

Vejledning om indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Skatteministeriet
Told- og Skattestyrelsen
Østbanegade 123
2100 København Ø

Vejledning om indholdelse af A-skat
og arbejdsmarkedsbidrag 1998
er trykt hos Aarhus Stiftsbogtrykkerie

Told- og Skattestyrelsen, 1998
ISBN 87-601-3175-6

Købes hos boghandleren eller bestilles hos:

Statens Information
Publikationsafdelingen
Postboks 1103
1009 København K
Tlf. 33 37 92 28
Fax. 33 37 92 80
E-post sp@si.dk

Forord

Told- og Skattestyrelsen udgiver nu for anden gang Vejledning om indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Vejledningen indeholder en gennemgang af de regler og den praksis, der fra 1. januar 1998 gælder for indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Teksten er forsynet med henvisninger til retsgrundlag og afgørelser.

Vejledningen har til formål at være en hjælp i told- og skatteregionernes arbejde med vejledning og kontrol vedrørende indeholdelse, opkrævning mv. af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag hos arbejdsgivere m.fl.

Vejledningen henvender sig endvidere til større virksomheder, som er interesseret i yderligere og mere uddybet information end den, der i Told- og Skattestyrelsens basispjece om trækordningen udsendes til alle virksomheder.

Vejledningen er søgt forbedret ved at indarbejde bemærkninger og forslag fra brugere i regionerne. Bl.a. er reglerne om arbejdsgiverbidrag indarbejdet i de enkelte afsnit om indkomstarter, samtidig med at den samlede fremstilling om arbejdsgiverbidraget i afsnit F er opretholdt.

★Nyt stof og væsentlige ændringer i forhold til sidste års udgave er markeret på denne måde.★

Reglerne om opgørelse af den skattepligtige indkomst samt andre ligningsmæssige spørgsmål er beskrevet i Ligningsvejledningen. Ved udarbejdelsen af nærværende vejledning er tekstmæssige gentagelser af Ligningsvejledningen så vidt muligt søgt undgået. Der er derfor i stedet - hvor det har været aktuelt - henvist til de relevante afsnit i Ligningsvejledningen. Henvisningerne vedrører, hvor intet andet er angivet, Ligningsvejledningen 1997.

Afgørelser mv., der har betydning for vejlednings- og kontrolarbejdet, vil løbende blive offentliggjort i TfS.

Redaktionen er afsluttet ved udgangen af december 1997.

Told- og Skattestyrelsen

Forkortelser

Love

AMFL	= Arbejdsmarkedsfondsloven
FBL	= Fondsbeskatningsloven
FUL	= Funktionærloven
FVL	= Forvaltningsloven
KBL	= Kulbrinteskatteloven
KSL	= Kildeskatteloven
KKSL	= Konkurskatteloven
KGL	= Kursgevinst loven
LL	= Ligningsloven
PBL	= Pensionsbeskatningsloven
PSL	= Personskatteloven
SEL	= Selskabsskatteloven
SKL	= Skattekontrolloven
SSL	= Skattestyrelsesloven
SL	= Statsskatteloven

Andre forkortelser

AM-bidrag	= Arbejdsmarkedsbidrag (lønmottagerbidrag + arbejdsgiverbidrag)
bek.	= bekendtgørelse
cirk.	= cirkulære fra Skatteministeriet, departementet
DBO	= Dobbeltbeskatningsoverenskomst
DEP	= Skatteministeriet, departementet
fx	= for eksempel
HR	= Højesteret
HRD	= Højesterets dom
jf.	= jævnfør
lovbek.	= lovbekendtgørelse
LR	= Ligningsrådet
LSR	= Landsskatteretten
lstr.	= Meddelelser fra Landsskatteretten
LV	= Ligningsvejledningen
LV A	= LV Almindelig del
LV E	= LV Erhvervsdrivende
LV S	= LV Aktionærer og Selskaber
LV D	= LV Dobbeltbeskatning
RR	= Revision og Regnskabsvæsen
SD	= Statsskattedirektoratet
SD-cirk.	= cirkulære fra Statsskattedirektoratet
skat	= Information fra Skatteministeriet og Landsskatteretten (febr. 1986 - dec. 1990)

skd.	= Meddelelser fra skattedepartementet
SO	= Skattepolitisk Oversigt
SU	= Skat•Udland
TfS	= Tidsskrift for Skatter og Afgifter
Told•Skat Nyt	= Information fra Skatteministeriet og Landsskatteretten (nov. 1991 - dec. 1993)
TSS	= Told- og Skattestyrelsen
TSS-cirk.	= cirkulære fra Told- og Skattestyrelsen
UfR	= Ugeskrift for Retsvæsen
VL	= Vestre Landsret
VLD	= Vestre Landsrets dom
ØL	= Østre Landsret
ØLD	= Østre Landsrets dom

Indholdsfortegnelse

Afsnit A

Definitioner

1	Kildeskat	23
1.1	Baggrund	23
1.2	A-skat - A-indkomst	23
1.3	Indeholdelse af A-skat	24
1.4	Hæftelse og inddrivelse	24
1.5	Straffebestemmelser	24
2	Arbejdsmarkedsbidrag	24
2.1	Baggrund	24
2.2	Bidragspligt og -grundlag	25
2.3	Indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag	25
2.4	Hæftelse og inddrivelse	26
2.5	Straffebestemmelser	26
3	Midlertidig pensionsopsparing	26
4	Afkald på indtægt	26
5	Oplysningspligt	26
5.1	Lønoplysningseddél	26
5.2	Personnummerindberetning	26

Afsnit B

Indkomstarter

1	Diverse lønmodtagerindkomster	29
1.1	Afgrænsning af personkredsen	29
1.1.1	A-indkomst - Lønmodtagerbegrebet	29
1.1.2	Arbejdsmarkedsbidrag - Fuld eller begrænset bidragspligt	33
1.2	Løn og vederlag mv.	34

1.2.1	Løn/dagpenge ved ledighed, sygdom og barsel	35
1.2.1.1	Selvstændigt erhvervsdrivende	36
1.2.2	Udbetalinger fra medarbejderfonde	36
1.3	Feriegodtgørelse	37
1.3.1	Ferie uden løn	38
1.3.2	Ferie med løn	38
1.3.3	Overgang til anden stilling	38
1.3.4	Særlige forhold	39
1.4	Jubilæumsgratialer	39
1.5	Tillæg/tilskud og diverse godtgørelser fra arbejdsgiveren	40
1.5.1	Flyttegodtgørelse	40
1.5.2	Erstatningsbeløb for opgivelse af tjenestebolig	41
1.5.3	Erstatningsbeløb for tabt arbejdsfortjeneste	41
1.5.4	Løntillæg - Udgiftsdækning	42
1.5.5	Konkurrenceklausuler	42
1.6	Personalegoder	43
1.6.1	Firmabil	45
1.6.2	Fri telefon	48
1.6.3	Godtgørelse af telefonudgifter	49
1.6.4	Helårsbolig	50
1.6.5	Sommerbolig	50
1.6.6	Lystbåd	51
1.6.7	Radio- og TV-licens o.l.	51
1.6.8	Personalelån	51
1.6.9	Avis	51
1.6.10	Kost og logi	51
1.6.11	PC'er	52
1.6.12	Parkeringsplads	53
1.6.13	Kreditkort	53
1.6.14	Arbejdsdragt/uniform	54
1.6.15	Fri befordring, herunder frikort til DSB, HT mv.	54
1.6.16	Rabat	54
1.6.17	Frirejser og rejser betalt af arbejdsgiveren	55
1.6.18	Fri undervisning	55
1.6.19	Løsøre til hjemmet	55
1.6.20	Andre personalegoder	55
1.7	Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse	56
1.7.1	SL § 5, litra d - Offentlige hvern	57
1.7.2	Rejse- og befordringsgodtgørelse, der ikke er omfattet af SL § 5, litra d	57
1.7.2.1	Betingelser, generelt	58
1.7.2.2	Befordringsgodtgørelse	61
1.7.2.3	Rejsegodtgørelse	63
1.7.2.3.1	Rejse i Danmark	64
1.7.2.3.2	Rejse - Færøerne og Grønland	65
1.7.2.3.3	Rejse i udlandet	66
1.7.2.3.4	Særregler for bestemte erhvervsgrupper	70
1.7.3	Udlæg for arbejdsgiveren	71
1.7.4	Repræsentationstillæg og -tilskud	71
1.8	Vederlag til specielle grupper af lønmodtagere	71

1.8.1	Godtgørelse til ulønnede medhjælpere mv. eller ulønnede bestyrelsesmedlemmer i foreninger	72
1.8.2	Militærnægtere	72
1.8.3	Civilløn under militærtjeneste	72
1.8.4	Drikkepenge og betjeningsafgift	73
1.9	Medarbejderaktier mv.	73
1.9.1	Medarbejderaktier ifølge tegningsret, LL § 7 A, stk. 1	73
1.9.2	Medarbejderaktier ved udlodning, LL § 7 A, stk. 2	73
1.9.3	Medarbejderobligationer	73
1.9.3.1	Godkendte medarbejderobligationsordninger, LL § 7 N	74
1.9.4	Konvertible obligationer og warrants	74
1.9.5	Køberetter	75
1.10	Forsikrings- og pensionsordninger	75
1.10.1	Udskydelse af beskatningstidspunktet, PBL § 19	75
1.10.2	Bidrag til PBL § 52-fonde	78
1.10.3	Præmie til gruppelevsfor sikring mv.	79
1.11	Vederlag fra tidligere arbejdsgiver	80
1.11.1	Rådighedsløn og ventepenge	81
1.11.2	Fratrædelsesgodtgørelse	81
1.11.3	Efterbetalinger	85
1.11.4	Indbetaling på pensionsordning	85
1.11.5	Erstatninger og modkrav	85
1.11.6	Lønmodtagerens dødsfald	85

2 Honorar 86

2.1	Bestyrelseshonorar	87
2.2	Konsulenthonorar	88
2.3	Honorar til kunstnere m.fl.	89
2.3.1	Forfattere	89
2.3.2	Artister og solister	89
2.3.3	Musikere (herunder KODA-indtægt)	91
2.3.4	Immaterielle rettigheder	91
2.4	Discjockeys	92
2.5	Mannequiner	92
2.6	Advokat- /revisorhonorar	92
2.7	Agenthonorar	92
2.8	Distributører - Assurandører	93
2.9	Bonus	94
2.10	Kursushonorar	94
2.11	Vikarer	94
2.12	Efterlevende efter honorarmodtagere	95
2.13	Indtægt ved partsfiskeri	95

3 Pension 96

3.1	Afgrænsning	96
3.2	Folkepension	96
3.3	Førtidspension	96

3.4	Afdækkede ordninger	97
3.4.1	Lønmodtagernes Dyrtsfond	97
3.4.2	ATP	97
3.4.2.1	Midlertidig pensionsopsparing (DMP)	98
3.4.3	Pensionsordninger med løbende (livsbetingede) udbetalinger (Skattekode 01, 10 og 16)	99
3.4.4	Ratepensionsordninger (skattekode 02 og 11 (forsikringer), 07 og 12 (pengeinstitutordninger))	99
3.4.5	Indeksordninger (skattekode 04 og 13)	99
3.4.6	Kapitalpensionsordninger (skattekode 03 og 14 (forsikringer), 08 og 15 (pengeinstitutordninger))	99
3.4.7	Andre afdækkede ordninger	100
3.5	Uafdækkede pensionsordninger	100
3.5.1	Tjenestemandspension	100
3.5.2	Tjenestemandspensionslignende pensionsordninger og andre pensionslignende ydelser	101
4	Støtte til studier mv.	102
4.1	Stipendier	102
4.2	Legater	103
4.3	Ydelser fra arbejdsgiver	103
4.4	Offentlige tilskud	103
4.5	Ph.d.-studerende	104
5	Diverse overførselsindkomster	105
5.1	Arbejdsløshedsdagpenge	106
5.1.1	Lønmodtagere	106
5.1.2	Selvstændige	107
5.2	Orlovsydelser	107
5.2.1	Orlov til uddannelse	107
5.2.2	Orlov til sabbat	107
5.2.3	Orlov til børnepasning	107
5.3	Delefterløn	108
5.4	Delpension	108
5.5	Efterløn	108
5.6	Bistandshjælp	109
5.6.1	Kontanthjælp	109
5.6.2	Særlig støtte	109
5.6.3	Revalidering	110
5.6.4	Aktivering	110
5.6.5	Hjælp i forbindelse med handicap, sygdom mv.	112
6	Børns indkomst	113
6.1	Beskatning	113
6.2	Arbejdsindtægter	113
6.2.1	Generelt	113

6.2.2	Forældres løn til deres børn	114
6.3	Lommepenge mv. i formidlet døgnophold	115
7	Ægtefællers indkomst	116
7.1	Afgrænsning	116
7.2	Medarbejdende ægtefælle	117
7.3	Lønftale	118
7.4	Fri fordeling	119

Afsnit C

Internationale forhold

1	Personer fra udlandet, der arbejder i Danmark	121
1.1	Ophold i Danmark i under 6 måneder	121
1.1.1	Ansættelsesforhold mv. hos danske/udenlandske arbejdsgivere her?	121
1.1.2	Vikarer m.fl. fra udlandet (arbejdsudleje)	124
1.1.3	Artister, kunstnere og sportsfolk fra udlandet	125
1.1.4	Lønmodtagere fra udlandet - opsamling	126
1.1.5	Arbejde på danske skibe og fly	128
1.1.6	Arbejde på den danske kontinentalsokkel	129
1.1.7	Grænsegængere fra Sverige	130
1.1.8	Arbejde ved opførelse og drift af Øresundsforbindelsen	131
1.2	Ophold i Danmark i over 6 måneder	131
1.2.1	Lønmodtagere fra udlandet	132
1.2.2	Lærere og forskere fra udlandet	133
1.2.3	Studerende og lærlinge fra udlandet	134
1.2.4	KSL § 48 E-beskatning af lønmodtagere fra udlandet	134
1.2.5	Deltagelse i internationalt arbejde i Danmark	135
2	Personer med bopæl i Danmark, der opholder sig i udlandet	135
2.1	Arbejde i udlandet i under 6 måneder	135
2.1.1	Lønmodtagere fra Danmark	136
2.1.2	Ansættelsesforhold hos arbejdsgivere i udlandet, herunder ansættelse ved en dansk virksomheds faste driftssted i udlandet	137
2.2	Arbejde i udlandet i mere end 6 måneder	138
2.3	Vikarer m.fl. med arbejde i udlandet (arbejdsudleje)	140
2.4	Grænsegængere med arbejde i Sverige	140
2.5	Arbejde i Grønland	140
2.6	Forskere og lærere fra Danmark	141
2.7	Studerende og lærlinge fra Danmark	141
2.8	Fuld skattepligt til Danmark i øvrigt	142

2.9	Deltagelse i internationalt arbejde i udlandet	142
3	Personer med bopæl i udlandet med andre indkomster fra Danmark	143
3.1	Udbytte, rente og royalty fra Danmark	143
3.2	Bestyrelshonorarer mv. fra Danmark	145
3.3	Pensioner og sociale ydelser mv. fra Danmark	146
4	Personer med bopæl i Danmark med andre indkomster fra udlandet	146
4.1	Udbytte, rente og royalty fra udlandet	146
4.2	Bestyrelshonorarer mv. fra udlandet	147
4.3	Pensioner og sociale ydelser mv. fra udlandet	147

Afsnit D

Indeholdelsespligt

1	Hjemmel	149
2	Definition på indeholdelsespligtig virksomhed	149
2.1	Indeholdelse af A-skat	150
2.2	Indeholdelse af lønmodtagerbidrag	150
2.3	Indeholdelsespligtige hvervgivere	150
2.4	Indeholdelsespligtige pensionsinstitutter	151
2.5	Indeholdelse af lønmodtagerbidrag for personer, der modtager fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser	151
2.6	Midlertidig pensionsopsparring	151
3	Særlige forhold	152
3.1	Lønbureau mv.	152
3.2	Vikarbureauer	152
3.3	Ejendomsadministration	152
3.4	Virksomhedsoverdragelse	152
3.5	Virksomhed i henhold til bevilling, autorisation mv.	152
3.6	Umyndige	153
3.7	Europaparlamentet	153
4	Kildeskat til Grønland	153

5	Udenlandsk virksomhed	153
5.1	Arbejdsudleje	154
6	Offentlige institutioner, A-kasser mv.	154
7	Pensionsinstitutter mv.	154
7.1	Udbetalinger	154
7.2	Indbetaling til pensionsordninger omfattet af PBL § 19	154
7.2.1	Tilsagnsordninger	154
8	Foreninger	155
9	Konkursboer	155
10	Lønmodtagernes Garantifond	155
11	Restauratører, arrangører, koncertbureauer m.fl.	156

Afsnit E

Registreringspligt

1	Generelt	157
1.1	Alle indeholdelsespligtige	157
1.1.1	Konkursboer	158
2	Registrering	158
2.1	Krav ved registrering af nye virksomheder	158
2.1.1	Forkortet afregningsperiode mv. (kreditbegrænsning)	158
2.1.1.1	Frivillig sikkerhedsstillelse	159
2.1.1.2	Tilbagevenden til sædvanlig afregningsperiode mv.	159
2.1.1.3	Gebyr	160
2.1.2	Sikkerhedsstillelse (tvungen)	160
2.1.2.1	Tidspunktet for sikkerhedsstillelse	161
2.1.2.2	Sikkerhedsstillelsens størrelse	161
2.1.2.3	Sikkerhedsstillelsens varighed	161
2.1.2.4	Sikkerhedsstillelsens form	161
2.1.3	Nægtelse af registrering	161
2.2	Registreringsbevis	162
2.2.1	Enkeltregistrering	162
2.2.2	Fællesregistrering	162
2.2.3	Delregistrering	163

2.3	Ændring og afmeldelse af registrering	163
2.3.1	Adresse, ledelse mv.	163
2.3.2	Driftsform (juridisk status)	163
2.3.3	Afmeldelse	164
2.3.3.1	Ophør af virksomhed	164
2.3.3.2	Konkurs	164
2.3.3.3	Omdannelse	165

Afsnit F

Arbejdsgivers eget arbejdsmarkedsbidrag (arbejdsgiverbidraget)

1	Bidragspligten	167
2	Arbejdsgiverbidragets størrelse	168
3	Opgørelse af arbejdsgiverens bidragsgrundlag	168
3.1	Periodisering, angivelse og betaling af arbejdsgiverbidrag	171
3.2	Reguleringer	172

Afsnit G

Beregning af lønmodtagerbidrag og A-skat

1	Lønmodtagerbidrag	173
2	A-skat	174
2.1	Generelt	174
2.2	Opgørelsen af A-indkomsten	174
2.3	Tidspunktet for indeholdelsen af A-skat	175
2.4	Grundlaget for beregningen af A-skat	176
2.4.1	Skattekortets oplysninger mv.	176
2.4.1.1	Skattekortoplysninger på edb	177
2.5	Beregningen af A-skatten	177
2.5.1	Skattekort (hovedkort)	178
2.5.1.1	Fradrag	178
2.5.2	Bikort	180
2.5.3	Frikort	180
2.5.4	Ændring af skattekort og forhøjelse af trækprocent	181

3	Særlige forhold	181
3.1	Øreafrunding	181
3.2	Personalegoder, der er A-indkomst	182
3.3	Feriegodtgørelse	182
3.4	Særlige beregningsregler (LL § 7 O)	182
3.5	Arbejdsudleje, KSL § 48 B	182
3.6	Udenlandske søfolk, KSL § 48 C og KSL § 48 D	183
3.7	Udenlandske forskere og specialister, KSL § 48 E	183
4	Meddelelser til lønmodtageren	183

Afsnit H

Angivelse og betaling

1	Regelgrundlag	187
2	Generelt	187
3	Udsendelse af angivelser (girokort)	188
3.1	Edb-angivelse	188
4	Rettidig angivelse og betaling	189
5	For sen angivelse	189
5.1	Afgiftsforhøjelse	189
5.2	Foreløbig fastsættelse	190
5.3	Efterangivelse	190
6	For sen betaling	191
6.1	Forkortet afregningsperiode mv. (kreditbegrænsning)	191
6.1.1	Sikkerhedsstillelse	192
7	Fremrykket afregning (offentlige virksomheder mv.)	192
7.1	Angivelse og betaling	193
7.2	Udsendelse af angivelser og indbetalingskort	194
7.3	Afgift ved for sen angivelse	194
7.4	For sen betaling	195
8	Arbejdsudleje	195

9	Udenlandske specialister og forskere mv. (KSL § 48 E)	196
10	Pensionsinstitutter	196
10.1	A-skat	196
10.2	Lønmodtagerbidrag	196
11	Lønmodtagernes Garantifond	197
12	Grønlandsk kildeskat	197
13	Strafansvar	198

Afsnit I

Regnskab med A-skat og AM-bidrag

1	Generelle regler	199
1.1	Regnskabspligt	199
1.2	Opbevaring	199
1.3	Ajourføring	199
1.4	Formkrav	200
1.5	Meddelelse til indkomstmodtager	200
2	Krav til regnskabet	200
2.1	Særlige konti	201
2.2	Lønmodtagerspecifikationer	205
2.3	Afstemninger mv.	206
3	Regnskabsgrundlag	206

Afsnit J

Oplysningspligt

1	Den oplysningspligtige	209
2	Oplysningspligtens omfang	210
2.1	Undtagelser fra oplysningspligten	210
2.2	Skattekontrollovens oplysningspligter	211

2.2.1	SKL § 7 - A-indkomst, løn mv.	211
2.2.2	SKL § 7 A - B-indkomst	212
2.2.3	Personalegoder	213
2.2.4	Immaterielle rettigheder	213
2.2.5	Hædersgaver	213
2.2.6	Jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelser mv.	213
2.2.7	Vederlag for afløsning af pensionstilsagn	213
2.2.8	Ph.d.-studerende	213
2.2.9	Erstatning for arbejdsindtægt	214
2.2.10	SKL § 7 B - Fonde og foreninger	214
2.2.11	SKL § 7 D - Tilbagebetalingspligtig kontanthjælp	214
2.2.12	SKL § 7 F - Underholdsbidrag	214
2.2.13	SKL § 8 B - Syge- og ulykkesforsikringer	215
2.3	SKL §§ 8 B og F - Pensionsordninger	215
2.4	Rentekontrolordningen	216
2.4.1	SKL § 8 H - Indskudskonti	216
2.4.2	SKL § 8 P - Udlånskonti	217
2.4.3	SKL § 8 Q - Pantebreve i depot	217
2.4.4	SKL §§ 10 A og B - Obligationer mv., finansielle kontrakter og aftaler, investeringsforeningsbeviser	217
2.4.5	SKL § 10 - Deponerede børsnoterede aktier	218
2.5	SKL § 8 S - Anparter	218
2.6	SKL § 8 T - Faglige kontingenter	218
2.7	SKL § 8 U - Arbejdsløshedskasser	219
3	Afgivelse af oplysninger	219
3.1	Oplysningssedlen	219
3.2	Oplysningssedlens indhold	219
4	Oplysningspligt i særlige situationer	223
4.1	Søfolk	223
4.2	Udenlandske forskere	224
4.3	Indberetning af identiteten på modtagere af A-indkomst	224
4.4	Arbejdsudleje	224
5	Erklæringsordning vedrørende finansielle aktiver i udlandet	225

Afsnit K

Arbejdsgiverkontrol

1	Kontrolbeføjelser	227
1.1	Regnskabsmateriale mv.	227
1.2	Kontrolbesøg	228
1.3	Tvangsmidler	228
1.4	Oplysninger fra indkomstmodtager	229
1.5	Underretning fra kommunale skatteforvaltninger	229
2	Myndighedsområde	229
2.1	Saglig kompetence	229
2.2	Stedlig kompetence	229
2.3	Inkompetence	230
3	Afgørelse og klage	231
3.1	Regionens afgørelse	231
3.1.1	Partshøring	231
3.1.2	Begrundelse og klage	232
3.1.3	Tavshedspligt	233
3.2	Ligningsmyndighedens afgørelse	234
3.3	Klage	234
3.3.1	Udlægningsbekendtgørelsen	234
3.3.2	Afgørelser vedrørende registrering	234
3.3.3	Afgørelser vedrørende indeholdelse	235
3.3.4	Afgørelser vedrørende arbejdsgiverbidrag	235
3.3.5	Afgørelser vedrørende angivelse og betaling	236
3.3.6	Afgørelser vedrørende oplysningspligt	236
3.3.7	Afgørelser vedrørende hæftelse	236
3.3.8	Afgørelser efter AMFL	237
3.3.9	Ændret klagestruktur	238

Afsnit L

Hæftelse og erstatningsansvar

1	Hæftelse generelt	241
2	Hæftelse ved forskellige driftsformer	241

2.1	Hæftelse for indeholdt A-skat og indeholdte lønmodtagerbidrag	242
2.2	Hæftelse for ikke indeholdt A-skat og ikke indeholdte lønmodtagerbidrag	242
3	Opkrævning	244
4	Nulstilling og erstatningsansvar generelt	244
4.1	Nulstilling	245
4.2	Erstatning	246

Afsnit M

Strafansvar

1	Generelt	249
2	Subjektiv tilregnelser	249
3	Arbejdsgiveres strafansvar	249
3.1	Ikke indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag	249
3.2	Ikke indbetaling af indeholdte A-skatte- og bidragsbeløb	249
3.3	Ikke rettidig angivelse	250
3.4	Afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger	250
3.5	Strafansvar for juridiske personer	250
4	Lønmodtageres strafansvar	251
4.1	Udbetaling af A-indkomst uden indeholdt A-skat	251
4.2	Afgivelse af visse urigtige eller vildledende oplysninger efter KSL	251
5	Fortsat drift trods nægtet registrering	251
6	Sanktioner for overtrædelse af KSL § 74, stk. 2 og AMFL § 18, stk. 2	251
7	Overtrædelse af fastsatte forskrifter	252
8	Processuelle regler	252
8.1	Administrativ afgørelse - Bødeforlæg	252
8.2	Udfærdigelse af bødeforlæg	252
8.3	Afgørelsen er endelig	252
8.4	Sigtelse	252
8.5	Ransagning	252
8.6	Forsvarerbistand	252

9	Forældelse af strafansvar	253
10	Kompetenceregler	254

Afsnit N

Lønindeholdelse af restancer til det offentlige

1	Lovhjemlen	255
2	Iværksættelse af lønindeholdelse	255
2.1	Krav, der kan lønindeholdes for	255
2.2	Hvornår kan lønindeholdelse foretages	256
2.3	Lønindeholdelse hos en skyldner under gældssanering	256
2.4	Lønindeholdelse hos en skyldner under betalingsstandsning	256
2.5	Lønindeholdelse hos en skyldner under konkurs	256
2.6	Lønindeholdelse hos en skyldner under akkord	256
3	Ydelser, der kan foretages lønindeholdelse i	257
3.1	KSL § 73, stk. 1 - Arbejdsvederlag	257
3.2	Lønmodtagere aflønnet med drikkepenge	258
3.3	KSL § 73, stk. 4 - Ventepenge, pensioner mv.	258
4	Forholdet til forældelse	259
5	Lønindeholdelsesprocenten	259
5.1	Indeholdelse med op til 15 pct.	259
5.2	Indeholdelse med mere end 15 pct.	260
6	Betaling	260
6.1	Restancemyndigheden	260
6.2	Indbetalingsfrist	260
6.2.1	Morarente	260
6.2.2	Straffebestemmelser	260
6.2.2.1	KSL § 69 - Hæftelse	261
6.2.2.2	Strafansvar efter KSL § 74	261
7	Arbejdsgivers underretnings- og opbevaringspligt	261
7.1	Hvem er arbejdsgiver	261
7.2	Arbejdsgivers pligter	262

Afsnit O

Midlertidig pensionsopsparing

1	Generelt	263
2	Lovgrundlag	264
3	Personer, der skal foretage midlertidig pensionsopsparing	264
3.1	Lønmodtagere og honorarmodtagere m.fl.	264
3.1.1	Indeholdelse af midlertidig pensionsopsparing	264
3.1.2	Angivelse og betaling af indeholdt midlertidig pensionsopsparing	265
3.1.3	Regnskab, oplysningsseddel og underretning af indkomstmodtageren	265
3.2	Selvstændigt erhvervsdrivende	265
3.3	Dagpenge- og kontanthjælpsmodtagere	265
4	Endelig beregning af den midlertidige pensionsopsparing	266
5	Udbetaling af midlertidig pensionsopsparing	266

Bilag

267

Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 1997-33 af 17. december 1997 om skattefri godtgørelse til dækning af merudgifter ved rejse og befordring samt fradrag for arbejde i udlandet, gældende fra 1. januar 1998.

Told- og Skattestyrelsens cirkulære nr. 1997-35 af 17. december 1997 om værdiansættelse for 1998 af visse personalegoder.

Stikord

281

Afsnit A Definitioner

A.1 Kildeskat

A.1.1 Baggrund

Med kildeskattens ikrafttræden den 1. januar 1970 er der indført et samtidighedsprincip, idet opkrævning af skat foretages direkte hos arbejdsgiveren efterhånden som indkomsten erhverves og ikke som tidligere hos lønmodtageren efter indkomstårets udløb.

Der er dog tale om en foreløbig skat, og der udfærdiges efterfølgende en årsopgørelse.

KSL er senest optrykt i lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997, der senest er ændret ved L 52 om ændring af kildeskatteloven, virksomhedsskatteloven, konkurskatteloven og boafgiftsloven. (Ægtefællers fordeling af resultat fra fælles drevet erhvervsvirksomhed og lempelse af beskatningen af gaver mellem ugifte samlevende mv.). L 52 er vedtaget den 16. december 1997. Til loven knytter sig KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, der senest er ændret ved bek. nr. 364 af 24. maj 1997.

A.1.2 A-skat A-indkomst

Foreløbige beløb, der skal indeholdes efter reglerne i KSL §§ 43-49 kaldes "A-skat" og den skattepligtige indkomst, hvori A-skat skal indeholdes, kaldes "A-indkomst", jf. KSL § 41, stk. 2.

Hovedkriteriet for om der er tale om A-indkomst er, at indkomsten er vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, jf. KSL § 43, stk. 1. I KSL § 43, stk. 2 er opregnet indkomstarter, som efter skatteministerens nærmere bestemmelse kan henregnes til A-indkomst. Hertil knytter sig KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20.

Hvis udbetalingen foretages af en udenlandsk diplomatisk repræsentation mv. er udbetalingen ikke A-indkomst, jf. KSL § 44, litra a.

Det samme er tilfældet, hvis udbetalingen foretages af en person mv., der ikke har hjemting her i landet, og der ikke foreligger fast driftssted, jf. KSL § 44, litra b. Der er dog tale om A-indkomst, hvis udbetalingen sker gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, jf. KSL § 46, stk. 5. Se i øvrigt afsnit C.

Skatteministeren kan bestemme, at en indkomst, der er A-indkomst efter KSL § 43, skal anses for B-indkomst, jf. KSL § 45, stk. 1. Hertil knytter sig KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21.

Naturalieydelser er normalt B-indkomst. Dog er fri kost og logi A-indkomst, hvis det er ydet i forbindelse med vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, og Ligningsrådet har fastsat normalværdi herfor, jf. KSL § 43, stk. 1 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, nr. 3 modsætningsvis. Fri bil og fri telefon er A-indkomst, når godet er ydet som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 21 og 22, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, jf. LL § 16. Hvis arbejdsgiveren betaler den ansattes private udgifter eller konverterer løn til naturalier, er der også tale om A-indkomst.

Rejse- og befodringsgodtgørelse, jf. LL § 9, stk. 5-9 kan udbetales skattefrit i henhold til reglerne herom, jf. TSS-cirk. 1997-33. Det samme gælder beløb

A.1.2

til dækning efter regning af lønmodtagerens udgifter afholdt for arbejdsgiveren.

B-skat B-indkomst

Foreløbige beløb, der skal betales efter en skattebillet, kaldes "B-skat", og den skattepligtige indkomst, hvori der hverken skal indeholdes A-skat, udbytteskat eller royaltyskat, kaldes "B-indkomst", jf. KSL § 41, stk. 2.

A.1.3 Indeholdelse af A-skat

Indeholdelse af A-skat skal ske i forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst, jf. KSL § 46, stk. 2. De nærmere regler herfor og de tilhørende regler om skattekort, registreringspligt, angivelse og betaling mv. fremgår af KSL §§ 46-57 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995. Om tidspunktet for indeholdelse, se i øvrigt afsnit G.2.3.

A.1.4 Hæftelse og ind- drivelse

Indkomstmotageren og den indeholdelsespligtige hæfter solidarisk for ikke indeholdt A-skat, jf. KSL §§ 68 og 69, stk. 1. Den indeholdelsespligtige hæfter dog kun ved forsømmelighed.

For indeholdt A-skat hæfter alene den indeholdelsespligtige, jf. KSL § 69, stk. 2.

Forkortet afregning mv.

Med virkning fra 1. juli 1995 kan den indeholdelsespligtige pålægges forkortet afregningsperiode for angivelse og indbetaling af A-skat, jf. KSL § 56, stk. 2-8. Der kan kræves sikkerhedsstillelse for restancer, og registrering kan nægtes ved undladelse heraf, jf. KSL §§ 56 A og 85, stk. 1, 2. pkt. Afviklingsdispositioner med afregning mv. for virksomheder, der nægtes registrering, fremgår af bek. nr. 344 af 28. maj 1995.

A.1.5 Straffebestem- melser

Hvis den indeholdelsespligtige forsætligt eller ved grov uagtsomhed udbetaler løn mv. uden at indeholde A-skat, kan denne straffes med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år, jf. KSL § 74. Det samme er tilfældet, hvis den indeholdelsespligtige ikke indbetaler indeholdt A-skat.

Indkomstmotageren vil kunne straffes på samme måde, hvis denne lader sig udbetale A-indkomst og ved, at der ikke er indeholdt A-skat som påbudt, jf. KSL § 75, stk. 1, nr. 1.

A.2 Arbejdsmarkedsbidrag

A.2.1 Baggrund

Indførelsen af AM-bidraget fra 1. januar 1994 har til hensigt, at synliggøre statens udgifter til arbejdsmarkedsformål med henblik på at fremme en forbedring af arbejdsmarkedets strukturer, jf. bemærkningerne til lovforslaget (L 326 / 1993). Indførelsen skal ses i sammenhæng med ændring af PSL og andre skattelove (skatteomlægning) og skal dels medvirke til en nedsættelse af marginalskatteerne, dels bringe Danmark et skridt i retning af den praksis en række andre europæiske lande har for at lade statens udgifter til sociale sikringsordninger finansiere via lønmodtager- og arbejdsgiverbidrag.

