Genoptagelse af afgørelser fra 2013

Det følger af SKATs styresignal, SKM2014.478.SKAT, at SKAT vil gennemgå tidligere skatterådsafgørelser med henblik på at fastslå, om afgørelserne ville have fået et andet udfald, hvis disse var truffet efter den nye praksis (styresignalets retningslinjer). SKAT vil efter samtykke fra spørgeren forelægge sådanne afgørelser for Skatterådet, der vil tage stilling til, i hvilket omfang der i tidligere afgjorte sager skal træffes en ny afgørelse. Dette arbejde forventes afsluttet i 2015. Afgørelser, der er påklaget til Landsskatteretten, er ikke omfattet af denne genoptagelsesadgang.

Udvalgte afgørelser fra 2014

I det følgende gives eksempler på nogle af de spørgsmål, som Skatterådet har taget stilling til i 2014.

Sondringen mellem arbejdsudleje og entreprise

I arbejdsudlejesager er det altovervejende spørgsmål, hvordan der skal sondres mellem arbejde, der er udført som arbejdsudleje for en dansk arbejdsgiver, og arbejde, der er udført her i landet som selvstændig udenlandsk virksomhed. Dette spørgsmål har været afgørende i de fleste sager, som Skatterådet har afgjort.

Eksempel fra bygge- og anlægsvirksomhed mv.

I SKM2014.161.SR fandt Skatterådet, at spørger, der var et tysk selskab, ikke skulle anses for at være omfattet af arbejdsudlejereglerne af sit arbejde for et dansk ApS. Spørgers støbninger af cementslidlag for det danske ApS vedrørte det danske selskabs kerneydelser. Skatterådet anså imidlertid det danske selskab for reelt at have udskilt støbninger af cementslidlag fra sin virksomhed til spørger som selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet vurderede, at der reelt var tale om, at spørger bar ansvaret for det udførte arbejde samt den økonomiske risiko, at spørger forestod alle processer i forbindelse med støbningsarbejdet, at spørger medbragte eget maskinel, materialer og egne ansatte, og at spørgers vederlag omfattede betaling for maskinel og materialer. Ud fra samme begrundelse bekræftede Skatterådet, at spørgers arbejde for to andre navngivne danske kunder ikke skulle anses for at være omfattet af arbejdsudlejereglerne.

I 2014 nåede Skatterådet til samme resultat i SKM2014.169.SR, SKM2014.172.SR, SKM2014.225.SR, SKM2014.240.SR, SKM2014.348.SR, SKM2014.351.SR, SKM2014.352.SR, SKM2014.401.SR, SKM2014.421.SR, SKM2014.492.SR, SKM2014.681.SR, SKM2014.691.SR, SKM2014.765.SR og SKM2014.799.SR.

Eksempel fra it-branchen

I SKM2014.195.SR kunne Skatterådet bekræfte, at vederlag til en it-konsulent fra udlandet ikke skulle beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Spørger havde købt et nyt it-system fra en udenlandsk producent via en dansk distributør. It-konsulenten skulle undervise og lede en workshop med henblik på kompetenceopbygning i det nyindkøbte it-system hos spørger. Det var Skatterådets opfattelse, at der ikke er tale om arbejdsudleje, da konsulentens ydelser ikke kunne anses for at udgøre en integreret del af spørgers virksomhed. Dette var begrundet i, at konsulenten udførte opgaver, der indgik som en del af et køb af et nyt it-system fra en selvstændig kontraktpart. Det var ikke en del af spørgers virksomhed at sælge it-systemer.

Kommunikationsmedarbejdere

I SKM2014.343.SR fandt Skatterådet, at der var tale om arbejdsudleje i forbin-

delse med en konsultantaftale om leje af kommunikationsmedarbejdere mellem spørger og et udenlandsk firma for så vidt angår den del af arbejdet, der skulle udføres i Danmark. Skatterådet lagde vægt på, at arbejdet skulle udføres i spørgers danske virksomhed, at konsulenterne indgik i det danske team af kommunikationsmedarbejdere, og at konsulenterne udførte arbejdet under instruktion af spørgers leder af kommunikationsafdelingen. Spørger blev anset for at være den reelle arbejdsgiver for de udenlandske kommunikationsmedarbejdere. Den del af arbejdet, der foregik i Tyskland, var ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne.

Hvornår er der tale om oplæring af udenlandsk arbejdskraft, og hvornår er der tale om levering af tjenesteydelser i den danske virksomhed?

I SKM2014.135.SR fandt Skatterådet, at der ikke var tale om arbejdsudleje i forholdet mellem spørger og udenlandske medarbejdere under deres ophold i Danmark i ca. 4 uger i forbindelse med et kursusforløb og herefter et praktikophold. Det var SKATs opfattelse, at allerede fordi der ikke var tale om, at de udenlandske medarbejdere udførte reelt arbejde for spørger i Danmark, ville der ikke foreligge arbejdsudleje. Det blev vurderet, at de udenlandske medarbejdere ikke stod til rådighed for at udføre arbejde, der udgjorde en integreret del af spørgers virksomhed.

Der blev ved afgørelsen lagt afgørende vægt på, at de udenlandske medarbejdere skulle gennemgå et kursusforløb på ca. 4 uger og herefter et praktikophold, hvor det primære formål var at indføre de udenlandske medarbejdere i den praktiske udførelse af opgaverne samt introduktion til spørgers interne it-systemer omkring tidsregistrering af arbejdsopgaver mv. til brug for udførelse af arbejde i Polen. Der blev også henvist til SKM2008.357.SR, hvor et dansk selskab i en international koncern ikke var indeholdelsespligtig for A-skat og AM-bidrag af løn udbetalt til udenlandske medarbejdere, der var på kursus/træningsophold i Danmark, idet der ikke var tale om et ansættelsesforhold eller arbejdsudleje.



Betydningen af en dansk og udenlandsk virksomheds samarbejde i konsortier

I SKM2014.607.SR bliver Skatterådet spurgt til 3 situationer.

Skatterådet fandt i den ene situation, at en konsortieaftale indgået mellem A A/S (spørger) og B GmbH & Co. KG indebar, at der ikke er tale om arbejdsudleje for B GmbH & Co. KG's ansatte. Skatterådet fandt, at konsortiet som sådan ikke udgør én virksomhed i arbejdsudlejeregulens forstand. Skatterådet lagde vægt på, at spørger var den berettigede og forpligtet i kontraktforholdet til bygherren og dermed havde retten til det udførte arbejde. Skatterådet fandt desuden, at B GmbH & Co. KG's ydelser i denne situation var udskilt fra spørger til B GmbH & Co. KG som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Skatterådet fandt i den anden situation, at det forelagte udkast til konsortieaftale indebar, at der var tale om skattemæssig arbejdsudleje for B GmbH & Co. KG's ansatte. Konsortiet med stiftelse af et I/S udgjorde ikke én virksomhed i arbejdsudlejeregulens forstand, da spørger også her var kontraktpart med bygherren. B GmbH & Co. KG's ydelser ansås ikke for at være udskilt som selvstændig erhvervsvirksomhed, da B GmbH & Co. KG's ansvar og økonomiske risiko for det udførte arbejde ikke var klart afgrænset i forhold til spørgers ydelser.

