

# REVISORPOSTEN<sup>4-2021</sup>

Med udgangen af december 2021 vil en underleverandør af transportydelser til 3.-lande ikke længere være fritaget for moms automatisk.



- 2 || Moms – praksis ændres for levering af visse typer af transportydelser
- 3 || Investering i unoterede kapitalandele med pensionsmidler
- 4 || Ny lov: Mange virksomheder skal nu have deres egen whistleblowerordning
- 5 || Ophørspension – planlægning, hvis begge ægtefæller er med i virksomheden
- 6 || Momsregler på fast ejendom – byggegrunde
- 7 || Udlevering af overskudsfødevarer m.m.
- 8 || Vi noterer, at ...



REGISTRERET REVISIONSSELSKAB  
**REVISIONSSELSKABET**

Vesterbrogade 14 · 8722 Hedensted  
Tel. +45 7589 5722 · Fax. +45 7589 6046  
mail@revisionselskabet.com · www.revisionselskabet.com



# MOMS – PRAKSIS ÆNDRES FOR LEVERING AF VISSE TRANSPORTYDELSER

Af Linda-Sophia Danielsen, CEO, IntraVAT Group

Med udgangen af december 2021 vil en underleverandør af transportydelser til 3.-lande ikke længere være fritaget for moms automatisk. Om der skal opkræves moms eller ej, vil afhænge af, hvem køberen af ydelsen er, og hvor køberen er etableret – kort fortalt vil disse ydelser være omfattet af hovedreglen for, hvornår der skal faktureres med moms eller ej.

## Selve praksisændringen

EU-Domstolen afsagde i 2017 en dom omhandlende den momsmæssige behandling af transportydelser i tilknytning til eksport. Dommen ændrer dansk praksis for transportørens levering af underleverandører signifikant. Efter hidtidig dansk praksis skal der ikke opkræves moms af alle leveringer af transport på tværs af EU's ydre grænse (import og eksport). Denne praksis ændres nu, således at leverandører af transport fremover kun kan levere uden moms i følgende tilfælde:

1. Transportydelser, der vedrører import eller eksport af varer, **og** som faktureres direkte til afsenderen eller modtageren af de transporterede varer.
2. Transportydelser, der vedrører import eller eksport af varer, **og** som faktureres til en momsregistreret køber i et andet EU-land efter reglerne om omvendt betalingspligt (Reverse Charge).
3. Transportydelser, der vedrører import eller eksport varer, **og** som faktureres til en køber, der er etableret eller bosat i et 3.-land.

Det betyder for eksempel, at en dansk leverandør af transportydelser skal fakturere med dansk

moms til en dansk transportør, når det er en anden dansk transportør, der fakturerer transporten til afsenderen eller modtageren af varerne. For sådanne underleverandørydelser skal der altså fremadrettet faktureres med dansk moms for transportydelser vedrørende eksport af varer til danske kunder, uden moms til kunder, som har et gyldigt momsnummer i et andet EU-land, og til kunder, som er etableret/bosat i et 3.-land.

Der er imidlertid fortsat mulighed for at fakturere uden moms, hvis flere transportører indgår i en levering af én samlet momsfri transport på tværs af EU's ydre grænse. En fakturering uden moms vil kræve, at hver enkelt transportør fakturerer afsender eller modtager af varerne, det vil sige, at aftalen skal være indgået direkte mellem den enkelte transportør og enten modtageren eller afsenderen af varerne.

## Hvad skal leverandører af transportydelser være opmærksomme på

Først og fremmest er det vigtigt at sætte sig ind i ændringen og vurdere, hvilken betydning det har for fremtidige faktureringer. Praksisændringen træder nemlig i kraft den 23. december 2021 og kræver en ændring i hhv. ERP- og/eller eventuelle TMS-Systemer. Datoen er sat ud fra, hvornår SKAT har offentliggjort denne.

Hos underleverandører af transportydelser vil der således skulle foretages konsekvensrettelser i henholdsvis ERP- og/eller eventuelt TMS-Systemer, så faktureringen fremadrettet kan ske korrekt i forhold til momsen. Ændringerne vil blandt andet medføre, at momsen skal sættes op på kundeniiveau, således at det sikres:

1. At der opkræves moms ved fakturering af danske agenter m.fl., når der er tale om underleverandørydelser, og momsen således indberettes som almindelig salgsmoms.

2. At der ikke opkræves moms ved fakturering af EU-agenter m.fl., **hvis og såfremt** kunden har et gyldigt momsnummer i et andet EU-land (VIES Validering). Husk endelig at kontrollere momsnummeret, inden fakturaen udstedes og ikke først, når EU-salgsgangivelsen indsendes – dette er for at sikre, at fakturaen kan udstedes uden momsen. Værdien af leverancen skal indberettes i rubrik B-ydelser og medtages på EU-salgslisten.
3. At der ikke opkræves moms ved fakturering af agenter m.fl. etableret/bosiddende i 3.-land, og at værdien af leverancen medtages i rubrik C på momsangivelsen.

