

# RevisorPosten

## 5 Investeringsejendomme efter årsregnskabsloven



Momsfritaget  
undervisningsvirksomhed

2

Arv II – andre regler  
der er gode at kende

3

Nye regler om  
generationsskifte

4

Investeringsejendomme  
efter årsregnskabsloven

5

Skærpede krav til deltagelse  
i P/S'er, K/S'er og I/S'er

6

Registrering af reelle ejere

7

Vi noterer at ...

8

## 2 Momsfritaget undervisningsvirksomhed

Få styr på reglerne



## Hallerup

Statsautoriserede revisorer

**Hallerup & Co. I/S**

Overgaden Oven Vandet 48 E · DK-1415 København K

Tel.: +45 32 96 29 00 · Fax: +45 32 96 29 05

E-mail: adm@Hallerup.dk · Web: www.Hallerup.dk

# Momsfritaget undervisningsvirksomhed

Af Jens A. Staugaard, VAT Director

Momsloven rummer flere fritagelsesbestemmelser, som gør, at visse transaktioner undtages fra momspligten. Fritagelsesbestemmelserne i momsloven giver ofte anledning til afgrænsningsproblemer i relation til, hvorvidt bestemmelsen skal fortolkes udvidende eller indskrænkende. Dernæst skaber fritagelsesbestemmelserne problemer i relation til momsfradragsretten samt spørgsmålet om betaling af lønsumsafgift. Nærværende artikel sætter fokus på momsfrigtagelsen for undervisningsydelse

## Momsfritaget undervisning i momslovens forstand

Den grundlæggende skoleundervisning i folkeskoler og privatskoler er fritaget for moms. Det samme gælder al undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner som f. eks. handelskoler, gymnasier og universiteter.

Udover egentlig skoleundervisning i såvel privat som offentlig regi er også den undervisning og virksomhed, der er omfattet af fritidsundervisning, fritaget for momspligten. Tillige er undervisning i sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning, bogføring og maskinskrivning på aftenskoler fritaget for moms.

Undervisning i legemsøvelser er gymnastik i bred forstand med henblik på en almen styrkelse af udøverens legeme. Det er afgørende, at der er et væsentlig element af reel undervisning.

Faglig uddannelse, herunder omskoling og anden undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning, er som udgangspunkt også fritaget for moms. Det er et krav, at undervisningen har til hensigt at give eller vedligeholde færdigheder alene med erhvervmæssigt sigte.

Egentlige kompetencegivende uddannelser uanset i hvilket regi eller under hvilken form undervisningen finder sted er også fritaget for moms, da disse i momsmæssige sammenhæng er at betragte som undervisning.

Ved egentlige kompetencegivende uddannelser forstås faglige grunduddannelser og andre kompetencegivende uddannelser, der har til formål efter bestået eksamen mv. at kvalificere eleven til et bestemt erhverv.

Om en uddannelse kan anses for en kompetencegivende uddannelse, afhænger af en konkret bedømmelse. Ved bedømmelsen kan der lægges vægt på om uddannelsen kvalificerer eleven til et bestemt erhverv, at det er et lovkrav at uddannelsen er gennemført eller om det er en uddannelse

med adgangskrav og eksamen.

## Momspligtig kursusvirksomhed

Undervisningsvirksomhed, der efter sit indhold er omfattet af momsfrigtagelsen, er dog momspligtig, når undervisningen har form af kursusvirksomhed, der drives med gevinst for øje, og den primært er rettet mod virksomheder og institutioner.

Momspligten for kursusvirksomhed indtræder dermed, når følgende to betingelser er opfyldt.

- Virksomheden drives med gevinst for øje, og
- Kurset retter sig mod virksomheder og institutioner

Det er ikke afgørende i hvilken form, virksomheden drives. Det afgørende er, om formålet med virksomheden er at indtjene et overskud til ejeren eller til eventuelt at dække andre aktiviteter.

Det enkelte kursus skal primært være rettet mod virksomheder og institutioner for at være momspligtigt. Er kunden, som modtager undervisningen, privatpersoner eller en forening eller lignende, er kursusvirksomheden ikke momspligtig, medmindre foreningen kan siges at være erhvervsdrivende.

Ovenstående betyder at en og samme kursusudbyder kan gennemføre både momsfrie og momspligtige kurser, og at to undervisningsforløb med samme indhold kan være undergivet en forskellig momsretlig behandling.

Hvis et kursus i udbudsfasen sigter mod deltagelse af privatpersoner, er kurset ikke momspligtigt.