AM-bidraget indgår i medfinansieringen af tre fonde, jf. AMFL §§ 1-5: En dagpengefond, der dækker statens udgifter til dagpenge, efterløn og overgangsydelse.

En aktiveringsfond, der dækker statens udgifter til en aktiv arbejdsmarkeds-

politik, arbejdsmarkedsuddannelse, efter- og videreuddannelse samt uddannelsesorlov.

En sygedagpengefond, der dækker statens udgifter til syge- og barselsdagpenge samt udgifter til orlovsordninger bortset fra uddannelsesorlov.

AM-bidrag betales af lønmodtagere og honorarmodtagere (lønmodtagerbidrag), af arbejdsgivere (arbejdsgiverbidrag) og af selvstændigt erhvervsdrivende (bidrag for selvstændige), jf. AMFL § 7, stk. 1-3.

AMFL er senest optrykt i lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997. Til loven knytter sig AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, der senest er ændret ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

A.2.2 Bidragspligt og grundlag

For bidragspligtige lønmodtagere og honorarmodtagere, jf. AMFL § 7, stk. 1, udgør bidragsgrundlaget (AM-indkomsten) bruttovederlaget samt værdien af de personalegoder, der er A-indkomst, jf. AMFL § 8, stk. 1.

Lønmodtagerbidrag indeholdes af pensionskassen mv. for den del af lønnen, som arbejdsgiveren tilbageholder for den ansatte og indbetaler til pensionsordninger omfattet af PBL § 19, jf. AMFL § 11, stk. 5. Arbejdsgiveren skal derfor se bort fra denne del af lønnen ved opgørelse af bidragsgrundlaget.

For bidragspligtige arbejdsgivere, jf. AMFL § 7, stk. 2 udgør bidragsgrundlaget løn mv., værdien af A-skattepligtige personalegoder, indbetalinger til pensionsordninger omfattet af PBL § 19, fratrædelsesgodtgørelse mv. samt indbetalinger til tilsagnsordninger mv., jf. AMFL § 9, stk. 1 og 2.

Bidragssatser

Lønmodtagerbidraget beregnes som en procentdel af bidragsgrundlaget. Bidragssatserne for lønmodtagere og honorarmodtagere udgør for 1998 8 pct., jf. AMFL § 5, stk. 2.

For arbejdsgiverbidraget udgør bidragssatserne for 1998 0,33 pct., jf. AMFL § 5, stk. 3, jf. § 6 A.

A.2.3 Indeholdelse af arbejdsmarkeds- bidrag

Indeholdelse af lønmodtagerbidrag skal foretages af arbejdsgiveren i forbindelse med enhver udbetaling af løn, vederlag, honorarer, fratrædelsesgodtgørelser mv., jf. AMFL § 11, stk. 1, 6 og 10.

For indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager til pensionsordninger mv. omfattet af § 19 i PBL, skal indeholdelsen foretages af forsikringsselskabet etc., jf. AMFL § 11, stk. 5 og 10.

For indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager til en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser, eller til en hjælpe- og understøttelsesfond efter reglerne i PBL § 52, skal arbejdsgiveren foretage opgørelsen, hvis indbetalingen ikke kan henføres til den enkelte ansatte, jf. AMFL § 11, stk. 2.

For honorarer mv. for personligt arbejde uden for tjenesteforhold, og hvor der ikke er tale om A-indkomst, skal der ikke indeholdes lønmodtagerbidrag ved udbetalingen, jf. AMFL § 11, stk. 8.

De nærmere regler for indeholdelse og de tilhørende regler om registreringspligt, angivelse og betaling mv. fremgår af AMFL §§ 11 - 13 A og § 21 samt AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, der senest er ændret ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

A.2.4

A.2.4 Hæftelse og inddrivelse

Den bidragspligtige og den indeholdelsespligtige hæfter solidarisk for ikke indeholdt lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 15, stk. 1 og 5, 1. pkt. Den indeholdelsespligtige hæfter dog kun ved forsømmelighed.

For indeholdt lønmodtagerbidrag hæfter alene den indeholdelsespligtige, jf. AMFL § 15, stk. 5, 2. pkt.

Forkortet afregning mv.

De under afsnit A.1.4 nævnte regler om forkortet afregning mv. finder tilsvarende anvendelse for lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 13, stk. 10.

A.2.5 Straffebestem- melser

Hvis den indeholdelsespligtige forsætligt eller ved grov uagtsomhed udbetaler løn mv. uden at indeholde lønmodtagerbidrag, kan denne straffes med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år, jf. AMFL § 18, stk. 1 og 2. Det samme er tilfældet, hvis den indeholdelsespligtige ikke indbetaler indeholdte lønmodtagerbidrag.

A.3 Midlertidig pensionsopsparing

★Som led i forbrugsbegrænsende initiativer er der ved lov nr. 803 af 24. oktober 1997 indført regler om en midlertidig pensionsopsparing for lønmodtagere m.fl. og selvstændigt erhvervsdrivende. Opsparingen udgør 1 pct. af AM-bidragsgrundlaget og er på linie med AM-bidraget fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se i øvrigt afsnit O.★

A.4 Afkald på indtægt

Hvis der gives afkald på løn mv. forud for tidspunktet for den endelige retserhvervelse, skal der normalt ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag.

Der skal dog ske indeholdelse, hvis modtageren i forbindelse med afkaldet træffer beslutning om, hvordan beløbet skal anvendes.

Se i øvrigt LV A.A.1.3.9.

A.5 Oplysningspligt

A.5.1 Lønoplysnings- seddel

Der skal hvert år indsendes oplysning om udbetaling eller godskrivning af A-indkomster, honorarer, diverse personalegoder mv., jf. SKL §§ 7 og 7 A. SKL er senest optrykt i lovbek. nr. 142 af 18. feb. 1997, der senest er ændret ved § 10 i lov nr. 440 af 10. juni 1997. Til loven knytter sig bek.nr. 1251 af 13. dec. 1996.

På grundlag af bl.a. disse indsendte oplysninger bliver indkomstmotagerens årsopgørelse dannet.

A.5.2 Personnummer- indberetning

Indeholdelsespligtige vedrørende A-skat, der foretager lønudbetalinger mv. har pligt til månedligt at indberette personnumre på de personer, som har fået udbetalt A-indkomst, hvis den indeholdelsespligtige har haft mindst 11

ansatte i det forudgående kalenderår, jf. bek. nr. 975 af 20. nov. 1996.

Baggrunden for indberetningsordningen er ønsket om at reducere fejludbetalinger af offentlige ydelser.

Afsnit B Indkomstarter

B.1 Diverse lønmodtagerindkomster

I dette afsnit behandles reglerne om indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag vedrørende personer, der har lønindkomst mv. fra beskæftigelse udført her i landet for en dansk arbejdsgiver. Endvidere behandles reglerne om betaling af arbejdsgiverbidrag, se i øvrigt afsnit F herom.

B.1.1

Afgrænsning af personkredsen

B.1.1.1

A-indkomst Lønmodtager- begrebet

Bestemmelsen i KSL 43, stk. 1, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997, udgør det centrale område for A-indkomst, hvor indeholdelsen skal foretages i enhver form for vederlag i penge samt fri kost og logi, der ydes som betaling for personligt arbejde eller tjenesteydelse i tjenesteforhold. Dette gælder uanset vederlagets fremtrædelsesform, ligesom det er uden betydning om der er tale om hoved- eller bibeskæftigelse.

Lønmodtagergruppen omfatter ikke alene tjenestemænd, arbejdere og funktionærer af alle arter, men også alle andre personer, der modtager vederlag for arbejde udført for fremmede. Således anses også løsarbejdere for at erhverve deres indtægt i et tjenesteforhold.

AMFL § 7, stk. 1, litra a, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, definerer en lønmodtager som en person beskæftiget i et ansættelsesforhold. Der sigtes med udtrykket "beskæftigelse" som udgangspunkt til samme indhold som anvendes i fx. ATP-loven og lov om arbejdsformidling og arbejdsløshedsforsikring, der er love med sikringslignende karakter.

Ifølge ATP-loven er en lønmodtager en person, der udfører lønarbejde for en arbejdsgiver, til hvem der er et tjenesteforhold, uanset aflønningsformen. Der er dog afgrænsninger i personkredsen i ATP-loven, som ikke finder anvendelse i AMFL. Efter ATP-loven er medlemmer af arbejdsmarkedets tillægspension kun lønmodtagere i alderen 16 år til 66 år. I TfS 1994,153 præciserer skatteministeren, at også lønmodtagere, som på grund af alder - fx. unge under 16 år - ikke skal betale ATP, er omfattet af bidragspligten.

Desuden fremgår det af bemærkningerne til AMFL § 7, stk. 3, at afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende kan afgøres med udgangspunkt i den praksis, der anvendes på skatteområdet, jf. således nedenstående gennemgang af cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven.

Lønmodtager- indkomst kontra indkomst fra selv- stændig erhvervs- virksomhed

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Der er imidlertid ikke i skattelovgivningen en definition på, hvad der skal forstås ved henholdsvis lønmodtagervirksomhed (typisk modtagere af A-indkomst) og selvstændig erhvervsvirksomhed (typisk modtagere af B-indkomst).

B.1.1.1

Afgrænsningen må i tvivlstilfælde foretages ved en samlet bedømmelse af det konkrete beskæftigelsesforhold.

Det er dog muligt at opstille nogle generelle retningslinier for, hvorledes afgrænsningen skal foretages. Skatteministeriet har fremhævet en række forhold, der er angivet i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 til PSL. Det understreges i cirkulæret, at kriterierne indgår i forskellige sammenhænge og ikke har lige stor betydning i alle situationer.

Ved vurderingen af, om indkomstmotageren står i et tjenesteforhold til hvervgiveren, kan følgende tillægges betydning:

- Hvervgiveren har instruktions-, tilsyns- og kontrolbeføjelser over for hvervtageren.
- Indkomstmotageren har udelukkende eller i overvejende grad samme hvervgiver.
- Vederlaget udgør i overvejende grad en nettoindkomst for indkomstmotageren.
- Der er indgået en arbejdskontrakt om en løbende arbejdsydelse, der fastlægger arbejdstid, opsigelsesvarsel, periodisk aflønning mv.
- Indkomstmotageren anses i forhold til arbejdsmarkedslovgivningen for lønmodtager, det være sig i forhold til ferielov, funktionærlov, arbejdsløshedsforsikringslov, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø mv.
- Indkomstmotageren afholder ikke driftsudgifter, der efter deres art og omfang ligger væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt for tilsvarende lønmodtagerhverv.

I bedømmelsen indgår udgifter til transport, egen bil, fortæring og overnatning eller andre lignende udgifter kun med begrænset vægt.

Omvendt taler det for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis følgende forhold er til stede:

- Indkomstmotageren tilrettelægger, leder, fordele og fører tilsyn med arbejdet, uden særlig instruktion fra hvervgiveren.
- Hvervgiveren har - ud over at betale den aftalte modydelse - ikke videregående forpligtelser over for ordretager, og vederlaget betales ofte først, når den aftalte ydelse er udført.
- Indkomstmotageren kan typisk frit bestemme, hvorledes kontrakten opfyldes fx ved at antage medhjælp, erhverve råvarer, driftsmidler og lokaler.
- Indkomstmotageren er ikke pga. ordren begrænset i sin ret til samtidig at udføre hverv for andre.

- Indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller påtager sig i øvrigt en reel selvstændig økonomisk risiko.
- Indkomstmodtageren tilkendegiver over for omverdenen ved annoncering, skiltning, optagelse i telefonbog osv. at udføre arbejde af en nærmere bestemt art.
- Indkomstmodtageren vil under udførelsen af sit erhverv kunne pådrage sig erstatningsansvar såvel i som uden for kontraktsforhold, samt ofte være registreret som momspligtig, lønsumsafgiftspligtig eller indeholdelsespligtig, jf. endvidere LV E.A. 4.2 og E.A.4.3.

Det er forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Det betyder, at indkomstmodtageren på samme tid i forhold til visse hvervgivere kan anses som lønmodtager, og i forhold til andre kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Endvidere skal afgrænsningen foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område spørgsmålet er relevant.

Det betyder, at samme indkomstmodtager enten anses som lønmodtager eller som selvstændigt erhvervsdrivende overfor samme hvervgiver i alle de situationer, hvor sondringen har betydning. Men man kan naturligvis ikke i enhver henseende slutte modsætningsvis. Det forhold, at hvervgiveren rent faktisk indeholder A-skat, fører derfor ikke til, at indkomstmodtageren ikke kan kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende.

Sondringen lønmodtagerforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed er afgørende for sondringen mellem A-indkomst og B-indkomst og ikke omvendt. Det vil sige, at en ligningsmæssig afgørelse kan medføre en ændring af opkrævningsmåden.

Til belysning af afgrænsningen mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere kan følgende domme nævnes.

I TfS 1997,473 fandt Højesteret modsat landsretten, at en skatteyder måtte anses som lønmodtager. Skatteyderen, der tidligere havde været udlånt til Naturgas Syd som lønmodtager hos et ingeniørfirma, fik mulighed for fortsat tilknytning til Naturgas Syd efter ophør hos ingeniørfirmaet. Højesteret lagde vægt på, at skatteyderen var engageret for en længere periode og undergivet forflyttelsespligt, og at han ikke afholdt driftsudgifter af en art og størrelse, som måtte forventes af en selvstændigt erhvervsdrivende.

I TfS 1997,3 fandt Østre Landsret, at en skatteyder, der drev plejehjem i henhold til overenskomst med kommunen, ikke kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende, men som lønmodtager. Ved Landsrettens dom blev der bl.a. lagt vægt på, at driften af virksomheden ikke skete for skatteyderens regning, ligesom der ikke påhvilede skatteyderen nogen væsentlig økonomisk risiko.

Endelig fandt Højesteret det i TfS 1996,449 mest nærliggende at anse tupperwareforhandlere for selvstændigt erhvervsdrivende, se også B.2.8.

Vedrørende afgrænsningen til honorarmodtagere, se B.2.

B.1.1.1

Særligt opregnede A- eller B-indkomster

Ud over vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold er de indkomstarter, der er nævnt i KSL § 43, stk. 2, A-indkomst i det omfang, skatteministeren har truffet bestemmelse herom. De indkomstarter, der er gjort til A-indkomst, fremgår af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996.

Der er således en række indkomstarter, der udbetales med skattetræk efter en særlig hjemmel, uden at der af den grund er tale om lønindkomst. Om honorarer, pensioner og overførselsindkomst se afsnit B.2, B.3 og B.5

Endvidere kan skatteministeren bestemme, at en vis indkomst eller en vis art af indkomst, der er omfattet af det almindelige A-indkomstbegreb i KSL § 43, ikke skal anses som A-indkomst, jf. KSL § 45, stk. 1. Det betyder, at visse særligt opregnede indkomstarter, som af natur er "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold", er gjort til B-indkomst. Disse indkomster er opregnet i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, jf. afsnit B.1.2.

Der forekommer på denne måde en række B-indkomster, uden at indkomstmottageren af den grund anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

Lønmodtagerindkomst kontra selskabsindkomst

Hvis en fysisk person vil drive sin virksomhed i selskabsform, vil formodningen være, at indkomsten som hovedregel også i skattemæssig henseende anses som selskabsindkomst.

Det er dog gennem lovgivningen bestemt, at visse særlige former for virksomhed ikke kan drives af et selskab, men kun af en fysisk person. Det gælder virksomhed som landinspektør, skibs- og varemægler, dispachør og bevillingshaver til hyrevognskørsel, jf. nærmere LV S.C.1.1.1.

Endvidere kan indkomsterhvervelsen være så nær knyttet til den pågældende - typisk selskabets hovedaktionær/hovedanpartshaver - at man må anse indkomsten for erhvervet af personen, uanset at den er indtægtsført i selskabet, jf. herunder TfS 1996,604 (ØLD). Der kan ligeledes være situationer, hvor det er vanskeligt at konstatere, hvem der rent faktisk har erhvervet indkomsten, hvorfor der må en egentlig bevisvurdering til. Dette kan f.eks. forekomme i selskaber, hvor der er sket en sammenblanding af selskabets og hovedaktionærens dispositioner.

Når kunstnere, forfattere, musikere, professionelle sportsfolk m.fl. organiserer deres virksomhed i selskabsform, må der foretages en egentlig vurdering af, om det er den enkelte person eller selskabet, som er den forpligtede udadtil. Fælles for disse persongrupperes indkomsterhvervelse er ofte, at indkomsten udspringer af en virksomhed, som er så nært tilknyttet den enkelte person, at det næppe ville være muligt at lade en anden person udøve det pågældende erhverv, jf. eksempelvis TfS 1994,830 (ØLD). Mens det kun er egentlige kunstnerhonorarer, der skal beskattes hos personen, kan en afledt indtjening såsom rettigheder godt overføres til et selskab. Se f.eks. TOLD•SKAT Nyt 1992.24.846 (TfS 1992,550) (LSR), jf. endvidere LV S.C.1.1.1.

Det bør således undersøges, om der foreligger et lønmodtagerlignende forhold, eller om indkomsten skal betragtes som vederlag for "kunstnerisk arbejde", idet disse to indkomst kategorier efter praksis ofte betragtes som personlig indkomst, hvis indkomsten optjenes af en enkelt person.

Reglerne om indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag udelukker imidlertid ikke, at et selskab eller en anden juridisk enhed kan indgå aftale om

levering af tjenesteydelser for hvilke selskabet, og ikke de personer der udfører arbejdet, modtager vederlaget. Det kræver dog, at selskabet er den forpligtende part, og at der består et reelt tjenesteforhold mellem selskabet og de personer, der udfører arbejdet, således at selskabet er indeholdelsespligtig af vederlag til disse personer.

Fuld eller begrænset skattepligt

Det er en almindelig forudsætning for at anse en indkomst som A-indkomst, at indkomstmodtageren er fuldt eller begrænset skattepligtig her til landet.

KSL §§ 1 og 2 indeholder reglerne om fysiske personers subjektive skattepligt. Disse regler er nærmere beskrevet i afsnit C.1.1.1 og LV D.A.

B.1.1.2**Arbejdsmarkedsbidrag****Fuld eller begrænset bidragspligt**

Bidragspligten for en lønmodtager forudsætter bl.a., at den pågældende er fuldt eller begrænset skattepligtig her til landet efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a (lønindtægt, herunder arbejde på fly), litra c (udlejning af arbejdskraft) eller litra j (lønindtægt for arbejde på skibe), jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a.

Betingelsen om skattepligten blev indsat ved lov nr. 443 af 1. jun. 1994 (om ændring af lov om arbejdsmarkedsfonde, kildeskatteloven og pensionsbeskatningsloven) med virkning tilbage fra og med den 1. januar 1994.

Bidragspligtige lønmodtagere kan efter bestemmelsen opdeles i to hovedgrupper:

- Lønmodtagere, der arbejder her i landet for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.
- Lønmodtagere, der arbejder i udlandet for en dansk arbejdsgiver.

Danske og udenlandske statsborgere, der har lønindkomst fra arbejde udført i Danmark, og som er fuldt eller begrænsede skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, c eller j, er således som udgangspunkt bidragspligtige, uanset om arbejdsgiveren er dansk eller udenlandsk.

Personer, nævnt i AMFL § 7, stk. 1 og 3, er bidragsfritaget i det omfang, det følger af EU-forordning nr. 1408/71 (med ændringer om social sikring for arbejdstagere mv.) eller efter mellemfolkelige aftaler om social sikring, at de pågældende ikke er undergivet dansk sikringslovgivning, jf. AMFL § 7, stk. 4 - 5.

De i KSL § 3 nævnte personer, som er undtaget fra skattepligten, er heller ikke bidragspligtige. Tilsvarende gælder for herværende diplomater omfattet af Wienerkonventionerne om rettigheder og immuniteter for diplomatiske og konsulære forbindelser.

Endvidere fremgår det af TfS 1996,258 (TSS), at ansatte ved ambassader, inter-nationale organisationer og udenlandske virksomheder uden hjemting her i landet principielt er bidragspligtige. Imidlertid udbetales lønnen som B-indkomst efter KSL § 44 og er derfor ikke omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra a, som alene omhandler løn som nævnt i KSL § 43, stk. 1. Lønnen er heller ikke omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra e, da den er optjent i et ansættelsesforhold. Der er således ikke hjemmel til at opkræve bidrag af de nævnte lønindkomster.

Der er ikke for bidragspligten fastsat aldersmæssige begrænsninger eller begrænsninger under hensyn til at lønmodtageren ikke betaler ATP, har frikort

B.1.1.2

eller ikke er berettiget til at modtage ydelser, der er finansieret af de i loven omhandlede fonde, jf. TfS 1996,112 og TfS 1994,153 (begge svar fra skatteministeren).

Ved arbejde her i landet forstås arbejde udført i Syddanmark. Personer, der modtager lønindkomst for arbejde udført på Færøerne og i Grønland, er kun bidragspligtige af denne indkomst, hvis de er skattepligtige af lønnen i Danmark, jf. TfS 1994,234 (DEP).

Personer, der er skattepligtige til Danmark efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, litra c eller litra j, og som udfører arbejde på kontinentalsoklen, arbejder med transport på skibe og på luftfartøjer, anses for at udføre arbejde i Danmark og er dermed bidragspligtige, hvorimod vederlag til personer beskæftiget i kulbrintesektoren ikke er bidragsbelagt, jf. afsnit C.1.1.6.

Lønmodtagere, som modtager vederlag for arbejde om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister (DIS), er heller ikke bidragspligtige, jf. AMFL § 8, stk. 3.

Det fremgår endvidere af AMFL § 8, stk. 4, at aktiveringsydelse, beskæftigelsestillæg og oplæringsydelse efter § 15, stk. 1, 2 og 4 i lov om kommunal aktivering (fra 1. juli 1998 lov om aktiv socialpolitik), ikke skal medregnes i bidragsgrundlaget.

Vedrørende erstatning for tabt arbejdsfortjeneste efter bistandslovens § 48, (fra 1. juli 1998 lov om social service eller lov om aktiv socialpolitik) henvises til afsnit B.1.5.3 og B.5.

I TfS 1994,193 præciserer Skatteministeriet, at lønmodtagerbidrag ikke er omfattet af dobbeltbeskatningsaftaler med andre lande. Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfonde har i TfS 1994,670 også taget stilling til henholdsvis bidragspligt og bidragsfritagelse vedrørende en række i udlandet bosiddende personer, der er ansat i eller har løsere tilknytning til en dansk virksomhed.

Herudover henvises til TfS 1994,303 (TSS) og TfS 1995,288 (TSS) vedrørende bi-dragspligt for personer, der arbejder for et datterselskab, et fast driftssted eller et repræsentationskontor, som er etableret af en dansk virksomhed i udlandet, jf. herunder også TfS 1996,765 (DANIDA-projekt) (TSS), TfS 1996,780 (repræsentationskontor i Danmark) (TSS), TfS 1996,810 (NATO-udstationering) (TSS) og TfS 1997,451 (FN-vagter) (TSS).

For så vidt angår internationale forhold henvises i øvrigt til afsnit C.

B.1.2 Løn og vederlag mv.

Der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

Vedrørende betingelsen om personligt arbejde i tjenesteforhold henvises til afsnit B.1.1.

Som eksempler på vederlagstyper nævnes løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision og drikkepenge.

Opregningen er ikke udtømmende, og som vederlag i penge betragtes derfor den almindelige periodiske arbejds løn, uanset om den benævnes løn, overarbejdsbetaling, rådighedstillæg, akkordfortjeneste, produktionstillæg, bonus, honorar, provision eller andet.

Begrebet dækker også det ferietillæg, der ydes lønmodtagere med ret til løn under ferie.

Også søgnehelligdagsbetaling er omfattet af begrebet løn. Udbetales søgnehelligdagsbetaling løbende eller som forskud i løbet af indtjeningsåret, skal der indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat i den lønperiode, hvor udbetalingen sker, jf. KSL § 46, stk. 2 og AMFL § 11, stk. 1. Samtidig skal arbejdsgiverbidraget beregnes, jf. AMFL § 11, stk. 9. Hvis tilgodehavende søgnehelligdagsbetaling hensættes på en kort- eller mærkeordning, skal der indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat samt beregnes arbejdsgiverbidrag senest 31. december i optjeningsåret.

Godtgørelse for udgifter til rejse- og befordring er omfattet, medmindre betingelserne for skattefrihed er opfyldt, jf. afsnit B.1.7.

Om hævninger i selskaber mv., se SD-cirk. 1979-12 og LV S.F.

Naturalier

Der skal for visse naturalier indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. afsnit B.1.6.

Undtaget for indeholdelse

Af visse særligt opregnede indkomstarter, der er gjort til B-indkomst, skal der ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag ved udbetaling, ligesom der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag. Det drejer sig om løn mv. ved civil værnepligt, løn mv. til hushjælp o.l. i privat husholdning, værdi af fri kost og logi, som ydes i forbindelse med løn, hvis værdien ikke kan fastsættes efter Ligningsrådets normalsatser, diæter til valgstyrelser og tilfornordnede vælgere samt årlige vederlag på maks. 1.500 kr. fra forening for arbejde udført for foreningen som led i dennes skattefri virksomhed, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 9, stk. 1 samt AMFL § 9, stk. 1. Told•Skat beregner lønmodtagerbidraget på grundlag af de oplysninger, der er lagt til grund ved skatteansættelsen, jf. AMFL § 11, stk. 4 og lønmodtagerbidraget opkræves i forbindelse med udsendelsen af årsopgørelsen, jf. AMFL § 13, stk. 3.

B.1.2.1

Løn/dagpenge ved ledighed, sygdom og barsel

Der skal indeholdes A-skat af dagpenge, der udbetales ved ledighed, sygdom eller barsel efter lovgivningen herom, jf. KSL § 43, stk. 2, litra d, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5, 6 og 8 a.

Der skal derimod ikke indeholdes lønmodtagerbidrag af dagpengene, idet der i AMFL's forstand er tale om offentlig overførselsindkomst, der ikke har karakter af vederlag for personligt arbejde. Dagpengene er derfor ikke omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra a. Der skal derfor heller ikke betales arbejdsgiverbidrag af dagpengene, jf. AMFL § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Arbejdsgivere, der i den såkaldte arbejdsgiverperiode udbetaler dagpenge efter lovgivningen herom, skal således indeholde A-skat, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 6 og 8 a, men ikke lønmodtagerbidrag. Der skal heller ikke betales arbejdsgiverbidrag af disse dagpenge.

Der skal indeholdes A-skat af feriedagpenge, sygeferiedagpenge, supplerende dagpenge, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5, samt af kontanthjælp, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3, der udbetales til ledige. Det samme gælder dagpenge, som udbetales til personer, der er under uddannelse, på orlov eller sabbat, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 11, eller modtager efterløn og overgangsydelse efter lovgivningen herom, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5. Af de her nævnte dagpenge mv. skal der hverken indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales

B.1.2.1

arbejdsgiverbidrag, jf. ovennævnte.

Der skal ikke indeholdes A-skat af dagpenge, der erstatter B-indkomst eller som ydes som frivillig sikring efter dagpengelovens § 20, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 8 a.

Udbetaler arbejdsgiveren i henhold til kollektiv overenskomst, individuel aftale eller lov løn under sygdom og barsel mv., skal der indeholdes A-skat, jf. KSL § 43, stk. 1. Af lønnen skal der videre indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a, samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Der skal således også indeholdes lønmodtagerbidrag og betales arbejdsgiverbidrag af den løn, der udbetales i den såkaldte arbejdsgiverperiode. Det gælder, uanset om den løn, der udbetales ligger under, over eller svarer til de maksimale dagpenge og uanset om beløbet kaldes dagpenge eller lignende, og uanset om arbejdsgiveren modtager dagpengerefusion fra det offentlige.

Evt. dagpengerefusion må ikke modregnes, inden der indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat samt beregnes arbejdsgiverbidrag.

Hvis en ansat, der får udbetalt dagpenge fra det offentlige, af arbejdsgiveren får udbetalt forskellen mellem dagpengene og den almindelige løn, skal arbejdsgiveren indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat samt beregne arbejdsgiverbidrag af den supplerende løn.

Arbejdsgivere, der dels udbetaler dagpenge, dels løn under sygdom, skal indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat samt beregne arbejdsgiverbidrag af den samlede udbetaling.

B.1.2.1.1 Selvstændigt erhvervsdrivende

Syge- og barseldagpenge, der udbetales til selvstændigt erhvervsdrivende behandles som virksomhedsindkomst og skal dermed medregnes ved opgørelsen af overskuddet fra selvstændig erhvervsvirksomhed. De nævnte ydelser er derfor omfattet af bidragsgrundlaget efter AMFL § 10. Se TfS 1995, 201 (DEP). Det gælder også i de tilfælde, hvor ydelsen er gjort til A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996. Der skal ikke ved udbetalingen indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, stk. 7. Udbetaleren skal heller ikke betale arbejdsgiverbidrag, da dagpengene ikke er omfattet af AMFL 9, stk. 1.

Der er ikke tale om A-indkomst i de tilfælde, hvor dagpenge ydes som frivillig sikring efter lov om dagpenge ved sygdom og fødsel § 20, dvs. for selvstændigt erhvervsdrivende. Det følger af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 8 a.

Om sygedagpenge mv. til en ægtefælle, der deltager i driften, se afsnit B.7.2 og B.7.3.

B.1.2.2 Udbetalinger fra medarbejderfonde

Medarbejderfonde kan principielt opdeles i:

a) Pensionsfonde godkendt efter PBL § 52.

Her forstås fonde, der alene har til formål at yde understøttelse til personer, der tidligere har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed, eller til sådanne ansattes efterladte ægtefælle, herunder fraskilt ægtefælle, eller efterlevende børn, herunder stedbørn, under 24 år, og hvor tilsagn om støtte ikke gives for mere end ét år ad gangen.

Arbejdsgiveren skal ved indbetaling til sådanne fonde beregne arbejdsmar-

kedsbidrag med såvel satsen for lønmodtagere som med satsen for arbejdsgivere. Der skal i forbindelse med udbetalinger fra de omhandlede fonde ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller A-skat ligesom fonden ikke skal betale arbejdsgiverbidrag.

b) Hjælpe- og understøttelsesfonde efter LL § 14 F.

Disse fonde har til formål at betrygge eller forbedre vilkårene for personer eller pårørende til personer, der er eller har været ansat hos den arbejdsgiver, der indskyder eller har indskudt beløb til fondens virke. Fonde godkendt efter LL § 14 F må ikke udbetale ydelser af pensionslignende karakter, men kan yde hjælp til uddannelse, sygehjælp, ferieophold eller sport. Tilsagn om støtte må ikke gives for mere end ét år ad gangen.

Arbejdsgiveren skal ikke indeholde A-skat, lønmodtagerbidrag eller betale arbejdsgiverbidrag af indbetalinger til sådanne fonde. For så vidt angår udbetalinger, se umiddelbart nedenfor.

c) Andre fonde.

Virksomheder, der indbetaler beløb til sådanne fonde, skal ikke indeholde A-skat, lønmodtagerbidrag eller betale arbejdsgiverbidrag af indbetalingen.

For så vidt angår fonde nævnt under b) og c) kan der i forbindelse med uddelinger fra fonden blive tale om, at der skal indeholdes A-skat, lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, hvis der udbetales beløb til nuværende eller tidligere ansatte. Der vil således skulle indeholdes A-skat, lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag hvis;

- midlerne i fonden hidrører fra den virksomhed, hvor modtageren af ydelsen er eller har været ansat,
- arbejdsgiveren / den tidligere arbejdsgiver eventuelt sammen med én eller flere medarbejderrepræsentanter har afgørende indflydelse på beslutningen om, hvilke ansatte / tidligere ansatte, der skal have udbetalt ydelser fra fonden,
- kriterierne for uddeling og tidspunktet for beslutningen om at uddele beløb vidner om, at der er tale om løntillæg eller om en pensionslignende ydelse til tidligere ansatte eller disses pårørende.

Spørgsmålet om der skal indeholdes A-skat, lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag bør afgøres ved en samlet konkret vurdering.

Om udbetalinger af pensionslignende ydelser fra fonde til tidligere ansatte hos en bestemt arbejdsgiver, se afsnit B.3.5.2. Om ydelser fra PBL § 52-fonde, se afsnit B.1.11.

B.1.3 Feriegodtgørelse

Der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af feriegodtgørelse, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. De nærmere regler for indeholdelsestidspunktet fremgår, jf. KSL § 46, stk. 2, af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 2 og 3, som ændret ved bek. nr. 1012 af 2. dec. 1996 samt af AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996,

B.1.3

§ 10, stk. 2, indsat ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997. Se herom TfS 1997, 215 (omtale af bek.).

B.1.3.1

Ferie uden løn

Med mindre andet er aftalt ved overenskomst udgør feriegodtgørelsen 12,5% af lønnen for lønmodtagere med timeløn, ugeløn eller lignende med løbende optjening af feriegodtgørelse, jf. ferielovens § 12.

For lønmodtagere uden ret til ferie med løn beskattes feriegodtgørelsen i optjeningsåret. Indeholdelse af A-skat skal foretages månedligt i optjeningsåret på grundlag af den feriegodtgørelse, der er optjent i den forløbne måned, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 2, som ændret ved bek. nr. 1012 af 2. dec. 1996. Indeholdelse af lønmodtagerbidrag og beregning af arbejdsgiverbidrag skal ske på samme tidspunkt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10, stk. 2, indsat ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

En lønmodtager med ret til ferie med løn kan i stedet vælge at få udbetalt 12% i feriegodtgørelse, jf. ferielovens § 14, stk. 2. I dette tilfælde skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt beregnes arbejdsgiverbidrag månedligt i optjeningsåret på samme måde som ovenfor anført.

Se afsnit G.3.3 om de særlige regler for beregning af fradrag ved indeholdelse af A-skat. Se også TfS 1997, 218 (TSS).

B.1.3.2

Ferie med løn

For lønmodtagere med ret til ferie med løn beskattes ferielønnen først i det år, hvori ferien holdes, selvom udbetalingen støtter sig på en i det foregående indkomstår optjent ferieret, idet der først erhverves endelig ret til ferielønnen i det år ferien holdes, jf. lsr. 1973.106.

For den særlige feriegodtgørelse, der kommer til udbetaling i forbindelse med overgang til det nye ferieår, skal indeholdelse foretages på udbetalings-tidspunktet. Med mindre andet er aftalt ved overenskomst, udgør tillægget til ferielønnen 1%, jf. ferielovens § 14, stk. 1.