Endelig fandt Skatterådet i den tredje situation, at der ikke forelå skattemæssig arbejdsudleje. Når I/S'et havde indgået kontrakten med bygherren og dermed havde rettighederne til det udførte arbejde, blev I/S'et anset for at udgøre én virksomhed i forhold til arbejdsudlejereglerne.

Skatterådet tog i sagen forbehold for, at B GmbH & Co. KG's ansatte i øvrigt kunne være begrænset skattepligtige af løn for arbejde udført i Danmark, herunder hvis B GmbH & Co. KG havde fast driftssted i Danmark.

Betydningen af, at arbejdet udføres i en dansk filial for et udenlandsk moderselskab

I SKM2014.342.SR fandt Skatterådet, at en servicekontrakt indgået mellem spørgers virksomhed i udlandet og en dansk kunde ikke var omfattet af reglerne om arbejdsudleje, da arbejdet blev udført i udlandet.

Skatterådet fandt endvidere, at indledende research og salgsopsøgende arbejde i Danmark, udført af en af spørgers ansatte fra udlandet, ikke kunne anses som arbejdsudleje. Dette var begrundet i, at spørger havde en dansk filial, der udgjorde et fast driftssted. Spørger ansås derfor for begrænset skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Den begrænsede skattepligt for det udenlandske selskabs aktiviteter i Danmark omfattede indkomster, der vedrørte filialen. Hvis en af moderselskabets ansatte fra udlandet udførte salgsopsøgende arbejde i Danmark, og dette vedrørte filialens aktiviteter, blev den ansatte begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Beskatning efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, udelukker begrænset skattepligt efter arbejdsudlejereglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

...

En samlet opgørelse af Skatterådets offentliggjorte afgørelser i 2014 om arbejdsudleje fremgår af Den juridiske vejledning, 2015-1, afsnit C.F.3.1.4.1.

Regelgrundlaget

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

...

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

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2015.83.SR, SKM2015.29.SR, SKM2015.20.SR, SKM2015.19.SR, SKM2014.799.SR, SKM2014.765.SR, SKM2014.691.SR, SKM2014.681.SR, SKM2014.607.SR, SKM2014.492.SR, SKM2014.421.SR, SKM2014.401.SR, SKM2014.352.SR, SKM2014.351.SR, SKM2014.348.SR, SKM2014.343.SR, SKM2014.342.SR, SKM2014.314.SR, SKM2014.240.SR, SKM2014.225.SR, SKM2014.195.SR, SKM2014.172.SR, SKM2014.169.SR, SKM2014.161.SR, SKM2014.135.SR

Omvendt betalingspligt for moms på mobiltelefoner, bærbare computere mv.

Omvendt betalingspligt betyder, at udgangspunktet om, at det er sælgeren, der er betalingspligtig for momsen, fraviges således, at køberen i stedet bliver betalingspligtig. Omvendt betalingspligt er fra 1. juli 2014 blevet indført på mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere. Men hvordan afgrænses disse produkter, og findes der generelle undtagelser eller bagatelgrænser? I 2014 har Skatterådet taget stilling til flere af de praktiske udfordringer, som de nye regler medfører.

Omvendt betalingspligt

Reglerne om omvendt betalingspligt på salg af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'ere og bærbare computere blev vedtaget med virkning fra den 1. juli 2014, og reglerne implementerer momssystemdirektivets artikel 199a, stk. 1, litra c, d og h.

Virkningen af den omvendte betalingspligt er, at det er køberen af de pågældende varer, som er betalingspligtig for momsen. Formålet med reglerne er at sætte en effektiv stopper for muligheden for at lave momskarruselsvig med de omfattede varer.

Reglerne om omvendt betalingspligt for mobiltelefoner, tablet-pc'ere, bærbare computere, spillekonsoller og integrerede kredsløbsanordninger skal anvendes, såfremt

- køberen er en afgiftspligtig person
- køberen handler i egenskab af en afgiftspligtig person
- der købes en af de omfattede varer.

Afgiftspligtige personer er i henhold til momslovens § 3 bl.a. juridiske og fysiske personer, der driver selvstændig virksomhed. Herved omfattes også momsfritagne virksomheder og virksomheder med en omsætning under 50.000 kr.

Ved handel i egenskab af en afgiftspligtig person forstås, at varen indkøbes til hel eller delvis anvendelse for virksomhedens aktiviteter, der omfattes af momsloven.

Omfattede varer er:

Mobiltelefoner: Alle former for mobile telefonapparater, der er fremstillet eller tilpasset til anvendelse i forbindelse med et net med licens og benyttet på specifikke frekvenser, uanset om de har anden anvendelse eller ej, herunder bl.a. mobiltelefoner med eller uden abonnement, smartphones, Blackberry og satellittelefoner.

Integrerede kredsløbsanordninger: Computerchips i form af elektroniske kredsløb, der er produceret på et stykke halvledende materiale, i den tilstand, som de er i, inden de integreres i slutbrugerprodukter, herunder bl.a. CPU-enheder, GPU-enheder, RAM-enheder.

Spillekonsoller: Maskiner, hvis objektive karakteristika og primære funktion viser, at de er bestemt til underholdningsformål (spil), herunder bl.a. Playstation, Playstation Portable, X-box, Nintendo, spillekonsoller, der leveres med tilbehør som eksempelvis strømkabel og inputenheder. Undtaget er sådanne apparater og maskiner, som aktiveres af mønter, pengesedler, bankkort, spillemærker eller lignende betalingsmidler.

Tablet-pc'ere: Små computere, der har batteri som primær strømforsyning, og som består af en trykfølsom skærm, der bruger en digital pen eller brugerens finger som det primære inputredskab i stedet for tastatur eller mus, herunder bl.a. iPad, Andriod tablets, Windows tablets og iPod Touch.

Bærbare computere: Personlige computere, der har batteri som primær strømforsyning, og som består af mindst en central processorenhed, en skærm og et tastatur, og som på grund af sin størrelse og vægt let kan transporteres, herunder bl.a. notebooks og Macbooks.

Skatterådet har i forbindelse med indførelsen af reglerne om omvendt betalingspligt fået forelagt en række spørgsmål om afgrænsningen af reglernes anvendelse. I SKM2014.759.SR blev Skatterådet spurgt om, hvorvidt salg af en bærbar computer med tilbehør i form af enten

- ekstra RAM-moduler
 - Microsoft Office-pakken
 - eksternt keyboard
 - ekstern mus
- eller
- andre programmer end Microsoft Office-pakken

skal anses for omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 8-10. Ligeledes blev der spurgt til, om også fragtomkostningerne for de pågældende varer skal faktureres efter reglerne om omvendt betalingspligt.