Da kursusvirksomheden ofte ikke kender den faktiske kundekategori på det tidspunkt, hvor kurset udbydes, må virksomheden selv foretage et skøn over, om den endelige kundekategori vil være privatpersoner eller virksomheder og institutioner. Dette skøn vil ikke blive tilsidesat for allerede afholdte kurser, medmindre skønnet er foretaget på et åbenbart fejlagtigt grundlag.

## Eksempler på momsfrigtaget undervisningsvirksomhed

- Almindelig skoleundervisning
- Aftenskoleundervisning i eksempelvis sprog
- Erhvervskørekort (eksempelvis til lastbil)
- Faglig uddannelse som udbydes over for privat personer
- Højskoleundervisning
- Musikundervisning
- Rygtræning i hold og som ledes af en instruktør
- Uddannelse af lærere og instruktører
- Undervisning i aerobic, dans, pilates, yoga og lignede discipliner

## Eksempler på momspligtige leverancer

- Golfundervisning udbudt af private firmaer
- Faglig uddannelse som udbydes af firmaer overfor virksomheder
- Kørekort til bil og motorcykel
- Madlavningskurser i private hjem
- Selvbevidsthedskurser/mindfulness
- Tegneundervisning

## Momsfradragsret og lønsumsafgift

Undervisningsvirksomheder, der har momsfrie indtægter ved salg af undervisning, har ikke fradragsret for momsen på afholdte udgifter, som knytter sig til den momsfrie aktivitet. Har virksomheden foruden momsfrie indtægter også momspligtige indtægter, kan der opnås delvis fradragsret for momsen på virksomhedens generalkomkostninger.

Momsfri undervisningsvirksomhed er som udgangspunkt omfattet af lønsumsafgiftspligten. Har virksomheden et afgiftsgrundlag, som overstiger 80.000 kr., skal virksomheden lade sig registrere og betale lønsumsafgift.

# Arv II – andre regler der er gode at kende

Af Betina Boysen, advokat,  
Ret&Råd København

Forrige nummer af Revisorposten bragte en artikel om arvelovens regler og om gode grunde til at oprette et testamente. I denne artikel gennemgås andre regler, som også kan være relevante at kende, når man skal forholde sig til, hvordan man sikrer sine efterladte.



## Arveforskud, gaver og familielån

Man kan give bestemte familiemedlemmer pengegaver op til et vist beløb, uden at der skal betales gaveafgift eller skat. Man kan vælge at give beløbet som en gave eller som et arveforskud. Forskellen mellem gave og arveforskud er, om der skal tages hensyn til beløbet i forbindelse med fordelingen af den arv, man efterlader sig.

Det afgiftsfrie beløb afhænger af, hvem gavemodtager er, og beløbet reguleres typisk hvert år. Fx kan man i 2017 give sit barn op til 62.900 kr. og sit svigerbarn op til 22.000 kr., mens der skal betales gaveafgift på 15 % af gaver over disse beløb.

Det afgiftsfrie gavebeløb kan man give én gang om året.

Hvis man ønsker at give et større beløb, fx fordi modtager har brug for pengene nu, kan man vælge i stedet at yde et rente- og afdragsfrit familielån.

Et sådant lån kan overføres til modtager, uden at der skal betales skat eller afgift, men det kræver, at der oprettes et gældsbevis på de rigtige vilkår. Fx skal lånet være givet på anfordringsvilkår.

Lånet kan nedbringes med de årlige afgiftsfrie gavebeløb, men det er vigtigt, at det ikke aftales på forhånd. Långiver skal hvert år forholde sig til, om man ønsker at give en gave, der kan nedskrive lånet. Man bør sikre sig dokumentation for nedskrivelse af gælden, for hvis gælden ikke er tilbagebetalt/nedskrevet, vil gælden skulle tilbagebetales senest ved långivers død.

## Begunstigelse ved forsikring og pension

Når man afgår ved døden udbetales ens forsikringer og pensioner til nærmeste pårørende, hvis man ikke via testamente eller ved at begunstige

en person selv har taget stilling til, hvem der skal have disse udbetalt.

Nærmeste pårørende er i prioriteret rækkefølge:

1. Ægtefælle/registreret partner
2. Samlever, hvis man har boet sammen i mindst 2 år, eller venter barn sammen
3. Livsarvinger (børn, børnebørn, oldebørn)
4. Arvinger efter testamente
5. Arvinger efter arveloven

Hvis man ikke ønsker, at den, der er nærmeste pårørende efter denne fordeling, skal have udbetalt forsikringer og pensioner, kan man begunstige andre. Indsættelse af en begunstiget er kun gyldig, hvis man giver skriftlig meddelelse til det selskab, hvor forsikringen eller pensionen er oprettet.