Fratrædelse

Når en lønmodtager fratræder en stilling med ret til ferie med løn, skal der beregnes feriegodtgørelse, jf. ferielovens § 14, stk. 3.

Feriegodtgørelsen beskattes i fratrædelsesåret. Indeholdelse af A-skat skal foretages i fratrædelsesmåneden, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 3, som ændret ved bek. nr. 1012 af 2. dec. 1996. Indeholdelse af lønmodtagerbidrag og beregning af arbejdsgiverbidrag skal ske på samme tidspunkt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10, stk. 2, sidste pkt., som indsat ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

B.1.3.3

Overgang til anden stilling

Ved overgang fra en stilling uden ret til ferie med løn til en stilling med ret til ferie med løn skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af den indtil overgangen optjente feriegodtgørelse. Desuden skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af modtagen ferieløn og tillæg til ferieløn.

Hvis det i forbindelse med overgangen aftales mellem lønmodtager og arbejdsgiver, at lønmodtageren får ferie med løn mod at afgive sin tidligere indkomstbeskattede feriegodtgørelse til arbejdsgiveren, skal alene forskelsbeløbet medregnes som indkomst fra arbejdsgiveren i tiltrædelsesåret. Forskelsbeløbet, jf. nedenfor udgør grundlaget for indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt beregning af arbejdsgiverbidrag.

Forskelsbeløbet opgøres som forskellen mellem den nye bruttoferieløn - reduceret med den i feriegodtgørelsen fra tidligere ansættelse indeholdte A-skat og lønmodtagerbidrag - og den fra tidligere ansættelse til arbejdsgiveren afleverede nettoferiegodtgørelse.

B.1.3.4 Særlige forhold

Erstatning til tjenestemænd for bortfaldet ferie ydes ved udløbet af det ferieår, i hvilket den bortfaldne ferie skulle være holdt som tillægsferie, og beløbet beskattes i dette år. Ved udbetalingen skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og beregnes arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1, jf. § 8, stk. 1, litra a.

Gives der tjenestemænd tjenestefrihed af en sådan varighed, at der ikke optjenes ferieret i tjenestefrihedsperioden, ydes der ved tjenestefrihedens begyndelse den pågældende feriegodtgørelse, som om han var fratrukket tjenesten. Denne feriegodtgørelse beskattes i det år, hvor tjenestefriheden påbegyndes og feriegodtgørelsen godskrives den pågældende. Der skal indeholdes A-skat i fratrædelsesmåneden, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 3, som ændret ved bek. nr. 1012 af 2. dec. 1996. Indeholdelse af lønmodtagerbidrag og beregning af arbejdsgiverbidrag skal ske på samme tidspunkt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10, stk. 2, sidste pkt., som indsat ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

Dødsfald

Se afsnit B.1.11.6 om indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt beregning af arbejdsgiverbidrag i forbindelse med lønmodtagerens dødsfald.

B.1.4 Jubilæums- gratiale

Jubilæumsgratiale, der opfylder betingelserne i LL § 7 O, stk. 1, nr. 2, beskattes alene af 85% af det beløb, der overstiger et grundbeløb på 7.900 kr., jf. LL § 7 O, stk. 3. Grundbeløbet reguleres efter PSL § 20 og udgør for 1998 10.500 kr.

Der er tale om jubilæumsgratiale, når udbetalingen i form af gave, gratiale og lignende foretages én gang for alle i anledning af, at den virksomhed, hvori lønmodtageren eller dennes ægtefælle er eller har været ansat, har bestået i 25 år eller et antal år, der er deleligt med 25, jf. LL § 7 O, stk. 1, nr. 2.

Også gaver, gratiale og lignende udbetalt én gang for alle i anledning af lønmodtagerens jubilæum er omfattet. Efter praksis anses jubilæum at foreligge, når lønmodtageren har været ansat i virksomheden i 25, 35, 40, 45, 50 eller 60 år, jf. lsr. 1962.79, lsr. 1963.88 og lsr. 1966.93.

Om afgrænsning af jubilæumsgratiale omfattet af LL § 7 O, stk. 1, nr. 2 henvises der i øvrigt til LV A.B.1.4. og A.B.1.4.2.

Der skal indeholdes A-skat af gavens skattepligtige værdi, uanset om der er tale om en pengegave eller en tingsgave. Den skattepligtige del, der fremstår som "vederlag i penge" er A-indkomst i medfør af KSL § 43, stk. 1, og den skattepligtige del, der udbetales i naturalier, er A-indkomst i medfør af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 24, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, som er udstedt med hjemmel i KSL § 43, stk. 2.

Er der tale om vederlag i penge, skal der indeholdes lønmodtagerbidrag og beregnes arbejdsgiverbidrag af det fulde beløb af udbetalingen, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. Der skal hverken indeholdes lønmodtagerbidrag eller beregnes arbejdsgiverbidrag af den del af et jubilæumsgratiale mv., der udbetales i naturalier, idet denne del ikke er omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra

B.1.4

a eller § 9, stk. 1.

Om beregning af A-skat mv. i forbindelse med indeholdelse af pensionsbidrag i et jubilæumsgratiale, se afsnit B.1.10.1 og B.1.11.2.

B.1.5

Tillæg/tilskud og diverse godtgørelser fra arbejdsgiveren

B.1.5.1

Flyttegødtgørelse

Der skal som udgangspunkt indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af flyttegødtgørelse, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a. Der skal endvidere betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1, jf. § 8, stk. 1, litra a.

Ved TSS-cirk. 1992-13 er der fastsat regler for den skattemæssige behandling af flyttegødtgørelse. Skatteministeren har orienteret om beskatning af flyttegødtgørelse i et svar til Folketinget, jf. TfS 1994, 204.

Reglerne gælder for såvel privat som offentligt ansatte.

Ved forflyttelse under samme arbejdsgiver gælder, at hvis arbejdsgiveren godtgør ellers fradragsberettigede flytteudgifter mod dokumentation ved eksterne udgiftsbilag, skal godtgørelsen holdes uden for den ansattes indkomst. Der skal derfor ikke indeholdes A-skat, da der kun skal indeholdes A-skat i skattepligtig indkomst, jf. KSL § 41, stk. 1, 2. pkt. Godtgørelsen vil således ikke være omfattet af KSL § 43, stk. 1. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a modsætningsvis og § 9, stk. 1. Der er tale om følgende udgifter:

- a. Flytning af bohav.
- b. Rejseudgifter for husstanden.
- c. Udgifter til nødvendige installationer.
- d. Huslejetab.

Udgifter til fast ejendom, herunder renteudgifter, anses ikke for huslejetab. Disse udgifter kan derfor ikke godtgøres uden indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt betaling af arbejdsgiverbidrag.

Udgifter til advokat- og mæglersalær i forbindelse med køb og salg af fast ejendom kan efter praksis ikke fradrages. Denne praksis er stadfæstet af Vestre Landsret, se TOLD•SKAT Nyt 1993.15.712 (TfS 1993, 345). Disse udgifter kan derfor ikke godtgøres uden indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag og betaling af arbejdsgiverbidrag.

Dommen fastslår, at en supplerende flyttegødtgørelse, hvis størrelse er uden sammenhæng med hvilke udgifter, der rent faktisk afholdes, ikke kan betegnes som udlæg for arbejdsgiveren.

Tjenesteskift fra én statslig institution til en anden anses for flytning under samme arbejdsgiver. Tilsvarende gælder tjenesteskift fra statsligt til kommunalt civilforsvar. Flytteudgifter afholdt i forbindelse hermed er derfor fradragsberettiget, se f.eks. SKAT 1988.687 (TfS 1988, 611 (LSR)). Arbejdsgiveren kan derfor i stedet godtgøre flytteudgifterne uden indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag og uden betaling af arbejdsgiverbidrag. Se i øvrigt LV A.F.1.6.

**B.1.5.2
Erstatningsbeløb
for opgivelse af
tjenestebolig**

Erstatningsbeløb, som ydes tjenestemænd for opgivelse af tjenesteboliger, anses for erstatning for indtægstab og derfor A-indkomst, jf. skd. 26.205. Der skal indeholdes A-skat, jf. KSL § 43, stk. 1 samt indeholdes lønmodtagerbidrag og betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

**B.1.5.3
Erstatningsbeløb
for tabt arbejds-
fortjeneste**

Begrebet tabt arbejdsfortjeneste dækker i praksis over en række forskellige ydelser. Der kan være tale om løn eller løntillæg, betaling for personligt arbejde udført uden for et ansættelsesforhold eller beløbet kan være udbetalt uden krav om en egentlig arbejdsydelse.

Godtgørelse for tabt arbejdsfortjeneste, der reelt har karakter af en lønudbetaling, dvs. har en nær tilknytning til lønmodtagerens tjenesteforhold, er omfattet af KSL § 43, stk. 1, AMFL § 8, stk. 1, litra a og AMFL § 9, stk. 1. Eksempelvis kan nævnes erstatning for bortvisning og fratrædelsesgodtgørelse efter funktionærlovens § 2, litra a og b, jf. afgørelse fra Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene, TfS 1995,756.

Udbetaler en forening erstatning for tabt arbejdsfortjeneste i forbindelse med, at en frivillig ulønnet medhjælper repræsenterer foreningen - fx ved deltagelse på udvalgt hold e.l. - anses beløbet ikke for vederlag. En sådan udbetaling ydes for at friholde medhjælperen for udgifter som følge af indsatsen for foreningen. Der vil derfor være tale om en bidragsfri B-indkomst.

Udbetaler en forening derimod erstatning for tabt arbejdsfortjeneste til medhjælpere osv. for at udføre en personlig arbejdsydelse for foreningen, anses erstatningen for løn, og der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag. For årlige vederlag på højst 1.500 kr. anses beløbet dog for B-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, nr. 5 og der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 9, stk. 1, litra c. Den ansatte skal i så fald angive beløbet på selvangivelsen og vil i forbindelse med årsopgørelsen blive afkrævet skat og lønmodtagerbidrag. Der skal ligeledes ikke betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Kan beløbsmodtageren karakteriseres som en person, der modtager vederlag for personligt arbejde uden for tjenesteforhold, fastsættes bidragspligten efter AMFL § 7, stk. 1, litra c. Der skal dog kun indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag ved udbetalingen, hvis vederlaget er gjort til A-indkomst. Uanset om vederlaget er gjort til A-indkomst eller ej, skal der ikke betales arbejdsgiverbidrag, idet vederlaget ikke er omfattet af AMFL § 9, stk. 1.

Se ligeledes afsnit B.1.11.5 vedrørende erstatningsbeløb fra tidligere arbejdsgiver.

Arbejdsskade

En arbejdsgiver kan som erstatningsansvarlig for personskade bl.a. skulle betale erstatning for tabt arbejdsfortjeneste efter erstatningsansvarslovens § 2. I erstatningen fradrages løn under sygdom, dagpenge fra arbejdsgiver eller kommunalbestyrelse og forsikringsydelser, der har karakter af en virkelig skadeserstatning, samt lignende ydelser til den skadelidte lønmodtager.

Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag af erstatning for tabt arbejdsfortjeneste, herunder eventuel erstatning i form af indbetalinger til en arbejdsmarkedspensionsordning, der udbetales i henhold til erstatningsansvarslovens §

B.1.5.3

2. Dette gælder for erstatning udbetalt til en skadelidt lønmodtager, der hverken overenskomstmæssigt, efter individuel kontrakt eller på anden vis har krav på hel eller delvis løn mv. fra arbejdsgiveren i uarbejdsdygtighedsperioden, idet erstatningen ikke har karakter af vederlag for beskæftigelse i et ansættelsesforhold, og dermed ikke er omfattet af bidragsgrundlaget efter AMFL § 8, stk. 1, litra a. Dette gælder selv om den skadelidtes ansættelsesforhold er opretholdt i sygeperioden, og den pågældende derfor principielt er omfattet af bidragspligten efter AMFL § 7, stk. 1, litra a.

Erstatningen vil af samme grund ikke være omfattet af KSL § 43, stk. 1. Erstatningen er endvidere ikke gjort til A-indkomst efter KSL § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20 modsætningsvis. Beløbet vil således være B-indkomst. Der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag af erstatningen, jf. AMFL § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Vedrørende sygedagpenge udbetalt fra det offentlige, som skadelidte modtager i sygeperioden, henvises der til afsnit B.1.2.1.

B.1.5.4 Løntillæg Udgiftsdækning

Tillæg til løn, som gives til dækning af lønmodtagerens udgifter i forbindelse med arbejdet, fx skur- og tærepenge, smudstillæg, skattepligtig rejse- og befordringsgodtgørelse, kilometerpenge, natpenge, uniformsgodtgørelse, kontorholdsgodtgørelse, fejltællingspenge, svindgodtgørelse, værktøjspenge og hundeførertillæg skal medregnes ved indkomstopgørelsen, jf. LL § 9, stk. 5, 1. pkt.

Der er tale om vederlag i penge, hvorfor der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af disse tillæg, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a. Dette gælder uanset om beløbet eventuelt kan fratrækkes på selvangivelsen. Der skal tilsvarende betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1, jf. § 8, stk. 1, litra a.

Skatteministeren har redegjort for beskatning og indeholdelse af A-skat af hundeførertillæg i et svar til Folketinget, jf. TfS 1995, 254. Der er tale om beskatning af et løntillæg, der udbetales til den ansatte for at denne i forbindelse med sit arbejde anvender et arbejdsredskab, der således stilles til rådighed for arbejdsgiveren. I lighed med andre løntillæg er hundeførertillæg skattepligtigt, og arbejdsgiveren skal i lighed med anden pengeløn indeholde A-skat i løntillægget.

Der skal ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, hvis arbejdsgiveren afholder alle udgifter til arbejdsredskaber/- hjælpemidler i forbindelse med arbejdet eller refunderer udgifterne efter reglerne om udlæg efter regning. Se afsnit B.1.7.3 om udlæg for arbejdsgiveren. Er arbejdsredskabet mv. også til rådighed for privat brug, eller bruges det privat, foreligger der principielt et skattepligtigt gode. Se nærmere afsnit B.1.6 om personalegoder.

B.1.5.5 Konkurrence- klausuler

Vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse kan ydes under tjenesteforholdets beståen eller i forbindelse med tjenesteforholdets ophør. I begge tilfælde kan vederlaget erlægges som en éngangsydelse eller i løbende ydelser.

Éngangsvederlag

Der skal indeholdes A-skat af vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse, der ydes som et éngangsvederlag under

tjenesteforholdets beståen eller i forbindelse med tjenesteforholdets ophør, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 27, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996. Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag, idet vederlaget ikke er omfattet af bidragsgrundlaget i AMFL § 8, stk. 1, litra a, da vederlaget ikke er ydet for personligt arbejde, men derimod for, at modtageren ikke skal påtage sig andet personligt arbejde, eller for en anden form for rådighedsindskrænkelse. Vederlaget er derfor heller ikke omfattet af AMFL § 9, stk. 1, hvorfor der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag.

Et éngangsvederlag, der ydes under tjenesteforholdets beståen eller i forbindelse med tjenesteforholdets ophør, kan erlægges i rater, uden at det betyder, at vederlaget bliver bidragspligtigt.

Løbende ydelser

Vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse, der betales i form af tidsbestemte løbende ydelser, er kendetegnet ved, at der er usikkerhed om det samlede beløb, der udbetales.

Ydes vederlaget under tjenesteforholdets beståen, er der tale om et løntillæg, og der skal indeholdes A-skat, jf. KSL § 43, stk. 1. Der skal tillige indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Ydes vederlaget i forbindelse med tjenesteforholdets ophør, er der tale om A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 2, og der skal derfor indeholdes A-skat. Der skal ligeledes indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra d samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

B.1.6

Personalegoder

Indledning

Ved lov nr. 483 af 30. juni 1993 blev der med virkning fra og med indkomståret 1994 gennemført en ændret beskatning af personalegoder (LL § 16) således, at der i højere grad sker en ligestilling med beskatning af løn i form af pengeydelse. Loven har endvidere til formål at styrke den skattemæssige kontrol med beskatning af personalegoder.

LL § 16 ændrer som udgangspunkt ikke ved den hidtidige afgrænsning mellem skattepligtige og ikke-skattepligtige personalegoder. Bestemmelsen ændrer derimod på principperne for værdiansættelsen af skattepligtige personalegoder.

Efter LL § 16 skal personalegoder som udgangspunkt værdiansættes til markedsværdien, men der er i bestemmelsen gjort en række undtagelser herfra. Det gælder rådighed over bil, sommerbolig og lystbåde til privat brug, samt køb af virksomhedens produkter.

★Loven er senest blevet ændret ved lov nr. 437 af 10. juni 1997 med virkning fra og med indkomståret 1997, hvor der er indført:

- en beløbsmæssig bagatelgrænse,
- skattefrihed for den private anvendelse af computer med dertil hørende tilbehør, og
- skattefrihed for benyttelse af parkeringsplads, der af hensyn til arbejdet er stillet til rådighed af arbejdsgiveren ved arbejdsstedet.

Se i øvrigt nærmere nedenfor og pkt. B.1.6.11-12 samt TfS 1997,214

B.1.6

(omtale af lovforslaget) og 427 (LSR).★

A- eller B-indkomst Visse personalegoder skal medregnes til den indkomst, der skal indeholdes A-skat af. Det drejer sig om fri kost og logi omfattet af Ligningsrådets satser, fri bil, fri telefon og telefongodtgørelse, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996. Øvrige personalegoder, der hverken er omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller KSL § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20 er B-indkomst. Der skal desuden indeholdes lønmodtagerbidrag af de A-skattepligtige personalegoder med de værdier, som indgår i grundlaget for A-skattefræk, jf. AMFL § 11, stk. 1 og stk. 10. Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag af værdien, jf. AMFL § 9, stk. 1 og § 11, stk. 9. Derimod er personalegoder, der ikke er A-skattepligtige, lønmodtager- og arbejdsgiverbidragsfrie.

Afgrænsning Et skattepligtigt personalegode er et gode, som den ansatte som led i ansættelsesforholdet får overdraget til privat brug uden at betale fuldt vederlag herfor. Det gælder både varer og tjenesteydelser, som forbruges umiddelbart, goder, som overdrages til den ansattes ejendom, og goder, som alene overdrages til låns.

Personalegoder sidestilles med løn, og værdien af godet skal medtages ved opgørelsen af den ansattes skattepligtige indkomst.

De arbejdsredskaber/hjælpemidler, der stilles til rådighed for udførelsen af arbejdet på arbejdspladsen, er ikke personalegoder. Arbejdsredskaber og lignende skal alene beskattes, hvis de er til rådighed for privat brug.

Reglerne finder kun anvendelse på personalegoder, der er ydet af en arbejdsgiver eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde. Det er ikke en betingelse, at arbejdsgiveren er ejer af godet eller har købt godet til den ansatte.

Bagatelgrænsen ★ Personalegoder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har stillet til rådighed af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder overstiger en satsreguleret bagatelgrænse, 4.000 kr. i 1998.

Hvis godernes samlede værdi overstiger bagatelgrænsen, sker der beskatning af den fulde værdi, når grænsen overskrides. Der skal således betales skat af alle de goder, der er omfattet af bagatelgrænsen, hvis de sammenlagt (efter fradrag af evt. egenbetaling til arbejdsgiveren mv.) har en værdi, der overstiger bagatelgrænsen.

Ved bedømmelsen af, om grænsen overskrides, skal der kun medregnes de goder, der hovedsageligt er stillet til rådighed af hensyn til den ansattes arbejde. Der skal være en direkte sammenhæng mellem godet og arbejdets udførelse. Dvs., at goderne kun falder ind under bagatelgrænsen, når det hovedsageligt er af hensyn til det konkrete arbejde, at arbejdsgiveren har stillet dem til rådighed.

Det typiske for de goder, som er omfattet af bagatelgrænsen, er, at den ansatte, hvis vedkommende selv afholder udgifterne til goderne, vil have mulighed for at få fradrag for den del af udgifterne, som skyldes arbejdet.

Der vil som hidtil alene ske beskatning af et personalegode, når det er muligt at henhøre en værdi til den enkelte medarbejder.

Goder omfattet af bagatelgrænsen værdiansættes til markedsprisen, jf. LL § 16, stk. 3, 1. pkt.

Grænsen gælder ikke for en række goder, hvor værdien i forvejen fremgår af loven eller er kendt, fx fordi der er indberetningspligt, eller fordi man kan benytte de normalværdier, der fastsættes af Ligningsrådet. Arbejdsgiveren har også indberetningspligt for disse goder.

Det er den ansattes opgave at holde øje med, dels om godet er omfattet af bagatelgrænsen, og dels om den skattefri beløbsgrænse er overskredet. Derimod har arbejdsgiveren ingen skattemæssige forpligtelser i relation til bagatelgrænsen og skal derfor ikke administrere eller føre kontrol med den.

Bagatelgrænsen samt de omfattede goder er nærmere beskrevet i LV - A.B.1.9.1.★

Betaling af private udgifter

Betaler arbejdsgiveren den ansattes private udgifter, skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag. Det samme gælder, hvis løn konverteres til naturalieydelse.

Er der tale om naturalieydelse, der ikke er enten konverteret løn, fri kost og logi i tjenesteforhold, fri bil eller fri telefon, skal der som udgangspunkt ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag.

Der kan dog være tilfælde, hvor grænsen mellem naturalieydelse og betaling af private udgifter er flydende. Hvorvidt der er tale om det ene eller det andet, må afgøres i hvert enkelt tilfælde. I den sammenhæng vil det være vejledende, men ikke afgørende, hvem regningen er stilet til.

Maskeret udbytte

I særlige tilfælde kan ydelsen ikke betragtes som et personalegode. Ydelsen skal derimod betragtes som maskeret udbytte, og beskatning foretages efter reglerne herom. Se hertil LV S.F.1.2.

Vedrørende værdiansættelsen af personalegoder og personkredsen, der er omfattet af LL § 16, henvises til LV A.B.1.9.1.

B.1.6.1 Firmabil

A-indkomst

Efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 22, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, skal arbejdsgiveren indeholde A-skat af værdien af hel eller delvis vederlagsfri bil, som arbejdsgiveren stiller til rådighed for den ansatte, jf. LL § 16, stk. 4.

For særlige køretøjer, hvor beskatning sker efter LL § 9 C, stk. 6 eller LL § 16, stk. 3, skal der ikke indeholdes A-skat, idet disse køretøjer ikke er omfattet af den omtalte bestemmelse i KSLbek. Se LV A.B.1.9.2 om afgrænsning i forhold til firmabil.

Grundlaget for indeholdelsen af A-skat af firmabil er den skattepligtige værdi af personalegodet, og A-indkomsten beregnes i forhold til længden af den lønperiode, hvori formuegodet er til rådighed, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 23, stk. 2.

Ifølge denne bestemmelse skal indeholdelse ske på samme tidspunkt som indeholdelse i anden A-indkomst for den pågældende lønperiode. Kan indeholdelse ikke ske i udbetalt eller godskrevet A-indkomst, skal det resterende beløb så vidt muligt indeholdes i A-indkomst, der udbetales eller

B.1.6.1

godskrives for den følgende lønperiode inden for samme kalenderår.

Beløb, som ikke kan indeholdes inden for samme kalenderår, opkræves ikke særskilt, men vil blive opkrævet i forbindelse med lønmodtagerens årsopgørelse.

AM-indkomst

Ifølge AMFL § 8, stk. 1, litra b, skal der betales lønmodtagerbidrag af værdien af privat anvendelse af bil, der helt eller delvis vederlagsfrit stilles til rådighed som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Grundlaget for indeholdelsen af lønmodtagerbidraget udgøres af de værdier, der danner grundlag for indkomstbeskatningen, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10.

Når der ikke kan ske indeholdelse af lønmodtagerbidrag i udbetalt eller godskrevet løn for samme lønperiode, skal den bidragspligtige indbetale de resterende beløb til de statslige told- og skattemyndigheder. Resterende beløb forfalder til betaling den 1. efter den kalendermåned, hvor de statslige told- og skattemyndigheder har givet den bidragspligtige meddelelse om bidraget med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåned, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 19, stk. 2.

Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1. Arbejdsgiverbidraget skal medregnes til arbejdsgiverens bidragsgrundlag på det tidspunkt, hvor lønmodtagerbidraget - hvis der var blevet udbetalt lønindkomst for perioden - skulle have været indeholdt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10, sidste pkt.

Indeholdelse af lønmodtagerbidrag og A-skat

Lønmodtagerbidrag og A-skat skal indeholdes og arbejdsgiverbidraget skal betales for mindst en hel måned (eller to 14 dages perioder), selvom bilen kun har været til rådighed for en del af en måned.

Hvis perioden, hvor der har været fri bil til rådighed, har været afbrudt i en sammenhængende periode på mindst 30 dage, kan arbejdsgiveren ved den førstkommende lønberegning efter denne periode, undlade at beregne værdi af fri bil for én måned og dermed undlade at indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat samt at betale arbejdsgiverbidrag.

Skifter en ansat med fri bil til rådighed arbejdsgiver midt i en måned og får han ligeledes fri bil til rådighed hos den nye arbejdsgiver, skal den første arbejdsgiver beregne fri bil til rådighed for hele måneden. Den nye arbejdsgiver skal også beregne værdi af fri bil for hele tiltrædelsesmåneden, men kan tage hensyn til, om den tidligere arbejdsgiver har indeholdt lønmodtagerbidrag og A-skat for fri bil for den pågældende periode mod dokumentation fra den tidligere arbejdsgiver.

Stiller den nye arbejdsgiver en dyrere bil til rådighed, skal der kun indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat og betales arbejdsgiverbidrag af forskelsbeløbet i tiltrædelsesmåneden. Hvis den nye arbejdsgiver stiller en billigere bil til rådighed, skal der ikke indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat eller betales arbejdsgiverbidrag af den fri bil i tiltrædelsesmåneden.

Rådighed for privat kørsel

Det er rådigheden over den fri bil, der beskattes. Det skattepligtige beløb fastsættes derfor uafhængigt af privatkørselens omfang. Værdien af fri bil til rådighed for privat kørsel er for indkomståret 1997 og følgende indkomstår

23 pct. af bilens værdi.

For biler, der kun er til rådighed en del af året, medregnes et forholdsmæssigt beløb. Den skattepligtige værdi beregnes ud fra det antal måneder, hvor bilen helt eller delvis har været til rådighed.

Se nærmere LV A.B.1.9.2.

Firmabil på gule plader Se LV A.B.1.9.2.

Tilkaldevagt Se LV A.B.1.9.2

Opgørelse af bilens værdi Bilens værdi sættes til mindst 150.000 kr. og højst 400.000 kr. Værdien, der lægges til grund ved beregningen af den skattepligtige indkomst, afhænger dels af bilens alder, dels af om arbejdsgiveren har anskaffet bilen som brugt.

For nye biler og biler, som på anskaffelsestidspunktet er 3 år og derunder, anvendes nyvognsprisen som beregningsgrundlag. Dette gælder kun i det indkomstår, hvor bilen er indregistreret første gang samt de 2 følgende indkomstår. I det 4. og de efterfølgende indkomstår nedsættes værdien til 75 pct. af nyvognsprisen dog ikke til et beløb under 150.000 kr.

Nyvognsprisen var tidligere bilens listepris fra ny inkl. moms, registreringsafgift og leveringsomkostninger samt alt normalt tilbehør. Efter en ændring af registreringsafgiftsloven, lov nr. 489 af 12. juni 1996, blev der imidlertid mulighed for at fastsætte priserne på nye biler mere individuelt.

I TfS 1996,724 udtalte Told- og Skattestyrelsen således, at den pris, som forhandleren faktisk benytter ved afgiftsberigtigelsen, også udgør beregningsgrundlaget inkl. registreringsafgift, moms, leveringsomkostninger og alt normalt tilbehør ved værdiansættelse af fri bil efter LL § 16, stk. 4, 3. pkt.

Den værdi, som forhandleren skal benytte ved registreringsafgiftsberigtigelsen for et nyt køretøj, er bl.a. køretøjets almindelige pris, jf. registreringsafgiftslovens §§ 8 og 9.

★Loven er nu ændret ved lov nr. 363 af 2. juni 1997, således at registreringsafgiften som hovedregel fortsat beregnes af salgsprisen. Der er fastsat en mindstebeskatningspris, idet den afgiftspligtige værdi skal indeholde mindst 5 pct. forhandleravance, og importøravancen må ikke være negativ.

Denne ændring, har virkning fra 4. juni 1997 (dog kan visse køretøjer indtil udgangen af 1997 afgiftsberigtiges efter de gamle regler), og får således også betydning for værdiansættelsen af fri firmabil, da bilens beregningsgrundlag - som nævnt ovenfor - er den pris, som benyttes ved registreringsafgiftsberigtigelsen. Beregningsgrundlaget for fri firmabil følger de gamle regler, i det omfang de stadig kan anvendes, jf. TfS 1997,738 (TSS).★

Hvis bilen på anskaffelsestidspunktet er over 3 år, regnet fra datoen for 1. indregistrering, anvendes købsprisen inkl. moms som grundlag for beregningen af den skattemæssige værdi, og der foretages ingen efterfølgende regulering.

Anskaffelsessummen tillægges de istandsættelsesudgifter, som virksomheden afholder, eventuelle leveringsomkostninger samt udgifter til normalt tilbehør. Se endvidere TfS 1996,487 (TSS).

Betaler den ansatte arbejdsgiveren for at have bil til rådighed, reduceres den skattepligtige værdi af firmabilen med det betalte beløb. Betalingen skal være

B.1.6.1

foretaget i det indkomstår, for hvilket beskatningen foretages, og betalingen skal være foretaget af beskattede midler direkte til firmaet, jf. ★kendelse gengivet i TFS 1997,658, hvor LSR udtalte, at udgangspunktet for beskatning af fri firmabil er, at arbejdsgiveren afholder alle omkostninger vedrørende firmabilen, herunder udgifter til benzin. Beløb, som den ansatte selv anvender til fx køb af benzin til firmabilen, kan således ikke anvendes til reduktion af den skattepligtige værdi. En reduktion i den skattepligtige værdi forudsætter derfor en kontant indbetaling til arbejdsgiveren.★ Se ligeledes Told- og Skattestyrelsens udtalelse gengivet i TFS 1996,488.

Vedrørende normalt tilbehør se LV A.B.1.9.2

Lejet/leaset bil

Har arbejdsgiveren lejet/leaset den bil, der stilles til rådighed, beskattes den ansatte, som om bilen var købt af arbejdsgiveren, og bilens værdi sættes til nyvognsprisen/anskaffelsessummen på leasingtidspunktet. ★LSR har i en kendelse fastslået, at den skattemæssige værdi for en tidligere leaset firmabil kan fastsættes til arbejdsgiverens købspris, når firmaet anskaffer bilen mere end 3 år efter 1. indregistrering. Der var tale om et salg mellem interesseforbundne parter, og både før og efter købet var firmabilen til rådighed for den samme person. LSR lagde til grund, at den aftalte salgspris var udtryk for den reelle handelspris. Der var således ikke tale om et "uafbrudt" forløb, blot fordi den samme firmabil var til rådighed for den samme skatteyder før og efter salget/købet, jf. TFS 1997,183.★

Bil med chauffør

Privat kørsel i en firmabil, der føres af en af arbejdsgiveren betalt chauffør, er ikke omfattet af bestemmelsen i LL § 16, stk. 4. Kørslen skal derimod værdiansættes til markedsværdien efter hovedreglen i LL § 16, stk. 3, dvs. at der sker beskatning af et beløb svarende til, hvad det koster den pågældende at leje en bil med chauffør. Personalegodet er B-indkomst, og der skal ikke betales lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag, idet fri bil med chauffør hverken er omfattet af KSL § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, eller AMFL § 8, stk. 1, litra a eller b og § 9, stk. 1. Er der tale om kørsel mellem hjem og arbejdsplads, beskattes kørslen ved bortfald af fradragsretten, jf. LL § 9 C, stk. 6.

B.1.6.2

Fri telefon

A-indkomst

Efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 21, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, skal værdien af hel eller delvis vederlagsfri telefon til rådighed uden for arbejdsstedet henregnes til A-indkomst.

Grundlaget for indeholdelsen af A-skat af fri telefon til rådighed er den skattepligtige værdi af personalegodet, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 23, stk. 2. Indeholdelse skal foretages på samme tidspunkt som indeholdelse i anden A-indkomst for den pågældende lønperiode. Kan indeholdelse ikke ske i udbetalt eller godskrevet A-indkomst, skal det resterende beløb så vidt muligt indeholdes i A-indkomst, der udbetales eller godskrives for den følgende lønperiode inden for samme kalenderår.

Beløb, som ikke kan indeholdes inden for samme kalenderår, opkræves ikke særskilt, men vil blive opkrævet i forbindelse med lønmodtagerens årsopgørelse.

AM-indkomst

Efter AMFL § 8, stk. 1, litra b skal der betales lønmodtagerbidrag af den skattepligtige værdi af privat anvendelse af telefon, der helt eller delvis vederlagsfrit stilles til rådighed som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Kan der ikke ske indeholdelse af lønmodtagerbidrag i udbetalt eller godskrevet løn for samme lønperiode, skal den bidragspligtige indbetale de resterende beløb til de statslige told- og skattemyndigheder. Resterende beløb forfalder til betaling den 1. efter den kalendermåned, hvor de statslige told- og skattemyndigheder har givet den bidragspligtige meddelelse om bidraget med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåned, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 19, stk. 2.

Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1. Arbejdsgiverbidraget skal medregnes til arbejdsgiverens bidragsgrundlag på det tidspunkt, hvor lønmodtagerbidraget - hvis der var blevet udbetalt lønindkomst for perioden - skulle have været indeholdt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10, sidste pkt.

Ved indeholdelsen af lønmodtagerbidrag og A-skat samt betalingen af arbejdsgiverbidrag skal der for månedslønnede medregnes 1/12 af årsværdien og for 14-dageslønnede medregnes 1/26 af årsværdien.

Værdi

Værdien af fri telefon udgør for ★1998 3.000 kr. (250 kr. pr. måned), jf. TSS-cirk. 1997-35★, hvis arbejdsgiveren har betalt telefonregningen hele året, og ellers den forholdsmæssige værdi, dog højst arbejdsgiverens faktiske udgift.

Beløbet dækker abonnementsudgiften og den private del af samtaleudgifterne, uanset om der er stillet én eller flere telefoner til rådighed. Der skal således ikke ske yderligere beskatning, hvis en lønmodtager udover telefon til rådighed i hjemmet får stillet flere telefoner til rådighed, fx biltelefon eller telefon i sommerhus.