Skatterådet lagde til grund for besvarelsen, at der var tale om salg til afgiftspligtige personer, samt at disse handlede i egenskab af afgiftspligtige personer, jf. momslovens § 3.

Rådet henviste bl.a. til SKM2014.622.SKAT, hvoraf det fremgår, at ved levering af en vare omfattet af momslovens § 46, stk. 1, nr. 8-10, så er samtidig levering af tilbehør i en pakke ligeledes omfattet af den omvendte betalingspligt. Ved vurderingen af, om der er tale om en pakke, henses der til den momsmæssige praksis for hoved-/billeverancer, eller til om pakken kan anses for et bundle, som er en pakke af logisk sammenhængende varer, der sælges til én pris.

Af den momsmæssige praksis for hoved-/billeverancer fremgår det, at der er tale om levering af én enkelt vare i tilfælde, hvor et eller flere elementer tilsammen skal anses for at udgøre hovedleverancen, mens omvendt et eller nogle elementer skal anses for sekundære varer. En vare skal anses for sekundær i forhold til en hovedleverance, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedleverancen på de bedst mulige betingelser.

Skatterådet konkluderede på denne baggrund, at ved levering af en bærbar computer med ekstra tilbehør i form af eksempelvis RAM-moduler, keyboard, mus og software med henblik på, at disse installeres i eller bruges sammen med den bærbare computer, må leveringen af den bærbare computer anses for hovedleverancen, mens leveringen af tilbehøret må anses for bi-leverancer.

Rådet lagde ved vurderingen vægt på, at i en situation, hvor man køber det nævnte tilbehør, så har tilbehøret ikke nogen selvstændig betydning for køberen, men dette er derimod alene et middel til at udnytte hovedleverancen på de bedst mulige betingelser.

Salget af den bærbare computer med det nævnte tilbehør blev derfor anset for én samlet leverance, der er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt, jf. momslovens § 46, stk. 1, pkt. 10.

Med hensyn til fragtomkostningerne bemærkede rådet, at fragtomkostningerne i henhold til momslovens § 27, stk. 2, nr. 2, er en del af afgiftsgrundlaget, og eventuelle tilknyttede fragtomkostninger ved levering af mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere skal derfor ligeledes faktureres efter reglerne om omvendt betalingspligt.

I SKM2014.761.SR spurgte en virksomhed til, hvorvidt der kan gives fritagelse for den omvendte betalingspligt i relation til momslovens § 46, stk. 1, nr. 8-10, når der på et år sælges maksimalt 50 bærbare pc'er, og ca. 80 procent af dem sælges til momsfratagne virksomheder som eksempelvis kirker og lægevirksomheder.

Skatterådet bemærkede, at spørgerens salg af bærbare computere er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt i det omfang, at spørgeren sælger disse til afgiftspligtige personer, som køber varerne i egenskab af afgiftspligtige personer.

Idet lægevirksomheder er afgiftspligtige personer, uanset at disse virksomheder er momsfratagne, samt at kirker som udgangspunkt ligeledes anses for afgiftspligtige personer, blev spørgerens salg af bærbare computere anset for omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt.

Afslutningsvis bemærkede rådet, at reglerne om omvendt betalingspligt ikke indeholder en generel bagatelgrænse.

I SKM2014.762.SR ønskede en virksomhed afklaring af, hvorvidt selvstændige salg af henholdsvis

- en MDC-receiver
- en controller
- en intern eller en ekstern harddisk
- et USB memory-stik
- en flash memory
- en graphic tablet
- en 85" skærm med touch-funktion

er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 9-10.

Virksomheden ønskede endvidere bekræftet, at virksomheden ikke har nogen undersøgelsespligt til at sikre sig, at køberen er en afgiftspligtig person, eller om køberen har et gyldigt momsnummer.

Skatterådet lagde til grund for besvarelsen, at der var tale om salg til afgiftspligtige personer, samt at disse handlede i egenskab af afgiftspligtige personer, jf. momslovens § 3.

For så vidt angår MDC-receiveren, controlleren, harddisken, USB-stikket og flash memory'en bemærkede Skatterådet, at integrerede kredsløbsanordninger kun omfattes af reglerne om omvendt betalingspligt, når de foreligger i den tilstand, som de er i, inden de integreres i slutbrugerprodukter. Herved omfattes eksempelvis ikke integrerede kredsløbsanordninger, der er indbygget i en enhed og forbundet med andre komponenter.

Henset til, at de integrerede kredsløbsanordninger, som måtte forefindes i controlleren, harddisken, USB-stikket og flash memory'en, er forbundet med flere elek-

troniske komponenter på en printplade, er der tale om sammensatte elektroniske kredsløb, som derfor falder uden for anvendelsesområdet af momslovens § 46, stk. 1, nr. 9.

Med henblik på graphic tabletten og 85'-skærmen med touch-funktion bemærkede Skatterådet, at de tablet-pc'ere, som er omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt, defineres som små computere, der består af en trykfølsom skærm, der bruger en digital pen eller brugerens finger som det primære inputredskab i stedet for tastatur eller mus, som typisk ikke er inkluderet. Men da funktionaliteten i hverken graphic tabletten eller 85'-skærmen med touch-funktion kan sidestilles med en tablet-pc, er salget af disse ikke omfattet af reglerne om omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 10.

Endelig afviste Skatterådet at svare på, hvorvidt virksomheden har nogen undersøgelsespligt til at sikre sig, at køberen er en afgiftspligtig person, eller om køberen har et gyldigt momsnummer, idet der herved ikke spørges til en påtænkt disposition. SKAT udtalte dog vejledende med henvisning til styresignalet SKM2014.622.SKAT, at sælgeren har en undersøgelsespligt i forhold til, om køberen er en afgiftspligtig person, ligesom sælgeren skal foretage en efterprøvning af køberens CVR-nr.

Regelgrundlaget

Momslovens § 46

“Betaling af afgift påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer og ydelser her i landet. Afgiften påhviler dog aftageren af varer eller ydelser, når

.....

8. aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der modtager mobiltelefoner fra en virksomhed etableret her i landet,

9. aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der fra en virksomhed etableret her i landet modtager integrerede kredsløbsanordninger i den tilstand, som de er i, inden de integreres i slutbrugerprodukter, eller

10. aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der modtager spillekonsoller, tablet-pc'er eller bærbare computere fra en virksomhed etableret her i landet.”

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2014.759.SR, SKM2014.761.SR, SKM2014.762.SR

Spildevandsforsyningsselskabers medfinansiering af klimatilpasningsanlæg

Skatterådet har i 2014 haft lejlighed til at behandle en række skattemæssige spørgsmål i forbindelse med spildevandsforsyningsselskabers medfinansiering af klimatilpasningsanlæg.

Baggrunden er, at nye regler på miljøområdet giver spildevandsforsyningsselskaberne mulighed for at deltage i finansiering og drift af klimatilpasningsanlæg, som ejes af andre, fx kommuner eller private.