På fradragsberettigede ordninger er der begrænsninger i forhold til, hvilke personer der kan indsættes som begunstiget.

Man kan også vælge at indsætte "ingen begunstiget", hvilket vil indebære, at forsikringen eller pensionen vil blive udbetalt til dødsboet. Forsikringen eller pensionen udbetales kun til den begunstigede, hvis denne overlever afdøde. En fordel ved udbetaling af forsikring eller pension til en begunstiget er, at der sker udbetaling til den begunstigede uden om afdødes kreditorer.

Hvis man har en pensions- eller forsikringsordning fra før januar 2008, skal man være opmærksom på, at ens samlever ikke altid betragtes som nærmeste pårørende.

## Indbotestamente

Der er normalt en række formkrav, som skal være opfyldt, for at et testamente er gyldigt, bl.a.

skal testamentet være oprettet enten for en notar eller 2 vidner eller som nødtestamente.

Man kan dog bestemme, hvem der skal arve sædvanligt indbo og personlige effekter uden at opfylde disse formkrav.

Indbotestamentet skal blot være skriftligt og underskrevet, og det bør desuden være dateret.

Der kan kun oprettes indbotestamente vedrørende sædvanligt indbo. Hvis der er tale om værdifuldt indbo, skal der oprettes et almindeligt testamente.

## Virksomhedstestamente

Et virksomhedstestamente er ikke et egentligt testamente oprettet i testamentsform og er ikke et juridisk bindende dokument, men en plan med instruktioner og retningslinjer for, hvad ejeren ønsker, der skal ske i tilfælde af sin død.

I mange virksomheder er det primært ejeren, der har det fulde indblik i virksomheden, og hvis ejeren dør, kan det vise sig meget vanskeligt at drive virksomheden videre.

Et virksomhedstestamente kan skabe tryghed for de efterladte, medarbejdere, kunder og samarbejdspartnere og kan medvirke til at sikre, at virksomheden kan fortsætte sin drift fx ved at nedfælde virksomhedens strategi og hvem, der skal stå for driften, evt. indtil et salg.

Hvis man er ejer af en ejerledet virksomhed, bør man overveje, om det kan være en god idé at få udarbejdet et sådant virksomhedstestamente.

Folketinget har for nylig vedtaget nye og lempeligere regler vedrørende beskatning i forbindelse med generationsskifte, hvilket behandles i en særskilt artikel i dette nummer af RevisorPosten.

# Nye regler om generationsskifte

Af Peter Nordentoft, advokat,  
Bech-Bruun Advokatpartnerselskab

Folketinget har den 2. juni 2017 vedtaget nye regler om beskatning ved generationsskifte af virksomheder. Med lovændringen nedsættes bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af familieejede virksomheder og selskaber væsentligt. Derimod strammes pengetanksreglen og dermed muligheden for at overdrage selskaber med skattemæssig succession.



Med lovændringen, der er trådt i kraft den 1. juli 2017, nedsættes bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af familieejede virksomheder og selskaber fra 15 % til 5 %.

Nedsættelsen sker gradvist sådan, at afgiften reduceres til 13 % i 2016 og 2017, 7 % i 2018, 6 % i 2019 og 5 % i 2020. For dødsboer er det tidspunktet for dødsfaldet, der er afgørende. Da afgiftsnedsættelsen sker med virkning fra 1. januar 2016, kan der efter anmodning ske tilbagebetaling af afgift betalt efter de hidtil gældende regler.

Det er en betingelse for at anvende de nye regler om nedsat bo- og gaveafgift, at generationsskiftet sker til nære familiemedlemmer, herunder forældre, børn eller børnebørn. Er overdrageren barnløs, vil også overdragelser til søskende og søskendes børn dog være omfattet af reglerne. Det er desuden en betingelse, at overdrageren har ejet virksomheden i mindst ét år forud for overdragelsen, ligesom erhververen skal opretholde ejerskabet til virksomheden i mindst tre år efter overdragelsen. Ved overdragelser inden for 3-årsperioden forhøjes afgiften forholdsmæssigt svarende til den del af perioden, der endnu ikke er udløbet. Det kan også gælde ved salg af enkeltaktiver i virksomheden, herunder kapitalandele i datterselskaber mv. Det medfører dog ikke nogen afgiftsforhøjelse, hvis en overdragelse sker som følge af død, livstruende sygdom, kreditorforfølgning, gave inden for gaveafgiftskredsen eller en skattefri omstrukturering. Er erhververen hjemmehørende i udlandet, skal der i visse tilfælde stilles sikkerhed for den afgiftsforhøjelse,

som kan udløses ved videresalg.