Hvis den ansatte selv bærer en del af udgiften, fx ved at betale et månedligt beløb til arbejdsgiveren, fragår egenbetalingen i det beløb, der skal beskattes og dermed også i det beløb, der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat af.

Den ansatte skal beskattes uanset, om den ansatte iøvrigt har en privat telefon, men værdien af den telefon, der er betalt af arbejdsgiveren, kan reduceres med størrelsen af de faktiske udgifter, som den ansatte afholder vedrørende den private telefon. En sådan reduktion skal den ansatte foretage på selvangivelsen. Virksomheden må derfor ikke foretage en sådan reduktion ved opgørelsen af grundlaget for indeholdelsen af A-skat og lønmodtagerbidrag.

Reglerne om beskatning af telefon er nærmere beskrevet i LV A.B.1.9.4.

**B.1.6.3
Godtgørelse af
telefonudgifter**

Arbejdsgiverens godtgørelse eller tilskud til telefon uden for arbejdsstedet beskattes fuldt ud, jf. LL § 16, stk. 1. Den ansatte kan få fradrag for erhvervs-mæssige samtaler, i det omfang udgifterne sammen med øvrige lønmodtagerudgifter overstiger 4.000 kr. (1998), jf. LL § 9, stk. 1. Abonnementsudgif-

B.1.6.3

ten betragtes som en privat udgift, uanset hvilken brug der gøres af telefonen, og er derfor ikke fradragsberettiget.

Bestemmelsen omfatter også tilskud til telefon i sommerhus, telefon i bilen eller mobiltelefon.

LL § 16, stk. 1 forudsætter normalt, at tilskuddet ydes til en telefon, der er oprettet i et andet navn end firmaets, typisk i den ansattes navn. Se cirk. nr. 72 af 17. april 1996 punkt 12.4.5. om afgrænsning i forhold til fri telefon.

Betaler arbejdsgiveren kun for telefonsamtaler "fra hjemmet", der efter særskilt bestilling for hver enkelt samtale kan dokumenteres som erhvervs-mæssig ved bilag fra telefonselskabet, foreligger der ikke et skattepligtigt telefontilskud, men en situation hvor firmaet betaler sine udgifter efter regning.

Der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat samt betales arbejdsgiverbidrag af telefongodtgørelse/ tilskud, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

B.1.6.4 Helårsbolig

Den ansatte beskattes af værdien af hel eller delvis fri helårsbolig til rådighed. Dette personalegode værdiansættes ud fra boligens markedsleje, jf. LL § 16, stk. 3, dog således at der ved værdiansættelsen tages hensyn til en evt. bopæls-og/eller fraflytningspligt, jf. LL § 16, stk. 7-9.

Ligningsrådet har vedtaget nærmere anvisninger om, hvad ligningsmyndighederne skal forstå ved markedslejen, jf. ★TSS-cirk. 1997-35 vedrørende værdiansættelse af visse personalegoder for 1998★. Der kan iøvrigt henvises til LV A.B.1.9.5.

Værdien af hel eller delvis fri helårsbolig er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996. Der er derfor tale om B-indkomst, men arbejdsgiveren har pligt til at indberette, at der stilles helårsbolig til rådighed for privat brug, hvis den leje, boligens bruger betaler, ligger under Ligningsrådets sats / markedslejen.

For direktørboliger eller lignende skal der dog alene ske indberetning om, at den pågældende bolig har været til rådighed, hvis den aftalte leje ligger under markedslejen. Den skattemæssige værdi er her boligens markedsværdi efter en konkret vurdering.

Værdi af hel eller delvis fri helårsbolig er ikke omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, hvorfor der ikke skal indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag .

B.1.6.5 Sommerbolig

En ansat, der af arbejdsgiveren får stillet en sommerbolig til rådighed i ugerne 22-34, beskattes af et beløb svarende til 1/2 pct. pr. uge af ejendomsværdien for sommerboligen. For årets øvrige uger udgør procentsatsen 1/4 pct. pr. uge, jf. LL § 16, stk. 5.

Værdien af en sommerbolig til rådighed er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Se endvidere LV A.B.1.9.6.

**B.1.6.6
Lystbåd**

Benyttelse af en lystbåd, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren, beskattes med 2 pct. pr. uge af bådens anskaffelsessum inkl. moms og levering, jf. LL § 16, stk. 6. De nærmere regler er beskrevet i LV A.B.1.9.7.

Værdien af lystbåd til rådighed er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

**B.1.6.7
Radio- og TV-licens
o.l.**

Arbejdsgiverens betaling af den ansattes radio- og TV-licens er skattepligtig, idet udgiften hertil uanset den ansattes erhverv anses for privat. Betalte abonnementsudgifter til betalingskanaler er også skattepligtige.

Værdiansættelsen sker med udgangspunkt i LL § 16, stk. 3, således at den ansatte beskattes af den faktisk dækkede udgift.

Værdien af en opnået fordel er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

**B.1.6.8
Personalelån**

Ansatte, der har optaget lån hos eller gennem arbejdsgiveren til en lavere rente end mindsterenten, jf. KGL § 7, skal beskattes af den herved opnåede fordel. Se nærmere LV A.B.1.9.9.

Værdien af en sådan opnået fordel er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis. Ved evt. eftergivelse af et personalelån skal det eftergivne beløb tillægges den indkomst, arbejdsgiveren skal indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat samt betale arbejdsgiverbidrag af.

**B.1.6.9
Avis**

Arbejdsgiverens betaling af avis, der erstatter almindeligt avishold i husstanden, er skattepligtig. Aviser, der leveres på arbejdspladsen til anvendelse der, skal således ikke beskattes.

Værdien af arbejdsgiverbetalt avis er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

**B.1.6.10
Kost og logi**

I de tilfælde, hvor arbejdsgiveren betaler den ansattes private udgifter såsom kost og logi, vil der være tale om et gode, som den ansatte skal beskattes af.

Værdiansættelsen skal ske med udgangspunkt i markedsværdien af godet, jf. LL § 16, stk. 3. Ved ★TSS-cirk. 1997-35 har Ligningsrådet for 1998★ vedtaget anvisning for nogle lønmodtagergrupper om normalværdien af kost og logi. Det gælder de lønmodtagergrupper, hvor kost og logi er en naturlig del af lønnen, eksempelvis medhjælpere ved landbruget, sygehuspersonale mv. Se nærmere om praksis i LV A.B.1.9.11.

B.1.6.10

I de tilfælde, hvor fri kost og logi er ydet i forbindelse med kontant løn til de lønmodtagergrupper, der er omfattet af Ligningsrådets anvisning, anses værdien som A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 1 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, nr. 3, modsætningsvis.

Værdien skal ligeledes medregnes til lønmodtagerens bidragsgrundlag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a. Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Ydes der fri kost og logi til andre lønmodtagergrupper, skal værdifastsættelsen heraf ske med udgangspunkt i markedsværdien og her det beløb, som den ansatte har sparet ved ikke selv at afholde udgiften til det sparede privatforbrug, jf. LL § 16, stk. 3. Værdien beskattes som B-indkomst, og der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag heraf.

Ansatte, der benytter sig af adgangen til at købe mad i arbejdsgiverens kantine til en pris, der er lavere end virksomhedens indkøbs-/fremstillingspris ekskl. faste omkostninger, beskattes som udgangspunkt ikke af det sparede privatforbrug, medmindre godet indebærer en væsentlig økonomisk værdi for den pågældende. Værdien beskattes som B-indkomst, og der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag heraf.

B.1.6.11 PC'er

★ Ved lov nr. 437 af 10. juni 1997 er reglerne om beskatning af PC'ere, der er stillet til rådighed af arbejdsgiveren, blevet ændret. Ændringen har virkning fra og med indkomståret 1997. Der er hermed indføjet en ny bestemmelse i LL § 16, stk. 10.

Efter bestemmelsen skal der ikke ske nogen beskatning af en PC'er med dertil hørende tilbehør, der vederlagsfrit er stillet til rådighed til brug for arbejdet, selvom den også kan benyttes privat. Værdien af en evt. privat benyttelse skal således ikke medregnes ved opgørelsen af bagatelgrænsen, og omfanget af den private benyttelse er uden betydning.

Bestemmelsen ændrer ikke på, at der i situationer, hvor den ansatte selv afholder udgifterne til anskaffelse af udstyret, efter praksis skal foretages en fordeling mellem erhvervsmæssig og privat anvendelse, således at en computer evt. kan afskrives som et blandet benyttet driftsmiddel.

Software, scanner, modem mv. betragtes som tilbehør til PC'eren, hvorimod fx en telefonforbindelse, der kan anvendes til datatransmission, behandles efter reglerne om fri telefon. Dvs. at der ikke foretages beskatning, hvis den ansatte har egen telefonudgift, der sammen med værdien af en evt. anden fri telefon udgør mindst 3.000 kr. Hvis værdien er mindre, kan den samlede skattepligtige værdi af fri telefon højst blive 3.000 kr. i alt.

Er der ingen arbejdsmæssig sammenhæng, beskattes den private anvendelse af PC'eren efter de almindelige regler. Værdien ansættes til markedsløjen i låneperioden.

Der er eksempler på ordninger, hvor de ansatte i forbindelse med hjemmearbejdsplads får stillet en PC'er til rådighed i hjemmet. I sådanne situationer er det ikke ualmindeligt, at parterne indgår en aftale om, at den ansatte efter en periode - evt. efter at arbejdsgiveren er færdig med at afskrive på PC'eren - kan købe PC'eren til den nedskrevne værdi. Værdien af den private rådighed afgøres efter LL § 16, stk. 10. Værdien af købet af den brugte PC'er bedømmes efter LL § 16, stk. 3, 1. pkt.★

Ved ordninger, hvor de ansatte får stillet en PC'er til rådighed i hjemmet

mod at gå ned i løn, skal der være tale om en reel lønnedgang. A-skatten skal således indeholdes i den ansattes samlede løn. Ved lønnedgang forstås, at der indgås en aftale mellem den ansatte og arbejdsgiveren om, at den pågældende får mindre i løn. Lønnedgangen skal ske i alle relationer såsom lønmodtagerbidrag, A-skat, feriegodtgørelsesgrundlag, pensionsgrundlag mv.

Lønnedgangen kan ikke betragtes som egenbetaling, idet der ikke er sket betaling med beskattede midler. Beløbet kan således ikke trækkes fra i den skattemæssige værdi af PC'eren.

Hvis arbejdsgiveren fratrækker et medarbejderbidrag til PC'eren, førend der er indeholdt A-skat, lønmodtagerbidrag mv., er der tale om modregning i løn forud for skat, hvilket vil være i strid med KSL § 46, stk. 3. Se endvidere TfS 1996,255 (LSR) (appelleret). Hvis medarbejderen efter leasingperioden får PC'eren til eje, skal den ansatte selvangive et beløb for PC'eren svarende til, hvad PC'eren kunne anskaffes til på det fri marked, jf. LL § 16, stk. 3. Der er tale om en B-indkomst, hvoraf der ikke skal betales lønmodtagerbidrag.

I det omfang den ansatte er skattepligtig, beskattes værdien som B-indkomst, og der skal ikke betales lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20 som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, og AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

B.1.6.12 Parkeringsplads

★ Ved lov nr. 437 af 10. juni 1997 er reglerne om beskatning af parkeringsplads, der er stillet til rådighed af arbejdsgiveren, blevet ændret. Ændringen har virkning fra og med indkomståret 1997. Der er hermed indføjet en ny bestemmelse i LL § 16, stk. 10.

Efter bestemmelsen skal værdien af at benytte en parkeringsplads, som arbejdsgiveren af hensyn til arbejdet har stillet til rådighed ved arbejdsstedet, ikke beskattes. Det er i denne forbindelse uden betydning, om pladsen er beliggende på et areal, der ejes eller lejes af arbejdsgiveren, eller om udgiften til parkering afholdes af arbejdsgiveren på anden måde, fx ved betaling af parkometerafgift.

Bestemmelsen omfatter udelukkende parkeringsplads i forbindelse med arbejdets udførelse, i modsætning til parkeringsplads ved den ansattes bopæl, som kun rent undtagelsesvis kan antages at være stillet til rådighed af hensyn til arbejdet. Hvis parkeringen i øvrigt pga. arbejdet foretages ved et andet arbejdssted end ved den sædvanlige arbejdsplads, kan arbejdsgiveren uden skattemæssig virkning for den ansatte betale eller refundere udgiften ligesom andre erhvervsmæssige udgifter, som arbejdet påfører den ansatte. Bestemmelsen medfører således, at parkeringsudgifter kan betales eller refunderes særskilt, uanset om der evt. samtidig ydes en skattefri befordringsgodtgørelse. ★

B.1.6.13 Kreditkort

Hvis en ansat får stillet et kreditkort til rådighed til brug for dækning af erhvervsmæssige udgifter, sker der ikke beskatning af dette, og der skal ikke betales lønmodtagerbidrag.

Udstedes der privatkort til medarbejdere, er betalingen for udstedelsen/årsfornyelsen en ydelse, der er skattepligtig, medmindre den kan rummes i bagatelgrænsen. I det omfang den ansatte er skattepligtig af værdien af kreditkortet, beskattes værdien som B-indkomst, og der skal ikke betales

B.1.6.13

lønmotagerbidrag og arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20 som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, og AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

B.1.6.14 Arbejdsdragt/ uniform

Hvis en ansat får stillet fri uniform eller arbejdsdragt til rådighed, skal den pågældende ikke beskattes af dette. Det forudsættes, at der er tale om arbejdstøj, der er passende for det pågældende arbejde. Der kan fx være tale om kitler mv. til sygehuspersonale og til butikspersonale, sikkerhedsbeklædning og tøj til arbejde, der medfører tilsmudsning eller betydeligt slid på tøjet.

Den ansatte skal beskattes af værdien af almindeligt tøj, som arbejdsgiveren stiller til rådighed. ★Se TfS 1997,160, hvor en hoteldirektør som led i sin ansættelse havde krav på, at arbejdsgiveren skulle financiere tøj til brug for arbejdet. ØL fandt, at det af arbejdsgiveren betalte tøj, måtte anses som almindeligt tøj, der ikke var udsat for ekstraordinært slid og ødelæggelse. ★

Værdifastsættelsen sker med udgangspunkt i godets markedsværdi, hvilket vil sige arbejdsgiverens købspris for det pågældende tøj, jf. LL § 16, stk. 3.

Værdien er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmotagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Er der derimod tale om, at den ansatte får udbetalt en uniformsgodtgørelse, eller modtages der tilskud til uniform, er godtgørelsen/tilskuddet omfattet af KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1, og der skal indeholdes A-skat og lønmotagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag.

B.1.6.15 Fri befording, herunder frikort til DSB, HT mv.

Ansatte, der har adgang til befording mellem hjem og arbejdsplads, som arbejdsgiveren har betalt, fx i firmabus eller mandskabsvogn, bliver beskattet heraf, hvis der foretages befodringsfradrag, jf. LL § 9 C, stk. 6. Hvis der ikke foretages fradrag, sker der ingen beskatning.

Ansatte, der har frikort til offentlige transportmidler, der kan benyttes til befording mellem hjem og arbejdsplads, skal beskattes med et beløb, der svarer til befodringsfradraget for denne strækning, hvis den ansatte ønsker at foretage dette fradrag. Hvis der ikke foretages befodringsfradrag, sker der heller ikke beskatning.

Det er adgangen til fri transport og ikke benyttelsen heraf, der beskattes. Det er derfor nødvendigt at fraskrive sig adgangen til den fri transport, hvis man ikke ønsker at blive beskattet heraf. Se endvidere LV A.B.1.9.17

I det omfang den ansatte beskattes af værdien af frikort, beskattes værdien som B-indkomst. Der skal ikke indeholdes lønmotagerbidrag og A-skat eller betales arbejdsgiverbidrag af værdien.

B.1.6.16 Rabat

Har den ansatte mulighed for at få rabat på varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren handler med, er der tale om et skattepligtigt personalegode, hvis rabatten overstiger arbejdsgiverens avance, jf. LL § 16, stk. 3, 2. pkt.

Skal den ansatte beskattes af en evt. rabat, beskattes værdien som B-indkomst, da værdien ikke er omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996. Der skal ikke indeholdes lønmotagerbidrag eller betales

arbejdsgiverbidrag af værdien, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

**B.1.6.17
Frirejser og rejser
betalt af arbejds-
giveren**

Lønmodtagere, der foretager en af arbejdsgiveren betalt rejse, er ikke skattepligtig heraf, hvis der er tale om en egentlig forretningsrejse. Det samme gælder, hvis der er tale om en studierejse af generel karakter, og rejsen primært tilgodeser arbejdsgiverens interesser. Har studierejsen derimod karakter af en hel eller delvis ferie, fordi arrangementet indeholder et turistmæssigt islæt, skal den ansatte beskattes af værdien af den private del af rejsen. Se endvidere LV A.B.1.9.19

Værdifastsættelsen af en evt. privat del sker med udgangspunkt i godets markedsværdi, jf. LL § 16, stk. 3.

Værdien er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Visse flyselskaber har indført et bonussystem, hvor den rejsende kan optjene point i forbindelse med flyrejser og hotelovernatninger. Hvis arbejdsgiveren har betalt den rejse, som har givet point til en frirejse/overnatning, som den ansatte bruger privat, skal den ansatte betale skat af værdien af frirejsen/overnatningen. Der er tale om B-indkomst, hvor arbejdsgiveren ikke skal indeholde lønmodtagerbidrag, A-skat eller betale arbejdsgiverbidrag af værdien af frirejsen.

**B.1.6.18
Fri undervisning**

Beløb, som arbejdsgiveren betaler for de ansattes skolegang, og værdien af lærebøger, som arbejdsgiveren køber og stiller til rådighed for ansatte under uddannelse, beskattes ikke, hvis der er tale om ajourføring af viden og almindelig efteruddannelse, der har en umiddelbar forbindelse til den ansattes bestående arbejdsopgaver. Se endvidere LV A.B.1.9.20.

**B.1.6.19
Løsøre til hjemmet**

Udgangspunktet for beskatning af løsøre til rådighed i hjemmet er LL § 16, stk. 3. Hvis personalegodet således overdrages til låns, skal den pågældende beskattes af et beløb svarende til, hvad godet kan lejes til på det fri marked. Overdrages genstanden til eje, skal der tilsvarende ske beskatning af et beløb svarende til salgsprisen på det fri marked. Lejlighedsgaver beskattes dog ikke i praksis, hvis der er tale om gaver af mindre omfang, jf. LV A.B.7.3.1.

Værdien er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, hvorfor der ikke skal indeholdes A-skat. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

**B.1.6.20
Andre personale-
goder**

Aktier og gavechecks, der ydes som tillæg til løn og anden A-indkomst, ligestilles med vederlag i penge. Der skal i sådanne situationer indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a. Der skal endvidere betales arbejdsgiverbidrag af værdien, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Er der tale om et allerede indtjent pengebeløb (løn, provision e.l.), som

B.1.6.20

efterfølgende konverteres til aktier, vil aktiernes værdi ligeledes være A-indkomst, og der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

For så vidt angår aktier o.l., der modtages som led i et ansættelsesforhold, jf. nærmere afsnit B.1.9.

Der skal som udgangspunkt indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat, og betales arbejdsgiverbidrag af gaver i form af gavekort o.l., jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. Derimod skal der som udgangspunkt ikke indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat eller betales arbejdsgiverbidrag af tingsgaver, som arbejdsgiveren giver til ansatte. Den ansatte skal selv angive værdien af tingsgaven på selvangivelsen og vil i forbindelse med udsendelsen af årsopgørelsen blive afkrævet skat af gaven.

Årlige gaver i form af naturalier i anledning af jul eller nytår beskattes efter praksis kun, hvis markedsværdien overstiger 500 kr. (1998). Kontanter og gavekort beskattes fuldt ud.

Praksis for beskatning af såkaldte lejlighedsgaver finder efter omstændighederne også anvendelse på tilsvarende gaver fra arbejdsgiveren. Se endvidere LV A.B.7.3.1 og TfS 1995,176 (svar fra skatteministeren) om beskatning af lejlighedsgaver.

B.1.7 Skattefri rejse- og befordringsgodt- gørelse

★Reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse er ændret dels ved lov nr. 1063 af 12. dec. 1996 dels ved lov nr. 452 af 10. juni 1997, jf. ligeledes TSS-cirk. 1997-33.

Reglerne ændres i tre étaper, henholdsvis pr. 1. jan. 1997, 1. juli 1997 og pr. 1. april 1999.

Ændringerne betyder bl.a. :

Fra 1. juli 1997

- Reglen om 60 pct. skattefri rejsegodtgørelse (ud over udgifter dækket efter regning) ændres til 30 pct.
- Satsen for langturschauffører forhøjes til 256 kr. pr. døgn ved kørsel i Danmark og i udlandet.
- Satsen for turistchauffører forbliver uændret 75 kr. pr. døgn for ture med overnatning i Danmark og 150 kr. pr. døgn for ture med overnatning i udlandet.
- Overgangsordningen, der blev indført pr. 1. jan. 1997 for perioden indtil 1. april 1999, fortsætter uændret, jf. lov nr. 1063 af 12. dec. 1996.

Fra 1. april 1999

- Der indføres en fælles, standardsats på 256 kr. (prisreguleret) pr. døgn for rejse med overnatning i Danmark og i udlandet, der anvendes af alle, bortset fra turistchauffører. Satsen indføres frem til år 2001 ved gradvist at nedsætte de satser for udlandet, der er højere end den fælles sats.
- De særlige regler for offentligt ansatte og personer i offentlige hverv, jf. SL § 5, litra d og LL § 9, stk. 8, ophæves.

- Muligheden for at udbetale godtgørelse til visse særlige erhvervsgrupper bortfalder.
- Der indføres en tidsbegrænsning på 3 måneder for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse i Danmark og på 6 måneder, hvis arbejdsstedet er i udlandet.
- Der kan ikke udbetales skattefri rejsegodtgørelse ved endagsrejser.
- Udgifter til logi kan kun dækkes skattefrit efter regning.

Se iverigt en samlet oversigt over de nye regler og deres ikrafttrædelsestidspunkter i LV A.B.1.7.★

B.1.7.1

SL § 5, litra d Offentlige hverv

★SL § 5, litra d og LL § 9, stk. 8 og 9 er ophævet med virkning fra 1. jan. 1997★. Offentligt ansatte og personer med offentlige erhverv skal derfor som udgangspunkt benytte samme regler vedrørende skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse som privat ansatte. Der er dog indført en overgangsordning for perioden 1. jan. 1997 - 31. marts 1999, således at arbejdsgivere og ansatte mv., der hidtil har anvendt reglerne i SL § 5, litra d kan vælge mellem enten at anvende dette regelsæt eller anvende de bestemmelser og satser, der er fastsat af Ligningsrådet. Der kan dog kun ske udbetaling af godtgørelse efter ét regelsæt for samme tur, jf. ★TSS-cirk. 1997-33★.

Efter LL § 9, stk. 8, jf. SL § 5, litra d medregnes dagpenge og rejsegodtgørelser ikke i indkomstopgørelsen, når de er modtaget i forbindelse med udførelsen af offentlige hverv, der har nødvendiggjort ophold uden for hjemstedskommunen (dvs. tjenestestedskommunen). Der skal derfor ikke indeholdes A-skat, da der kun skal indeholdes A-skat i skattepligtig indkomst, jf. KSL § 41, stk. 1, 2. pkt. Godtgørelsen vil således ikke være omfattet af KSL § 43, stk. 1. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

De særlige regler om skattefrie ydelser efter SL § 5, litra d finder efter LL § 9, stk. 8, kun anvendelse på udbetalinger fra staten, danske kommuner og De Europæiske Fællesskaber.

Se i øvrigt LV A.B.1.7.1.

B.1.7.2

Rejse- og befordrings- godtgørelse, der ikke er omfattet af SL § 5, litra d

Skattepligtige godtgørelser

Alle andre godtgørelser - end de foran omtalte § 5 d-ydelser - der udbetales af arbejdsgiveren for udgifter, lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, skal som udgangspunkt medregnes til lønmodtagerens personlige indkomst, jf. LL § 9, stk. 5. Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

Om lønmodtagerens fradragmuligheder, se LV A.F.3.

B.1.7.2

Skattefrie godtgørelser

Godtgørelser for rejse- og befordringsudgifter, der opfylder de betingelser, som Ligningsrådet har fastsat, er dog skattefrie, jf. LL § 9, stk. 5, 2. pkt. Betingelserne fremgår af ★TSS-cirk. 1997-33★, mens satserne for langturs- og turistchaufførerne nu direkte er fastsat i loven og således fremgår af LL § 9, stk. 6, nr. 1-3. Der skal derfor ikke indeholdes A-skat, da der kun skal indeholdes A-skat i skattepligtig indkomst, jf. KSL § 41, stk. 1, 2. pkt. Godtgørelsen vil således ikke være omfattet af KSL § 43, stk. 1. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

B.1.7.2.1 Betingelser, generelt

I ★TSS-cirk. 1997-33★ har Ligningsrådet fastsat de fra 1. januar 1998 gældende satser og i øvrigt foretaget en nærmere præcisering af betingelserne for anvendelse af bestemmelsen om skattefrihed. Se også cirk. nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 16.1.3. og 17.3.3. samt LV A.B.1.7.

Om krav til dokumentation for udbetalte skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelser, se afsnit I.3.

Arbejdsgiver

Skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelse kan kun udbetales af en arbejdsgiver, jf. LL § 9, stk. 5 og stk. 9. En fagforening kan således ikke udbetale befordringsgodtgørelse skattefrit til ledige medlemmer i forbindelse med deltagelse på kurser, jf. TfS 1996,246 og 397 (begge svar fra skatteministeren).

Rejse- og befordringsgodtgørelse, der udbetales efter de af Ligningsrådet/LL § 9, stk. 6 fastsatte satser og regler, er skattefrie, uanset om udbetalingen foretages af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver, og uafhængig af om denne er skatte-, indeholdelses- eller oplysningspligtig her i landet. Se TOLD•SKAT Nyt 1993.8.383 (TfS 1993,222) (LR) og kommentaren hertil i samme nr. side 394 (TfS 1993,231) (LR). ★Endvidere har Told- og Skattestyrelsen udtalt, at en dansk virksomhed, der udlejer medarbejdere til udlandet, kan udbetale skattefrie rejsegodtgørelse, jf. TfS 1997,480★, se iøvrigt C.1.

Lønmodtager

Omfattet af LL § 9, stk. 5 og 9 er lønmodtagere, herunder modtagere af lønindkomst, der er gjort til B-indkomst efter KSL § 45, stk. 1, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21. Der kan ikke udbetales skattefrie godtgørelser til B-indkomstmodtagere, herunder personer, der uden at være lønmodtagere har aftalt med hvervgiver, at der af opkrævningsmæssige årsager skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag. B-indkomstmodtagere kan dog få dækket rejse- og befordringsudgifter efter reglerne om udlæg efter regning. ★Ved lov nr. 452 af 10. juni 1997 med virkning fra 1. juli 1997, kan selvstændigt erhvervsdrivende vælge at foretage fradrag med standardsatserne i stedet for de faktiske udgifter, når der rejses i udlandet, jf. LL § 9, stk. 7.★

Selvstændigt erhvervsdrivende, som benytter virksomhedsordningen, kan, hvis bilen holdes uden for virksomheden, anvende reglerne om skattefrie befordringsgodtgørelse, jf. nærmere LV E.G.1.4.

Ph.D.-studerende, der modtager løn fra deres arbejdsgiver, behandles som lønmodtagere og kan derfor modtage skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelse efter LL § 9, stk. 5 og 9. Derimod er Ph.D.-studerende, der modtager stipendier efter lov om statens uddannelsesstøtte ikke omfattet, jf. TfS 1995,

329 (svar fra skatteministeren).

Om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, se afsnit B.1.1.1.

Om honorarmodtagere, se afsnit B.2.

Om Ph.D.-studerende, se afsnit B.4.5.

Om godtgørelse til ulønnede medhjælpere i foreninger, se afsnit B.1.8.1 og LV A.B.2.8.

Bestyrelses- medlemmer mv.

Reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse i LL § 9, stk. 5, gælder ligeledes for såvel lønnede som ulønnede medlemmer af bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende, samt for personer, der virker som medhjælp for bestyrelser mv., jf. LL § 9, stk. 8 Bestyrelsesmedlemmer mv. er derimod ikke omfattet af LL § 9, stk. 9 ★ (30-pct.-reglen)★, jf. afsnit B.1.7.2.3.3.

Modregningsforbud

Godtgørelse, der er udbetalt skattefrit, medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis den fragår i en forud aftalt bruttoløn, jf. LL § 9, stk. 5, 6. pkt.

Der gælder således et modregningsforbud, der rammer tilfælde, hvor lønnen løbende nedsættes i overensstemmelse med antallet af kørte km og dermed med den udbetalte befordringsgodtgørelse. Udbetalt skattefri rejsegodtgørelse, der er omfattet af LL § 9, stk. 5, medregnes på samme måde som befordringsgodtgørelse ved indkomstopgørelsen, hvis den fragår i en forud aftalt bruttoløn.

Det står dog lønmodtager og arbejdsgiver frit for at aftale lønvilkår, herunder en generel lønnedsættelse under hensyntagen til årets gennemsnitlige befordrings- og rejsegodtgørelse omfattet af LL § 9, stk. 5 mod, at der fremover udbetales skattefri godtgørelse oven i lønnen.

Et skattefrit beløb udbetalt efter LL § 9, stk. 9 (30-pct.-reglen) kan uden skattemæssige konsekvenser modregnes i forud aftalt løn, idet denne udbetaling ikke er omfattet af LL § 9, stk. 5, 6. pkt. Se i øvrigt afsnit B.1.7.2.3.3.

Hvis der udbetales mere end satserne

Hvis der udbetales beløb, der er større end Ligningsrådets/ LL § 9, stk. 6 satser, skal hele beløbet medregnes til lønmodtagerens personlige indkomst, jf. ★TSS-cirk. 1997-33, pkt. 2.3.1. og 3.2.5.★ Der skal i så fald indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag i hele beløbet samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

Foretages der en klar opdeling og specificering af, hvad der skal anses som skattefri godtgørelse, og hvad der skal anses som supplerende skattepligtigt løntillæg, skal kun det supplerende løntillæg medregnes i modtagerens personlige indkomst, og der skal således kun indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af dette beløb, jf. SKAT 1987.10.737 (TfS 1987,477) (DEP). Der kan ikke efterfølgende ske opsplitting af udbetalte godtgørelsesbeløb i en skattefri del og et supplerende skattepligtigt løntillæg. Se TfS 1994,495 (ØLD), hvor arbejdsgiveren fejlagtigt havde anset 28-dages-reglen for afbrudt ved feriedage mv. og derfor havde undladt at nedsætte godtgørelsen med 1/3. Hele godtgørelsen er derfor skattepligtig fra den 29. kalenderdag.

Hvor en 30 pct.-godtgørelse, jf. LL § 9, stk. 9, er udbetalt med for høje beløb, skal der kun ske beskatning af det overskydende beløb, se TfS 1995, 342 (TSS). Der skal således alene indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af det overskydende beløb.

B.1.7.2.1

Hvis der udbetales mindre end satserne - eller slet ikke udbetales nogen godtgørelse

Om lønmodtagerens fradragsmuligheder for rejseudgifter, se ★TSS-cirk. 1997-33, pkt. 6★ og LV A.F.1.1. Om befodringsfradrag, se LV A.F.3.

Faste beløb

Hvis der udbetales faste fx månedlige eller årlige beløb, er hele beløbet skattepligtigt, jf. ★TSS-cirk. 1997-33, pkt. 2.2★. Der skal således indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af hele beløbet, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1, fx ved udbetaling af faste befodringsgodtgørelsesbeløb, der udbetales uafhængigt af det faktiske antal kørte kilometer, eller beløb, der skal dække inden for særlige afstandszoneer.

Udlæg efter regning

Dækker arbejdsgiveren en lønmodtagers rejse- og befodringsudgifter mod dokumentation i form af originale (eksterne) bilag, der indgår i arbejdsgiverens regnskabsmateriale, eller afholder arbejdsgiveren udgifterne direkte, er beløbet ikke skattepligtigt indkomst for lønmodtageren. Udgifterne er da afholdt som "udlæg efter regning". Der skal derfor ikke indeholdes A-skat, da der kun skal indeholdes A-skat i skattepligtig indkomst, jf. KSL § 41, stk. 1, 2. pkt. Godtgørelsen vil således ikke være omfattet af KSL § 43, stk. 1. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Arbejdsgiveren kan ikke dække udgifter som udlæg efter regning mod en tilsvarende reduktion af lønmodtagerens løn, jf. TfS 1989,396 (SD). Om 30-pct.-reglen i LL § 9, stk. 9, se dog afsnit B.1.7.2.3.3.

Hvis en lønmodtager på grund af 50 pct.-reglen (se LV A.B.1.7.2) ikke er berettiget til skattefri rejsegodtgørelse for rejser uden overnatning, kan fortæringsudgifter sædvanligvis ikke dækkes som udlæg efter regning, da der vil være tale om private udgifter, jf. TfS 1989,396 (SD).

Godtgørelse for lønmodtagers kørsel i egen bil i arbejdsgiverens tjeneste kan ikke ydes som udlæg efter regning.

Der kan ikke udbetales skattefri rejsegodtgørelse eller foretages fradrag for udgifter, når udgifterne er dækket helt eller delvist af arbejdsgiveren efter regning eller afholdt direkte af denne. Se ★TSS-cirk. 1997-33, pkt. 3.2.4★.

Ifølge LL § 9, stk. 9, kan arbejdsgiveren dog, hvis denne afholder lønmodtagerens udgifter ved rejse i udlandet efter regning, supplerende udbetale et skattefrit beløb på indtil 30 pct. af Ligningsrådets satser for skattefri rejsegodtgørelse, jf. afsnit B.1.7.2.3.3. I den forbindelse vil det kun være muligt at holde dokumenterede udgifter uden for indkomstopgørelsen, hvis de er dækket som udlæg efter regning, dvs. på grundlag af originale eksterne bilag, der indgår i arbejdsgiverens/hvervgiverens regnskab. Hvis fortærings- og overnatningsudgifter ikke kan anses for dækket som udlæg efter regning, skal modtagne godtgørelser ud over beløb svarende til den faste - udokumenterede - godtgørelse, således medregnes i indkomstopgørelsen, jf. TOLD•SKAT Nyt 1993.8.394 (TfS 1993,231) (LR). Der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af dette beløb.