Herudover skal speditører og andre i driften orienteres, så transporterne fremadrettet bookes korrekt, medmindre det hele kan styres centralt. Sidst men ikke mindst skal man ved opsætningen på kundesiden være opmærksom på, at mange danske agenter m.fl. har virksomheder i flere lande. Det er således vigtigt at få sat korrekt op, således at momsbehandlingen bestemmes på baggrund af køberens etableringsland (DK, EU, 3.-lande) og rolle (modtager, afsender, andet).

Ændringen har udover konsekvenserne på salgssiden naturligvis også betydning på købsiden. Dette forstået på den måde, at danske transportfirmaer og andre skal betale dansk moms ved køb fra danske underleverandører af transportydelser tilknyttet im- og eksport. Endvidere skal man være opmærksom på, at der kun kan fratrækkes moms, såfremt denne er korrekt opkrævet.

## Tiden er knap

Der er ikke lang tid til at foretage de nødvendige ændringer i systemerne. Herudover skal man være opmærksom på, at denne praksisændring formentlig allerede er gennemført i mange andre EU-lande.

# INVESTERING I UNOTEREDE KAPITALANDELE MED PENSIONS MIDLER



Af Morten Neumann Jørgensen, Senior Manager, BDO Skat

Private personer har siden 1. oktober 2005 haft muligheden for at investere dele af deres pensionsopsparinger i ikke-børsnoterede selskaber (unoterede), hvilket var en del af et initiativ som led i regeringsgrundlaget "Danmark som førende iværksættersamfund". En af de helt store fordele for investorerne må siges at være den lave pensionsafkastskat (PAL-skat) på 15,3 %, som godt nok modsvares af en høj marginalskat for ratepensioner på 52,7 % og afgift på kapitalpensioner på 40 % - og siden 1. januar 2021 er det ikke længere muligt at investere i unoterede kapitalandele via aldersopsparingen.

Da muligheden i 2005 blev etableret, udtalte den daværende skatteminister, Kristian Jensen, at "... Der vil være tale om en stor kapitalindsprøjtning til iværksættere...". Kapitalindsprøjtningen var tiltænkt personer med kapital- og ratepensioner, og med fødslen af aldersopsparingen blev det også muligt at investere i unoterede selskaber derigennem.

Mulighederne er sidenhen blevet begrænset i den forstand, at der siden 2013 ikke har været fradrag for indbetalinger til kapitalpension, og siden 1. januar 2021 har det ikke været muligt at investere i unoterede kapitalandele via en aldersopsparing. Unoterede kapitalandele i aldersopsparinger skulle afvikles inden 1. juli 2021 (1. juli 2022 for unoterede andele i alternative investeringsfonde, som forvaltes af en forvalter med tilladelse). Fremover er investering i unoterede aktier for pensionsmidler altså alene relevant for kapital- og ratepensioner, hvor sidstnævnte fortsat er en god løsning for lønmodtagere, der ønsker fradrag for indbetalinger.

Lovgivningen omkring investeringer i unoterede kapitalandele med pensionsmidler indeholder en række krav til investeringerne, hvilket begrundes med, at de skattebegunstigede pensionsordninger skal anvendes til pensionsformål og - så vidt det nu er muligt - er til rådighed, når pensionsalderen er nået. Betingelserne er som følgende:

1. Pensionsopsparingen skal udgøre minimum 500.000 kr., og denne skal være opsparet i samme pengeinstitut.

2. Der skal investeres minimum 100.000 kr. i hvert unoterede selskab.
3. Der må højst ejes 24,99 % i hvert unoterede selskab.
4. Der må ikke investeres i unoterede kapitalandele, der giver brugsrettigheder, rabatter og lignende
5. Værdien af de unoterede kapitalandele kan højst udgøre en vis procentdel af din samlede opsparing (se nedenfor).
6. Der skal afgives oplysninger til banken omkring værdiansættelsen.

## Punkt 1

Der gælder et krav til størrelsen af pensionsopsparingen på minimum 500.000 kr., og fra 1. januar er det alene pensionsmidler fra rate- og kapitalpensioner i pengeinstitutter, der kan anvendes til køb af de unoterede kapitalandele. Dertil gælder, at opsparingen skal være i samme pengeinstitut.

## Punkt 2 og 3

Der gælder endvidere et krav til størrelsen af investeringen, hvilket betyder, at der minimum skal investeres 100.000 kr. i det unoterede selskab. Dertil gælder, at man ikke må eje mere end 24,99 % af kapitalen i det pågældende unoterede selskab. Heri skal familiemedlemmernes ejerandele også medregnes, hvilket omfatter ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn, børnebørn og deres ægtefæller samt dødsboer efter de nævnte personer og sidst selskaber, hvor personkredsen har bestemmende indflydelse.