Afgiftsnedsættelsen retter sig kun mod generationsskifter af aktive erhvervsaktiviteter. Det er derfor en betingelse for nedsættelse af afgiften, at overdrageren eller dennes nærtstående, forud for overdragelsen har deltaget aktivt i virksomheden. Det vil som udgangspunkt være tilfældet ved en arbejdsindsats i virksomheden på 50 timer månedligt eller – for selskaber – ved deltagelse i selskabets ledelse.

Endelig vil det være en betingelse for afgiftsnedsættelsen, at virksomheden opfylder betingelserne for overdragelse med skattemæssig succession. Ved overdragelse af kapitalandele i selskaber betyder den såkaldte "pengetanksregel" i dag, at det ikke er muligt at overdrage kapitalandele uden beskatning, hvis selskabets virksomhed i overvejende grad består i investering i udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende. Med lovændringen udvides denne regel til at omfatte al passiv kapitalanbringelse. Dette begreb omfatter som udgangspunkt investering i fast ejendom, hvad enten der er tale om udlejningsejendomme, ubebyggede grunde eller ejendomsprojekter. Visse ejendomme, der ikke har karakter af passiv kapitalanbringelse, skal dog ikke anses for pengetanksaktiver. Det gælder eksempelvis virksomheders domicilejendomme og ejendomme opført med henblik på salg (næringsejendomme). Det kan også gælde for projektejendomme, hvis besiddelsen af ejendommene efter en konkret vurdering ikke kan anses for passiv kapitalanbringelse. Desuden vil produktionsjord, der benyttes til landbrug, gartneri,

planteskole, frugtplantage eller skovbrug, fortsat ikke skulle anses for passiv kapitalanbringelse.

Pengetanksreglen skærpes også for selskaber, der driver næring med værdipapirer eller finansiering, da de fremover kun undtages fra reglen, hvis de er underlagt tilsyn efter lov om finansiel virksomhed. Den skærpede pengetanksregel vil også gælde i relation til reglerne om blandt andet ophørspension.

Ved indsendelse af gaveanmeldelse har SKAT en frist på seks måneder til at ændre værdiansættelsen. Hidtil er denne 6-månedersfrist først begyndt at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT har haft alle nødvendige oplysninger til rådighed. Dette ændres med den nye lov, sådan at fristen ikke forlænges men alene suspenderes, mens SKAT afventer supplerende oplysninger. Dermed kan den reelle sagsbehandlingstid ikke overstige seks måneder.

Ifølge lovbemærkningerne vil det endelig blive tydeliggjort i Den juridiske vejledning, at det påhviler SKAT at godtgøre, at en værdiansættelse af en virksomhed foretaget efter de vejledende regler i aktie- og goodwillcirkulærene (TSS-cirkulære 2000-9 og 2000-10) ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien. Dette vil sammen med den skærpede fristregel være med til at styrke skatteydernes retssikkerhed og forudberegneligheden ved generationsskifter.



# Investeringssejendomme efter årsregnskabsloven

Af Thomas Ryttersgaard, manager, og Henrik Steffensen, partner

Årsregnskabslovens regler om investeringsejendomme er ændret, hvilket i mange tilfælde giver virksomhederne mulighed for bedre at få investeringsejendommens værdier frem i regnskabet, hvilket øger muligheder for udlodning af udbytte.

Alle selskaber kan fremadrettet benytte en dagsværdimodel, hvorefter dagsværdiændringer på ejendommene kan indregnes i resultatopgørelsen, uanset om virksomheden har som hovedaktivitet at drive investeringsvirksomhed.

## Ændringerne til årsregnskabsloven

Folketinget vedtog i 2015 de mest omfattende ændringer til årsregnskabsloven siden 2001. Dele af ændringerne vedrører den måde investeringsvirksomheder regnskabsmæssigt skal behandle deres investeringer og gæld og kan derfor få betydning for både de regnskabsmæssige værdier, resultater og muligheder for udbytteudlodning.

Reglerne er ændret, så alle selskaber nu har mulighed for at måle investeringsejendomme til dagsværdi og indregne værdireguleringen i resultatopgørelsen. De kan samtidig undlade afskrivning af ejendommen, der fremadrettet behandles som investeringsejendom. Gæld tilknyttet investeringsejendommen skal måles til amortiseret kostpris.

## Måling til kostpris eller dagsværdi?

Alle virksomheder med investeringsejendomme har mulighed for at vælge mellem at måle ejendommene til kostpris med fradrag for afskrivninger eller til dagsværdi med ændringer i dagsværdi indregnet i resultatopgørelsen.