Om skattepligtig udgiftsdækning, se afsnit B.1.5.4.

B.1.7.2.2 Befordrings- godtgørelse

Der kan udbetales skattefri godtgørelse til lønmodtagere for kørsel i egen bil i arbejdsgiverens tjeneste. Ved vurderingen af om der er tale om egen bil, skal der lægges vægt på det reelle ejerforhold, jf. TfS 1996,483 (ØLD) og 486 (DEP) (kommentar). Det er kun erhvervsmæssig befordring omfattet af LL § 9 B, der berettiger til udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse, dvs.;

- 1) kørsel mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 24 måneder,
- 2) kørsel mellem arbejdspladser og
- 3) kørsel inden for samme arbejdsplads.

★Den skattefri befordringsgodtgørelse kan i 1998 ikke overstige følgende beløb:

Årlig kørsel indtil 12.000 km: 2,39 kr. pr. km

Årlig kørsel ud over 12.000 km: 1,34 kr. pr. km

For benyttelse af egen motorcykel er satsen som for egen bil, jf. TSS-cirk. 1997-33. Vedr. 12.000 km-grænsen og flere arbejdsgivere, se TfS 1997,196 (HRD)★.

Arbejdsplads

Alene kørsel til et indtægtsgivende arbejdssted - og ikke fx til et uddannelsessted - er omfattet af reglerne. Dette gælder, selv om der ydes løn under uddannelsen. Til gengæld er alle former for arbejdspladser, der ikke tillige er den skattepligtiges bopæl, omfattet, herunder - ud over almindelige faste arbejdspladser - fx kundebesøg, konferencer eller steder for afhentning af post eller materialer.

Betingelser for arbejdet, at den skattepligtige overnatter uden for bopælen, fx på et hotel, anses befordring til hotellet som en del af befordringen til arbejdspladsen. Får hotellet karakter af et midlertidigt opholdssted på grund af flere overnatninger, omfattes kørsel mellem hotellet og arbejdspladsen af 60-dagesreglen i LL § 9 B, jf. nedenfor.

I relation til befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads anses et område som en arbejdsplads. Det gælder fx skove og lufthavnsområder.

Undervisning

Som arbejdsplads betragtes også steder, hvor den pågældende modtager undervisning i efteruddannelsesøjemed som et led i arbejdet. Hvis der er tale om en ansat, som er i færd med at gennemgå en grunduddannelse, der består af såvel en praktiskdel som en teoretisk del, og ansættelse hos arbejdsgiveren i første omgang er sket med henblik på en gennemførelse af den praktiske del af uddannelsen, kan arbejdsgiveren derimod ikke udbetale skattefri kørselsgodtgørelse, når den ansatte kører til undervisning på skole e.l. Dette er fx tilfældet med kontorelever, erhvervsgrunduddannelseselever, sygehjælperelever m.fl.

Om der er tale om et efteruddannelseskursus eller der er tale om videreuddannelse er således bestemmende for, om befordringsgodtgørelse kan anses for skattefri for den ansatte.

Kurser, der har til formål at vedligeholde den pågældendes faglige viden (ajourføringskurser) vil have karakter af efteruddannelse. Korte eller kortere kurser, der skal sætte den ansatte i stand til at bestride en anden arbejdsfunk-

B.1.7.2.2

tion, fx betjene en ny maskine, anvende nye teknikker (fx edb), eller indgå i en ændret arbejdsproces, som kræver større teknisk indsigt, vil som oftest kunne anses som efteruddannelse.

Der er tale om videreuddannelse, hvis uddannelsesaktiviteterne bevirker et egentligt kompetenceløft for den pågældende, således at denne herefter sættes i stand til at bestride en stilling med et nyt /"større" stillingsindhold, eller at den ansatte ligefrem får et overenskomstmæssigt krav på en bedre stilling på arbejdspladsen.

Afgrænsningen mellem efteruddannelse og videreuddannelse må således ske ved, at man sammenholder det enkelte kursustilbud med den ansattes arbejdsfunktion og uddannelse. Bedømmelsen må nødvendigvis ske ud fra den konkrete situation.

Uddannelsesorlov

Der kan ikke udbetales skattefri befordringsgodtgørelse til medarbejdere på uddannelsesorlov i forbindelse med kørsel til et uddannelsessted, uanset om der er tale om efter- eller videreuddannelse, idet den pågældende ikke anses for at have kørsel til en arbejdsplads. Dette er begrundet i den afgørende omstændighed, at arbejdsgiveren ikke har adgang til at udøve de sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser, herunder instruktionsbeføjelsen over for medarbejderen i orlovsperioden. En medarbejder på orlov udfører således ikke arbejde for arbejdsgiveren og har som følge heraf heller ikke en arbejdsplads i perioden, jf. TfS 1996,405 (TSS).

Befordring mellem arbejdspladser og inden for samme arbejdsplads

Befordring mellem arbejdspladser anses altid for erhvervsmæssig, jf. LL § 9 B, stk. 1, litra b. For lønmodtageres befordring mellem flere arbejdspladser forudsættes, at arbejdet udføres for samme arbejdsgiver, se dog cirk. nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 17.3.1.2. eksempel 2. Kører en lønmodtager fra sin arbejdsgivers virksomhed i arbejdsgiverens interesse ud til andre arbejdspladser, fx andre virksomheder, og tilbage til virksomheden, er den samlede kørsel således erhvervsmæssig. Endvidere henvises til TfS 1996,269, hvor Skatteministeriet præciserede reglerne om skattefri befordringsgodtgørelse mellem flere arbejdsgivere og 60-dages-reglen.

Også befordring inden for samme arbejdsplads, fx en lufthavn eller et skovområde, anses for erhvervsmæssig, jf. LL § 9 B, stk. 1, litra c.

Befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads

Befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 dage er erhvervsmæssig, jf. LL § 9 B, stk. 1, litra a.

Hvis der køres mere end 60 arbejdsdage mellem bopælen og en arbejdsplads, bliver kørslen privat fra arbejdsdag nr. 61. Fra den 61. arbejdsdag bliver der tale om en fast arbejdsplads. Alle arbejdsdage skal tælles med uanset længde, jf. ligeledes TfS 1996,269 (DEP).

De 60 arbejdsdage i LL § 9 B, stk. 1, litra a behøver ikke at være på hinanden følgende dage. Ved kørsel fra bopælen til en arbejdsplads enkelte dage over en periode skal antallet af arbejdsdage lægges sammen. Sammentællingen skal kun afbrydes, hvis der arbejdes mindst 60 på hinanden følgende arbejdsdage på andre arbejdspladser, inden lønmodtageren igen kører mellem bopælen og den første arbejdsplads. Der kan udbetales skattefri befordringsgodtgørelse, hvis 60-dages-reglen ikke overskrides, når der regnes 24 måneder tilbage. Det er således kun nødvendigt at gå 2 år tilbage i tiden for at se, om

betingelserne er opfyldt.

Denne afbrydelsesregel gør også, at selvom en arbejdsplads én gang er blevet fast, kan den senere blive midlertidig igen. Hertil kræves, at der ikke er kørt mellem bopælen og arbejdspladsen i 60 sammenhængende dage.

Se i øvrigt LV A.F.3.2 og cirk. nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 17.3.1.2.

Godtgørelse af erhvervsmæssige befordringsudgifter

Forudsætningen for at modtage skattefri godtgørelse er, at modtageren af godtgørelsen har afholdt udgifter. Godtgørelse kan ydes efter Ligningsrådets satser.

Der kan ikke modtages skattefrie godtgørelser i tilfælde, hvor befordringen allerede på anden måde betales af arbejdsgiveren, fx i form af fri bil til rådighed eller fri rejse på den pågældende strækning. Tilsvarende gælder, at en lønmodtager, der anvender firmabil, der betales af en arbejdsgiver, ikke kan modtage skattefri godtgørelse i forbindelse med kørsel for en anden arbejdsgiver, ligesom en lønmodtager ikke kan modtage skattefri godtgørelse for samme kørsel fra to arbejdsgivere. Til belysning heraf kan bl.a. henvises til ★en landsskatteretskendelse, offentliggjort i TfS 1997,658, hvor en deltidsansat fodboldspiller havde fået stillet fri bil til rådighed. Bilen blev tillige anvendt til erhvervsmæssig kørsel i skatteyderens andet lønmodtagerjob, for hvilken han modtog kørselsgodtgørelse. Da skatteyderen ikke var ejer af den pågældende bil eller havde foretaget en fuldstændig betaling til arbejdsgiveren - der havde stillet den fri bil til rådighed, for den private kørsel - fandt retten, at den pågældende ikke havde opfyldt betingelserne for at få udbetalt skattefri kørselsgodtgørelse.★

Se nærmere LV A.B.1.7.2 og A.F.3 samt cirk. nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 17.3.3.

B.1.7.2.3 Rejsegodtgørelse

Rejsegodtgørelse, der udbetales efter nedenstående regler, kan udbetales som skattefri rejsegodtgørelse, jf. LL § 9, stk. 5 og stk. 9. Ligningsrådet har fastsat de nærmere regler, senest ved ★TSS-cirk. 1997-33.★

Det er forudsat, at godtgørelsen udbetales på grundlag af det faktiske antal rejsedage, idet der tages hensyn til, om der er tale om rejse med eller uden overnatning.

Beløb, der udbetales som skattefri rejsegodtgørelse, skal ikke dække lønmodtagerens udgifter til befordring. Befordringsudgifterne forudsættes dækket direkte af arbejdsgiveren som "udlæg efter regning" eller ved udbetaling af godtgørelse for benyttelse af egen bil/motorcykel til erhvervsmæssig kørsel som foran omtalt.

Om fradragmuligheder, fx hvor udbetaling af godtgørelse er sket med et lavere beløb end de fastsatte satser, se ★TSS-cirk. 1997-33, pkt. 6★.

Det påhviler arbejdsgiveren at sikre, at der ikke udbetales skattefri godtgørelse til personer, der ikke opfylder betingelserne, jf. afsnit I.3.

Hvis der udbetales godtgørelser i tilfælde, hvor lønmodtagerne ikke opfylder betingelserne for at modtage skattefrie godtgørelser, bliver de pågældende lønmodtagere skattepligtige af ydelserne. De udbetalte beløb beskattes i så fald som personlig indkomst hos lønmodtagerne, der i stedet har mulighed for at opnå fradrag i den skattepligtige indkomst efter de almindelige regler. Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

B.1.7.2.3

Rejsebegrebet

Ved lov nr. 1063 af 12. dec. 1996 med virkning fra 1. jan. 1997, er der nu direkte i LL § 9, stk. 5 defineret et rejsebegreb, for så vidt angår rejse med overnatning, og denne definition er desuden refereret i ★TSS-cirk. 1997-33★.

Bestemmelsen fastslår, at der kun kan udbetales skattefri godtgørelse til en lønmodtager, når denne påføres merudgifter, fordi

- arbejdsgiveren midlertidigt udsender den pågældende til et andet arbejdssted end lønmodtagerens sædvanlige arbejdsplads, når dette medfører, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, eller
- lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

Den nye rejsedefinition forudsætter således, at det er nødvendigt at overnatte uden for den sædvanlige bopæl. Det indebærer, at den tidligere mulighed for at fastsætte satser for én-dags rejser bortfalder.

Der er samtidig indsat tidsgrænser for, hvor længe man kan være på en bestemt arbejdsplads under begrebet rejse. Man kan kun få skattefri godtgørelse i maksimalt 3 måneder på et arbejdssted i Danmark og i 6 måneder på et arbejdssted i udlandet.

Endelig kan udgifter til logi kun dækkes efter regning.

Ændringerne, der vedrører én-dagsrejser, 3- og 6-måneders-reglen og logi-reglen har imidlertid først virkning fra 1. april 1999. De hidtidige regler finder derfor fortsat anvendelse til og med 31. marts 1999, se LV A.B.1.7.1-2.

B.1.7.2.3.1

Rejse i Danmark

Rejse uden overnatning

Ved rejse i Danmark uden overnatning kan der for 1998 udbetales skattefri godtgørelse med indtil ★11,00 kr.★ pr. påbegyndt time. Beløbet dækker udgifter til fortæring, småforbrødenheder mv.

Der skal ske reduktion, hvis lønmodtageren under rejsen modtager fri fortæring, se nedenfor.

Skattefri rejsegodtgørelse kan ikke udbetales i de situationer, hvor en lønmodtager har udearbejde uden overnatning i mere end 50 pct. af arbejdstiden inden for lønperioden. En lønperiode er den tid, der ifølge den konkrete ansættelsesaftale mellem arbejdsgiveren og den ansatte, går mellem hver lønningssdag.

Ved beregning af antallet af rejsedage uden overnatning (udearbejdet) i den pågældende lønperiode medregnes ikke feriedage, sygedage, rejsedage med overnatning og dage, hvor opholdet ude ikke opfylder betingelserne for en rejse. Om rejsebegrebet, se LV A.B.1.7.2.

Når arbejdstiden i lønperioden skal opgøres, tælles alle arbejdsdage med - både dage uden rejse og dage med rejse, herunder med/uden overnatning - ligesom feriedage og sygedage også medregnes.

Hvis lønmodtageren har flere arbejdsgivere eller arbejder på deltid, anvendes 50-pct.-reglen på det konkrete arbejdsforhold.

Rejse med overnatning

Til lønmodtagere på rejse i Danmark med overnatning kan der udbetales skattefri rejsegodtgørelse med følgende beløb:

Til natophold (logi):

Dokumenteret udgift eller for 1998 ★146,00 kr.★ pr. overnatning.

Til fortæring:

For 1998 ★263,45 kr.★ pr. hele døgn, der nedsættes med ★39,52 kr.★, hvis morgenmad er inkl. i hoteludgiften. For tilsluttende rejsedag kan der skattefrit udbetales ★11,00 kr.★ pr. påbegyndt time.

Hvis arbejdsgiveren helt eller delvis vederlagsfrit stiller logi til rådighed, kan der ikke udbetales skattefri godtgørelse til logi. For at kunne udbetale godtgørelsen skattefrit skal lønmodtageren således refundere samtlige arbejdsgiverens omkostninger. Er der eksempelvis tale om arbejde på en byggeplads kan der være tale om fx leje af beboelsescontainer, leje af andre containere, der anvendes af de ansatte (fx bad/toilet, fælles opholdsrum), udgifter til transport/opstilling af containerne, pladsleje samt udgifter til el, varme og vand.

Hvis lønmodtageren på rejse i Danmark med eller uden overnatning modtager fri fortæring, skal der ske reduktion i fortæringsgodtgørelsen med ★39,52 kr., 79,04 kr. og 79,04 kr.★ for henholdsvis morgenmad, frokost og middag.

Hvis lønmodtageren på rejse modtager fri kost og logi på en arbejdsplads i forbindelse med arbejde udført i arbejdsgiverens tjeneste, skal rejsegodtgørelsen, der kan udbetales skattefrit, reduceres på ovennævnte måde, selvom arbejdsgiveren ikke har afholdt udgifterne, herunder kompenseret den, der har afholdt udgifterne, jf. TfS 1996,697 (LSR).

Samme dækningsprincip

Se LV A.B.1.7.2.

Morgenmadsreglen

Se LV A.B.1.7.2.

28-dages-reglen

Se LV A.B.1.7.2.

B.1.7.2.3.2**Rejse - Færøerne og Grønland**

Ved rejse til, i og fra Færøerne og Grønland kan der til lønmodtagere, som modtager løn fra Danmark, hvoraf der skal svares dansk kildeskat som følge af, at lønindtægten er skattepligtig i Danmark, udbetales skattefri rejsegodtgørelse efter tilsvarende regler, som gælder ved rejse i udlandet.

Ved rejse uden overnatning er satserne som ved rejse uden overnatning i Danmark.

Ved rejse med overnatning er satserne for Færøerne som ved rejse med overnatning i Danmark, mens satserne for Grønland er de danske satser for rejse med overnatning i Danmark med tillæg af 50 pct.

B.1.7.2.3.3

B.1.7.2.3.3

Rejse i udlandet

Rejse i udlandet uden overnatning

Ved rejse i udlandet uden overnatning kan der udbetales skattefri godtgørelse med timesatserne for rejse i Danmark uden overnatning. Hvis lønmodtageren under rejsen modtager fri fortæring, gælder samme regler som ved rejse i Danmark.

Rejse i udlandet med overnatning

Godtgørelse for merudgifter til måltider og småfornødenheder samt lokaltransport ved rejse i udlandet med overnatning kan udbetales skattefrit, hvis godtgørelsen ikke overstiger de af Ligningsrådet fastsatte satser, der svarer til satserne fastsat for statens ansatte ved rejse i udlandet. Godtgørelsen beregnes for hver påbegyndt time af rejsens varighed.

Satserne for skattefri rejsegodtgørelse ★pr. 1. januar 1998 fremgår af Finansministeriets cirkulære nr. 65 af 15. december 1997.★

Ved siden af den faste skattefri daglige godtgørelse kan arbejdsgiveren uden skattepligt for den ansatte afholde dokumenterede udgifter til overnatning på hotel (udlæg efter regning).

Der kan som godtgørelse af udgifter til overnatning på hotel mv. uden dokumentation ydes en skattefri godtgørelse på 1/3 af det af staten fastsatte hoteldispositionsbeløb for det pågældende land. For lande, for hvilke der ikke er fastsat hoteldispositionsbeløb, kan der udbetales 1/3 af den faste godtgørelse for det pågældende land. Godtgørelse kan ikke udbetales, hvis arbejdsgiveren stiller logi til rådighed helt eller delvis vederlagsfrit. Hvis lønmodtageren på rejsen modtager delvis fri fortæring, reduceres satsen for det pågældende land med ★15%, 30% og 30% ★ for henholdsvis morgenmad, frokost og middag.

Hvis lønmodtageren på rejse modtager fri kost og logi på en arbejdsplads i forbindelse med arbejde udført i arbejdsgiverens tjeneste, skal rejsegodtgørelsen, der kan udbetales skattefrit, reduceres på ovennævnte måde, selvom arbejdsgiveren ikke har afholdt udgifterne, herunder kompenseret den, der har afholdt udgifterne, jf. TfS 1996,697 (LSR).

Samme dækningsprincip

Se LV A.B.1.7.2.

Morgenmadsreglen

Se LV A.B.1.7.2.

28-dages-reglen

Se LV A.B.1.7.2.

★30-pct.-reglen★, LL § 9, stk. 9

★Fra og med den 1. juli 1997 er LL § 9, stk. 7 ændret til § 9, stk. 9, og 60-pct.-reglen er samtidig ændret til en 30-pct.-regel, jf. lov nr. 452 af 10. juni 1997 og TfS 1997,483 (omtale af loven)★.

Ifølge LL § 9, stk. 9, kan arbejdsgiveren, hvis denne afholder lønmodtagerens udgifter ved rejse i udlandet efter regning, supplerende udbetale et skattefrit beløb på indtil 30 pct. af Ligningsrådets satser for skattefri rejsegodtgørelse, dvs. satsen for fortæring. 28-dages-reglen gælder også her. Reglen er alene gældende for lønmodtagere og ikke for bestyrelsesmedlemmer mv. Reglen gælder også ved rejse til Færøerne og Grønland. Om baggrunden for reglens indførelse, se TfS 1991,175 (svar fra skatteministeren).

Arbejdsgiveren kan udbetale godtgørelse efter Ligningsrådets satser uden yderligere refusion af de udgifter, godtgørelsen tilsigter at dække, eller arbejdsgiveren kan dække alle lønmodtagerens udgifter ved refusion efter regning i det omfang, det er muligt, og herudover udbetale en skattefri godtgørelse på op til 30 pct. af Ligningsrådets satser. Hvis kun en del af lønmodtagerens regninger refunderes, kan der udbetales en skattefri godtgørelse på 30 pct. af Ligningsrådets satser. Om fradragsmuligheder, se ★TSS-cirk. 1997-33, pkt. 6★ og LV A.B.1.7.2.

Udbetaler arbejdsgiveren godtgørelse efter LL § 9, stk. 9 med beløb, der overstiger 30 pct. af Ligningsrådets satser, skal der kun ske beskatning af det overskydende beløb, se TfS 1995,342 (TSS), hvilket der skal tages hensyn til ved eventuelt krav om arbejdsgivers hæftelse for manglende A-skat og lønmodtagerbidrag.

For de i afsnit B.1.7.2.3.4 nævnte bestemte erhvervsgrupper kan der udbetales indtil 30 pct. af den for dem gældende særlige sats. Om visse særlige persongrupper, herunder de nævnte bestemte erhvervsgrupper, der som følge af undtagelsesbestemmelserne i ★ TSS-cirk. 1997-33★ helt eller delvis er afskåret fra at anvende cirkulærets almindelige bestemmelser, er der fastsat særregler. Der henvises til LV A.B.2 og A.F.2 (fradrag).

Godtgørelser, der udbetales efter ovennævnte regler er skattefrie, selv om de helt eller delvis modsvares af en reduktion af lønindtægten.

Det har hidtil været antaget, at en evt. modregning som hovedregel skal ske løbende inden for den enkelte lønperiode, jf. TOLD•SKAT Nyt 1993.7.326 (TfS 1993,135) (LSR). ★ Imidlertid har ØL statueret, at det ikke fremgår af LL § 9, stk. 7 (nu stk. 9), eller af bestemmelsens forarbejder, at der er knyttet vilkår, som de af skattemyndighederne fastsatte, til udnyttelsen af muligheden for at lade den skattefri godtgørelse modsvare en del af lønindtægten. Retten fandt herefter, at der ikke var hjemmel til at nægte vedkommende skatteyder at foretage modregning med fradragsret efter udløbet af de pågældende indkomstår, jf. TfS 1997,160. Det må herefter lægges til grund, at skatteydere, der er omfattet af LL § 9, stk. 9, vil kunne foretage modregning som nævnt også efter udløbet af vedkommende indkomstår., jf. endvidere TSS-cirk. 1997-26.★

B.1.7.2.3.3

Skattefri godtgørelse ved rejser i udlandet med overnatning

Satser gældende for 1998.

Bemærkning: For lande, hvor der ikke er fastsat satser, er beløbet for kost lig med det for statens ansatte gældende beløb, medens beløbene for logi udgør 1/3 af det gældende hoteldispositionsbeløb.

Land	Valuta	Beløb pr. døgn de første 28 dage		Beløb pr. døgn fra den 29. dag	
		Logi	Kost	Logi	Kost
EUROPA					
Belgien	BEF	1.633,33	2.700,00	1.225,00	2.025,00
Bulgarien	DKK	83,33	250,00	62,50	187,50
Cypern	CYP	8,33	25,00	6,25	18,75
Estland	DKK	91,67	275,00	68,75	206,25
Finland	FIM	200,00	390,00	150,00	292,50
Frankrig	FRF	266,67	450,00	200,00	337,50
Færøerne	DKK	146,00	263,45	109,50	197,59
Grækenland	GRD	8.666,67	13.000,00	6.500,00	9.750,00
Grønland	DKK	219,00	395,18	164,25	296,39
Holland	NLG	60,00	123,00	45,00	92,25
Irland	IEP	25,00	46,00	18,75	34,50
Island	DKK	233,33	525,00	175,00	393,75
Italien	ITL	73.333,33	140.000,00	55.000,00	105.000,00
Letland	DKK	113,33	340,00	85,00	255,00
Litauen	DKK	105,00	315,00	78,75	236,25
Luxembourg	LUF	1.733,33	2.700,00	1.300,00	2.025,00
Norge	NOK	333,33	525,00	250,00	393,75
Polen	DKK	106,67	320,00	80,00	240,00
Portugal	PTE	6.000,00	8.200,00	4.500,00	6.150,00
Rumænien	DKK	100,00	300,00	75,00	225,00
Rusland	USD	25,00	75,00	18,75	56,25
Schweiz	CHF	56,67	110,00	42,50	82,50
Slovakiet	DKK	83,33	250,00	62,50	187,50
Spanien	ESP	6.000,00	9.500,00	4.500,00	7.125,00
Storbritannien	GBP	36,67	46,00	27,50	34,50
Sverige	SEK	331,67	555,00	248,75	416,25
Tjekkiet	DKK	108,33	325,00	81,25	243,75
Tyrkiet	USD	16,67	50,00	12,50	37,50
Tyskland	DEM	56,67	110,00	42,50	82,50
Ukraine	USD	20,00	60,00	15,00	45,00
Ungarn	DKK	113,33	340,00	85,00	255,00
Østrig	ATS	650,00	830,00	487,50	622,50
NORDAMERIKA					
Canada	CAD	43,33	72,00	32,50	54,00

USA					
(New York)	USD	66,33	77,00	49,75	57,75
USA (i øvrigt)	USD	47,33	77,00	35,50	57,75
AUSTRALIEN					
Australien	AUD	30,00	90,00	22,50	67,50
New-Zealand	NZD	30,00	90,00	22,50	67,50
AFRIKA					
Egypten	EGP	45,00	135,00	33,75	101,25
Elfenbens-					
kysten	XOF	10.000,00	30.000,00	7.500,00	22.500,00
Kenya	USD	16,00	48,00	12,00	36,00
Marokko	USD	18,33	55,00	13,75	41,25
Mozambique	USD	13,33	40,00	10,00	30,00
Sydafrika	ZAR	53,33	160,00	40,00	120,00
Tanzania	USD	16,67	50,00	12,50	37,50
Tunesien	TND	15,00	45,00	11,25	33,75
Zambia	USD	13,33	40,00	10,00	30,00
Zimbabwe	USD	11,67	35,00	8,75	26,25
MELLEM- OG SYDAMERIKA					
Argentina	USD	21,67	65,00	16,25	48,75
Bolivia	USD	11,67	35,00	8,75	26,25
Brasilien					
(Sao Paulo)	USD	23,33	70,00	17,50	52,50
Brasilien					
(i øvrigt)	USD	20,00	60,00	15,00	45,00
Chile	USD	16,67	50,00	12,50	37,50
Colombia	USD	13,33	40,00	10,00	30,00
Cuba	USD	14,00	42,00	10,50	31,50
Mexico	USD	14,67	44,00	11,00	33,00
Venezuela	USD	16,67	50,00	12,50	37,50
ASIEN					
Arabiske					
Emirater,					
De forenede	AED	83,33	250,00	62,50	187,50
Bangladesh	USD	13,33	40,00	10,00	30,00
Bhutan	INR	300,00	900,00	225,00	675,00
Hong Kong	HKD	166,67	500,00	125,00	375,00
Indien	INR	400,00	1.200,00	300,00	900,00
Indonesien	USD	18,33	55,00	13,75	41,25
Iran	USD	10,00	30,00	7,50	22,50
Israel	USD	25,00	75,00	18,75	56,25

B.1.7.2.3.3

Japan	JPY	5.000,00	15.000,00	3.750,00	11.250,00
Jordan	USD	15,00	45,00	11,25	33,75
Kina	CNY	191,67	575,00	143,75	431,25
Kuwait	KWD	7,00	21,00	5,25	15,75
Malaysia	MYR	36,67	110,00	27,50	82,50
Nepal	NRS	533,33	1.600,00	400,00	1.200,00
Oman	OMR	8,33	25,00	6,25	18,75
Pakistan	PKR	400,00	1.200,00	300,00	900,00
Philippinerne	USD	17,67	53,00	13,25	39,75
Qatar	QAR	66,67	200,00	50,00	150,00
Saudi Arabien	SAR	90,00	270,00	67,50	202,50
Singapore	SGD	35,00	105,00	26,25	78,75
Sydkorea	KRW	23.333,33	70.000,00	17.500,00	52.500,00
Syrien	USD	18,33	55,00	13,75	41,25
Thailand	THB	433,33	1.300,00	325,00	975,00
ANDRE LANDE	DKK	116,67	350,00	87,50	262,50

B.1.7.2.3.4

Særregler for bestemte erhvervsgrupper

For 1998 gælder der følgende særregler, jf. TSS-cirk. 1997-33.

Handelsrejsende og fagforbundenes funktionærer og tillidsmænd

Ligningsrådet har ophævet de tidligere gældende særregler for handelsrejsende og for fagforbundenes funktionærer og tillidsmænd. For begge grupper gælder, at udbetaling af skattefri godtgørelse frem til 31. marts 1999 som følge af overgangsordningen kan ske med de satser (50 kr. pr. dag for handelsrejsende og 75 kr. (halvdagsmøder indtil 4 timer) og 150 kr. (heldagsmøder over 4 timer) for fagforbundenes funktionærer og tillidsmænd) og på de vilkår, der var gældende for 1996. Se LV A.B.2.5 og A.B.2.7.

Langturschauffører

Til langturschauffører, der er lønmodtagere, kan der for perioden 1. januar 1997 til 30. juni 1997 udbetales 250 kr. pr. hele døgn for ture med kørsel både i Danmark og i udlandet og 200 kr. pr. hele døgn for ture udelukkende i Danmark, jf. TSS-cirk. 1996-31, punkt 5.1.

Fra 1. juli 1997 kan der til langturschauffører ved rejse med overnatning i Danmark eller i udlandet udbetales 256 kr. pr. hele døgn, jf. LL § 9, stk. 6, som ændret ved lov nr. 452 af 10. juni 1997.

Der kan endvidere udbetales 1/24 af døgnsatzen pr. påbegyndt time udover hele døgn.

Langturschauffører der hidtil har været omfattet af særreglerne i TSS-cirk. 1995-19, punkt 5, kan vælge mellem at anvende reglerne og satserne deri eller de ovennævnte regler. Der kan dog kun ske udbetaling efter ét regelsæt for samme tur. Se LV A.B.2.11.

Udbetaling af skattefri godtgørelse kan ikke ske i form af modregning i løn, jf. LV A.B.1.7.2.

- Turistchauffører** Ture med kørsel udelukkende i Danmark: 75 kr. pr. afsluttet døgn.
Ture med kørsel både i Danmark og i udlandet: 150 kr. pr. afsluttet døgn.
Se endvidere LV A.B.2.15.
Der kan endvidere udbetales 1/24 af døgnssatsen pr. påbegyndt time udover hele døgn.
- Flyselskabernes flyvende personel** De almindelige satser for 1998 kan benyttes.
Frem til den 31. marts 1999 kan i stedet anvendes statens/Ligningsrådets satser pr. 1. januar 1988 med tillæg af 30 pct. for rejser med overnatning i udlandet. Der kan dog kun udbetales godtgørelse efter ét regelsæt for den samme tur. Se endvidere LV A.B.2.14.
- B.1.7.3 Udlæg for arbejdsgiveren** Beløb, der modtages til dækning af udlæg, som lønmodtageren har afholdt for arbejdsgiveren, skal ikke medtages ved indkomstopgørelsen. Der skal derfor ikke indeholdes A-skat, da der kun skal indeholdes A-skat i skattepligtig indkomst, jf. KSL § 41, stk. 1, 2. pkt. Godtgørelsen vil således ikke være omfattet af KSL § 43, stk. 1. Der skal heller ikke indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a modsætningsvis.
Hvis en lønmodtager har afholdt repræsentationsudgifter for arbejdsgiveren, som denne godtgør efter regning (udlæg), skal udgifterne henføres til arbejdsgiverens repræsentationsudgifter, således at arbejdsgiveren har begrænset fradragsret for udgifterne. Det godtgjorte beløb skal som anført ikke medregnes til lønmodtagerens indkomst, heller ikke i de tilfælde hvor lønmodtageren har en selvstændig indkomstmæssig interesse i repræsentationsudgifternes afholdelse.
"Udlæg efter regning" foreligger, hvor de af lønmodtageren afholdte udgifter refunderes af arbejdsgiveren mod dokumentation i form af eksterne udgiftsbilag.
Om udlæg efter regning i relation til skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelser, se nærmere afsnit B.1.7.2.1.
- B.1.7.4 Repræsentationstil-læg og -tilskud** Alle repræsentationstillæg og -tilskud skal medregnes som personlig indkomst. Beløbene betragtes som løntillæg, og der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a.
Repræsentationstilskud skal afgrænses over for beløb, der blot modtages til dækning for udlæg for arbejdsgiveren, jf. afsnit B.1.7.3.
Om fradrag for repræsentationsudgifter, se LV A.F.1.14.
- B.1.8 Vederlag til specielle grupper af lønmodtagere** For specielle grupper af lønmodtagere gælder der særlige skatteregler, som er beskrevet i LV A.B.2.
Imidlertid er de omhandlede persongrupper som udgangspunkt omfattet af kildeskattelovens og arbejdsmarkedsfondslovens opkrævningsregler på samme måde som øvrige lønmodtagere.
Der redegøres i det følgende derfor kun for visse indkomstforhold.

B.1.8.1

B.1.8.1 Godtgørelse til ulønnede med- hjælper mv. eller ulønnede bestyrelsesmed- lemmer i foreninger

Efter LL § 7 M kan der udbetales skattefri godtgørelser til ulønnede bestyrelsesmedlemmer eller til frivillige, ulønnede medhjælpere, der yder bistand som led i foreningens skattefri virksomhed. Skattefriheden er betinget af, at godtgørelsen udbetales til dækning af udgifter, som modtageren afholder på foreningens vegne, samt at godtgørelsen ikke overstiger satser, der er fastsat af Ligningsrådet, jf. TSS-cirk. 1994-1. Der kan udbetales skattefri godtgørelse for udgifter til befordring, rejse, telefon, administration samt køb, vask og vedligeholdelse af særlig beklædning.

De foreninger, der kan udbetale skattefri omkostningsgodtgørelse, er foreninger, der udøver skattefri virksomhed. Der er således tale om en bred kreds af foreninger spændende fra idrætsforeninger, spejderorganisationer og foreninger med et almenvelgørende eller almennyttigt formål, herunder humanitære organisationer og religiøse samfund, til f.eks. arbejdspladsklubber.

Der skal ikke svares lønmodtagerbidrag af godtgørelser omfattet af LL § 7 M.

Hvis der udbetales godtgørelser, der overstiger de af Ligningsrådet fastsatte satser, bliver alle godtgørelser, der er udbetalt til den pågældende, skattepligtige. Samlede årlige vederlag under 1.500 kr. er dog ikke A-indkomst, men B-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, nr. 5.

Af skattepligtige vederlag for personligt arbejde skal der svares lønmodtagerbidrag af hele beløbet. Der skal dog ikke indeholdes lønmodtagerbidrag af samlede årlige vederlag under 1.500 kr., jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 9, stk. 1, litra c. Modtageren skal selv betale efter opkrævning, jf. samme bek., § 9, stk 2.

Reglerne for udbetaling af skattefri godtgørelser efter LL § 7 M er nærmere beskrevet i LV A.B.2.8.