## Punkt 4

Pensionsopsparere må ikke opnå en økonomisk fordel af pensionsopsparingen, inden den bliver udbetalt. Af samme årsag er det ikke tilladt at investere i selskaber, der har til formål at give brugsrettigheder, rabatter eller lignende til aktionærerne. Pensionsopsparingen kan derfor ikke via et unoteret selskab anvendes til køb af en aktieejers til privat benyttelse for investorerne.

## Punkt 5

Afslutningsvis gælder, at værdien af de unoterede kapitalandele højst må udgøre enten 20, 50 eller 75 % af opsparingen. Grænserne er opgjort nedenfor,

- 20 % af den del af opsparingen, der ligger under 2 mio. kr.
- 50 % af den del af opsparingen, der ligger mellem 2 og 4 mio. kr.
- 75 % af den del af opsparingen, der ligger over 4 mio. kr.

## Punkt 6

Der skal hvert år foretages en værdiansættelse af investeringer i unoterede aktier af hensyn til PAL-beskatningen. Der skal derfor senest den 1. december (hvert år) gives oplysning om værdien af de unoterede aktier til pengeinstituttet. Herved forstås aktiernes regnskabsmæssige indre værdi ifølge senest aflagte årsregnskab forud for den 15. november i året.

Som ved utallige andre investeringsmuligheder gælder en række betingelser og krav til både investeringen og "målselskabet". Dette ses blandt andet ved investorfradraget, hvis administrative krav vurderes at have skræmt de fleste væk. Men det formodes dog at være den lette adgang til kapital, der er afgørende for brugen af pensionsmidler til køb af unoterede aktier.

## Slut med investering via aldersopsparingen

I 2013 blev fradrag for indbetalinger til de populære kapitalpensioner strøget. Man præsenterede i stedet den såkaldte aldersopsparing og tilbød, at alle indehavere af kapitalpensioner fik rabat på afgiften, hvis de omlagde kapitalpensionen til en aldersopsparing. De fleste valgte at gøre dette, hvilket har resulteret i, at rigtig mange har en aldersopsparing i dag. Der gives ikke fradrag for indbetalinger til en aldersopsparing, men afkast beskattes alene med den lave PAL-skat på 15,3 % (lagerbeskatning). Den lave beskatning bør sammenholdes med de andre investeringsmuligheder, som fx aktiesparekontoen med lagerskat på 17 % og almindelig aktieskat på 27/42 %.

Indestående på en aldersopsparing har - indtil i år - frit kunnet investeres i alle former for aktier, og tilbage i november 2017 blev der indgået en politisk aftale mellem VLAk-regeringen, DF og Radikale Venstre, hvor bl.a. investeringsgrænsen skulle sættes ned til 50.000 kr., mens de øvre grænser skulle hæves markant. Med afskaffelsen af muligheden for investering via aldersopsparing virker det til, at vinden blæser en anden retning.



Af Jakob Dedenroth Bernhoft, partner, Fraud React

# NY LOV: MANGE VIRKSOMHEDER SKAL NU HAVE DERES EGEN WHISTLEBLOWERORDNING

Fra den 17. december 2021 træder den nye whistleblowerlov i kraft. Den betyder, at virksomheder med over 49 medarbejdere har pligt til at etablere en whistleblowerordning.

Reglerne træder i kraft på den måde, at virksomheder, som har over 49 og mindre end 250 medarbejdere, har frem til 17. december 2023 til at opfylde kravet, mens virksomheder med 250 medarbejdere eller flere allerede skal være klar 17. december i år.

Kravet gælder samtidig for alle kommuner, som også skal have en whistleblowerordning senest den 17. december 2021.

## 1) Hvad er en whistleblowerordning?

Der er ikke krav i lovgivningen til præcis, hvordan en whistleblowerordning skal være indrettet ud over, at den skal kunne sikre whistlebloweren fortrolighed. De fleste virksomheder vælger normalt en IT-løsning, hvor en medarbejder (whistlebloweren) kan sende en anonym besked på en sikker måde om lovovertrædelser eller andre alvorlige forhold, som den pågældende sidder inde med viden om og gerne vil gøre opmærksom på.

## 2) Hvem kan indberette?

Efter loven skal alle ansatte kunne indberette, men der er ikke noget i vejen for, at virksomheden stiller ordningen til rådighed for en bredere kreds af personer, som fx aktionærer, praktikanter, frivillige, underleverandører og tidligere medarbejdere.