Måling til kostpris betyder, at ejendommen på købstidspunktet får en regnskabsmæssig værdi svarende til det, virksomheden har betalt. Den forventede brugstid og en eventuel restværdi fastlægges, og der foretages systematiske afskrivninger af ejendommen i den forventede brugstid. Hvis det på et tidspunkt viser sig, at ejendommens regnskabsmæssige værdi er højere end dens værdi ved brug eller den salgspris med fradrag for salgsomkostninger, virksomheden kan få, skal der foretages en nedskrivning. Er ejendommens værdi derimod højere, er det muligt at foretage en opskrivning af den regnskabsmæssige værdi, men en reserve svarende til opskrivningen vil blive bundet på egenkapitalen, hvilket kan

begrænse muligheden for udlodning af udbytte. Et problem ved måling til kostpris med fradrag for afskrivninger er naturligvis, at den regnskabsmæssige værdi af ejendommene falder i takt med afskrivningerne, selv hvis den faktiske værdi af ejendommene stiger. Regnskabet vil dermed ikke afspejle de faktiske værdier af aktiverne i virksomheden, indtil den dag ejendommen måske sælges, og den regnskabsmæssige egenkapital og soliditet vil fremstå lavere.

Virksomheder, der driver investeringsvirksomhed, vil opnå afkast på bl.a. ændringerne i værdien af disse investeringer. Ved at måle ejendommene til dagsværdi vil værdierne bedre kunne afspejles i balancen, og det regnskabsmæssige resultat vil afspejle virksomhedens evne til at opnå afkast på investeringerne.

Dagsværdireguleringerne indregnes i resultatopgørelsen. Disse reguleringer anses ikke for nettoomsætning, men skal indregnes i den ordinære drift som andre driftsindtægter, evt. i en særskilt post.

Dagsværdireguleringerne af investeringsejendomme er frie reserver og kan derfor anvendes til udbytteudlodning. Det skal dog understreges, at et tilvalg af regnskabspraksis, hvorefter investeringsejendomme opgøres til dagsværdi kun

må ske, hvis den nye praksis bedre fører til et retvisende billede.

Dagsværdien for en investeringsejendom er den værdi to uafhængige parter ville handle ejendommen til på et aktivt marked. Den fastlægges på baggrund af nutidsværdien af de fremtidige lejeindtægter fratrukket driftsomkostningerne. Det kræves, at regnskabet indeholder oplysninger om værdiansættelsesmodeller og teknikker for ejendomme, der måles til dagsværdi via resultatet.

I praksis benyttes enten en DCF-model (discounted cash flow model) eller en afkastbaseret model. Der er ikke væsentlig forskel på de to modeller, eftersom de begge stiller krav om, at man indarbejder de samme forudsætninger som grundlag for opgørelsen. De variable forudsætninger, der anvendes, er bl.a. et afkastkrav/diskonteringsfaktor, et driftsoverskud på ejendommen (herunder vurdering af vedligeholdelsesomfang), den forventede udvikling i priserne og ejendomsomkostninger, lejeperioder og tomgang.

## Overblik over metoder til måling af investeringsejendomme

	Afskrivninger	Opskrivninger	Nedskrivninger	Oplysningskrav
Kostpris – herunder evt. valg af opskrivninger	Systematiske afskrivninger over ejendommens forventede økonomiske levetid. Føres i resultatopgørelsen.	Opskrivninger er tilladt, men en reserve svarende til opskrivningen skal etableres, hvilket begrænser mulighederne for udbytte.	Nedskrivninger skal foretages til det højeste af værdien i brug eller salgsværdien fratrukket salgsomkostninger, hvis disse er lavere end den regnskabsmæssige værdi.	Få oplysningskrav om afskrivningsmetode og levetid.
Dagsværdi	Nej.	Positive dagsværdireguleringer indtægtsføres i resultatopgørelsen, og er frie reserver.	Negative dagsværdireguleringer omkostningsføres i resultatopgørelsen.	Omfattende oplysningskrav om værdiansættelsesmetoder og teknikker.

# Skærpede krav til deltagelse i P/S'er, K/S'er og I/S'er

Af Mikael Risager, Director, Tax

Der er vedtaget skærpede krav til virksomheder, der drives i form af et skattemæssigt transparent selskab (P/S, K/S eller I/S).

Både for de "aktive" aktiviteter, hvor deltageren indgår i den daglige drift, og for de "passive" aktiviteter, fx 10-mandsprojekter.