Deltagelsen i disse projekter har medført nogle skattemæssige udfordringer. Flere selskaber har derfor fået bindende svar fra Skatterådet om beskatningen af indtægter og om fradrag og afskrivninger vedrørende udgifter.

Disse sager vil blive omtalt i det følgende, fordi de viser, hvordan løsning af en aktuel samfundsmæssig problemstilling, nemlig håndteringen af de øgede regnvandsmængder, indebærer skattemæssige aspekter. Samtidig rummer sagerne nogle interessante problemstillinger set fra en skattemæssig synsvinkel.

Reglerne om medfinansiering af klimatilpasningsanlæg

Ændringerne af klimaet og de øgede regnvandsmængder f.eks. ved skybrud har flere steder i landet medført oversvømmelser, fordi det eksisterende kloaknet ikke har tilstrækkelig kapacitet. For at begrænse udbygning af det almindelige kloaknet satses der på klimatilpasningsprojekter med alternative vandaflædningsveje for f.eks. tag- og overfladevand.

Spildevandsforsyningsselskaberne har imidlertid ikke haft mulighed for at deltage i sådanne foranstaltninger, fordi selskaberne kun må eje egentlige spildevandsanlæg. Spildevandsselskaberne er desuden efter vandsektorloven og den tilhørende bekendtgørelse om prisloftregulering mv. af vandsektoren underlagt en prisloftre-

gulering, der administreres af Forsyningssekretariatet. Det fastsættes således ved et årligt prisloft, hvilke udgifter der kan danne grundlag for opkrævning hos forbrugerne.

Derfor har miljømyndighederne ændret reglerne, så selskaberne nu kan medfinansiere kommunale og private projekter. Selskaberne har desuden fået mulighed for at få godkendt et tillæg til prisloftet, der bevirker, at de hos forbrugerne kan opkræve de udgifter til medfinansieringsprojekterne, som selskaberne må betale til projektejer, typisk en kommune. Efter de ændrede regler kan spildevandsforsyningsselskaber fortsat ikke være ejere af klimatilpasningsprojekter, men alene deltage i finansieringen. Selve projekterne ejes af den pågældende kommune eller af private ejere (f.eks. en grundejerforening). Det gælder også de materielle anlægsaktiver, der etableres i forbindelse med projektet. Det kan f.eks. være skybrudsveje, forsinkelsespladser og oversvømmelsesarealer.

Reglerne om medfinansiering af klimatilpasningsprojekter blev indført ved lov nr. 61 af 29. januar 2013 om ændring af lov om betalingsregler for spildevandsforsyningsselskaber mv. (betalingsloven) og lov om vandløb (spildevandsforsyningsselskabers opkrævning af bidrag til selskabernes medfinansiering af kommunale og private projekter vedrørende tag- og overfladevand). Reglerne omtales her, fordi deres udformning har betydning for den skattemæssige behandling.

Reglerne har til formål at udvide spildevandsselskabernes muligheder for at deltage i klimatiltag, som nok tjener spildevandsselskabernes overordnede formål, men hvis udførelse normalt ikke er mulig at gennemføre for spildevandsselskaberne. Reglerne sikrer, at spildevandsforsyningsselskaberne kan bidrage til fremtidig håndtering af tag- og overfladevand ved finansiering af projekter, som ikke består i sædvanlige spildevandstekniske løsninger.

Betalingslovens § 1, stk. 4, lyder således:

“Stk. 4. Udgifter til udførelse, drift og vedligeholdelse, herunder udgifter til opfyldelse af anmodninger efter miljøbeskyttelseslovens § 32 a og regler fastsat i medfør heraf, af spildevandsforsyningsselskabers spildevandsanlæg og anlæg, der

er etableret efter § 7 a, dækkes af bidrag fra de berørte ejere af fast ejendom (herunder umatrikulerede arealer), der tilleder til spildevandsforsyningsselskabers spildevandsanlæg, eller som er kontraktligt tilknyttet spildevandsforsyningsselskabet, jf. § 7 a.”

Ved lovændringen blev der indsat som nye stk. 5 og 6:

“Stk. 5. I bidraget efter stk. 4, 1. pkt., kan endvidere indregnes spildevandsforsyningsselskabets udgifter, som er nødvendige af hensyn til håndtering af tag- og overfladevand, i forbindelse med medfinansiering af kommunale og private projekter. Spildevandsforsyningsselskabets udgifter må ikke overstige udgifterne til sædvanlig afhjælpning af kapacitetsproblemer i spildevandsanlægget.

Stk. 6. Miljøministeren kan fastsætte regler om indregning efter stk. 5, herunder om hvilke udgifter, der kan betales af spildevandsforsyningsselskabet, om betingelser for indregning, om dokumentation for fastsatte krav vedrørende spildevandsforsyningsselskabets udgifter, om afgrænsning af projekter, om hvordan betalingen til projektejer skal foregå og om spildevandsforsyningsselskabets samarbejde med projektejer i forbindelse med gennemførelse af kommunale eller private projekter.”

I medfør af betalingslovens § 1, stk. 6, har miljøministeren udstedt Bekendtgørelse nr. 89 af 30. januar 2013 om spildevandsforsyningsselskabers medfinansiering af kommunale og private projekter vedrørende tag- og overfladevand (Medfinansieringsbekendtgørelsen).

Bekendtgørelsen giver en nærmere beskrivelse af omfanget og arten af spildevandsselskabernes medfinansiering. Desuden indeholder bekendtgørelsen en række regler om godkendelse af projektet, om spildevandsforsyningsselskabets betaling til projektejer og om, hvilke udgifter der kan berettige til forhøjelse af prisloftet.

Det fremgår bl.a., at det er spildevandsforsyningen, der afgør, om selskabet vil medfinansiere et givet projekt. Det er desuden et krav, at der foreligger en kom-

munal beslutning om, at projektet fra kommunal side anses som hensigtsmæssigt og omkostningseffektivt.

Hvis et projekt opfylder kravene til bl.a. art og omfang, skal projektejer i samarbejde med spildevandsforsyningen udarbejde et projekt for etablering af og drift af klimatilpasningsprojektet. Der skal samtidig udarbejdes et budget for etablering og drift af den billigste sædvanlige afhjælpningsløsning på problemet, eksempelvis etablering af et underjordisk rørbassin.

Når budgetterne er udarbejdet, skal de indberettes til Forsyningssekretariatet sammen med projektbeskrivelser, dokumentation for den kommunale beslutning og en aftale mellem projektejeren og spildevandsforsyningen. Forsyningssekretariatet vil så tage stilling til, om spildevandsforsyningen kan få forhøjet sit prisloft på baggrund af projektet.

Det er det mest omkostningseffektive projekt, der skal vælges.

Hvis det alternative projekt er det billigste, vil spildevandsforsyningens betalinger til projektet kunne danne grundlag for et tillæg til virksomhedens prisloft, dvs. selskabets maksimale indtægt. Prisloftet vil blive forhøjet sådan, at forhøjelserne matcher spildevandsforsyningens betalinger til projektejer. Eventuelle afvigelser mellem indberettet budget for betalinger og de faktiske betalinger vil ved behørig dokumentation for en stigning blive korrigeret året efter.