B.1.8.2 Militærnægttere

Udbetaling af dagløn til civile værnepligtige beskattes som B-indkomst og der skal ikke indeholdes A-skat, jf. KSL § 45 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, nr. 1. Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, stk. 3 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 9 stk. 1, litra a. Modtageren skal selv betale efter opkrævning ved årsopgørelsen, jf. samme bek., § 9, stk. 2. Der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Naturalydelser og kostpenge der ydes til civile værnepligtige, er skattefri i henhold til LL § 7, litra s.

B.1.8.3 Civilløn under militærtjeneste

Funktionærer, der under aftjening af værnepligt modtager halv løn - hvoraf dog halvdelen tilbageholdes af arbejdsgiveren og kun kommer til udbetaling, hvis lønmodtageren efter aftjening af værnepligten har et års uafbrudt tjeneste i virksomheden - har først efter et års tjeneste erhvervet endelig ret til den tilbageholdte løn. Der skal derfor først på dette tidspunkt indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 46, stk. 2 og AMFL § 11, stk. 1 og § 11, stk. 9.

Ligningsrådet har dog godkendt, at funktionærer kan anvende en fordelingsordning, sådan at lønmodtageren udover den i indkomståret udbetalte gage, kan medregne det i indkomståret godskrevne (tilbageholdte) beløb. Det er en forudsætning, at der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag i både den udbetalte og den godskrevne (tilbageholdte) del af denne særlige civilløn

under militærtjeneste. Arbejdsgiverbidrag skal tilsvarende beregnes af såvel den udbetalte som den godskrevne (tilbageholdte) del af denne særlige civilløn under militærtjeneste. Om øvrige betingelser, se LV A.B.1.5.

B.1.8.4 Drikkepenge og betjeningsafgift

Der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af drikkepenge og betjeningsafgift, der udbetales som en del af aflønnin-gen, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1.

B.1.9 Medarbejder- aktier mv.

Hvis en virksomhed drives i selskabsform, fx som aktieselskab, er det ikke ualmindeligt, at virksomheden som led i en overskudsdelingsordning tilbyder sine ansatte at erhverve aktier i selskabet.

Hvis medarbejderne erhverver aktierne til favørkurs, fx en pris, der ligger under handelsværdien, skal medarbejderne til deres personlige indkomst medregne "rabatten", det vil sige forskellen mellem handelsværdien og den faktiske købspris. Beløbet er B-indkomst. Der skal ikke beregnes lønmodta-gerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af beløbet, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Hvis et allerede optjent beløb (løn, provision, bonus eller lignende) konverteres til fx aktier, vil der dog skulle indeholdes både A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. afsnit B.1.6.20.

Godkendelse af en medarbejderaktieordning er betinget af, at selskabet for hver af de medarbejdere, der i et år har erhvervet medarbejderaktier, senest den 1. februar i det følgende kalenderår udarbejder og opbevarer nærmere oplysninger herom.

Der henvises til LV A.B.1.10 - 12.

B.1.9.1 Medarbejderaktier ifølge tegningsret, LL § 7 A, stk. 1

En told- og skatteregion kan efter LL § 7 A, stk. 1, jf. stk. 5 godkende en medarbejderaktieordning, hvorefter et selskab giver de ansatte ret til at erhverve aktier i selskabet, jf. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 om LL, pkt. 3.

Hvis en medarbejderaktieordning har opnået godkendelse, skal værdien af denne ret ikke medregnes ved opgørelsen af den ansattes skattepligtige indkomst.

Aktier, der er omfattet af en godkendt ordning i henhold til LL § 7 A, stk. 1 skal båndlægges i et pengeinstitut i 5 år (hele kalenderår).

B.1.9.2 Medarbejderaktier ved udlodning, LL § 7 A, stk. 2

Efter LL § 7 A, stk. 2, jf. stk. 5 kan der godkendes en medarbejderaktieordning, hvorefter et selskab kan udlodde udbytteandele eller lignende skattefrit til de ansatte i form af aktier.

Værdien af udlodningen medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, i det omfang udlodningen ikke overstiger en værdi på 6.000 kr. årligt til hver ansat.

Kompetencen til at meddele godkendelse er givet til told- og skatteregionerne, jf. cirk. nr. 72 af 17. april 1996 om LL, pkt. 3.

Tildelte medarbejderaktier efter LL § 7 A, stk. 2 skal båndlægges i et pengeinstitut i mindst 7 år (hele kalenderår).

B.1.9.3 Medarbejder- obligationer

Uanset om en virksomhed drives i selskabsform eller som en personligt drevet virksomhed, har virksomheden mulighed for at etablere en medarbejderobligationsordning som led i en overskudsdelingsordning.

B.1.9.3

Ved en medarbejderobligationsordning forstås, at virksomheden udsteder gældsbreve til medarbejderne på nærmere angivne beløb med angivelse af forrentning og løbetid mv., således at medarbejderne uden at yde vederlag opnår et tilgodehavende i virksomheden.

Værdien af en sådan medarbejderobligation er som udgangspunkt skattepligtig som et løntillæg til medarbejderne.

Det nævnte løntillæg kan dog ikke sidestilles med “vederlag i penge” og der skal derfor ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af beløbet, jf. KSL § 43, stk. 1 eller KSL § 43, stk. 2, jf. KSL bek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20 som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, og AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Værdien af en sådan medarbejderobligation er B-indkomst for den ansatte.

B.1.9.3.1 Godkendte medarbejder- obligations- ordninger, LL § 7 N

Efter LL § 7 N kan told- og skatteregionerne imidlertid godkende en medarbejderobligationsordning, hvorefter en arbejdsgiver udlodder udbytteandele i form af obligationer, der ikke er indkomstskattepligtige for medarbejderen.

Tildelte medarbejderobligationer, der er et led i en godkendt ordning, skal båndlægges i et bestemt pengeinstitut i mindst 5 år (hele kalenderår).

Til forskel fra medarbejderaktieordninger skal virksomheden ved godkendte obligationsordninger betale en afgift på 45 pct. af værdien af de udstedte medarbejderobligationer. Der beregnes kun afgift af værdien af den enkelte obligation, der ligger ud over 1.800 kr.

B.1.9.4 Konvertible obliga- tioner og warrants

En konvertibel obligation er et gældsbrev udstedt af et aktieselskab eller et anpartsselskab, som giver långiveren ret til efter et vist tidsrum at konvertere sin fordring på selskabet til en på forhånd fastsat kurs. Indehaveren af en konvertibel obligation kan vælge mellem at lade den konvertere til aktier eller anparter eller kræve den indfriet ved kontant betaling.

Konvertible obligationer

Lønaccessorier i form af medarbejdernes erhvervelse af konvertible obligationer fra det selskab hvori de er ansat skal indkomstbeskattes på erhvervelses-tidspunktet, uanset at udnyttelsen af retten er betinget af fx ansættelsesforholdets fortsatte beståen.

Beskatning som løntillæg hos medarbejderen er afhængig af, at de konvertible obligationer erhverves til en pris, der ligger under handelsværdien.

Værdien af fordelene medregnes som B-indkomst. Der skal ikke beregnes lønmodtagerbidrag af beløbet eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Warrants/options

Begrebet warrant/option bruges i flere betydninger og kan vedrøre aktiver som aktier, obligationer eller valuta.

En warrant/option kan være en ret til at købe (eller sælge) allerede udstedte aktier eller til at tegne nye aktier til en på forhånd fastsat tegningskurs.

Vederlagsfri tildeling af warrants/options, som lønaccessorium til medarbejdere skal indkomstbeskattes hos medarbejderen på retserhvervelses-tidspunktet og medregnes som B-indkomst. Der skal ikke beregnes lønmodtagerbidrag af beløbet eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Retserhvervelsestidspunktet kan være udskudt til et senere tidspunkt end indgåelse af aftalen om erhvervelse af warranten. Det må derfor i visse tilfælde bero på en konkret ligningsmæssig vurdering om retserhvervelsestidspunktet er indtrådt.

B.1.9.5 Køberetter

Når en virksomhed ønsker at begunstige sine medarbejdere på anden vis end ved direkte kontant lønudbetaling, kan det ske ved at give medarbejderne ret til på fordelagtige vilkår, at erhverve aktier i det selskab, hvori de er ansat eller ret til at erhverve andre typer af aktiver.

Ved en aftale om en køberet - til aktier eller andre aktiver - forstås en aftale om, at køberettens indehaver har en ret, men ikke en pligt til at erhverve et aktiv til en på forhånd aftalt pris på eller inden en bestemt dato.

★Efter LL § 28, som gælder fra 1. januar 1998, indtræder beskatningen for personer, der af et selskab modtager køberetter til aktier som vederlag som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, på det tidspunkt, hvor køberetten udnyttes eller afstås. Tilsvarende gælder for bl.a. bestyrelsesmedlemmer. ★ Indkomsten er B-indkomst, og der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

Medarbejderen kan også få en ret til at erhverve andre typer af aktiver fx fast ejendom.

Værdien af en sådan køberet er indkomstskattepligtig på udnyttelsestidspunktet/afståelsestidspunktet og medregnes som B-indkomst. Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og b og § 9, stk. 1, modsætningsvis.

B.1.10 Forsikrings- og pensionsordninger

En arbejdsgiver - både privat og offentlig - kan som led i et ansættelsesforhold foretage indbetalinger til såvel danske som udenlandske forsikringer og pensionsordninger for den ansatte.

Arbejdsgiverens betaling af præmie/bidrag skal i visse tilfælde straks medregnes i den ansattes skattepligtige indkomst enten som A-indkomst, eller hvor der ikke foreligger noget egentligt ansættelsesforhold som B-indkomst. I andre tilfælde udskydes beskatningstidspunktet til tidspunktet for udbetaling af ydelser fra forsikrings- eller pensionsordningen. Herved udskydes tidspunktet for opgørelsen af A-indkomsten, men ikke tidspunktet for opgørelsen og opkrævningen af lønmodtagerbidraget.

B.1.10.1 Udskydelse af beskatnings- tidspunktet, PBL § 19

"Bortseelsesreglen" i PBL § 19, jf. lovbek. nr. 776 af 22. aug. 1996, forudsætter, at der er tale om et ansættelsesforhold, og at der foretages indbetaling til en ordning omfattet af pensionsbeskatningslovens kapitel 1.

Ansættelses- forhold

Ansættelsesforholdet indebærer, at arbejdsgiveren fører tilsyn med og giver instrukser for arbejdets udførelse.

Kravet om, at ordningen skal være oprettet efter aftale mellem en arbejdstager og dennes arbejdsgiver medfører, at der ikke kan oprettes ordninger for borgmestre og rådmænd, da der ikke foreligger et ansættelsesforhold.

Ifølge ØLD af 11. nov. 1982 (UfR 1983.239) kan en pensionsordning

B.1.10.1

mellem et kommanditselskab og dettes direktør, der tillige var kommanditist ikke oprettes, idet selskabet ikke kunne anses som arbejdsgiver i forhold til en selskabsdeltager. Heller ikke mellem et interessentskab og interessenterne kan der etableres pensionsordninger.

Af praksis fra tiden før en kapitalpensionsordning kunne oprettes udenfor ansættelsesforhold, fremgår det, at en skoleinspektør, der i sin fritid dels forestod reklamearbejdet for en sportsklub, for hvilket han modtog 15% af reklameindtægterne i honorar, og dels var ansat som konsulent med rådgivningsopgaver for et firma, der udarbejdede blanketter, arkivplaner mv. for skolevæsenet, ikke i relation til disse erhverv kunne anses for arbejdstager.

PBL kapitel 1 -ordning

De enkelte bestemmelser i PBL, kapitel 1 forudsætter, at pensionsordningen som udgangspunkt er dansk.

For så vidt angår pensionskasser skal de være omfattet af loven om tilsyn med firmapensionskasser eller af loven om forsikringsvirksomhed.

For så vidt angår forsikringsordninger skal disse være oprettet i livsforsikringsselskaber, der har hjemsted her i landet eller udøver livsforsikringsvirksomhed her i landet gennem et fast driftssted, og som har Finanstilsynets tilladelse til at drive livsforsikringsvirksomhed her i landet.

For så vidt angår pengeinstitutordninger skal de oprettes i et pengeinstitut, der af Finanstilsynet er meddelt tilladelse til at drive pengeinstitutvirksomhed her i landet, eller i et udenlandsk kreditinstitut, der efter tilladelse i et andet land inden for De Europæiske Fællesskaber udøver virksomhed her i landet gennem en filial, jf. lov om banker og sparekasser mv., § 6 a, stk. 1-4, eller med skatteministerens godkendelse i en anden institution her i landet.

"Bortseelsesret"

Foretager arbejdsgiveren i et ansættelsesforhold indbetalinger til pensions- eller forsikringsordninger omfattet af PBL, kapitel 1 (ATP, pensionsordninger med løbende udbetalinger i pensionskasser eller forsikringsselskaber, rateforsikringer og kapitalforsikringer i forsikringsselskaber samt opsparing- og rateopsparing i pensionsøjemed i pengeinstitutter mv. og indeksordninger i forsikringsselskaber eller pengeinstitutter), se herom LV A.C.1.2 og LV A.C. 1.6, skal den ansatte ikke medregne arbejdsgiverens indbetaling i den skattepligtige indkomst, jf. "bortseelsesreglen" i PBL § 19. Dette gælder uanset om midlerne helt eller delvist indeholdes i den ansattes løn/vederlag.

Arbejdsgiveren kan "bortse" fra indbetalingen ved opgørelsen af den ansattes A-indkomst og ved beregning af A-skatten. Arbejdsgiveren skal heller ikke beregne lønmodtagerbidrag af indbetalingen, idet pensionsinstituttet herunder Arbejdsmarkedets Tillægspension opgør bidragsgrundlaget efter AMFL § 8, stk. 1, litra c, jf. AMFL § 11, stk. 5. Arbejdsgiveren skal derimod betale arbejdsgiverbidrag af den fulde indbetaling til pensionsordningen dvs. af både lønmodtager- og arbejdsgiverdelen, jf. AMFL § 9, stk. 1.

"Bortseelsesreglen" gælder også, hvis den ansattes arbejdsgiver er udenlandsk. Er arbejdsgiveren en person, et selskab, en forening, institution mv., der ikke har hjemting her i landet, og som heller ikke har fast driftssted her i landet efter KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a, er den udbetalte løn ikke A-indkomst, jf. KSL § 44, litra b. Der er i denne situation hverken praktisk mulighed for eller hjemmel til at indeholde skat i arbejdsgiverens udbetaling til den ansatte. For så vidt angår lønmodtagerbidrag og

arbejdsgiverbidrag se afsnit C.1.1.1 og F.1.

Arbejdsgiverens indbetaling til en kapitalpensionsordning i forsikringssekselskab eller pengeinstitut med bortseelsesvirkning er begrænset til 25.000 kr. Beløbet reguleres efter PSL § 20 og er for 1998 33.100 kr. ekskl. lønmodtagerbidrag. Det tilsvarende tal inkl. lønmodtagerbidrag udgør for 1998 35.978 kr.

“Bortseelsesretten” efter PBL § 19 kan først gøres gældende i det år, hvor den ansattes del af præmien/bidraget er tilbageholdt i hans løn og præmien/bidraget er enten forfaldent (forsikring) eller indbetalt (pengeinstitutordning). Den praktiske betydning heraf er dog ikke stor, idet princippet i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk 1, bevirker, at beløb, der endnu ikke er udbetalt til lønmodtageren (herunder indbetalt på dennes pensionsordning), først beskattes i det år, hvor udbetalingen til den pågældende lønmodtager henholdsvis indbetalingen til pensionsordningen finder sted, og ikke på det tidspunkt, hvor lønmodtageren har vundet ret til beløbet. Beskatningstidspunktet kan dog ikke udskydes mere end 6 måneder.

Foretager arbejdsgiveren indbetaling til en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser, hvor indbetalingen ikke kan henføres til den enkelte ansatte, skal arbejdsgiveren og ikke pensionskassen medregne indbetalingerne i lønmodtagerbidragsgrundlaget, jf. AMFL § 9, stk. 2 og § 11, stk. 2, jf. stk. 1. Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag af indbetalingen, jf. AMFL § 9, stk. 2.

Nogle ansatte indgår aftale med arbejdsgiveren om indbetaling til en rateopsparing i pensionsøjemed sidst på året. Indbetalingen finansieres ved, at den ansatte tilbagebetaler tidligere udbetalt løn. Efter pkt. 69 i cirk. nr. 24 af 16. dec. 1986 om pensionsbeskatningsloven skal der ske “en regulering af arbejdstagerens løn for det pågældende år således, at hele den for et år aftalte indbetaling kan tilbageholdes i lønnen”. Dette må forstås således, at den som følge af tilbagebetaling af løn for meget indeholdte A-skat, også må være reguleret inden udgangen af det år, hvor indbetalingen til pensionsordningen sker, jf. TFS 1996,558 (LSR). Det samme gælder efter 1994 for så vidt angår lønmodtagerbidraget. Det kan således ikke accepteres, at der indgives negativ lønangivelse. Opfyldes kravet ikke, anses indbetalingen for at være en privat indbetaling med fradrag efter PBL § 18. Har pensionsinstituttet indeholdt og indbetalt lønmodtagerbidrag af indbetalingen, fordi ordningen er registreret som en arbejdsgiverordning, er der ingen grund til at tilbagebetale bidraget. Er der endnu ikke indeholdt og indbetalt lønmodtagerbidrag, må dette efterfølgende opkræves af Told- og Skattestyrelsen i forbindelse med slutbidragsberegningen, idet ordningen yderligere må ændres af pengeinstituttet til at være en privat ordning i stedet for en arbejdsgiverordning.

Fratrædelses- godtgørelse Jubilæumsgratiale

Det ovenfor gennemgåede gælder typisk, hvor arbejdsgiveren indeholder pensionsbidraget i vederlag, der traditionelt henføres til løn, men gælder også, hvor arbejdsgiveren indeholder pensionsbidraget i et jubilæumsgratiale eller en fratrædelsesgodtgørelse omfattet af LL § 7 O. Om beregning af A-skat, lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag i disse tilfælde, se nedenfor under B.1.11.2.

B.1.10.1

Konkurrenceklausul

Da vederlag for en konkurrenceklausul omfattet af LL § 16 E, stk. 1, nr. 5, ikke er vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, vil arbejdsgiveren ikke kunne indeholde pensionsbidrag med "bortseelsesvirkning" efter PBL § 19 i dette vederlag.

Maskeret udbytte/udlodning

Anses arbejdsgiverens indbetaling til en pensionsordning som hel eller delvis udlodning af udbytte til modtageren, fordi denne er hovedaktionær i selskabet, og det samlede vederlag (løn + pensionsbidrag) ikke står i rimeligt forhold til arbejdsindsatsen, skal en forholdsmæssig del af pensionsindbetalingen svarende til den procentdel af det samlede vederlag, der er anset for maskeret udlodning, medregnes til aktieindkomsten, idet PBL § 19 er uanvendelig. Har pensionsinstituttet indeholdt og indbetalt lønmodtagerbidrag af denne del, skal den forholdsmæssige del af bidraget tilbagebetales og medregnes i aktieindkomsten.

Fraflytning

I PBL §§ 19 A til 19 E er indsat de såkaldte skatteflugtsregler. Reglerne er nærmere beskrevet i cirk. af 30. dec. 1987, kap. 7, afsnit D samt i LV A.C.1.11. Efter reglerne efterbeskattes fraflyttere i visse situationer.

Efterbeskatningsreglerne gælder for pensionsordninger med løbende udbetalinger samt rateforsikring- og rateopsparing i pensionsøjemed, når indbetalingerne foretages af en arbejdsgiver.

Reglerne gælder i tilfælde, hvor arbejdsgiveren i en vis periode inden skattepligtsophøret har foretaget ekstraordinært store indbetalinger til en arbejdstagers pensionsordning, eller hvor et pensionstilsagn i samme periode er forhøjet ekstraordinært, i begge situationer med den virkning, at A-indkomsten er nedbragt ekstraordinært.

Efterbeskatningen sker ligningsmæssigt ved en forhøjelse af den skattepligtige personlige indkomst for arbejdstageren i de år, hvor A-indkomsten er nedbragt ekstraordinært gennem "bortseelsesretten". Arbejdsgiverens fradragsret berøres ikke af disse regler.

Til brug ved den ligningsmæssige behandling af efterbeskatningsspørgsmålet er det vigtigt, at arbejdsgiverkontrollen er opmærksom på eventuelle ekstraordinære indbetalinger og underretter lønmodtagerens slutligningskommune om størrelsen af disse.

Arbejdsgivere er ved bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 21, pålagt pligt til efter anmodning at give Told- og Skattestyrelsen meddelelse om pensionsindbetalinger for den ansatte i disse situationer. Efter samme bekendtgørelses § 19 skal forsikringsselskaber og pensionskasser efter anmodning fra Told- og Skattestyrelsen beregne den kapitaliserede værdi af forhøjelsen af pensionstilsagn, jf. PBL § 19 C, stk. 1, 3. pkt. og stk. 3.

B.1.10.2

Bidrag til PBL § 52-fonde

Arbejdsgiveren kan fradrage bidrag til fonde, der alene har til formål at yde understøttelse til personer, der tidligere har været ansat i arbejdsgiverens virksomhed eller til sådanne arbejdstageres efterladte ægtefælle, herunder fraskilt ægtefælle eller efterlevende børn, herunder stedbørn under 24 år. Tilsagn om støtte må ikke gives for mere end et år ad gangen.

Arbejdsgiverens bidrag er ikke umiddelbart skattepligtigt for de ansatte, idet der først erhverves ret til en skattepligtig indkomst, når tilsagn om støtte foreligger.

Arbejdsgiveren skal imidlertid medregne indbetalinger til godkendte hjælpe- og understøttelsesfonde omfattet af PBL § 52 i lønmodtagerbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 2 og § 11, stk. 2, jf. stk. 1. Der skal ligeledes betales arbejdsgeberbidrag af indbetalingen, jf. ligeledes afsnit B.1.2.2.

B.1.10.3 Præmie til gruppe- livsforsikring mv.

En gruppelivsforsikring vil som udgangspunkt være omfattet af PBL, kapitel 1, § 10, hvis den tegnes som en ren dødsfaldsforsikring, og den ikke giver ret til udbetalinger, hvis den forsikrede dør senere end første policedag efter det fyldte 70. år. Præmien vil i så fald være fradragsberettiget og omfattet af "bortseelsesreglen" i PBL § 19. Forsikringens ejer kan dog ved oprettelsen give afkald på beskatning efter PBL, afsnit 1, ligesom afsnit 1 ikke vil kunne anvendes, hvis ovennævnte krav ikke er opfyldt.

I sidstnævnte tilfælde vil ordningen være omfattet af enten PBL §§ 50 eller 53 A og præmien dermed ikke fradragsberettiget for den ansatte.

En syge- og ulykkesforsikring er omfattet af PBL § 50, hvis den ejes af den ansatte forsikrede. Ejers ordningen af arbejdsgiveren, er den omfattet af SL §§ 4-5. Præmien vil som udgangspunkt ikke være fradragsberettiget for den ansatte.

A-indkomst Kollektiv aftale

Hovedreglen er, at indbetaler arbejdsgiveren i henhold til en kollektiv overenskomst præmie direkte til en gruppelivsforsikring eller en syge- og ulykkesforsikring, der dækker de ansatte i fritiden, er der som udgangspunkt tale om, at løn overenskomstmæssigt er konverteret til forsikringspræmie. Der skal derfor betales A-skat og lønmodtagerbidrag af præmien, jf. KSL § 46 og AMFL § 8, stk. 1, litra a., samt arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Individuel aftale

Indbetaler arbejdsgiveren efter individuel aftale med den ansatte, præmie til en livsforsikring eller en syge- og ulykkesforsikring, der ejes af den ansatte, og som dækker forsikringsbegivenheder, der indtræffer i fritiden, er præmien ligeledes skattepligtig for den ansatte. Også i denne situation vil der som udgangspunkt være tale om, at løn konverteres til forsikringspræmie, og der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgeberbidrag.

B-indkomst

Har en arbejdsgiver og den ansatte aftalt, at en gruppelivsforsikring, der ikke er fradragsberettiget, indgår som en ikke adskilt del af en livsforsikringsordning, der er omfattet af PBL § 19 med den virkning, at arbejdsgiveren ikke medregner præmien i den ansattes A-indkomst, skal den ansatte i stedet medregne bidraget til gruppelivsforsikringen i den skattepligtige indkomst efter PBL § 56, stk. 1, jf. stk. 5. Tilsvarende gælder, hvis en arbejdsgiver foretager indbetalinger til en pensionskasse omfattet af PBL, kapitel 1, og pensionskassen tegner en gruppelivsforsikring for medlemmerne, hvortil den foretager indbetalinger.

Den præmie, forsikringselskabet afsætter/pensionskassen betaler til gruppe- livsforsikringen, er B-indkomst for den ansatte/medlemmet.

Da pensionsinstituttet i begge tilfælde har indeholdt og indbetalt lønmodtagerbidrag efter AMFL § 11, stk. 5, af det beløb arbejdsgiveren har indbetalt til instituttet, skal Told•Skat ikke opkræve lønmodtagerbidrag af B-indkomsten i forbindelse med udskrivning af slutregningen. Arbejdsgiveren skal

B.1.10.3

betale arbejdsgiverbidrag af den samlede indbetaling.

Pensionsinstituttet har indberetningspligt for præmien til gruppelivsforsikringen for den enkelte forsikrede, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 17.

Individuel og kollektiv

Indbetaler arbejdsgiveren efter individuel eller kollektiv aftale præmie til en kapitallivsforsikring (gruppelivsforsikring) eller til en syge- og ulykkesforsikring, som har til hovedformål at dække den risiko, der er forbundet med arbejdet for arbejdsgiveren, men som også - som et biprodukt - dækker forsikringsrisikoen i den ansattes fritid, er der tale om en naturalieydelse/et personalegode. Dette indebærer, at der ikke skal indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af præmien, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra b, og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Der vil typisk være tale om syge- og ulykkesforsikringer herunder certifikattabsforsikringer, der ejes af arbejdsgiveren. Om disse gælder det i øvrigt, at den ansatte skal medregne den del af præmien, der medgår til dækning af risikoen i fritiden, som B- indkomst. Er der ikke foretaget nogen opdeling af præmien anses 50 pct. af præmien at vedrøre fritiden. Hvis den aftalte forsikringssum er mindre en 500.000 kr., skal præmien efter praksis ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Der henvises til LV A.C.2.

B.1.11 Vederlag fra tidligere arbejds- giver

Lønmodtagerbidragspligten påhviler efter AMFL § 7, stk. 1, litra b, "personer, der modtager fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold, lønnet tillidserhverv eller erhvervsforhold her i landet".

Den pågældende ydelse udgør bidragsgrundlaget, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra d. Lønmodtagerbidraget opgøres, beregnes og indeholdes af den virksomhed eller lignende, der foretager udbetalingen, jf. AMFL § 11, stk. 6.

Efter den oprindelige bestemmelse i AMFL § 8, stk. 1, litra d udgør bidragsgrundlaget alle ydelser fra en tidligere arbejdsgiver her i landet. Det drejer sig som nævnt i bemærkningerne til lovforslaget (L326 fra 1993) om fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger og andre ydelser, der har karakter af efterløn, pension eller lignende, og som udbetales af arbejdsgiveren til den tidligere ansatte uden at være afdækket i en pensionskasse eller et forsikrings-selskab. Bestemmelsen omfatter efter bemærkningerne blandt andet de såkaldte "direktørordninger", der er et tilsagn til personer, der er registreret som direktører i henhold til selskabslovgivningen samt direktører i ikke-lovregulerede selskaber, f.eks. direktører i andelskasser. Efter lov om tilsyn med pensionskasser under industriministeren er pensionstilsagn afgivet overfor direktører eller disses efterladte ikke omfattet af en forpligtelse til afdækning, jf. lov om tilsyn med firmapensionskasser § 1, stk. 2, nr. 2. Der henvises til afgørelsen i TfS 1994,672, fra Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene.

AMFL § 8, stk. 1, litra d omfatter også udbetalinger til pårørende til ansatte, samt løbende ydelser, der udbetales til tidligere ansatte eller efter deres død til disses pårørende, uanset om ydelserne betegnes som pension eller ventepenge. Tilsvarende er løbende ydelser, som en sælger af en virksomhed opnår ret til, omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra d. Der behøver heller ikke at have foreligget et ansættelsesforhold. Det gælder f.eks. tidligere bestyrelsesmedlemmer, borgmestre m.fl., som også anses for omfattet af bidragspligten, hvis de efterføl-

gende modtager ydelser, som har sammenhæng med et tidligere hverv.

Det er ikke afgørende for bidragspligten, om der er tale om A- eller B-indkomst.

Efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 2 henregnes "pension og ventepenge samt lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold" til A-indkomst.

Ifølge Per Hessel, "Kildeskatteloven, pligt og ansvar", 3. udgave, 1984, side 111 er pensionslignende ydelser, alderdomsunderstøttelse, understøttelse under sygdom og lignende skattepligtige ydelser, der udbetales fra fagforeninger, kollegiale fonds og lign., ikke omfattet af den tilsvarende bestemmelse på dette tidspunkt, idet ydelsen ikke udbetales af den tidligere arbejdsgiver og ikke kontraktligt har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold. Dette antages at gælde, uanset om arbejdsgiveren yder tilskud til hjælpekasen/fonden.

Bestemmelsen i AMFL § 7, stk. 1, litra b har en tilsvarende formulering: "når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold". Det må derfor antages, at der kun er begrænset mulighed for at pålægge lønmodtagerbidrag, når ydelsen udbetales af andre end en tidligere arbejdsgiver. Om udbetalinger fra medarbejderfonde se afsnit B. 1.2.2.

★I TfS 1997,450 har Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene truffet afgørelse om, at tidligere ledende medarbejdere i håndværksvirksomheder og tidligere selvstændigt erhvervsdrivende håndværksmestre m.fl. var bidragspligtige af de pensionslignende ydelser de modtog fra et håndværkslaug.★ Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag af de omhandlede vederlag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Ydelser fra PBL § 52-fonde er ikke omfattet af bidragspligten. I stedet betales lønmodtagerbidraget og arbejdsgiverbidraget ved arbejdsgiverens indbetaling, jf. ovenfor under B.1.10.2.

For så vidt angår udbetaling af pensionslignende ydelser fra en tidligere arbejdsgiver til den tidligere ansatte eller dennes efterlevende ægtefælle og/eller børn i henhold til et uafdækket pensionstilsagn, se nedenfor under B.3.5.

B.1.11.1 Rådighedsløn og ventepenge

Rådighedsløn og ventepenge kan gives, hvis en tjenstemandsstilling af den ene eller anden årsag nedlægges, og det ikke er muligt at anvise tjenstemanden en anden stilling, han er pligtig til at overtage. Rådighedsløn kan udbetales i indtil 3 år (TL § 32).

Rådighedsløn og ventepenge er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 2. Den udbetalende myndighed skal endvidere indeholde lønmodtagerbidrag samt betale arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 11, stk. 6 og stk. 9. Se B.1.11.

B.1.11.2 Fratrædelsesgodt- gørelse

Om forståelsen af begrebet fratrædelsesgodtgørelse se LV A.B.1.4.1. Det fremgår heraf, at begrebet "fratrædelsesgodtgørelse" både omfatter en frivillig godtgørelse samt en godtgørelse, der udbetales efter funktionærlovens § 2 a. Hvis godtgørelsen træder i stedet for løn mv. i lønmodtagerens opsigelsesperiode på indtil 12 måneder, skal godtgørelsen medregnes fuldt ud som egentlig løn. Der kan efter praksis ikke stilles krav om, at der har foreligget et egentligt tjenesteforhold, men det antages dog, at ansættelsen har haft en vis fastere karakter og en vis varighed.

B.1.11.2

Fratrædelsesgodtgørelse, der ikke er løn, er skattepligtig indkomst efter LL § 7 O, hvilket medfører, at der af den del af godtgørelsen, som overstiger et grundbeløb på 7.900 kr., medregnes 85 pct. til den skattepligtige indkomst. Grundbeløbet reguleres efter PSL § 20 og udgør for 1998 10.500 kr.

Godtgørelsen skal på forhånd være fastlagt til et bestemt beløb. Udredes beløbet afdragsvis sker der beskatning ved hver udbetaling. Efter 6 måneder skal der som følge af retserhvervsreglen i KSL § 46, stk. 2 ske indeholdelse af skatten i restbeløbet på dette tidspunkt. Der indrømmes kun ét bundfradrag.

Den skattepligtige del af godtgørelsen er A-indkomst enten efter KSL § 43, stk. 1 eller efter KSL § 43, stk. 2, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 24, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996. Er der tale om en fratrædelsesgodtgørelse efter funktionærlovens § 2 a følger godtgørelsens status som A-indkomst af KSL § 43, stk. 1, jf. afgørelse fra Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene i TfS 1995,756.

Udbetales fratrædelsesgodtgørelsen helt eller delvis i naturalier, må man skelne imellem, om der reelt er tale om, at arbejdsgiveren konverterer en i forvejen fastlagt fratrædelsesgodtgørelse til en naturalieydelse eller ej. I førstnævnte tilfælde fremstår den skattepligtige del som "vederlag i penge" og er A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1. I sidstnævnte situation er den skattepligtige del A-indkomst i medfør af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 24, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996.

Modtageren af godtgørelsen er bidragspligtig af hele godtgørelsen enten efter AMFL § 7, stk. 1, litra a og § 8, stk.1, litra a eller efter ovenstående regler, se B.1.11. Er der tale om en fratrædelsesgodtgørelse efter funktionærlovens § 2 a følger bidragspligten og grundlaget af AMFL § 7, stk. 1, litra a og § 8, stk. 1, litra a, jf. TfS 1995,756.

Der skal betales arbejdsgiverbidrag af fratrædelsesgodtgørelse, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af den del af godtgørelsen, der ydes som tingsgave/naturalie, idet denne del ikke er omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra d.

I den udstrækning der foreligger et egentligt tjenesteforhold, kan fratrædelsesgodtgørelsen indbetales på en pensionsordning med "bortseelsesvirkning" efter PBL § 19, jf. foran, afsnit B.1.10.1. Modtageren kan vælge kun at lade den skattepligtige del af godtgørelsen indgå på pensionsordningen og få den skattefri del udbetalt uden skattefræk.