## "Aktive" aktiviteter<sup>1</sup>

De skærpede krav har betydning for de, der driver deres aktivitet i P/S, K/S eller I/S, hvor indehaveren også deltager i daglig drift. Videre kan det blive ganske alvorligt for de, som deltager i et P/S eller K/S via et selskab.

Indgrebet gælder for indkomstår, der begynder den 1. januar 2018 eller senere.

## Hvilke virksomheder er i "farezonen"?

De berørte virksomheder, der drives i P/S eller K/S form, er typisk indenfor rådgivningsbrancherne, hvor indehaverne har begrænset deres økonomiske risiko. Det kan også omfatte aktiviteter i I/S-form, men risikoen ved I/S-drift er typisk mere omfattende og ubegrænset, og derfor vil det ikke så ofte ramme I/S-deltagere, som tilfældet er med deltagerne i P/S og K/S.

Der skal ske en selvstændig bedømmelse af,

om en aktivitet kan betragtes som selvstændig erhvervsvirksomhed. Er dette ikke tilfældet, vil evt. underskud fra aktiviteten blive kildeartsbegrænsede<sup>2</sup>, og det vil ikke være muligt at benytte virksomhedsordningen. Ved deltagelse via et selskab skal der endvidere ske en bedømmelse af, hvem der er rette indkomstmotager<sup>3</sup>.

Der er ikke som sådan påtænkt justeringer i forhold til, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Se nedenstående skema.

## Personer

Hidtil har det været tilstrækkeligt at være medejer af en I/S-, K/S- eller P/S-andel, og deltage personligt i daglig drift, for at kunne fratække underskud fra driften i anden indkomst og benytte virksomhedsordningen.

Ændringen medfører, at der fremover vil skulle ske en konkret bedømmelse af aktiviteten, således

at det ikke længere er tilstrækkeligt, at deltagelsen sker via fx et P/S eller K/S.

Særligt dem, der har opsparet overskud i en virksomhedsordning, skal være opmærksom på ændringen.

## Selskaber

Deltages der fx i et P/S via et selskab, altså hvor selskabet er medejer og kommanditist i P/S'et, og hvor selskabet er berettiget til overskudsandelen, vil der nu også fremadrettet skulle ske en særskilt bedømmelse af, om overskud fra aktiviteten kan indgå i selskabets skattepligtige indkomst. Bedømmelsen er den samme, som sker for en persons aktiviteter.

Konsekvenser ved at aktiviteten ejes af et selskab ikke kvalificerer som selvstændig erhvervsvirksomhed er meget betydelig (op til tre gange beskatning).

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

- indkomstmotageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmotageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- indkomstmotageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- indkomstmotageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- indkomstmotageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp,
- vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere, indkomsten afhænger af et eventuelt overskud, indkomstmotageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,

- indkomstmotageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse,
- indkomstmotageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet udføres helt eller delvist fra lokalerne,
- indkomstmotagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmotageren har fået en sådan tilladelse,
- indkomstmotageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- indkomstmotageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmotageren

Ingen af kriterierne er i sig selv afgørende for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

## "Passive" aktiviteter

De gældende regler for 10-mandsprojekter fortsætter uændret for igangværende virksomheder. Men for nyetablerede vil underskud blive kildeartsbegrænset, og virksomhedsordningen vil ikke kunne anvendes.

Der foretages dog en justering af, hvornår en virksomhed anses for "passiv". Fremover vil dette ikke være tilfældet, hvis indehaveren i en periode på tilsammen 36 måneder i ejertiden har deltaget aktivt i aktiviteten.

Indgrebet gælder for investeringer foretaget efter den 12. maj 2017.

## Afslutning

Da de skærpede krav til bedømmelsen af de "aktive" aktiviteter også gælder allerede etablerede aktiviteter, bør alle, der driver deres aktiviteten på denne vis, efterprøve, om der også efter ikrafttrædelsen kan fortsættes uændret.

1 Med "aktive" aktiviteter menes virksomheder, hvor medejerer selv deltager i den daglige drift af virksomheden. Med "passive" aktiviteter menes virksomheder, hvori indehaveren ikke deltager i daglig drift.

2 Kildeartsbegrænsning betyder, at underskud fra aktiviteterne ikke kan modregnes i andre skattepligtige indkomster, men alene fremføres til modregning i senere indkomst fra samme aktivitet

3 Bedømmelsen af rette indkomstmodtager går ud på at sikre, at lønindkomst optjent af en person ikke med skattemæssig effekt kan indtægtsføres i et selskab – det er altså ikke muligt for personer at "sætte sig selv på aktier" for at opnå skattemæssige fordele frem for at blive betragtet som lønmodtager. Rette indkomstmodtager bedømmes konkret, og når der er tale om en aktivitet, der kan betragtes som selvstændig erhvervsvirksomhed, da vil det også være muligt at drive aktiviteten eller eje andelen via et selskab.