Spildevandsforsyningsselskabet vil kunne refundere følgende typer af udgifter – eller en andel heraf – til projektejeren:

- Projektejerens anlægsudgifter
- Projektejerens finansieringsudgifter (i tilfælde af, at projektejeren har optaget lån til finansieringen)
- Projektejerens drifts- og vedligeholdelsesomkostninger vedrørende de pågældende anlæg.

Omkostninger til etablering af kontantfinansierede projekter (anlægsomkostningerne) skal betales lineært over en periode på minimum 10 og maksimalt 25 år.

Hvis projektejer har valgt at lånefinansiere anlægsomkostningerne, betaler spildevandsforsyningen sin andel lineært over en periode svarende til afdragsperioden på lånet, dog maksimalt 25 år. Dette indebærer, at spildevandsforsyningsselskabet betaler en forholdsmæssig andel af projektejerens finansieringsomkostninger.

Hvis projektet ikke kan godkendes af Forsyningssekretariatet, udløser de udgifter, spildevandsforsyningsselskabet har afholdt til dokumentation, budgettering og vurdering af et klimatilpasningsprojekt, ikke et tillæg til prisloftet. Disse udgifter skal behandles særskilt og skal dækkes af spildevandsforsyningens prisloft for almindelige driftsomkostninger.

De skattemæssige aspekter

De nye regler har imidlertid givet anledning til en række skatteretlige udfordringer. Dette fremgår da også af en række svar fra skatteministeren og miljøministeren til Folketingets Skatteudvalg (SAU Alm. del 2013-14, spørgsmål 564-573).

Spildevandsforsyningsselskaberne har påpeget, at der vil opstå en skattemæssig asymmetri med hensyn til tidspunktet for beskatningen af de beløb, som opkræves hos forbrugerne, og tidspunktet for de modsvarende fradrag for de beløb, der betales til projektejer. Det vil være konsekvensen, hvis indtægterne skal beskattes i de år, hvor de modtages, medens udgifterne skal fordeles og betales over samme periode, men fratrækkes over en længere årrække. Alt efter den skattemæssige behandling af indtægter og udgifter vil det kunne betyde, at selskabernes deltagelse i projekterne ikke bliver økonomisk neutral.

Fra Skatterådets side har man offentliggjort to afgørelser om emnet, SKM2014.193.SR og SKM2014.876.SR. Nogle af spørgsmålene i sagerne er sammenfaldende, men den seneste afgørelse besvarer flere spørgsmål og er mere udbygget. Nedenfor omtales de to sager derfor samlet.

Er spildevandsselskaberne skattepligtige af indtægterne fra forbrugerne?

De spildevandsforsyningsselskaber, som stod bag anmodningerne om bindende svar, er kommunalt ejede aktieselskaber. Selskaberne er skattepligtige, idet de er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og stk. 1, nr. 2h. Selskabernes virksomhed er imidlertid underlagt de ovenfor omtalte regler om prisloftregulering.

Spildevandsforsyningsselskaberne har bl.a. gjort det synspunkt gældende, at de ikke skal beskattes af indtægten fra forbrugerne, fordi selskaberne blot er ”formidlere”. Hele indtægten skal efter loven videreafregnes til projektejer, her en kommune. Det må derfor være kommunen, der har krav på at modtage og anvende beløbene. Indtægten opkræves alene med henblik på at finansiere klimatilpassningsprojekter, og projekterne ejes og udføres af kommunen, som efter selskabernes opfattelse måtte være rette indkomstmodtager.

Hvis Skatterådet ikke var enig i denne opfattelse, var det selskabernes synspunkt, at de måtte anses for at have givet forlods afkald på beløbet og derfor ikke skulle beskattes af det.

I SKM2014.876.SR slog Skatterådet imidlertid fast, at selskaberne er rette indkomstmodtagere af beløbene, som de også har erhvervet ret til. Selskaberne er derfor skattepligtige af beløbene.

Skatterådets begrundelse var, at ifølge betalingslovens § 1, stk. 4, 1. pkt., dækkes en række af spildevandsforsyningsselskabernes udgifter af de berørte ejere af fast ejendom, der leder spildevand til selskabernes spildevandsanlæg, eller som er kontraktligt tilknyttet spildevandsforsyningsselskabet, jf. lovens § 7 a.

Det spørgende selskab var som spildevandsforsyningsselskab skattepligtigt, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2 h. Selskabet var desuden utvivlsomt rette indkomstmodtager i relation til disse indtægter efter betalingslovens § 1, stk. 4, 1. pkt., uanset hvilke udgifter der danner baggrund for indtægten og fastsættelsen af prisloftet, og selskabet var derfor skattepligtigt af indkomsten, jf. statsskattelovens § 4. Efter denne bestemmelse er al indkomst skattepligtig, medmindre

den er særligt undtaget. Denne skattepligt gælder, uanset hvad indtægten anvendes til, jf. statsskattelovens § 6, sidste led.

Den bestemmelse i betalingslovens § 1, stk. 5, som blev indsat ved lov nr. 61 af 29. januar 2013, er formuleret således, at "i bidraget efter § 1, stk. 4, 1. pkt., kan endvidere indregnes spildevandsforsyningsselskabets udgifter, som er nødvendige af hensyn til håndtering af tag- og overfladevand, i forbindelse med medfinansiering af kommunale og private projekter". Der er altså tale om en udvidelse af den bestående adgang til at lade forbrugerne dække selskabernes udgifter.

Der er således ikke tale om, at forbrugerne dækker projektejs udgifter, hvilket understreges af, at det af bekendtgørelsen om medfinansiering klart fremgår, at det er spildevandsforsyningsselskabet, som betaler en andel af projektejs omkostninger.

Efter Skatterådets opfattelse medfører regelsættet omkring medfinansieringsordningen derfor, at det er spildevandsforsyningsselskabet, som erhverver ret til den forøgede indtægt fra forbrugerne, på samme måde som det er tilfældet ved anden brugerbetaling, jf. betalingslovens § 1, stk. 1, 1. pkt.

Reglernes angivne formål er desuden at udvide spildevandsselskabernes muligheder for at deltage i klimatiltag, som nok tjener spildevandsselskabernes overordnede formål, men hvis udførelse normalt ikke er mulig at gennemføre for spildevandsselskaberne. Reglerne skal sikre, at spildevandsselskaberne kan bidrage til fremtidig håndtering af tag- og overfladevand ved finansiering af projekter, som ikke består i sædvanlige spildevandstekniske løsninger. Udgifterne må derfor anses for afholdt i selskabets interesse.

Dette resultat fremgår da også af miljøministerens besvarelse af 5. juni 2014 af spørgsmål fra Folketinget – Skatteudvalget, 2013-14, SAU Alm. del, spørgsmål nr. 573. Her har miljøministeren udtalt, at spildevandsforsyningsselskaberne ikke "formidler" penge til andres klimaaktiviteter. Der er tale om, at spildevandsforsyningsselskaberne har fået en ny mulighed for at afhjælpe kapacitetsproblemer i selskabernes kloakker.