## 3) Hvad kan indberettes via ordningen?

Alle alvorlige overtrædelser af lovgivningen kan indberettes: fx korrupsion, bedrageri, bestikkelse, svig, underslæb, overtrædelse af tavshedspligt, misbrug af økonomiske midler, tyveri, seksuel chikane og anden grov chikane på arbejdspladsen. Ordningen er ikke beregnet til helt bagatelagte sager, som fx hvis en kollega overtræder et rygeforbud.

## 4) Hvem modtager beskeden fra whistlebloweren?

Virksomheden udpeger selv, hvem som skal være modtager af indberetninger fra whistlebloweren. Det kan fx være IT-chefen eller chefen for en compliance-afdeling, hvis man har en sådan. Man bør dog overveje at udpege en ekstern modtager, som fx virksomhedens revisor. Det kan gøre, at medarbejderne har mere tillid til ordningen. Dette gælder særligt i sager, hvor ledelsen direkte eller indirekte er involveret i sagen, eller hvor whistlebloweren ved, at ledelsen godt kender til sagen, men hvor ledelsen ikke har tænkt sig at gøre noget ved det.

## 5) Krav om tilbagemelding til whistlebloweren

Virksomheden skal overfor whistlebloweren bekræfte modtagelsen inden 7 dage. Whistlebloweren skal modtage en redegørelse inden 3 måneder, som beskriver, hvad virksomheden har foretaget sig på baggrund af indberetningen.

## 6) Implementering i virksomheden

Det er ikke nok blot at købe en licens til noget software, som man stiller til rådighed for virksomhedens

medarbejdere. Virksomheden har også forpligtelse til at sørge for at informere om ordningen, fx bør den beskrives i personalehåndbogen, der skal udarbejdes en whistleblowerpolitik, og man bør også redegøre for ordningen på personalemøder m.v.

I den situation, at en whistleblower stiller sig frem og giver sig til kende overfor ansatte og ledelse i virksomheden (evt. også i medierne), gælder der et forbud mod represalier mod denne.

Det betyder, at virksomheden ikke må "straffe" en whistleblower for at have stillet sig frem ved fx at afskedige whistlebloweren eller degradere ham/hende, give ham/hende et nyt og mindre attraktivt ansvarsområde, undlade forfremmelse, nægtelse af uddannelsesaktiviteter, lønnedgang m.v.

Der gælder samtidig en omvendt bevisbyrde, hvor det er arbejdsgiveren, som i tilfælde af en sag, hvor whistlebloweren mener at have været udsat for represalier, skal bevise, at dette ikke har været tilfældet.

Det vil ofte være en overtrædelse af den ansattes tavshedspligt, hvis interne oplysninger om virksomhedens forhold offentliggøres. Loven giver imidlertid whistlebloweren ansvarsfrihed ved tilsidesættelse af tavshedspligt i forbindelse med en indberetning.



# OPHØRSPENSION – PLANLÆGNING, HVIS BEGGE ÆGTE- FÆLLER ER MED I VIRKSOMHEDEN

Af Jan Hald Pedersen, Skatterådgiver,  
Beierholm



Hvis du som selvstændig primært har din formue placeret i virksomheden, men ikke har fået sparet nok op på en pensionsordning, bør du overveje, om indskud på en ophørspension vil være en god idé, når du sælger din virksomhed.

Ved at indskyde salgsprovenuet eller en del heraf på en ophørspension kan du udskyde skatten af avancerne ved salget, så den først skal betales i takt med, at du får pensionen udbetalt fra ophørspensionen.

Derved kan beskatningen reduceres, hvis avancebeskatningen i salgsåret udløser topskat, og pensionsudbetalingerne ikke forventes at gøre det. Ud over topskat skal der også tages højde for, om udbetalinger fra en ophørspension vil medføre reduktion af folkepensionen, hvilket kan tale imod valg af en ophørspension.

En anden fordel ved valg af ophørspension er, at afkastet af en pensionsordning kun beskattes med 15,3 % pensionsafkast. Pensionsformuer er herudover kreditorbeskyttede.

Ordningen kan generelt bruges af alle over 55 år, der har drevet virksomhed i mindst 10 år inden for de seneste 15 år og realiserer skattemæssige avancer ved salget af virksomheden. Der kan maksimalt indbetales et beløb til ophørspension lig salgsavancen, dog maks. 2.931.800 kr. (2021). Alle skattepligtige avancer indgår, herunder genvundne afskrivninger.

Ordningen kan bruges, uanset om virksomheden drives personligt eller i selskabsform. Der må dog ikke være tale om en såkaldt pengetankvirksomhed. Ordningen kan derfor f.eks. ikke bruges på udlejningsejendomme m.v. Herudover gælder en række andre betingelser og vilkår, som jeg ikke kommer ind på i denne artikel.