# Registrering af reelle ejere

Af Niels Lynge Pedersen, statsautoriseret revisor

Tidligere var det alene legale ejere, der skulle registreres i Erhvervsstyrelsen. Nu skal de reelle ejere også registreres. Legale ejere er juridiske personer eller selskaber, der formelt ejer andele i en virksomhed.

## Hvem er de reelle ejere?

Reelle ejere er en fysisk person, der i sidste ende direkte eller indirekte ejer eller kontrollerer en tilstrækkelig del af ejerandelene eller stemmerrettighederne, eller som udøver kontrol ved hjælp af andre midler, bortset fra ejere af selskaber, enten:

1. hvis ejerandele handles på et reguleret marked eller et tilsvarende marked, som er undergivet oplysningspligt i overensstemmelse med EU-retten eller tilsvarende internationale standarder.

Eller:

2. Hvis ejerandele handles på fondsbørsen m.v. Kontrol af en virksomhed, forening m.v. kan opnås i form af ejerandele eller stemmerrettigheder, men også gennem ejeraftaler. Det vil altid være en konkret vurdering, hvem der er reel ejer. En tilstrækkelig del af ejerandele eller stemmerrettigheder svarer som udgangspunkt til, at man ejer eller kontrollerer ca. 25 % af virksomheden. Dette er dog kun en indikation på reelt ejerskab.

Man betragtes også som reel ejer, hvis ejerandelen eller stemmerrettighederne er mindre end 25 %, hvis man ejer 15 % af kapitalen, og samtidigt har ret til at udpege bestyrelsesmedlemmer.

## Hvilke virksomheder skal registreres?

- Aktieselskaber (A/S) – dog ikke børsnoterede
- Anpartsselskaber (ApS)
- Iværksætterselskaber (IVS)
- Partnerselskaber (P/S)
- Kommanditselskaber (K/S)
- Interessentskaber (I/S)
- Virksomheder med begrænset ansvar (A.M.B.A., F.M.B.A. og S.M.B.A.),
- Erhvervsdrivende Fonde
- Ikke erhvervsdrivende fonde
- Legater
- Stiftelser
- Andre selvejende institutioner
- Visse foreninger (arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og andre faglige sammenslutninger m.fl.).
- Finansielle virksomheder
- Firmapensionskasser
- Forvaltere af alternative investeringsfonde

- Investeringsforeninger
- Europæiske virksomhedsformer (SE, SCE, EØFG)

Enkeltmandsvirksomheder, personligt ejet mindre virksomheder (PMV'er) og filialer skal ikke registrere reelle ejere.

## Hvornår skal der registreres?

Der kan registreres reelle ejere på "indberet.virk.dk", og sidste frist er den 1. december 2017. Er registreringen ikke foretaget inden fristens udløb, kan virksomheden m.v. straffes med bøde.

## Afslutning

Hvis du har spørgsmål vedrørende det nye register over reelle ejere, er du naturligvis velkommen til at rette henvendelse til din revisor, som naturligvis også kan hjælpe med indberetningen.

# Vi noterer at ...

Af Erik Høegh, skattekonsulent

## Automatisk ændret forskudsopgørelse

SKAT har siden maj måned udsendt nyt forslag til forskudsopgørelse for 2017 til mange skatteydere. Udsendelsen sker på basis af oplysninger fra selvangivelsen for tidligere indkomstår og har til formål at nedbringe restskatter og overskydende skatter. Målet er således, at skatteyderne skal betale den korrekte skat til tiden.

Hvis den enkelte ikke er enig i ændringen, skal der reageres overfor SKAT inden 15 dage, ellers bliver den ændrede forskudsregistrering effektueret.

Det er nødvendigt, at holde øje med skattemappen, hvor det nye forslag til forskudsopgørelse ligger.

Hvis 15-dagsfristen er overskredet og SKAT har gennemført ændringen, er der dog altid mulighed for at foretage en ny ændring af forskudsregistreringen.

## Selskabers acontoskat

Nu er der snart tid til at overveje, om årets acontobetaling af selskabsskat matcher den skattepligtige indkomst, som forventes for indkomståret 2017.

Acontoskat for selskaber betales i to rater, hvor første rate forfalder til betaling den 20. marts 2017, mens fristen for betaling af anden rate er den 20. november 2017.

Der er også mulighed for at indbetale frivillig acontoskat efter den 20. november 2017 og frem til den 1. februar 2018 mod at betale et procenttillæg.