I forbindelse med et andet spørgsmål i det bindende svar havde selskabet desuden anført, at der tilflød selskabet et aktiv i form af mindre belastning på de eksisterende anlæg, som aflastes i spidsbelastningsperioder ved hjælp af klimatilpasningsprojekterne, ligesom de eksisterende anlæg ved investeringen fremtidssikres i forhold til forventede større nedbørsmængder som følge af klimaforandringer i fremtiden. Selskabet kunne desuden forvente færre afhjælpningsomkostninger i de pågældende områder.

At selskabet på grund af de særlige regler om prisloft mv. samtidig får mulighed for at finansiere betalingerne ved tilsvarende opkrævninger, ændrede efter Skatterådets opfattelse ikke ved, at udgifterne var afholdt i selskabets interesse.

Selve indtægterne i form af betalinger fra forbrugerne måtte følgelig også anses for modtaget i selskabets interesse og for at undgå underdækning.

Efter Skatterådets opfattelse kunne spildevandsforsyningsselskabet heller ikke siges at have givet et lovbestemt forlods afkald på indtægten. Det fremgår af betalingslovens § 1, stk. 4, 1. pkt., sammenholdt med stk. 5, at det er selskabets udgifter, forbrugerne dækker. Adgangen til at opkræve indtægten på baggrund af de budgetterede udgifter var derfor ikke et afkald på indtægten og bevirkede ikke, at selskabet ikke skulle beskattes af indkomsten.

Skatterådet kunne heller ikke tilslutte sig selskabets synspunkt om, at situationen skulle sidestilles med momsregistrerede virksomheders opkrævning af moms i henhold til momsloven.

Spildevandsforsyningsselskabet var derfor skattepligtigt af indtægten fra forbrugerne, jf. statsskattelovens § 4, ligesom selskabet måtte anses for rette omkostningsbærer for sine betalinger til projektejer, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Den skatteretlige behandling af selskabernes udgifter

Når det er konstateret, at spildevandsselskaberne ikke blot er ”transparente” i forhold til indtægter og udgifter i forbindelse med projekterne, opstår en række spørgsmål om, hvorledes selskabernes udgifter skal behandles skatteretligt.

I begge afgørelserne SKM2014.193.SR og SKM2014.876.SR tiltrådte Skatterådet, at spildevandsselskabets årlige betaling af drifts- og vedligeholdelsesudgifter til projektejer, der skulle ske i en nærmere fastsat levetid for projektet, ville kunne fratrækkes som driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i de år, hvor udgifterne blev afholdt. Fradragsberettigede driftsomkostninger efter denne bestemmelse er udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

Med hensyn til spildevandsselskabernes betaling af projektejers/kommunens investeringsudgifter/anlægsudgifter forholder det sig imidlertid anderledes. Det fremgår af medfinansieringsbekendtgørelsen, at betaling af investeringsomkostninger skal ske med lige store beløb over en periode på op til 25 år. Hvis projektejer har lånefinansieret anlægsudgifterne, skal selskabets betalingsperiode svare til afdragsperioden på disse lån. Hvis der ikke er tale om lånefinansiering, skal betalingen ske over mindst 10 år.

Spildevandsselskaberne er imidlertid ikke – og kan ikke være – ejere af klimatilpasningsanlæggene og kan derfor ikke afskrive udgifterne til anlæggene med hjemmel i afskrivningsloven.

Skatterådet fandt desuden i SKM2014.876.SR, at de årlige betalinger af investeringsudgifterne heller ikke vil kunne fratrækkes som driftsomkostninger i de år, hvor de afholdes, selvom udgifterne danner grundlag for tilsvarende indtægter i de løbende år. Grunden er, at udgifterne ikke alene afholdes for at opnå de indtægter, der kan opnås som følge af tillægget til prisloftet, men også for at spare udvidelse af kloaknettet. Udgifterne giver derfor selskabet mulighed for at levere de ydelser, som forbrugerne betaler for – både i den periode, hvor prisloftet er forhøjet, og senere i medfør af det almindelige prisloft. Derfor skal udgifterne aktiveres og afskrives, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Skatterådet havde da også i den tidligere afgørelse, SKM2014.193.SR, fundet, at disse udgifter kunne afskrives efter statsskatteloven, og dette blev bekræftet i SKM2014.876.SR.

Til støtte for afskrivningsadgangen efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i denne situation henvistes bl.a. til Højesterets dom, TfS 1985, 6, Nordsøværftet (Slusedommen). Den angik et skibsværfts udgifter til etablering af en sluse ved Ringkøbing Fjord. Slusen var nødvendig, for at værftet kunne følge med i konkurrencen om at bygge stadigt større skibe. Værftet var afskåret fra at eje slusen, men afholdt en del af anlægsudgiften. Hvis værftet havde været ejer, havde det kunnet afskrive på slusen. Højesteret fandt, at udgiften ikke kunne fratrækkes som driftsomkostning i det pågældende indkomstår, fordi den udelukkende tjente til at sikre den fremtidige indkomst. Værftet kunne imidlertid afskrive udgiften efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet det var uden betydning, at værftet ikke var ejer af slusen, hvilket alene skyldtes bestemmelse truffet af anden offentlig myndighed.

Princippet i Slusedommen har Skatterådet altså nu brugt til at indrømme lineær afskrivning efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for betaling af anlægsudgifterne i forbindelse med klimatilpasningsprojekterne.

Rådet bemærkede, at der efter praksis skal fastsættes en passende afskrivningsperiode (se f.eks. Slusedommen). Der er i praksis og litteraturen lagt vægt på flere faktorer såsom udgiftens indkomstvirkning og aktivets levetid. Desuden er der henset til, hvor lang afskrivningsperioden ville være efter afskrivningsloven. I de forelagte sager var der imidlertid tale om levetider på helt op til 75 år, og aktiverne ville af en ejer typisk kunne have været saldoafskrevet efter afskrivningslovens § 5 C om infrastrukturanlæg og andre driftsmidler med lang levetid, evt. efter afskrivningslovens § 5.

Skatterådet udtalte derfor vejledende, at på den ene side bør perioden for den lineære afskrivning efter statsskatteloven ikke være under 25 år, men på den anden side bør den normalt ikke overstige afskrivningsperioden for fast ejendom, der efter afskrivningsloven afskrives lineært over 25 år.

Den del af betalingen for anlægsudgifterne, der udgør betaling for finansieringsomkostninger og renter, er ikke renteudgifter for spildevandsforsyningsselskaberne. Selskaberne kan derfor ikke trække dem fra efter den almindelige bestemmel-

se om rentefradrag i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e. Skatterådet fandt imidlertid i SKM2014.876.SR, at selskaberne kan trække disse udgifter fra som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, i de år, hvor udgifterne betales, idet disse udgifter ikke har indkomstvirkning ud over den periode, hvor der opnås tillæg til prisloftet.