Hvis du har drevet virksomheden sammen med din ægtefælle, vil det ofte være hensigtsmæssigt, at der indskydes på en ophørspension for begge ægtefæller. Hvis den samlede skattepligtige fortjeneste overstiger beløbsgrænsen på de 2.931.800 kr. (2021), vil det herudover give mulighed for en større samlet pensionsindbetaling, hvis begge ægtefæller kan bruge reglerne.

## Hvis virksomheden drives personligt

Drives virksomheden personligt, sker beskatningen af virksomheden hos den ægtefælle, der primært driver virksomheden, uanset om virksomheden eventuelt ejes af den anden ægtefælle.

Når den anden ægtefælle hjælper til, kan der enten laves en lønaftale med en rimelig løn eller overføres op til 50 % af overskuddet, dog maks. 252.000 kr. (2021), til beskatning hos den medarbejdende ægtefælle.

Valg af lønaftale giver ikke ægtefællen mulighed for ophørspension. År med lønaftale tæller derfor ikke med, når det skal opgøres, om ægtefællen har drevet virksomhed i mindst 10 år. Derimod tæller år med brug af reglerne om medarbejdende ægtefælle med i 10-årsperioden, men disse regler giver maksimalt mulighed for indskud på ophørspension inden for maks. beløbet på de 252.000 kr.

Hvis ægtefællerne deltager ligeligt i driften af virksomheden, og begge hæfter i samme omfang for virksomhedens gæld m.v., er der i stedet mulighed for at dele beskatningen af det løbende overskud ligeligt mellem ægtefællerne. Senere salgsavancer skal derved også fordeles ligeligt mellem ægtefællerne, så begge ægtefæller kan indbetale på en ophørspension.

Hvis ægtefællerne har drevet virksomheden sammen, men har brugt reglerne om medarbejdende ægtefælle, bør det derfor overvejes at anmode Skattestyrelsen om at skifte til ligelig

fordeling af overskuddet. Derved kan ægtefællerne ved et senere salg begge bruge reglerne om ophørspension og indbetale inden for maks. grænsen, hvis begge opfylder 10-årskravet m.v.

På tidspunktet for skiftet skal betingelserne for ligelig fordeling være opfyldt, herunder betingelsen om ligelig hæftelse og deltagelse i driften. Herunder skal fast ejendom ejes ligeligt, og hvis virksomheden driver liberalt erhverv, vil det normalt være en forudsætning, at begge ægtefæller har samme uddannelse.

## Hvis virksomheden drives i selskabsform

Når virksomheden drives i selskabsform, er kravet, at man i mindst 10 år inden for de seneste 15 år skal have været hovedaktionær i et selskab, der driver erhvervsmæssig virksomhed. Ægtefællerne skal hver for sig opfylde 10-årsreglen. Der er imidlertid ikke her noget krav om ligelig deltagelse eller hæftelse.

Du kan sikre din ægtefælles status som hovedaktionær ved at give din ægtefælle blot én aktie i 45-års fødselsdagsgave. Senere og inden salget af virksomheden kan overdrages flere aktier til din ægtefælle for derved at overføre en større andel af salgsavancen til denne. Overdragelser mellem samlevende ægtefæller sker med skattemæssig succession og udløser derfor ikke skat.

For virksomheder i selskabsform kræver det derfor planlægning i god tid, hvis reglerne om ophørspension skal kunne bruges af begge ægtefæller.

Avancen ved salget af aktierne vil være aktieindkomst, og fradrag for pensionsindbetalinger gives normalt i den personlige indkomst. Man kan dog i denne situation vælge at fordele fradraget mellem aktieindkomst og personlig indkomst, så skatteværdien af fradraget maksimeres. Ofte vil ophørspension dog kun være attraktiv, hvis fradraget kan udnyttes i topskat af personlig indkomst.

# MOMSREGLER PÅ FAST EJENDOM BYGGEGRUNDE



Af Jacob S. Larsen, Senior VAT Manager, Revitax

Salg af byggegrunde er momspligtigt. Momspligten omfatter dog kun erhvervs-mæssigt salg. Det betyder, at kun såkaldte "momspligtige personer", der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af byggegrunde.

## Erhvervsmæssigt salg

Momspligtige personer defineres som "juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed". Privatpersoner skal som udgangspunkt ikke afregne moms ved salg af byggegrunde uanset antallet og omfanget af salg. Der skal f.eks. ikke afregnes moms ved privatpersoners udstykning og salg af byggegrunde fra private bolig-/sommerhusejendomme.

Virksomheder og selskaber skal heller ikke afregne moms, når deres salg af byggegrunde sker som led i selskabets/virksomhedens almindelige udøvelse af sin ejendomsret, idet sådanne salg ikke udgør "økonomisk virksomhed". Det betyder f.eks., at virksomheder og selskaber ikke skal afregne moms ved salg af byggegrunde, som selskabet/virksomheden har indkøbt med henblik på passiv investering.