Rentesatserne for 2017 offentliggøres først af SKAT senest 15. december 2017.

Forventes det, at selskabsskatten for indkomståret 2017 bliver større end summen af den ordinære acontoskat samt eventuel frivillige indbetalinger og indeholdt udbytteskat, således at der

er udsigt til restskat for indkomståret 2017, bør det overvejes af foretage en frivillig indbetaling af acontoskat for at undgå det ikke fradragsberettede procenttillæg på restskatten.

Forventes det, at selskabsskatten for indkomståret 2017 bliver mindre end den beregnede acontoskat, er der mulighed for nedsættelse af acontoskattens anden rate. Ændring kan ske frem til datoen for betalingsfristen.

## Opretholdelse af virksomhedsskatteordningen

I forbindelse med afståelse af virksomheden vil udgangspunktet være, at opsparet overskud fra virksomhedsordningen kommer til beskættning.

Imidlertid er der mulighed for at videreføre virksomhedsordningen og dermed opretholde opsparet overskud, hvis der investeres i en lille erhvervsvirksomhed. Mange har således gennem årene eksempelvis anskaffet en ejerlejlighed til udlejningsformål.

Landsskatteretten har nu godkendt investering i en garage til udlejning, som grundlag for at videreføre virksomhedsordningen. Retten lægger ved afgørelsen vægt på, at der var indgået en lejekontrakt på markedsmæssige vilkår med en uafhængig person med det formål at opnå overskud ved udlejningsvirksomheden. På dette grundlag kunne opsparet overskud i virksomhedsordningen videreføres.

Afgørelsen bygger på en konkret sag, hvilket ikke ændrer på at der stadig skal være opmærksomhed omkring, at der er tale om en tilstrækkelig virksomhed til at opretholde virksomhedsordningen.

## Virksomheders fradrag for lønudgifter

Vi har tidligere under denne rubrik behandlet spørgsmålet om fradragsret for lønudgifter til

egne ansatte i det omfang, de ansattes arbejdsopgaver i perioder har vedrørt udvidelse af virksomhedens aktiviteter.

SKAT nægtede i en afgørelse fradrag for sådanne udgifter, som en bank havde afholdt til opkøb af virksomhed.

Sagen har nu været behandlet af Højesteret, som har givet SKAT medhold.

Afgørelsen er således en blåstempling af SKAT's holdning, hvilket medfører, at der ikke er fradragsret for den del af de ansattes lønudgifter, der anvendes i forbindelse med opkøb af virksomheder, fusioner, omstruktureringer m.m.

Afgørelsen indsnævrer driftsomkostningsbegrebet, således at der kun er fradragsret for udgifter, der vedrører virksomhedens løbende drift.

## Fradragsret for tab ved netsvind

Skatterådet har nu taget stilling til spørgsmålet om fradrag som følge af driftstab ved netsvind, såkaldt CEO fraud.

Der var tale om en sag, hvor bogholderen efter instruks overførte et betydeligt beløb til en udenlandsk bank. Bogholderen troede at instruksen var fra virksomhedens direktør, men var i stedet fra en IT-kriminel. Herved led virksomheden et tab i størrelsesordenen 13. mio. kr.

Skatterådet var af den opfattelse, at der ikke var skattemæssigt fradrag for tabet, da dette kunne være undgået ved sædvanlige foranstaltninger, ligesom tabet ikke var endeligt konstateret, da der ikke forelå oplysninger om den endelige modtager.

**KARNOV  
GROUP**

Ansvarshavende redaktør:  
Statsautoriseret revisor Niels Lyng Pedersen

Redaktion:  
Statsautoriseret revisor Torben Madsen  
Tax director Mikael Risager

Redaktører, Karnov Group Denmark A/S  
Majbritt Cordt  
Kasper Qvist Færgemann  
Design/Sats: Karnov Group Denmark A/S

Tryk: Skabertrang  
ISSN nr.: 0108-9196

Redaktion afsluttet d. 8. august 2017

Dato	Diskontoen	Nationalbankens udlånsrente
Fra 15. januar 2010	0,75 %	1,05 %
Fra 8. april 2011	1,00 %	1,30 %
Fra 8. juli 2011	1,25 %	1,55 %
Fra 3. november 2011	1,00 %	1,20 %
Fra 9. december 2011	0,75 %	0,70 %
Fra 1. juli 2012	0,25 %	0,45 %
Fra 6. juli 2012	0,00 %	0,20 %
Fra 25. januar 2013	0,00 %	0,30 %
Fra 3. maj 2013	0,00 %	0,20 %
Fra 20. januar 2015	0,00 %	0,05 %