Eksempel 1

Fratrædelsesgodtgørelsen udbetales fuldt ud til modtageren:

Fratrædelsesgodtgørelse	100.000 kr.
Lønmodtagerbidrag	- 8.000 kr.
	92.000 kr.
Skattefrit beløb (1998)	- 10.500 kr.
	81.500 kr.
A-skattepligtigt beløb (85 pct. af 81.500 kr.)	<u>69.275 kr.</u>

Lønmodtagerbidraget og A-skatten skal indeholdes ved udbetalingen, dog senest 6 måneder efter, at der er erhvervet endelig ret til beløbet.

Eksempel 2

Den skattepligtige del af fratrædelsesgodtgørelsen indbetales fuldt ud på pensionsordning:

Fratrædelsesgodtgørelse	100.000 kr.
Skattefrit beløb (1998)	<u>- 10.500 kr.</u>
	89.500 kr.

A-skattepligtigt beløb (85 pct. af 89.500 kr.)	76.075 kr.
Indbetalt på pensionsordning	<u>-76.075 kr.</u>
A-indkomst	0 kr.

Pensionsinstituttet indeholder lønmodtagerbidrag af pensionsindbetalingen (8 pct. af 76.075 kr.)	6.086 kr.
--	-----------

Herefter kan der udbetales følgende beløb til modtageren:

Skattefri indkomst (100.000 kr. - 76.075 kr.)	23.925 kr.
Lønmodtagerbidrag, der skal indeholdes af arbejdsgiveren (8 pc. af 23.925 kr.)	<u>- 1.914 kr.</u>
Til udbetaling	22.011 kr.

Lønmodtagerbidraget skal indeholdes ved udbetalingen, dog senest 6 måneder efter, at der er erhvervet endelig ret til beløbet.

Eksempel 3

Den skattepligtige del af fratrædelsesgodtgørelsen indbetales delvist på en pensionsordning:

Fratrædelsesgodtgørelse	100.000 kr.
Skattefrit beløb (1998)	<u>- 10.500 kr.</u>
	89.500 kr.

A-skattepligtigt beløb (85 pct. af 89.500 kr.)	76.075 kr.
Indbetalt på pensionsordning	<u>- 55.000 kr.</u>
	21.075 kr.

Lønmodtagerbidrag, der skal indeholdes af arbejdsgiveren (8 pct. af 21.075 kr.)	<u>- 1.686 kr.</u>
A-indkomst	19.389 kr.

Arbejdsgiveren skal således indeholde A-skat af de 19.389 kr.

B.1.11.2

Arbejdsgiveren skal imidlertid også indeholde lønmodtagerbidrag af de skattefri beløb:

Skattefri indkomst (100.000 kr. - 76.075 kr.)	23.925 kr.
Lønmodtagerbidrag, der skal indeholdes af arbejdsgiveren (8 pct. af 23.925 kr.)	<u>- 1.914 kr.</u>
Skattefrit beløb til udbetaling	22.011 kr.

Arbejdsgiveren skal indeholde i alt (1.686 kr. + 1.914 kr.) = 3.600 kr. i lønmodtagerbidrag, mens pensionsinstituttet indeholder 8 pct. af 55.000 kr. = 4.400 kr. i lønmodtagerbidrag.

Det lønmodtagerbidrag og den A-skat, som arbejdsgiveren skal indeholde, skal indeholdes ved udbetalingen, dog senest 6 måneder efter, at der er erhvervet endelig ret til beløbet.

Eksempel 4

Fratrædelsesgodtgørelsen "udbetales" i form af tingsgave/naturalie:

For så vidt angår fratrædelsesgodtgørelse, der ydes som tingsgave/naturalie gælder, at der skal indeholdes A-skat af 85 pct. af den del af gavens værdi, der overstiger 10.500 kr. (1998). Der skal derimod ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af tingsgaven/naturalieydelsen.

Begrænset skattepligt

Ifølge LV D.A.2 er fratrædelsesgodtgørelser normalt A-indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 1 og derfor omfattet af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra a. Der har dog været tvivl om, hvorvidt dette også gjaldt, hvor der først blev opnået endelig ret til godtgørelsen efter ophør af virksomhed her i landet. Med virkning fra 1996 er der imidlertid i KSL § 2, stk. 1, litra a indføjet, at det er uden betydning for skattepligten, om retten til indkomsten eller ydelsen er erhvervet efter ophør af virksomhed her i landet. Er der tale om en fratrædelsesgodtgørelse, der ikke er omfattet af KSL § 43, stk. 1, følger den begrænsede skattepligt af godtgørelsen af KSL § 2, stk. 1, litra b, idet godtgørelsen er gjort til A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 24, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996.

Den begrænsede skattepligt for fratrædelsesgodtgørelser omfatter i modsætning til pension kun den del af ydelsen, der kan henføres til den tid, medarbejderen har arbejdet i Danmark.

Danmark kan have afgivet retten til at beskatte godtgørelsen i henhold til en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, i hvilket tilfælde den tidligere arbejdsgiver kan fritages for at indeholde A-skat.

Lønmodtagerbidrag betales efter enten AMFL § 7, stk. 1, litra a eller b, jf. § 8, stk. 1, litra a, b eller d, af hele godtgørelsen, selv om Danmark måtte have afgivet beskatningsretten, idet aftale om afgivelse af beskatningsretten ikke omfatter arbejdsmarkedsbidrag. I de tilfælde, modtageren af fratrædelsesgodtgørelsen måtte være omfattet af en social konvention, der tillægger en anden stat ret til opkrævning af lønmodtagerbidrag, vil modtageren dog være fritaget, jf. afsnit C. Der skal i sådanne situationer heller ikke betales arbejdsgiverbidrag.

**B.1.11.3
Efterbetalinger**

AMFL 7, stk. 1, litra b anvender udtrykket "efterbetalinger". Udtrykket er ikke veldefineret, men må antages at omfatte ydelser fra den tidligere arbejdsgiver, som ikke falder ind under en af de øvrige ydelser omhandlet i dette afsnit eller i afsnit B.3.5 nedenfor. Ydelsen er A-indkomst enten efter KSL § 43, stk. 1 eller efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 2. Lønmodtagerbidrag opgøres og indeholdes af arbejdsgiveren/den udbetalende virksomhed efter AMFL § 11, stk. 6. Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Statsunderstøttelser samt supplerende ydelser til ikke-pensionssikrede ansatte i staten som supplement til den sociale pension er omfattet af bestemmelsen i AMFL § 7, stk. 1, litra b, jf. § 8, stk. 1, litra d og § 9, stk. 1. Det samme gælder tilsvarende ydelser, der udbetales af kommunerne.

**B.1.11.4
Indbetaling på
pensionsordning**

En tidligere arbejdsgiver kan foretage indbetalinger til en af PBL, kapitel 1 omfattet ordning for en tidligere arbejdstager eller efter dennes død til en ordning omfattet af PBL § 2, nr. 4 til sikring af ægtefælle- eller børnepension. Indbetalingen medregnes hverken i den tidligere arbejdstagers eller efter dennes død ægtefællens, børnenes eller afdøde's bo's skattepligtige indkomst, jf. PBL § 19.

Den tidligere arbejdsgiver kan derfor "bortse" fra indbetalingen ved opgørelsen af de pågældende personers A-indkomst og ved beregningen af A-skatten. Arbejdsgiveren kan ligeledes bortse fra indbetalingen ved beregningen af lønmodtagerbidraget, idet pensionsinstituttet som udgangspunkt opgør bidrag af indbetalingen, jf. AMFL § 11, stk. 5, der bl.a. henviser til AMFL § 8, stk. 1, litra c.

**B.1.11.5
Erstatninger og
modkrav**

Erstatningsbeløb for tabt arbejdsfortjeneste, der udbetales af den tidligere arbejdsgiver, anses efter praksis som almindelig personlig indkomst og som A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1. Der skal betales lønmodtagerbidrag af erstatningsbeløbet efter AMFL § 7, stk. 1, litra a og bidragsgrundlaget opgøres efter AMFL § 8, stk. 1, litra a, jf. afgørelse fra Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene i TfS 1995,756. Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Arbejdsgiveren skal foretage indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt betale arbejdsgiverbidrag i fuldt omfang, selv om der gøres modregningskrav gældende mod A-indkomsten fra arbejdsgiverens side. Dette gælder, selv om sådanne krav efter modregningsreglerne opfylder betingelserne for at kunne modregnes i A-indkomsten. Selv om arbejdsgiveren således eksempelvis vil kunne modregne personalelån, krav opstået som følge af et retsstridigt forhold fra den ansattes side, erstatning for overtrædelse af en konkurrenceklausul mv., skal modregningen ske med respekt af skattevæsenets krav, jf. KSL § 46, stk. 3. Modregningen kan derfor først foretages efter, at arbejdsgiveren har indeholdt A-skat af A-indkomsten. Se B.1.5.3 om erstatningsbeløb for tabt arbejdsfortjeneste.

**B.1.11.6
Lønmodtagerens
dødsfald**

Når en ansat medarbejder dør, overgår den afdødes tilgodehavende hos virksomheden enten til den efterlevende eller til dødsboet.

Udbetales der løn, som en afdød har erhvervet endelig ret til, skal der -

B.1.11.6

uanset til hvem udbetalingen sker - indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat på grundlag af den afdødes skattekort. Ved beregning af A-skat for en afdød, skal der gives fradrag til og med dødsdagen.

På tidspunktet for dødsfaldet skal den afdødes tilgodehavende feriegodtgørelse opgøres, herunder løn under ferie optjent inden dødsfaldet. Der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat inden beløbet udbetales til boet.

Ved funktionærens dødsfald ophører arbejdsgiverens lønforpligtelse. Dør funktionæren i ansættelsestiden, tilkommer der dennes ægtefælle eller børn under 18 år, over for hvem funktionæren har forsørgelsespligt, en efterløn svarende til henholdsvis 1, 2 eller 3 måneders løn, når funktionæren ved dødsfaldet har haft ansættelse i henholdsvis 1, 2 eller 3 år, jf. FUL § 8.

Efterindtægt udbetales til en ægtefælle efter en tjenestemand, som ved sin død oppebar løn eller pension. Dør tjenestemanden som følge af tilskadekomst i tjenesten, udbetales efterindtægt i 12 måneder. Dør han inden retten til ægtefællepension er opnået, udbetales efterindtægten i 9 måneder. I andre situationer udbetales efterindtægten i 3 måneder.

Efterlønnen og efterindtægten er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 2. A-skatten indeholdes af den tidligere arbejdsgiver efter den berettigedes skattekort. Tilsvarende gælder lønmodtagerbidrag, der i øvrigt beregnes og indeholdes/betales efter de retningslinier, der er beskrevet indledningsvis i B.1.11. Det gør ingen forskel, at ydelsen udbetales til den berettigede efter en DIS-sømand.

Efterindtægt mv., der erhverves af et dødsbo, er ikke A-indkomst.

Hvis virksomheden ved en fejl fortsat har udbetalt løn mv., som en afdød ikke har optjent ret til, og i den forbindelse har indeholdt lønmodtagerbidrag og A-skat, skal virksomheden - hvis den har indbetalt de indeholdte beløb til Told•Skat - nedsætte den følgende indbetaling af lønmodtagerbidrag og A-skat med forskelsbeløbet. Men der må ikke foretages en nedskrivning af lønmodtagerbidraget og A-skatten på den følgende angivelse.

Opdages fejlen først efter kalenderårets udløb, skal bruttobeløbet tilbagebetales til virksomheden. Herefter kan lønmodtagerbidrag og A-skat udbetales af told- og skatteregionen under forudsætning af, at A-skatten ikke allerede er godskrevet i en årsopgørelse. Tilbagebetaler boet nettobeløbet til udbetaleren og giver denne transport i lønmodtagerbidraget og A-skatten, anses dette for tilbagebetaling af bruttobeløbet.

B.2 Honorar

Begrebet honorar kan kort defineres som et vederlag for personligt arbejde, der udføres uden for tjenesteforhold, og som heller ikke kan henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed.

Der kan vanskeligt foretages en generel sondring mellem lønmodtagere, honorarmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. Sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende foretages med udgangspunkt i de kriterier, som er opregnet i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatloven og den heraf udviklede praksis. Om den nærmere afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, se afsnit B.1.1.1. Ved vurderingen af, om der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af

honorarer, skal der foretages en samlet vurdering af de enkelte momenter ved det konkrete beskæftigelsesforhold. Der kan bl.a. ses på indholdet af indgåede overenskomster og kontrakter, retsforholdet mellem de involverede parter samt den faktiske tilrettelæggelse af arbejdsopgaven.

Sondringen mellem honorarmodtagere i forhold til (på den ene side) en lønmodtager og (på den anden side) en selvstændigt erhvervsdrivende, er først og fremmest relevant vedrørende opgørelsen og betalingen af bidrag. Endvidere kan kvalificeringen være af betydning i relation til opgørelsen af den skattepligtige indkomst, se eksempelvis ★TfS 1997,562 (LSR), hvor en musiker blev anset som honorarmodtager★.

Efter AMFL § 7, stk. 1, litra c påhviler bidragspligten personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 af vederlag, honorarer eller anden indkomst for personligt arbejde her i landet uden for tjenesteforhold, som ikke kan henføres til selvstændig virksomhed. Bidragsgrundlaget opgøres med hjemmel i AMFL § 8, stk. 1, litra e. Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag af honorarer omfattet af AMFL § 7, stk. 1, litra c, derimod opkræves bidraget af Told•Skat, jf. AMFL § 11, stk. 8.

Fra og med 1. januar 1997 har arbejdsgivere pligt til at betale eget arbejds-markedsbidrag. Efter AMFL § 7, stk. 2 påhviler bidragspligten arbejdsgivere, der har ansatte omfattet af AMFL § 7, stk. 1. Pligten til at betale arbejdsgiverbidrag skal ses i sammenhæng med, i hvilket omfang der udbetales vederlag som nævnt i AMFL § 9. Det følger heraf, at der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag i tilfælde, hvor honorarer udbetales uden for ansættelsesforhold, som ikke kan henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed. Arbejdsgiverbidraget er nærmere beskrevet i afsnit F.

Om indeholdelses- og oplysningspligten henvises der til afsnit D og J.

Afsnit C.3.2 indeholder en beskrivelse af beskatningsforholdene, når honorarmodtageren har bopæl i udlandet.

Afsnit C.4.2 beskriver den situation, hvor personen har bopæl her i landet og modtager honorarer fra udlandet.

Endvidere henvises til afsnit B.5 om overførselsindkomster.

B.2.1 Bestyrelses- honorar

Det fremgår af KSL § 43, stk. 2, litra a, jf. § 20, nr. 1 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, at godtgørelse for medlemsskab af eller som medhjælp for betyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende er A-indkomst.

Ud over A-skat skal der tillige indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a, men der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag.

Det er uden betydning, om der er tale om udbetalinger fra aktie- eller anpartsselskaber, foreninger, private og offentlige institutioner eller offentlige råd.

Det er ligeledes uden betydning, om hvervet er af erhvervsmæssig eller privat karakter, eller om vedkommende er valgt på generalforsamling eller er udpeget på anden måde.

Foreninger, der som led i deres skattefri virksomhed årligt udbetaler bestyrelshonorarer til det enkelte bestyrelsesmedlem på 1.500 kr. eller derunder, skal ikke indeholde A-skat eller lønmodtagerbidrag af honoraret.

For så vidt angår honorar til medhjælp for bestyrelser mv. skal der foreligge et fastere tilknytningsforhold. Vederlag for rent lejlighedsvis ydet bistand fra en advokat eller revisor er således ikke A-indkomst, og der skal ikke

B.2.1

indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag.

Udbetaler virksomheden bestyrelshonorar til personer, der bor eller opholder sig i udlandet, skal der som udgangspunkt indeholdes A-skat, selv om de pågældende aldrig har boet eller arbejdet i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, litra b, jf. KSL § 43, stk. 2, litra a, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 1. Der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag, og der skal kun indeholdes lønmodtagerbidrag, hvis modtageren er fuldt skattepligtig til Danmark, og arbejdet udføres her i landet, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra c. Se iverigt afsnit C.3.2.

Advokaters bestyrelshonorarer kan anses for at være indkomst for et selskab i de tilfælde, hvor honoraret modtages af advokater, der driver virksomhed i selskabsform, jf. TfS 1996,337 (TSS). Det er dog en betingelse, at det mellem advokaten, selskabet og de øvrige selskabsdeltagere er aftalt, at bestyrelshonoraret skal tilfalde selskabet.

Det fremgår endvidere af TfS 1996,337 (TSS), at bestyrelshonorar anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis indtægten indgår i et interessentskab, der driver sådan virksomhed, eller hvis sådanne indtægter i øvrigt er et naturligt led i erhvervsvirksomheden.

For at kunne afgøre, hvorvidt det kan undlades at indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag af sådanne vederlag, skal der foretages en bedømmelse af de indgåede aftaler i det konkrete tilfælde.

B.2.2 Konsulent- honorar

For konsulenter med bopæl i Danmark skal der ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag i de udbetalte vederlag eller betales arbejdsgiverbidrag, medmindre de udbetales som led i et egentligt ansættelsesforhold. Ved afgørelsen af om der foreligger et lønmodtagerforhold eller om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, må der foretages en samlet bedømmelse af det konkrete beskæftigelsesforhold.

Efter KSL § 43, stk. 2, litra i, jf. § 20, nr. 29 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, henregnes til A-indkomst vederlag, der ikke er omfattet af litra a, som en person, der har været skattepligtig efter KSL § 1, nr. 1, modtager fra en virksomhed her i landet som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden. Det er dog en betingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft - direkte eller indirekte - del i ledelsen af, eller kontrollen med kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Der skal indeholdes lønmodtagerbidrag i ovennævnte ydelser, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a. Derimod skal der ikke betales arbejdsgiverbidrag.

Til belysning af hvorledes konsulenter indeholdelsesmæssigt behandles kan nævnes TfS 1989,486 (ØLD), hvor EDB-konsulenter (vikarbureau), ansås for at udføre et personligt arbejde i tjenesteforhold. Udbetalingerne blev derfor anset som A-indkomst.

“Tupperware-dommen”, jf. TfS 1996,449 (HD) er omtalt i afsnit B.2.8 hvortil der henvises.

Som eksempel på en situation, hvor der efter en konkret vurdering blev statueret “lønmodtagerforhold” kan nævnes Højesteretsdommen ★TfS 1997, 473, hvor en ingeniør blev anset for lønmodtager i forhold til en indgået aftale om konsulentbistand med “Naturgas Syd”. Højesteret fandt efter en samlet vurdering, at ingeniøreren ikke havde drevet erhvervsvirksomhed for egen

regning og risiko. Højesteret lagde særlig vægt på, at ingeniøren var engageret af "Naturgas Syd" for en længere periode, hvor han var undergivet forflyttelsespligt, og at han ikke havde afholdt driftsudgifter af en sådan art og størrelse, som man måtte forvente af en selvstændigt erhvervsdrivende indenfor den pågældende branche★.

B.2.3 Honorar til kunstnere m.fl.

Der kan vanskeligt udarbejdes en udtømmende beskrivelse af indeholdelsesforholdene for kunstnere, idet gruppens arbejdsforhold og arbejdsområde er så forskelligartede. Indeholdelsesreglerne af vederlag til kunstnere finder dog sted efter samme regelsæt i skattelovgivningen, som for andre. Hvorvidt der er tale om udbetaling af A- eller B-indkomst, eller om vederlag, som kan henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed, må derfor afgøres på grundlag af en samlet vurdering. Se iøvrigt afsnit B.1.1.1 vedrørende sondringen mellem lønmodtagerindkomst og selskabsindkomst.

Med hensyn til beskatning af udenlandske kunstnere, artister mv. henvises til afsnit C.1.1.3.

B.2.3.1 Forfattere

Der skal normalt hverken indeholdes A-skat, lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af forfatterhonorar, medmindre forfatteren har indgået en egentlig ansættelsesaftale med den virksomhed, der udbetaler honoraret.

Tilsvarende gælder vedrørende vederlag for ophavsrettigheder samt honorarer for enkeltstående artikler til dagspressen, faglige tidsskrifter mv.

★Vedrørende forfatters biblioteksafgifter har Skatteministeriets Departement givet udtryk for, at udbetalinger af biblioteksafgift til umiddelbart berettigede modtagere omfattet af biblioteksafgiftslovens §§ 2, 8 og 9, er omfattet af bidragspligten og bidragsgrundlaget efter AMFL § 7, stk. 1, litra c og § 8, stk. 1, litra e, som "anden indkomst" - for personligt arbejde her i landet uden for tjeneste- og ansættelsesforhold. Derimod er der for efterlevende m.fl. til den umiddelbart berettigede, som er berettigede til biblioteksafgift efter biblioteksafgiftslovens § 3, ikke i AMFL's forstand sådan identitet mellem den modtagne biblioteksafgift og en personlig arbejdsindsats, at der kan statures bidragspligt for disse personer efter de nævnte bestemmelser, jf. TfS 1997,534 (TSS)★.

En forfatter forespurgte i 1974 det daværende Statsskattedirektorat, om det honorar han modtog fra et fagligt magasin var A- eller B-indkomst. Efter det oplyste var der tale om en løbende levering af artikler til magasinet. Direktoratet svarede, at der mellem forfatteren og det faglige magasin forelå personligt arbejde i et tjenesteforhold, og at de udbetalte honorarer derfor var A-indkomst. Afgørelsen kan ses i SO 1974.43.

I en anden afgørelse, jf. RR 1979.69 udtalte Statsskattedirektoratet, at forfatterhonorar kan danne grundlag for henlæggelse til investeringsfond i det omfang, der ikke er tale om bestilt arbejde.

B.2.3.2 Artister og solister

Med udgangspunkt i SD-cirk. nr. 24 af 27. juli 1981 om skattetræk i vederlag til artister og solister skal der normalt ikke indeholdes A-skat i honorarer, der modtages for virksomhed som udøvende artist og solist. Cirkulæret blev udsendt på baggrund af Østre Landsrets dom, offentliggjort i UfR 1981.349.

I dommen hedder det bl.a., at "efter indholdet af de indgåede kontrakter og det i øvrigt oplyste om forholdet mellem sagsøgeren og artisterne findes disse

B.2.3.2

honorarer ikke at kunne betegnes som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Da varigheden af de omhandlede engagementer ikke kan bevirke nogen ændring heri, har sagsøgeren ikke efter KSL § 46, jf. § 43, stk. 1, været forpligtet til at indeholde A-skat”.

Uanset den konkrete sag, hvorefter indeholdelse af A-skat kan undlades, skal der tages selvstændig stilling til, om vederlaget er omfattet af reglerne om bidragspligt efter AMFL § 7, stk. 1, litra c. Hvis vederlaget er omfattet af AMFL § 7, stk. 1, litra c, skal der ikke betales arbejdsgiverbidrag. Eventuelt lønmodtagerbidrag opkræves ved årsopgørelsen.

I en afgørelse fra Landsskatteretten, jf. TfS 1992,550, fremgår det, at to kunstnere, der hver ejede halvdelen af et anpartsselskab, hvis formål var at drive musik- og showformidling, var berettiget til at henføre indtægter som medarrangør af koncerter og shows til selskabet. Landsskatteretten lagde vægt på, at medejeren modtog sædvanligt honorar for sin egen gennem selskabet arrangerede optræden.

Dette medfører, at arrangører af koncerter og shows som udgangspunkt ikke kan pålægges indeholdelsespligt af A-skat og lønmodtagerbidrag af honorarer, der udbetales til et selskab, hvorfra kunstnerne normalt modtager deres honorarer. Arrangører skal i sådanne tilfælde heller ikke betale arbejdsgiverbidrag.

Skuespillere / scenekunstnere

Vederlag til scenekunstnere, der som skuespillere mv. engageres til optræden i et ensemble, anses som vederlag for et personligt arbejde i tjenesteforhold.

Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag vedrørende sådanne udbetalinger, jf. henholdsvis KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. Indeholdelsespligten påhviler i disse tilfælde den, der som restauratør, arrangør, forening og lignende afholder udgiften til de medvirkendes vederlag. Det gælder, selv om vederlaget ikke udbetales direkte til kunstneren, men til en kapelmester, trupleder, agent, et booking- eller koncertbureau eller anden mellemmand.

I TfS 1987,148 (ØLD), betalte en restauratør to momsregistrerede booking-firmaer for at stille musikere til rådighed for optræden i restauranten. Hverken restauranten eller de to firmaer indeholdt A-skat ved udbetalingerne. I relation til det første firma, blev restauranten anset som arbejdsgiver. I relation til det andet firma, et anpartsselskab, som alene forpligtede sig til at stille 1-2 ikke nærmere specificerede musikere til rådighed, fandtes restauratøren ikke at være indeholdelsespligtig.

★I TfS 1997,541 (appelleret) har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at en skuespiller, der ud over en fast lønindtægt modtog honorarer for en række enkeltstående engagementer med at indtale film, ikke kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Ved afgørelsen blev der specielt lagt vægt på at skuespillerens driftsudgifter for det pågældende klageår, hverken i art eller omfang oversteg, hvad der var sædvanligt i lønmodtagerforhold, ligesom disse udgifter ikke kunne siges at være afholdt uden sikkerhed for indtægt, idet honorarerne havde været fastsat forud. Skuespilleren havde således ikke båret en sådan risiko, som normalt kendetegner selvstændig erhvervsvirksomhed.★

Om de generelle indeholdelsespligter henvises til afsnit D.

B.2.3.3 Musikere (herunder KODA-indtægt)

Vederlag til musikere, som betragtes som lønmodtagere, kan efter praksis udbetales som B-indkomst, når der er tale om meget kortvarige tjenesteforhold såsom engagementer af én, to eller tre dages varighed.

Der skal indeholdes A-skat, og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. henholdsvis KSL § 43, stk. 1 og § 46 samt AMFL § 8, stk.1, litra a og § 9 i de situationer, hvor der er tale om et fortsat engagement.

★Musikere, der betragtes som honorarmodtagere, er ikke lønmodtagere, jf. Landsskatterettens kendelse i TfS 1997,562. Sagen vedrørte en musiker, som i en årrække havde ernæret sig ved at spille ved engagementer som solomusiker. Han havde aftalt at spille til et fast honorar, ligesom han havde modtaget et fast beløb for kørsel. Musikeren kunne ikke anses som selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod som honorarmodtager i relation til de modtagne vederlag. Befordringsudgifterne kunne derfor opgøres og fradrages efter reglerne i LL § 9 B.

I en anden kendelse fra Landsskatteretten ansås en musiker som lønmodtager, jf. TfS 1997,406. Musikeren havde haft en række enkeltstående arrangementer i Danmark og i Tyskland, og han blev aflønnet af arbejdsgiverne på de enkelte spillesteder. I nogle tilfælde sendte Dansk Musiker Forbund ham på spillejob, andre gange tog han job direkte. Skatteyderen var mangeårigt medlem af den til Dansk Musiker Forbund knyttede arbejdsløshedskasse for lønmodtagere, ligesom han havde foretaget fradrag under "øvrige lønmodtagerudgifter."★

Indtægter fra KODA (Komponisters Ophavsret i Danmark) anses normalt for at være vederlag for personligt arbejde uden for tjenesteforhold. Der skal derfor ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag i forbindelse med udbetalinger, men derimod skal disse vederlag indberettes som B-indkomst, hvorefter betaling af skat og lønmodtagerbidrag sker på grundlag af årsopgørelsen. Der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag.

B.2.3.4 Immaterielle rettigheder

Vederlag, honorar og lignende for retten til at anvende eller udnytte en immateriel rettighed betegnes almindeligvis som "royalty" og knytter sig specielt til patenter, varemærker, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode. Endvidere knytter sådanne royalties sig til vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

Er der tale om udbetaling af royalty til personer med bopæl i Danmark, jf. KSL § 1, skal der ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag.

KSL § 65 C indeholder regler for indeholdelse af den såkaldte royalty-skat (30%) i de tilfælde, hvor udbetaling eller godskrivning sker til en person, omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra i, eller et selskab, som er skattepligtig efter SEL § 2, stk. 1, litra g.

Vederlag for immaterielle rettigheder, f.eks. forfatterrettigheder, ophavs- og kunstnerrettigheder, anses som B-indkomst, og der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag i sådanne udbetalinger. Vederlaget skal selvangives af den enkelte modtager, og betaling af skat og lønmodtagerbidrag sker i forbindelse med udsendelse af årsopgørelse.

Vedrørende biblioteksafgifter til forfattere, se afsnit B.2.3.1.

Der henvises iøvrigt til afsnit C.3.1 og C.4.1.

B.2.4

B.2.4 Discjockeys

Hvorvidt der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag for discjockeys afgøres ud fra en samlet bedømmelse af det/de enkelte beskæftigelsesforhold.

I en sag, afgjort ved Vestre Landsret, jf. TfS 1996,284 (appelleret) blev det efter en samlet bedømmelse fastslået, at discjockeys var omfattet af KSL § 43, stk. 1 (tjenesteforhold), og at restauratørerne skulle indeholde A-skat af vederlagene. Landsretten lagde bl.a. vægt på, at de pågældende discjockeys arbejdede inden for mødetider og efter vagtplaner, fastlagt af restauratørerne, at discjockeyerne benyttede restaurationernes musikanlæg, ligesom de omkostninger, der blev afholdt til medbragte plader og cd'er, var af en begrænset størrelse. Endvidere blev der lagt vægt på, at engagementerne var langvarige, og at indtægterne, hvortil skattekravene knyttede sig, stort set var discjockeyernes eneste arbejdsindkomst.

Er der på baggrund af en samlet bedømmelse af beskæftigelsesforholdet grundlag for at statuere A-indkomst, skal der udover A-skat tillige indeholdes lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9.

B.2.5 Mannequiner

Hvorvidt honorarer til mannequiner skal anses for A- eller B-indkomst må i tvivlstilfælde afgøres ved en samlet bedømmelse af beskæftigelsesforholdet. Der kan i den forbindelse lægges vægt på de opregnede kriterier i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 til PSL.

Er situationen den, at et modelbureau alene formidler kontakten mellem fotomodellerne og fotograferne, og ikke garanterer for modellernes vederlag fra fotograferne, er fotograferne som udgangspunkt indeholdelsespligtige for A-skat og lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a. Der skal desuden betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9.

Er der tale om udbetalinger til mannequiner i et ansættelsesforhold - f.eks. i et bureau - gælder de almindelige regler for indeholdelse af A-skat, og lønmodtagerbidrag ligesom der skal betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 samt AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9.

B.2.6 Advokat-/ revisorhonorar

En advokats og revisors sædvanlige gage i et ansættelsesforhold vil altid være A-indkomst med deraf følgende indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag ligesom der skal betales arbejdsgiverbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 samt AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9. Advokater, der modtager bestyrelseshonorarer i forbindelse med deres selvstændige erhvervsvirksomhed, kan efter anmodning hos skattemyndighederne modtage en fritagelseserklæring, som fritager udbetaleren fra at indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag. Se i øvrigt afsnittet om bestyrelseshonorarer - B.2.1.

B.2.7 Agenthonorar

Ved en virksomheds udbetaling af provision eller anden form for vederlag til en agent kan det ofte være vanskeligt at afgøre, om der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, eller om der er tale om selvstændig virksomhed.

Endvidere kan det være tvivlsomt, om agenten er omfattet af de danske skatteregler. Dette spørgsmål er nærmere beskrevet i afsnit C om internationale forhold.

Hvorvidt agenthonoraret konkret skal anses for A-indkomst i et tjenesteforhold eller B-indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, må i tvivlstilfælde afgøres ved en samlet bedømmelse af beskæftigelsesforholdet. De enkelte

momenter i aftaleforholdet betragtes som støttepunkter, der indgår i en samlet bedømmelse.

I cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 til PSL, er der i afsnit 3.1.1 en opregning af de kriterier, der specielt lægges vægt på, og som kan være udslagsgivende ved bedømmelsen af, om et vederlag skal anses som A- eller B-indkomst, se endvidere afsnit B.1.1.1.

I en sag om en agent, der formidlede salg af møbler for flere danske virksomheder - fortrinsvis til Norge - fandt Skatteministeriet, at den udbetalte provision fra den pågældende møbelfabrik kunne anses for B-indkomst. Der var i sagen specielt lagt vægt på, at agenten selv tilrettelagde salgsarbejdet og selv afholdt samtlige udgifter i forbindelse hermed, jf. TfS 1989,75.

B.2.8 Distributører Assurandører

Distributørers arbejdsområde vil som oftest være forbundet med salg og distribution af en konkret virksomheds produkter. Det vil derfor ofte være naturligt, at vederlag for dette personlige arbejde beskattes som A-indkomst, idet det må antages, at arbejdet udføres efter anvisninger fra en arbejdsgiver og samtidig for dennes regning og risiko. I tvivlstilfælde må der foretages en samlet vurdering af beskæftigelsesforholdet.

Afgørende for om avisdistributørers vederlag er A- eller B-indkomst kan herefter være, om indkomstmottageren selv tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre. Endvidere kan det være afgørende, om indkomstmottageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp.

Det sidste gjorde sig gældende i en sag fra 1988, som blev forelagt for Ligningsrådet, som ud fra en samlet bedømmelse fandt, at distributøren drev selvstændig erhvervsvirksomhed, navnlig fordi der blev anvendt lønnet medhjælp i et betydeligt omfang, jf. TfS 1988,233.

Ved vurderingen af, om der er tale om tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed, skal der lægges vægt på en række kriterier, som er nærmere beskrevet i cirkulæret til PSL, cirk. nr. 129 af 4. juli 1994.

Højesteret har, jf. TfS 1996,449. ("Tupperware-dommen"), ud fra en samlet vurdering fundet det mest nærliggende, at anse tupperwareforhandlerne for selvstændigt erhvervsdrivende.

Højesteret henviste til kriterierne i nævnte cirkulære og lagde specielt vægt på,

- at forhandlerne frit bestemmer deres arbejdstid,
- at de selv afholder alle udgifter,
- at disse medfører en betydelig omkostningsprocent,
- at forhandlerne ikke anses som lønmodtagere ved praktiseringen af ferieloven mv.,
- at de er frit stillet med hensyn til at arbejde for andre og antage medhjælp,
- at de er momsregistreret, samt
- at de påtager sig en vis økonomisk risiko.

Højesteretsdommen tog udgangspunkt i en dom fra Vestre Landsret, jf. TfS 1994,514.

Assurandører kan, for at undgå både at få indeholdt lønmodtagerbidrag og

B.2.8

A-skat af lønnen og samtidig løbende at skulle betale bidrag og B-skat som selvstændigt erhvervsdrivende, henvende sig til skattemyndighederne og få udstedt en fritagelse for at få indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag af vederlaget fra forsikringsselskabet.