Et selskab eller en virksomhed, der sælger byggegrunde, som har været anvendt til brug for den pågældendes momsregistrerede eller moms-fritagne aktiviteter, anses altid for at handle i egenskab af momspligtig person ved salg af den pågældende ejendom. Det gælder f.eks. en virksomheds frasalg af et udstykket areal, der har

udgjort en del af en udlejningsejendom, også hvor udlejningen har været fritaget for moms.

Der foretages økonomisk virksomhed og dermed momspligtigt salg af byggegrunde, når sælgeren tager "aktive skridt mod økonomisk udnyttelse" af byggegrundene, og der samtidig er tale om "indtægter af en vis varig karakter".

Økonomisk virksomhed ved salg af byggegrunde forudsætter, at sælgeren aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrundene. Aktive skridt kan bestå i etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning mv.

Udover at sælgeren skal tage "aktive skridt mod økonomisk udnyttelse", er det yderligere en forudsætning for at statuere momspligt ved salg af byggegrunde, at den økonomiske udnyttelse af byggegrunde eller bygninger sker over en tilstrækkeligt lang periode, der kan begrunde, at kriteriet om, at der opnås "indtægter af en vis karakter", kan anses for opfyldt.

Udstykning, byggemodning og salg af en enkelt byggegrund vil således ikke være momspligtigt, uanset byggemodningen, idet der ikke er tale om "indtægter af en vis varighed". Udstykning og salg af flere byggegrunde vil derimod kunne anses som økonomisk virksomhed med deraf følgende momspligt. Salg af en enkelt byggegrund vil dog være momspligtigt, hvis grunden helt eller bare delvist har været anvendt til momspligtige aktiviteter forud for salget.

Som følge af ovenstående kan privatpersoner blive momspligtige ved udstykning og salg af flere byggegrunde fra deres private helårs- eller som-

merbolig, i det omfang grundene byggemodnes inden salg, og der samtidig er tale om salg over en tilstrækkelig periode, hvilket altid vil bero på en konkret vurdering.

## Byggegrunde

En byggegrund defineres som et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det er uden betydning, om der er sket byggemodning, eller om senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger i udnyttelsen, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.

Definitionen på en byggegrund medfører, at arealer med status i kommuneplanen som såkaldt "perspektivareal" eller "rammebelagt areal", der ikke muliggør opførelse af bygninger, som udgangspunkt ikke er omfattet af begrebet byggegrund.

Salg af arealer i landzone, hvor der gives landzonetilladelse til udstykning, der muliggør opførelse af bygninger, er derimod omfattet af momspligten. Salg af arealer i landzone betinget af opnåelse af zonetilladelse til byggeri anses ligeledes for salg af en byggegrund.

Ved salg af et areal med gamle (nedrivningsklare) bygninger opstår spørgsmålet, om der foreligger et momspligtigt salg af en byggegrund eller et moms-fritaget salg af "gamle bygninger" med tilhørende jord.

Salg af en grund, hvorpå der er opført en ældre funktionsdygtig bygning på leveringstidspunktet, vil som udgangspunkt være et moms-frit salg af

en bebygget grund. Dette gælder, uanset at det er parternes hensigt, at bygningen skal rives ned – helt eller delvist – for at gøre plads til en ny bygning. Hvis sælger er involveret i nedrivning af bygningen, kan dette dog medføre momspligt.

Ved vurderingen af om en ældre bygning er fuldt funktionsdygtig, skal der lægges vægt på bygnings anvendelse op til leveringstidspunktet.

Hvis bygningen på lovlig vis har været anvendt som bygning frem til leveringen, må bygningen anses for at have været fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Dette gælder, uanset at bygningen i forbindelse med salget kan have stået ubenyttet hen umiddelbart inden leveringen, f.eks. fordi udlejer ikke har fornyet erhvervslejemål på grund af det forestående salg.

Hvis bygningen derimod har stået ubenyttet i længere tid, og bygningen ikke har været opvarmet eller vedligeholdt, skal sælger kunne sandsynliggøre bygningens funktionsdygtighed.

Det er ikke afgørende, om bygningen anvendes til det formål, som den oprindeligt var bestemt til. Det er dog klart, at hvis en bygning ikke længere kan anvendes til det oprindelige formål, og hvis den i øvrigt ikke kan anvendes som bygning til andre formål, kan den ikke anses for at være funktionsdygtig.

#### Tidligere udlejede byggegrunde

Salg af byggegrunde, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget, kan som udgangspunkt sælges uden moms.