Endelig bekræftede Skatterådet, at de udgifter, som spildevandsforsyningsselskaber afholder forgæves til dokumentation mv. i forbindelse med projekter, der ikke godkendes, kan fratrækkes som løbende driftsomkostninger, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Dette skyldes, at også forgæves afholdte driftsomkostninger efter praksis normalt vil kunne fratrækkes. Rådet forudsatte dog, at der var tale om udgifter, der ville have berettiget til tillæg til prisloftet, hvis projektet var blevet godkendt.

Regelgrundlaget

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og stk. 1, nr. 2h

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

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

(...)

2h) vandforsyningsselskaber, der er omfattet af § 2, stk. 1, i lov om vandsektorens organisering og økonomiske forhold, og spildevandsforsyningsselskaber, hvorved i denne lov forstås selskaber m.v., der for andre og mod betaling behandler og transporterer spildevand. Skattepligten gælder uanset vand- henholdsvis spildevandsforsyningsselskabets organisationsform. Indregistrerede aktieselskaber omfattes dog af nr. 1. Hvis aktivitet som nævnt i 1. pkt. udøves af et interessentskab, et kommanditselskab eller et

kommanditaktieselskab, beskattes henholdsvis interessenterne, komplementaren og kommanditisterne efter reglerne i denne bestemmelse,

(...)”

Statsskattelovens § 4

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

a. af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;

(...)”

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og litra e

“Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger;

b) (...)

e) renter af prioriteter og anden gæld samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til afdrag på hans gæld, hvilket også gælder om fideikommisbesidderes afdrag på fideikommisets gæld.

(...)”

Statsskattelovens § 6, 2. led

“Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller til drift, henlæggelse til reserve- eller lignende fonds, til gaver eller på anden måde:”

Afskrivningslovens § 5 C, stk. 1, nr. 5, og stk. 2, nr. 1

”Følgende driftsmidler afskrives på en særskilt saldo:

(...)

5) Spildevandsanlæg.

Stk. 2. Følgende infrastrukturanlæg afskrives på en særskilt saldo:

Anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.

(...)

Stk. 3. Stk. 1 og 2 gælder ikke for aktiver, i det omfang disse afskrives efter kapitel 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på den del af anlæggene m.v., som udgøres af edb-software og edb-hardware.

Stk. 4. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 1 kan højst udgøre 15 pct. af den afskrivningsberettigede saldogværdi. I indkomstårene (...) er afskrivningssatsen i 1. pkt. (...), og i indkomstårene 2014 og 2015 er afskrivningssatsen 17 pct. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 2 kan højst udgøre 7 pct. af den afskrivningsberettigede saldogværdi. Reglerne for driftsmidler omfattet af § 5, bortset fra § 5, stk. 4-6, § 5 A og § 6 finder tilsvarende anvendelse.

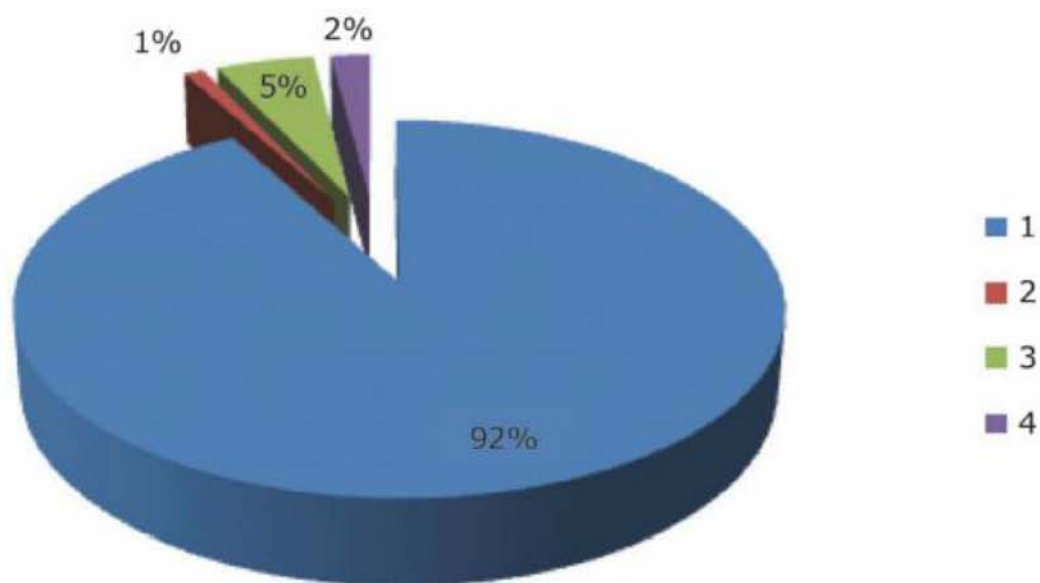
(...)”.

Oversigt over Skatterådets afgørelser

SKM2014.193.SR, SKM2014.876.SR

Statistik

Procentvis fordeling af sager afgjort af Skatterådet i 2014

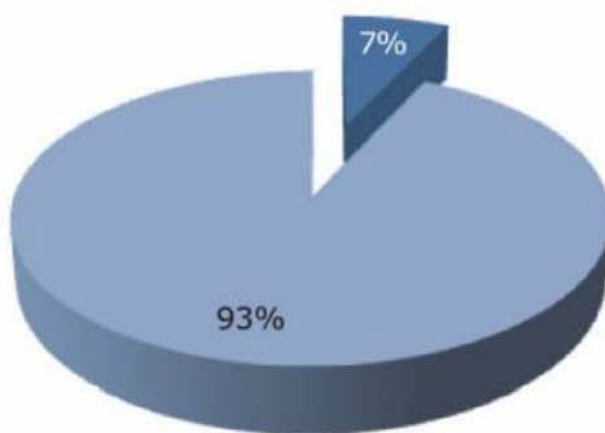


Skatterådet har i 2014 behandlet i alt 323 sager, idenfor nedenstående kategorier:

		2010	2011	2012	2013	2014
1	Bindende svar	358	364	291	337	298
2	Bevillings- og dispensationssager	5	7	4	3	3
3	Regler, satser og anvisninger	15	13	13	12	15
4	Andre sager *	11	0	5	12	7
	I alt	389	384	313	364	323