Dette medfører, at f.eks. landbrugsjord med udstykningsmulighed kan sælges momsfrit, når jorden i en periode inden salget har været bortforpagtet uden moms og dermed udelukkende har været anvendt i momsfritaget udlejningsvirksomhed. En eventuel udmatrikulering af tidligere udlejet landbrugsjord med landbrugspligt på jorden indtil selve udmatrikuleringen/salget gør dog

salg af byggegrundene momspligtigt, idet kun landbrugsjorden, og dermed ikke selve byggegrundene, har været udlejet uden moms. Det skal således altid være den "vare", der sælges, der har været udlejet uden moms inden salget

Hvis den jord, som sælges, imidlertid aldrig har berettiget til hel eller delvis momsfradrag, er der dog ikke tale om en momspligtig transaktion, og jorden kan derfor sælges momsfrit uanset eventuel udstykning.

Foretages der både udmatrikulering og bygge-modning mv. af tidligere udlejet jord, kan salget af byggegrundene efter omstændighederne blive momspligtigt, idet der i så fald aktivt tages skridt mod en ny økonomisk udnyttelse af de pågældende byggegrunde.

Muligheden for at sælge tidligere udlejede byggegrunde/bebyggede grunde uden moms forudsætter under alle omstændigheder, at der har været tale om en reel forudgående udlejning.

## UDLEVERING AF OVERSKUDSFØDEVARER M.M.

Af Søren Engers, Momsdirektør, Baker Tilly

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at fødevarerproducenter, fødevargrossister og supermarkeder m.fl., som udleverer overskudsvarer til indsamlingsorganisationer mod en enhedspris, f.eks. pr. kg/ton fødevarer, kan anvende denne pris som momsgrundlag, dvs. at der skal betales salgsmoms af den pris, som varerne faktisk sælges for.

Udlevering af overskudsfødevarer mod betaling af et vederlag er således ikke omfattet af momslovens regler om udtagning. Det gælder efter Skattestyrelsens opfattelse, uanset at prisen for de omhandlede overskudsvarer udgør et mindre

(symbolsk) beløb i forhold til normalværdien af tilsvarende kurante fødevarer.

Skattestyrelsen lægger vægt på, at der er tale om varer, som for producenterne m.fl. udgør "overskudsvarer", dvs. varer, som virksomheden normalt ville destruere, og hvorved varerne har en meget lav værdi for virksomheden.

Skatterådet har bekræftet, at Spørger kan sælge non-food-overskudsvarer, fx tøj, til nødhjælpsorganisationer og andre almenvælgørende og almennyttige organisationer til en lav pris og anvende denne lave pris som momsgrundlag.



# VI NOTERER, AT ...

Af Erik Høegh, skattekonsulent

## Personalejulegaver 2021

Udgangspunktet er, at gaver fra arbejdsgiver til medarbejdere er skattepligtige. Der er dog en skattefri bagatelgrænse på 1.200 kr. pr. medarbejder for 2021.

Det betyder, at arbejdsgiveren kan give sine ansatte mindre påskønnelser og gaver til en værdi af 1.200 kr.

Værdien af en årlig julegave indgår i bagatelgrænsen, dog således at julegaven altid er skattefri, hvis der er tale om tingsgaver med en markedsværdi på ikke over 900 kr. Dette gælder også i tilfælde, hvor bagatelgrænsen dermed er overskredet.

Er der således givet gaver inkl. julegaven på fx. 1.300 kr., vil der skulle ske beskatning af kr. 400, forudsat julegaven har en værdi på 900 kr.

Kontante julegaver og åbne gavekort er dog altid skattepligtige. Gavekort til på forhånd udvalgte gaver kan være skattefri, forudsat de opfylder kravet om en værdi på maksimalt 900 kr.

Arbejdsgiver skal indberette værdien af gaven til skattemyndighederne, hvis der er tale om en kontantgave, et skattepligtigt gavekort, eller hvis gavens værdi i sig selv overstiger 1.200 kr.

Medarbejderen skal selv oplyse beløbet på årsopgørelsen, hvis arbejdsgiver i 2021 har givet flere gaver, hvor værdien tilsammen overstiger 1.200 kr. Beløbet anføres på årsopgørelsen i felt 20.

## Topskattegrænsen 2022

Topskattegrænsen stiger til næste år til 552.500 kr. Stigningen er en konsekvens af den årlige procentregulering af beløbsgrænserne i kombination med det løft af topskattegrænsen, som blev aftalt ved skattereformen tilbage i 2012.

Den nye grænse betyder, at kun personer med en gennemsnitlig månedlig indkomst på over 50.045 kr. før arbejdsmarkedsbidrag på 8% skal betale topskat i 2022.

Topskatten beregnes i 2022 som 15 % af den del af den personlige indkomst efter arbejdsmarkedsbidrag med tillæg af eventuel positiv nettokapitalindkomst på over 47.400 kr. (2022), som overstiger beløbsgrænsen på 552.500 kr.

Der er ingen mulighed for overførsel af et uudnyttet bundfradrag mellem ægtefæller.

## Specialindrettede varebiler på gule plader

En specialindrettet varebil på gule plader kan anvendes til kørsel mellem hjem og arbejde uden skattemæssige konsekvenser for den ansatte. Dette er selvfølgelig en eftertragtet løsning for den ansatte, ligesom arbejdsgiveren ofte også anser det for en hensigtsmæssig ordning af hensyn til tyveri, hærværk m.m.

Denne løsning gælder dog kun, i det omfang bilen kan anses for specialindrettet. Hvis det ikke er tilfældet, vil der blive udløst firmabilbeskatning hos medarbejderen, ligesom virksomheden mister en del af sit momsfradrag.

Om bilen er specialindrettet, beror på en konkret vurdering. En specialindrettet varebil kan eksempelvis være den typiske kassevogn med fastmonterede hylde, som udgør det rullende værksted for eksempelvis en elektriker.

De meget populære SUV-modeller vil stort set aldrig kunne godkendes som specialindrettede, selvom de er på gule plader.

## Rette indkomstmodtager

Virksomhed, som drives i et anpartsselskab, kan give problemer, hvis der kun er ganske få kunder, og der samtidig er ganske få omkostninger i forbindelse med arbejdets udførelse. Her kan der være risiko for, at skattemyndighederne anser indehaveren for rette indkomstmodtager og beskatter vedkommende som lønmodtager.

Indkomsten beskattes i så fald hos personen, samtidig med at indkomsten allerede er beskattet i selskabet. Dette ud fra den betragtning, at indkomsten er tilflydt selskabet, hvorfor

beskatning her fastholdes. Denne situation vil således medføre dobbeltbeskatning. En sådan risiko ses ofte i konsulentvirksomheder, hvor der eksempelvis er få store kunder, fx i it-branchen.

En tilsvarende problemstilling ses i forbindelse med anvendelse af virksomhedsskatteordningen, som ikke kan anvendes, hvis der statueres, at der er tale om et lønmodtagerforhold. Konsekvenserne her medfører dog ikke dobbeltbeskatning, men gør, at der ikke kan foretages opsparing i virksomhedsordningen, ligesom der ikke er fuldt rentefradrag.

## Håndtering af kontanter i virksomheden

Med virkning fra den 1. juli 2021 er grænsen for, hvor store beløb erhvervsdrivende må modtage i kontanter nedsat fra 49.999 kr. til 19.999 kr. for hver handel.

Ændringen, der især er relevant for møbelhandlere, handlere med hårde hvidevarer, TV-produkter m.m., er foretaget for at nedbringe risikoen for hvidvaskning.

Ved et samlet salg af flere produkter er det den samlede pris ved handelen, som er afgørende, og det er ikke muligt at komme udenom beløbsgrænsen ved at aftale betaling i rater.

Overtrædelse af kontantforbuddet vil blive straffet ganske hårdt, nemlig med en bøde på ikke under 10.000 kr. pr. gang. En sådan bøde er ikke fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Med hensyn til udgående kontanter kan virksomheder kun anvende kontanter ved mindre køb. Regninger på 8.000 kr. eller derover (inklusive moms) skal ske digitalt, ellers mister virksomheden ikke blot adgangen til skattefradrag for købet, men hæfter også for leverandørens betaling af moms.

Kravet om digital betaling gælder også, hvis en virksomhed over tid modtager en række fakturaer fra den samme leverandør, der hver især er under 8.000 kr., men som på årsbasis kommer over beløbsgrænsen.

Redaktion afsluttet d. 1. november 2021

Ansvarshavende redaktør:  
Statsautoriseret revisor Niels Lyng Pedersen

Redaktion:  
Statsautoriseret revisor Hans Peter Andersen  
Partner, skat Mikael Risager

Redaktører, Karnov Group Denmark A/S  
Majbritt Cordt og Julie Enemark Christiansen

Design+sats: Karnov Group Denmark A/S  
Sine Andersen

Tryk: Skabertrang ISSN nr.: 0108-9196

REVISORPOSTEN  
Produceres af

**KARNOV**  
GROUP

### Dato

Fra 15. januar 2010  
Fra 8. april 2011  
Fra 8. juli 2011  
Fra 3. november 2011  
Fra 9. december 2011  
Fra 1. juli 2012  
Fra 6. juli 2012  
Fra 25. januar 2013  
Fra 3. maj 2013  
Fra 20. januar 2015

### Diskontoen

0,75 %  
1,00 %  
1,25 %  
1,00 %  
0,75 %  
0,25 %  
0,00 %  
0,00 %  
0,00 %  
0,00 %

### Nationalbankens udlånsrente

1,05 %  
1,30 %  
1,55 %  
1,20 %  
0,70 %  
0,45 %  
0,20 %  
0,30 %  
0,20 %  
0,05 %