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

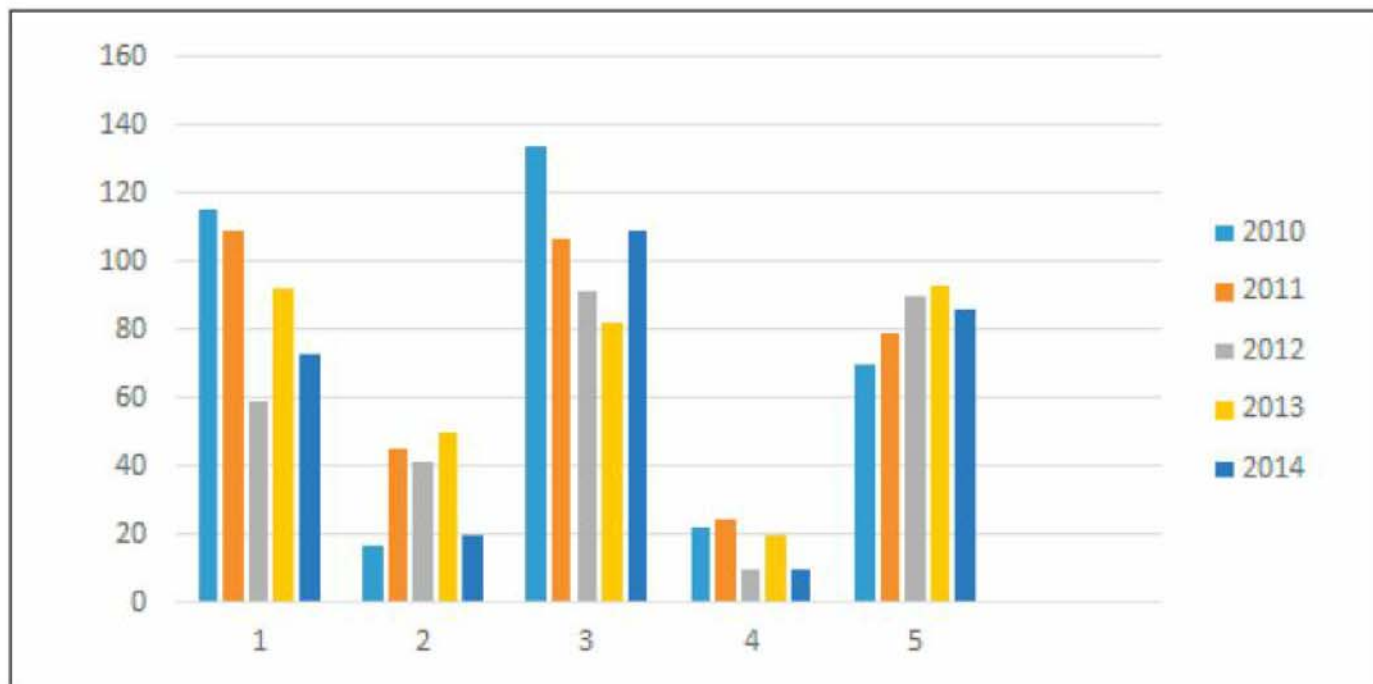
Procentvis fordeling af de 4.417 bindende svar, der er afgivet af Skatterådet (298) og af SKAT (4.119)



Der er i 2014 afgivet bindende svar i 4.417 sager. Heraf har Skatterådet afgjort 298 sager, svarende til 7 % af sagerne og SKAT 4.119 sager, svarende til 93 % af sagerne.

	2010	2011	2012	2013	2014
Sager om bindende svar	4.515	4.448	4.631	4.100	4.417
- Heraf behandlet af Skatterådet	358	364	291	337	298
- Heraf behandlet af SKAT	4.157	4.084	4.340	3.763	4.119

Behandlet i %	2010	2011	2012	2013	2014
- af Skatterådet	8	8	6	8	7
- af SKAT	92	92	94	92	93



Ovenstående diagram viser hvilke typer sager om bindende svar Skatterådet har truffet afgørelse i. Diagrammet viser fordelingen på og udviklingen i sagstyper i perioden 2010 - 2014.

Eksempler på emner der er behandlet af Skatterådet i 2014:

	Lovområde	Antal	Eksempler på sagstyper
1	Personbeskatning og personalegoder	73	F.eks. sager om personalegoder, splitleasing, godtgørelse iht forskelsbehandlingsloven, arbejdsudleje, livsforsikringer, pensionsprodukter, skattepligt, bruttolønsordninger, skifte af dødsboer, aktielønsordninger.
2	Erhvervsforhold	20	F.eks. sager om fradrag og afskrivninger vedrørende vedvarende energianlæg, vindmøller og solcelleanlæg, sager vedrørende selvstændige, virksomhedsskatteordningen.
3	Selskabs- og aktionærforhold	109	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	10	F.eks. sager om salg, og ekspropriation.
5	Moms, miljøafgifter, energiafgifter motorafgifter og øvrige punktafgifter	86	F.eks. sager om elafgift, fradrag for energiafgifter, affaldsafgifter, vandafgift, registreringsafgift, moms på buggegrunde, omvendt betalingspligt, moms på porteføljepleje, moms på forvaltning af investeringsforeninger, og fritagelse for moms.

Afslutningsprocenter

Afslutningsprocenterne for bindende svar behandlet af Skatterådet i 2010 - 2014 er følgende:

Kvartal	2010	2011	2012	2013	2014
Antal sager	358	364	291	337	298
Behandlet indenfor 6 måneder	70%	62%	58%	67%	51,5%
Behandlet indenfor 9 måneder	83%	85%	84%	85%	76%
Behandlet indenfor 12 måneder	93%	95%	94%	95%	90,5%

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid for en Skatterådssag

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var i

- 2010 på 181 dage
- 2011 på 178 dage
- 2012 på 179 dage
- 2013 på 170 dage
- 2014 på 200 dage

Faldet i afslutningsprocenterne for sager behandlet inden navnlig 6 og 9 måneder har også ført til en forøgelse af den gennemsnitlige sagsbehandlingstid.

SKAT vil også i 2015 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 - 2014 er påklaget til Skatteankestyrelsen.

	2005/2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Antal sager	335	609	417	312	358	364	219	337	298
Antal påklager	14	26	15	10	19	8	9	13	29
Påklager i %	4,2%	4,3%	3,6%	3,2%	5,3%	2,2%	4,1%	3,8%	9,7%

Der er således i 2014 sket en markant stigning i antallet af bindende svar fra Skatterådet, som bliver påklaget til Skatteankestyrelsen.

Nedenstående tabel viser, at Landsskatteretten har truffet afgørelse i 112 af de i alt 143 sager, der i perioden 2005/2006 - 2014 er påklaget til Landsskatteretten.

	Påklagede sager i perioden 2005/06 – 2014	Kendelse fra Landsskatteretten	Afventer kendelse i Landsskatteretten
Antal	143	112	31
%	100%	78%	22%

Nedenstående tabel viser, i hvilket omfang Landsskatteretten har givet klager fuldt medhold, medhold i overvejende grad og ikke givet klager medhold i de 112 sager, som Landsskatteretten har truffet afgørelse i. perioden 2005/06 - 2014

	Antal Landsskatteretskendelser	Klager har fået fuldt medhold	Klager har fået medhold i overvejende grad	Klager har ikke fået medhold	Landsskatteretten har afvist sagen
Antal	112	31	5	71	5
%	100%	28%	4,5%	63%	4,5%

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



ISBN 978-87-7121-921-0 Tryk Rosendahls-Schultz Grafisk