Hvorvidt assurandørens provision, honorar og lignende vederlag skal anses som A- eller B-indkomst, må i tvivlstilfælde afgøres efter en samlet vurdering af forholdet mellem indkomstmottager og hvervgiver. Den samlede vurdering kan f.eks. omfatte en vurdering af, i hvilket omfang assurandøren kan antages at bære en selvstændig økonomisk risiko, om der er aftalt et fast opsigelsesvarsel, samt i hvilket omfang assurandøren selvstændigt kan antage eller afvise en forsikring på forsikringsselskabets vegne.

Vestre Landsret har, jf. TFS 1995,458 fastslået, at den sagsøgende assurandør skulle anses som selvstændigt erhvervsdrivende for så vidt angår de indtægter han modtog som branddirektør i ét forsikringsselskab, hvorimod han blev anset som lønmodtager i forbindelse med indtægt fra et andet forsikringsselskab.

B.2.9 Bonus

Beskatningsreglerne for "bonus" i relation til "honorarer" vil som hovedregel følge beskatningen af den indkomst eller det honorar, som bonusudbetalingen kan henføres til.

Er der eksempelvis tale om bonus for arbejde i et tjenesteforhold skal beskatning ske i forbindelse med lønudbetaling med heraf følgende indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt betaling af arbejdsgiverbidrag.

B.2.10 Kursushonorar

I et svar til en skatteyder, der var optaget i den frivillige dagpengeordning for selvstændigt erhvervsdrivende, oplyste skattedepartementet, at en indtægt for undervisning på et kursus, arrangeret af Dansk Arbejdsgiverforening, blev anset for A-indkomst. I svaret henvistes til, at det er Dansk Arbejdsgiverforening, der som kursusarrangør udvælger emne, stiller lokaler til rådighed og i øvrigt bærer det økonomiske ansvar, jf. TFS 1987,73.

I TFS 1990,370 fastslog Landsskatteretten, at en disponent i et vinfirma, der samtidig havde indtægter fra kurser om vin inden for fritidsundervisningen, ikke kunne anses for at have erhvervet kursushonoraret ved selvstændig virksomhed.

Er der tale om enkeltstående foredrag kan vederlaget herfor anses som B-indkomst for mottageren.

Hvis der er tale om B-indkomst, opkræves lønmodtagerbidrag i forbindelse med årsopgørelsen for det pågældende indkomstår, jf. AMFL § 11, stk. 8, og der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag.

B.2.11 Vikarer

Virksomheder, der anvender vikarer, skal ikke indeholde A-skat eller lønmodtagerbidrag eller betale arbejdsgiverbidrag af det beløb, virksomheden betaler til vikarbureauet. Derimod skal vikarbureauet indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag af vikarens løn. Vikarbureauet skal endvidere betale arbejdsgiverbidrag.

I TFS 1995,154 (TSS) blev en buschauffør, der driver chaufførbureau som enkeltmandsvirksomhed, ikke anset som selvstændigt erhvervsdrivende.

Vedrørende arbejdsudleje henvises til afsnit C.1.1.2.

Se afsnit B.2.2, hvor der er omtalt en dom fra Østre Landsret, jf. TFS

1989,486 vedrørende vikarbureauer.

Der henvises iøvrigt til afsnit D.3.2 vedrørende indeholdelsespligt for vikarbureauer

B.2.12 **Efterlevende efter** **honorarmodtagere**

Pension og lignende skattepligtige ydelser til pårørende til den umiddelbart berettigede tidligere honorarmodtager er A-indkomst i det omfang, der er tale om ydelser, der har sammenhæng med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 26, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996.

Bidragspligt for lønmodtagerbidrag er fastsat i AMFL § 7, stk. 1, litra b, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra d. Bidragspligt for arbejdsgiverbidrag fremgår af AMFL § 9, stk. 1. Ved lov nr. 443 af 1. juni 1994 blev også udbetalinger til efterlevende efter den umiddelbart berettigede omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra d, som har virkning for de omhandlede ydelser, der udbetales fra og med den 1. jan. 1995, samt for ydelser, der modtages før den 1. jan. 1995, men vedrører en periode efter denne dato.

Er der tale om udbetaling af andre ydelser til efterlevende efter honorarmodtagere, skal der, hvis der er tale om beløb, som den afdøde selv havde erhvervet ret til, indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, som hvis udbetalingen var sket til den afdøde selv, da ydelsen anses for et vederlag for personligt arbejde. Der skal dog ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, hvis beløbet udbetales til et dødsbo. Det er den virksomhed eller lignende, der foretager udbetalingen, der skal opgøre bidragsgrundlaget, beregne, indeholde samt betale bidraget, jf. AMFL § 11, stk. 6, 9 og 10.

Er der tale om udbetaling af ydelser til de efterladte efter honorarmodtagere, som disse - og ikke den afdøde - har krav på, er der, medmindre der er tale om pensionslignende ydelser, jf. ovenfor, tale om en B-indkomst. Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra c modsætningsvis og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Vedrørende biblioteksafgifter til efterlevende m.fl. til den umiddelbart berettigede, se afsnit B.2.3.1.

B.2.13 **Indtægt ved** **partsfiskeri**

Andel i udbytte af fiskeri er A-indkomst, og der skal indeholdes såvel A-skat som lønmodtagerbidrag, hvis andelen modtages som betaling for personlig deltagelse i fiskeri, jf. KSL § 43, stk. 2, litra g, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 23, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, og AMFL § 8, stk. 1, litra e, jf. § 11, stk. 1. Dette gælder, når fiskeriet udøves fra et skib, der ikke helt eller delvis ejes af modtageren eller er stillet til dennes rådighed ved aftale om lån eller leje.

Dette gælder også, hvis modtageren af udbytteandelen deltager i fiskeriet med egne fiskeredskaber.

Hvis en fisker holder sin fangst adskilt fra skibets øvrige fangst og kun sælger sin egen fangst, er indtægten ved salget B-indkomst.

B.3

B.3 Pension

Arbejdsmarkeds- bidrag

Indledningsvis beskrives reglerne om lønmodtagerbidrag af udbetalinger fra pensionsordninger. Den efterfølgende gennemgang vil derfor koncentrere sig om hvorvidt udbetalingerne er A-indkomst eller ej.

Lønmodtagerne betaler lønmodtagerbidrag af lønnen, hvori indgår arbejdsgiverens indbetalinger til pensionsordninger herunder ATP. Pensionsindbetalingerne reduceres med lønmodtagerbidraget, der tilbageholdes af pensionsinstituttet. Dette betyder en reduktion af den senere udbetalte pension, hvilket dog modsvares af, at der ikke beregnes bidrag ved udbetaling af pensionen, idet AMFL ikke indeholder hjemmel til at opkræve lønmodtagerbidrag af pensionsudbetalinger fra pensionsinstitutter.

Udgangspunktet er derfor, at i det omfang, der er tale om pension optjent i et ansættelsesforhold (med de få afvigelser, der er nævnt nedenfor under afsnit B.3.4.2 om ATP) betales der lønmodtagerbidrag ved indbetalingen til ordningen og aldrig ved udbetalingen fra ordningen.

Afvigelse herfra er kun gjort, hvor arbejdsgiveren undtagelsesvis undlader at foretage afdækning af ordningen i et pensionsinstitut, idet der i disse situationer er særlig hjemmel i AMFL til at opkræve bidrag. Dette er omtalt nedenfor under afsnit B.3.5 om uafdækkede ordninger.

Arbejdsgiveren skal, uanset om der skal indeholdes lønmodtagerbidrag af pensionsindbetalingen eller ej, betale arbejdsgiverbidrag af indbetalingen, jf. AMFL § 9, stk. 1 og stk. 2. Se også afsnit B.1.10.1.

B.3.1 Afgrensning

Pension sikrer typisk personer eller disses efterladte et indtægtsgrundlag, når personen har forladt arbejdsmarkedet f.eks. på grund af alder, varig nedsættelse af erhvervsevnen, fysisk/psykisk invaliditet eller på grund af personens død.

Ydelser, der udbetales på samme eller næsten samme grundlag, men som er af mindre permanent karakter, behandles ovenfor under B.1.11, medens andre former for overførselsindkomster behandles nedenfor under B.5.

B.3.2 Folkepension

Alle over 67 år, der har dansk indfødsret, og som opfylder bopælskriteriet, har ret til folkepension, der består af et grundbeløb og et pensionstillæg samt evt. et særligt pensionstillæg til reelt enlige. Det særlige pensionstillæg kompenserer for ophævelsen af det forhøjede personfradrag. Både grundbeløb, pensionstillæg og særligt pensionstillæg skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Ydelserne er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

B.3.3 Førtidspension

Førtidspension kan udbetales ved varig nedsættelse af erhvervsevnen som:

- Højeste førtidspension til personer mellem 18 og 59 år (ubetydelig erhvervsevne).
- Mellemste førtidspension til personer mellem 18 og 59 år (erhvervsevnen nedsat med 2/3) eller til personer mellem 60 og 66 år (ubetydelig erhvervsevne).

- Forhøjet almindelig førtidspension til personer mellem 18 og 59 år (erhvervsevnen nedsat med mindst 1/2).
- Almindelig førtidspension til personer mellem 60 og 66 år (erhvervsevnen nedsat med 2/3 eller med mindst 1/2).

Førtidspensionen består ligesom folkepensionen af grundbeløb, pensionstillæg og evt. særligt pensionstillæg. Disse beløb skal medregnes i den skattepligtige indkomst og er A-indkomst, jf. ovenfor under B.3.2. Derudover tillægges forhøjet almindelig førtidspension et førtidsbeløb, mellemste førtidspension et invaliditetsbeløb og højeste førtidspension et invaliditetsbeløb og et erhvervsudygtighedsbeløb.

Derudover kan der tilkendes personer mellem 18 og 66 år invaliditetsydelse, bistanstillæg og plejetillæg.

Personlige tillæg kan søges af pensionister, hvis økonomiske forhold er særligt vanskelige.

Invaliditetsbeløb, invaliditetsydelse, førtidsbeløb, personlige tillæg, invaliditets-, bistanstands- og plejetillæg samt tillæg, der udbetales i henhold til § 72 c i lov om social pension, jf. lov nr. 612 af 24. juni 1996 er skattefri efter LL § 7, litra i.

Erhvervsudygtighedsbeløbet, der indgår i højeste førtidspension, er imidlertid skattepligtigt og A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Personer, der modtager førtidspension og som frivilligt indbetaler ATP, skal betale lønmodtagerbidrag af ATP-beløbet, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra c. Bidragsgrundlaget opgøres og bidragets størrelse beregnes og indeholdes af ATP, jf. AMFL § 11, stk. 5 og 10.

B.3.4 **Afdækkede** **ordninger**

B.3.4.1 **Lønmodtagernes** **Dyrtidsfond**

Fonden forvalter de såkaldte indefrosne dyrtidsportioner, som staten indbetalte til ATP i perioden 1. september 1977 til 31. august 1979. LD udbetalingsafdelingen i ATP administrerer udbetalingen af dyrtidsbeløbene på fondens vegne.

Ved udbetaling fra fonden svares en afgift på 40 pct. af den del af udbetalingen, der hidrører fra tilvækst på kontoen efter 31. december 1979 og 25 pct. af resten, jf. PBL § 14 A, jf. lovbek. nr. 776 af 22. aug. 1996.

B.3.4.2 **ATP**

Arbejdsmarkedets Tillægspension er en obligatorisk, lovpligtig pensionsordning for alle lønmodtagere. Ordningen bliver finansieret af ATP-bidrag fra arbejdsgivere og lønmodtagere. Der betales også ATP-bidrag for lønmodtagere, der modtager dagpenge i forbindelse med ledighed, sygedagpenge under sygdom eller barsel eller kursusgodtgørelse efter lov om arbejdsmarkedsuddannelse.

Endvidere er personer, der modtager kontanthjælp eller revalideringshjælp i henhold til henholdsvis § 37 eller § 43, stk. 2 i lov om social bistand blevet ATP-bidragspligtige fra 1. januar 1997. Det samme gælder personer, der modtager tilbud efter lov om kommunal aktivering § 3 eller §§ 5-8 samt personer, der er medlem af en arbejdsløshedskasse for lønmodtagere, som er

B.3.4.2

over 25 år, og som modtager uddannelsesgodtgørelse efter lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik. Fra 1. juli 1998 afløses lov om social bistand og lov om kommunal aktivering af lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik. Der henvises i denne forbindelse til lovens §§ 25, 36 og 52, stk. 1.

Efter eget valg kan endvidere personer, der er medlem af en arbejdsløsheds-kasse for lønmodtagere og som modtager overgangsydelse, efterløn eller del-efterløn efter lov om arbejdsløshedsforsikring mv. og førtidspensionister omfattet af lov om social pension § 14, jf. § 13 eller personer, der modtager delpension efter lov om delpension, vælge at betale ATP-bidrag og dermed lønmodtagerbidrag af ydelserne.

ATP falder ind under PBL § 2 og er derfor en pensionsordning med løbende livsbetingede udbetalinger dog med mulighed for udbetaling af engangsbeløb ved medlemmets død. Ved udbetaling af engangsbeløb til de efterladte betales der afgift med 40 pct., jf. PBL § 29 B. Løbende ydelser skal medregnes i den skattepligtige indkomst efter PBL § 20, stk. 1, nr. 1. De løbende ydelser er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19. ATP-fonden beregner og indeholder lønmodtagerbidrag i arbejdsgiverens indbetalinger til fonden (både den ansattes del og arbejdsgiverens del af ATP-indbetalingen), jf. ovenfor under B.1.11 samt i den del af arbejdsgiverbetalte dagpengeydelse, der indbetales til ATP samt endelig i de kommunale dagpengemyndigheders og arbejdsløsheds-kassernes indbetalinger til fonden, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra d, § 8, stk. 1, litra c og f og § 11, stk. 5. Der betales ikke lønmodtagerbidrag af sygedagpenge til forældre med alvorligt syge børn efter dagpengelovens § 19 a, jf. AMFL § 8, stk. 6. Fritagelsen gælder også det bidrag, som dagpenge-myndigheden indbetaler til ATP, jf. lov nr. 892 af 3. dec. 1997 om ændring af lov om sygedagpenge mv. Bestemmelsen træder i kraft den 1. juli 1998.

Efter lov nr. 988 af 22. nov. 1996 skal personer, der ved loven er blevet om-fattet af ATP-bidragspligten fra 1. januar 1997, også betale lønmodtagerbidrag af ATP-bidraget.

B.3.4.2.1 Midlertidig pen- sionsopsparring (DMP)

For 1998 opkræves der en midlertidig pensionsopsparring til ATP på 1,0 pct. af bidragsgrundlaget efter AMFL § 8, stk. 1, litra a, b, d og e og § 10 medmindre pensionsopsparringen opgøres til 345 kr. eller derunder., jf. lov nr. 803 af 24. okt. 1997.

Den midlertidige pensionsopsparring skal ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. LL §§ 7 L og 8 M.

Opsparingen er bundet indtil 1. januar 2000 og kan derefter hæves, når kontohaveren fylder eller er fyldt 67 år. Opsparingen udbetales dog ved død.

Der vil ved udbetaling som følge af død blive opkrævet en afgift på 40 pct.

Ved udbetaling efter år 2000 ved det 67. år, vil der blive opkrævet en afgift på 40 pct., hvis udbetalingen ikke overstiger 1.100 kr. Overstiger udbetalingen dette beløb, vil beløbet blive undergivet almindelig indkomstbeskatning.

Den midlertidige pensionsopsparring medregnes ikke i bidragsgrundlaget efter AMFL, jf. § 8, stk. 5.

Der henvises i øvrigt til afsnit O.

**B.3.4.3
Pensionsordninger
med løbende
(livsbetingede)
udbetalinger
(skattekode 01, 10
og 16)**

Der henvises til LV A.C.1.2 og 1.2.1.

Ordningen skal gå ud på at sikre pension i form af løbende ydelser, der bortfalder ved den pensionsberettigedes død. Ordningen oprettes enten i et forsikringsselskab eller en pensionskasse, jf. PBL § 2, nr. 4 og §§ 3-6.

Løbende ydelser fra ordningerne skal medregnes i den skattepligtige indkomst efter PBL § 20, stk. 1, nr. 1 og nr. 4. Ydelserne er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19. Foretages der udbetalinger, der ikke har karakter af løbende ydelser i henhold til pensionsaftalen, eller disponeres der over ordningen, svares der afgift med 0 pct., 25 pct., 35 pct., 40 pct. eller 60 pct., jf. PBL §§ 29, 29 A, 30, 33 A og 34.

**B.3.4.4
Ratepensions-
ordninger
(skattekode 02 og 11
(forsikringer),
07 og 12 (pengeinsti-
tutordninger))**

Der henvises til LV A.C.1.2, 1.2.2 og 1.2.3.

Ordningerne skal indeholde bestemmelse om, at forsikringssummen/det opsavede pensionsbeløb udbetales i rater over 10 år ved pensionsbegivenhedens indtræden. Raterne udbetales uanset den umiddelbart berettigedes død.

Ordningerne oprettes enten i et forsikringsselskab, et pengeinstitut eller en kapitalpensionsfond, jf. PBL §§ 8 og 11 A.

Raterne medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. PBL § 20, nr. 2 og nr. 4. Raterne er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19. Foretages der udbetalinger, der ikke har karakter af aftalte rater, eller disponeres der over ordningen, svares der afgift med 0 pct., 25 pct., 35 pct., 40 pct. eller 60 pct., jf. PBL §§ 29, 30, 33 A og 34.

**B.3.4.5
Indeksordninger
(skattekode 04
og 13)**

Der henvises til LV A.C.1.6..

I en indekstrakt skal være fastsat en udbetalingsperiode på 10 - 15 år, som regnes fra den 1. dag i måneden efter interessentens fyldte 67. år. En indekskontrakt bortfalder ved interessentens død og beløbet tilfalder dødsboet.

Indeksordninger kunne til og med ultimo 1971 oprettes som en forsikring eller som en opsparingskonto med tilknyttet indekstrakt. Indeksforsikring kunne oprettes i danske livs- og pensionsforsikringsselskaber, og en indeksopsparingskonto kunne oprettes i danske pengeinstitutter, jf. PBL § 15.

Løbende udbetalinger fra en indeksordning til interessenten selv medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. PBL § 20, stk. 1, nr. 3. Udbetalingerne er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19. Af andre udbetalinger end løbende, f.eks. ved interessentens død eller dispositioner over ordningen, svares en afgift på maksimalt 40 pct., jf. PBL § 29, stk. 1, § 30, stk. 1, § 33 A og § 34.

**B.3.4.6
Kapitalpensions-
ordninger
(skattekode 03 og 14
(forsikringer),
08 og 15 (pengeinsti-
tutordninger))**

Der henvises til LV A.C.1.2.4

En kapitalpensionsordning kommer til udbetaling som en sum ved pensionsbegivenhedens indtræden. En kapitalpensionsordning kan oprettes i et forsikringsselskab som en kapitalforsikring eller i et pengeinstitut som en opsparing i pensionsøjemed. Ved udbetaling ved pensionsbegivenhedens indtræden eller ved ophævelse i utide eller disposition over ordningen svares der en afgift på 0 pct., 25 pct., 35 pct., 40 pct. eller 60 pct., jf. PBL §§ 25-28, 30, 33 A og 34.

Personer, der har fået bevilget orlov til uddannelse, børnepasning eller sabbat, kan til supplerende finansiering af orloven helt eller delvist ophæve en

B.3.4.6

kapitalforsikring eller opsparing i pensionsøjemed, jf. PBL § 20 A.

Pensionsinstituttet skal på baggrund af opgivne oplysninger om hidtidige indtægtsforhold og den fremtidige orlovsydelse beregne det hæveberettigede beløb. Beløbet kan højst udgøre forskellen mellem den hidtidige indkomst og orlovsydelsen og beregnes i forhold til det tidsrum, i hvilket orloven løber.

Det hævdede beløb indgår i den skattepligtige indkomst, jf. PBL § 20, stk. 1, nr. 5. Beløbet er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19.

B.3.4.7 Andre afdækkede ordninger

Der henvises til LV A.C.2. Det drejer sig om ordninger, hvor der ikke er fradragsret for præmier/bidrag i den skattepligtige indkomst. Det gælder for det første:

- 1) Syge- og ulykkesforsikringer, der ejes af den forsikrede.
- 2) Rene risikolivsforsikringer (er ordningen omfattet af PBL kapitel 1, skal der ved oprettelsen være givet afkald på beskatning efter PBL afsnit 1).
- 3) Visse opsparingslignende livsforsikringer oprettet i udenlandsk forsikringsselskab og fradraget mv. i udenlandsk indkomst.

Løbende livsbetingede udbetalinger fra disse ordninger skal medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. PBL § 50, stk. 3. Udbetalingerne er samtidig A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19.

Andre udbetalinger er skattefri, jf. PBL § 50, stk. 4.

Det gælder for det andet:

- 4) Opsparingslignende livsforsikringer, der ikke opfylder betingelserne for fuld fradragsret, samt opsparingslignende livsforsikringer, der opfylder betingelserne for fuld fradragsret, men hvor der er givet afkald ved oprettelse på beskatning efter PBL, afsnit 1.

Tilvæksten er skattepligtig, jf. PBL § 53 A, stk. 3, medens udbetalinger er skattefri, jf. PBL § 53 A, stk. 5.

B.3.5 Uafdækkede pensionsordninger

B.3.5.1 Tjenestemandspension

Tjenestemandspension udbetales af det offentlige som en løbende livsbetinget ydelse som følge af tidligere ansættelse i statens, folkeskolens, folkekirkens eller kommunernes tjeneste. Statstjenestemandspensionen udbetales efter tjenestemandsløvgivningen, medens de kommunale og amtskommunale tjenestemandspensioner udbetales efter kommunale og amtskommunale vedtægter. Ordningerne er omfattet af PBL § 2, nr. 1. De løbende udbetalinger skal medregnes i den skattepligtige indkomst efter PBL § 20, stk. 1, nr. 1 og er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19. Udtrædelsesgodtgørelser fra tjenestemandspensionsordninger afgiftsberigtiges med 0 pct., 25 pct., 35 pct., 40 pct. eller 60 pct. efter PBL §§ 29, 33 A og 34. Det er

direkte nævnt i de generelle bemærkninger i forslaget til AMFL (L326 fra 1993), at der ikke skal betales lønmodtagerbidrag af udbetalinger fra tjenestemandspensionsordninger. Balancen i forhold til andre lønmodtagere er sikret gennem ændring af tjenestemandspensionsloven. Der skal heller ikke betales arbejdsgiverbidrag af tjenestemandspensioner.

B.3.5.2 Tjenestemandspensionslignende pensionsordninger og andre pensionslignende ydelser

For en række tilsagn om pension til ansatte eller efterladte ægtefæller og børn efter ansatte i eksempelvis private skoler og gymnasier, selvejende institutioner, tidligere statsvirksomhed, koncessionerede selskaber eller givet ifølge lov, gælder det, at tilsagnet ikke nødvendigvis skal afdækkes i et pensionsinstitut.

Sådanne tilsagn kan evt. være omfattet af PBL § 2, nr. 2, "pensionsordninger, der modtager statsstøtte". I så fald finder ovenstående regler anvendelse, se B.3.5.1.

Er tilsagnet ikke omfattet af PBL § 2, nr. 2, følger skattepligten af de løbende livsbetingede ydelser til den tidligere ansatte eller hans efterlevende ægtefælle eller børn af SL § 4, litra c. Ydelserne er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 2. Se iøvrigt Per Hessel, Kildeskatteloven, pligt og ansvar, 3. udgave, 1984, side 110 f.

Vederlag for afløsning af pensionstilsagnet skal medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. LL § 16 E, stk. 1, nr. 6, og medregnes med 85 pct. af den del af vederlaget, der overstiger et grundbeløb på 7.900 kr., jf. LL § 7 O, stk. 1, nr. 4 og stk. 3. Grundbeløbet reguleres efter PSL § 20 og er for 1998 10.500 kr. Den skattepligtige del af afløsningssummen er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 25, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996.

Ved afgrænsningen af, hvilke pensionstilsagn/-ydelser eller afløsningssummer for pensionstilsagn/-ydelser, der er omfattet af bidragspligten i AMFL § 7, stk. 1, litra b, jf. § 8, stk. 1, litra d, vedrørende "pensionslignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold", og hvilke der ikke er omfattet, kan man tage udgangspunkt i det forhold, at betegnelsen pension i denne sammenhæng kun anvendes om ydelser fra pensionsordninger, der er omfattet af PBL. Dernæst har Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene udtalt, at udbetalinger fra tjenestemandspensionslignende ordninger fra en tidligere arbejdsgiver alene kan ske bidragsfrit, hvis pensionsordningen ufravigeligt følger de til enhver tid gældende statslige eller kommunale tjenestemandspensionsregler, og de ansattes løn, ansættelses- og pensionsvilkår er underlagt statslige eller kommunale myndigheders godkendelseskompetence. Hvis ikke disse betingelser er opfyldt, er der tale om tilsagnsordninger omfattet af AMFL § 7, stk. 1, litra b, uanset de benævnes tjenestemandspensioner og/eller er beregnet efter reglerne for disse, jf. TfS 1996,546. Sidstnævnte forhold er ligeledes omfattet af pligten til at betale arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Der henvises iøvrigt til de generelle bemærkninger ovenfor under B.1.11 samt omtalen samme sted af de såkaldte "direktørordninger", der også falder ind under AMFL § 7, stk. 1, litra b.

For så vidt angår udbetalinger af pensionslignende ydelser fra fonde til tidligere ansatte hos en bestemt arbejdsgiver eller til de ansattes efterladte, vil disse ydelser efter omstændighederne kunne anses for ydelser fra en tidligere arbejdsgiver, jf. de opstillede betingelser ovenfor under B.1.2.2.

B.3.5.2

Begrænset skattepligt

Personer, der uden at være omfattet af KSL § 1, har indkomst af den i KSL § 43, stk. 2, nævnte art, der er gjort til A-indkomst, bliver begrænset skattepligtige af indkomsten, jf. KSL § 2, stk. 1, litra b.

Af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, følger det herefter, at en sådan person vil være begrænset skattepligtig af

- folkepension, førtidspension, (nr. 3)
- løbende udbetalinger fra ATP, pensionsordning med løbende udbetalinger, ratepensionsordning, indeksordning, tjenestemandspensioner og visse andre ordninger samt udbetaling fra kapitalpensionsordning (orlovsydelse), (nr. 19)
- tjenestemandspensionslignende ydelser mv., (nr. 2)
- afløsningssum for tjenestemandspensionslignende ydelser, (nr. 25).

En indgået dobbeltbeskatningsaftale med et andet land kan dog medføre, at Danmark ikke kan udnytte beskatningsretten, hvorfor indeholdelse af A-skat kan undlades, men det må ved hver udbetaling kunne dokumenteres, at betingelserne herfor er til stede.

Som omtalt i de generelle bemærkninger under B.3 skal der normalt ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag af de nævnte pensionsudbetalinger. En undtagelse gælder for de uafdækkede tjenestemandspensionslignende ydelser, der ikke opfylder betingelserne for at blive sidestillet med en tjenestemandspension samt de såkaldte direktørordninger, jf. ovenfor. Det er uden betydning for bidragspligten, om modtageren er fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark. Der henvises i øvrigt til afsnit B.1.11 og afsnit C.

B.4 Støtte til studier mv.

I det følgende beskrives reglerne om indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag ved udbetaling af stipendier, legater og offentlige tilskud til studerende.

B.4.1 Stipendier

Pligten til at betale lønmodtagerbidrag omfatter ikke personer, der modtager stipendium fra Statens Uddannelsesstøtte, idet ydelserne ikke er optjent i et ansættelsesforhold, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Stipendiemodtageren kan heller ikke omfattes af bidragspligten på baggrund af AMFL § 7, stk. 1, litra c, idet ydelsen ikke anses som vederlag for personligt arbejde. Der skal derfor heller ikke betales arbejdsgiverbidrag.

Skattepligtige stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte er A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2, litra c og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 4. Pålægges stipendiemodtageren helt eller delvist at tilbagebetale et udbetalt stipendium, skal tilbagebetalingen fratrækkes i det indkomstår, hvori det for meget udbetalte stipendium er modtaget og medregnet ved indkomstopgørel-

sen, se Told- og Skattestyrelsens meddelelse i TOLD•SKAT Nyt 1993.16.764 samt LV A.B.6.5.1.

Der henvises til afsnit B.4.5 vedrørende stipendium til ph.d.-studerendes studierejser i udlandet.

B.4.2 Legater

Legatmodtagere er ikke bidragspligtige af legater, idet ydelsen hverken er optjent i et ansættelsesforhold eller kan anses som vederlag for personligt arbejde.

Legater til uddannelsesformål er personlig indkomst, uanset om legatet måtte være betinget af en bestemt anvendelse. Dog kan legatet anses for skattefrit, hvis det er ydet på betingelse af, at det anvendes til rejse- og opholdsudgifter ved en studierejse i udlandet, jf. LL § 7 K. Der kan endvidere henvises til LV A.B.6.5.2.

Skattepligtige legater til studerende henregnes til B-indkomst. Vedrørende oplysningspligten henvises til afsnit J.

B.4.3 Ydelser fra arbejdsgiver

Har den studerende under studieperioden bevaret sit ansættelsesforhold, og udbetaler arbejdsgiveren i henhold til en lovmæssig forpligtelse, kollektiv overenskomst, individuel aftale eller lignende beløb (løn) til den studerende, eventuelt som supplement til stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte, er dette beløb omfattet af bidragsgrundlaget, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a. Der skal ligeledes betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Beløbet vil tilsvarende være A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 1.

B.4.4 Offentlige tilskud

Studerende, der modtager offentlige tilskud, bliver som udgangspunkt ikke bidragspligtige af ydelsen. Kun i situationer, hvor ydelsen har karakter af løn eller vederlag for en konkret arbejdsydelse, vil ydelsen være bidragspligtig.

Offentlige tilskud, der gives til børn og unge under 18 år i form af nedsat egenbetaling for ophold og undervisning på folkehøjskoler, ungdomshøjskoler, landbrugshøjskoler, husholdningsskoler og efterskoler samt for ophold på en kostafdeling ved en friskole, en privat grundskole og en privat gymnasieskole, anses ikke som indkomstskattepligtige. Statens generelle ø-tilskud til unges videreuddannelse anses heller ikke for skattepligtige for unge under 18 år, se endvidere LV A.B.6.5.1.

Er det offentlige tilskud principielt skattepligtigt, hvilket eksempelvis kunne være værdien af fribolig på et studenterkollegium, skal værdien af ydelsen henregnes til B-indkomst.

Enkelte godtgørelser/ydelser til uddannelse fra det offentlige er dog gjort til A-indkomst i medfør af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995. Det drejer sig om uddannelsesgodtgørelse, der udbetales til ledige i henhold til § 40 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. nævnte bek. § 20, nr. 9. Endvidere drejer det sig om kursusgodtgørelse mv. efter kapitel 7 i lov om arbejdsmarkedsuddannelser samt skoleydelse i henhold til lov nr. 449 af 14. juni 1995 om daghøjskoler og produktionsskoler, jf. samme bek. § 20, nr. 12 og 13.

Ovenstående godtgørelser/ydelser er ikke bidragspligtige, idet der ikke er tale om vederlag for personligt arbejde.

B.4.5

B.4.5

Ph.d.-studerende

Studierejser i udlandet

For ph.d.-studerende er der med LL § 7 K, stk. 3 og 4 indført særlige regler vedrørende studierejselegater og beløb udbetalt fra den pågældendes uddannelsesinstitution til dækning af udgifter ved studieophold i udlandet, Færøerne eller Grønland. Efter disse regler kan ph.d.-studerende skattefrit modtage et beløb i form af stipendier og legater, og herudover kan den ph.d.-studerende fra uddannelsesinstitutionen skattefrit modtage et beløb, der ikke må overstige en af Ligningsrådet fastsat beløbsgrænse. Reglerne er nærmere beskrevet i LV A.B.6.5.2, TSS-cirk. 1996-33 og 1997-34 (vedrører alene studierejselegater).

Bestemmelserne i LL § 7 K stk. 3 og 4 har kun virkning for indkomstårene 1995-1997. Ph.d.-studerende vil fremover have lønmodtagerstatus. Der er fremsat lovforslag, hvorefter reglerne for ph.d.-studerende videreføres frem til og med år 2000, hvor nuværende ph.d.-studerende vil have færdiggjort deres studium.

Reglerne i LL § 7 K, stk. 3 og 4 omfatter kun ph.d.-studerende, der modtager stipendium efter lov om Statens Uddannelsesstøtte, idet denne gruppe skattemæssigt anses som studerende. Ph.d.-studerende, der modtager løn, dvs. kandidatstipendiater, er ikke omfattet af LL § 7 K for så vidt angår løndelen. De behandles fuldt ud som lønmodtagere. Personer, der er indskrevet ved et ph.d.-studium, som finansieres ved hjælp af legater, er heller ikke omfattet af bestemmelserne i LL § 7 K, stk. 3 og 4.

Ph.d.-studerende, der modtager stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte, og som modtager skattepligtige beløb i forbindelse med studiet, det være sig i form af stipendium, legat eller ydelse fra en uddannelsesinstitution, er ikke bidragspligtige af beløbet, idet der ikke er tale om lønindkomst.

Skattepligtige beløb fra stipendier og legater skal henregnes til henholdsvis A- og B-indkomst, jf. afsnit B.4.1 og B.4.2. Hvis en ph.d.-studerende, der modtager stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte, modtager skattepligtige beløb fra den pågældendes uddannelsesinstitution, jf. LL § 7 K, stk. 4, skal beløbet henregnes til B-indkomst, idet der ikke er tale om lønindkomst.

Studierejser i Danmark

I medfør af § 53 a i lov om Statens Uddannelsesstøtte kan en ph.d.-studerende på visse betingelser modtage supplerende stipendium i forbindelse med studierejser i Danmark.

Stipendiemodtageren omfattes ikke af bidragspligten, idet ydelsen ikke anses for vederlag for personligt arbejde.

Tilskud, som den ph.d.-studerende modtager til afholdelse af studierejser i Danmark, herunder den godskrevne værdi af billetter og lignende, er A-indkomst, jf. bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, § 1, nr. 1, som ændrer KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995.

Indkomstbeskatningen skal foretages i det indkomstår, hvori tilskud, herunder værdi af billetter og lignende, godskrives modtageren, henholdsvis formuegodet er til rådighed. Hvis tilskuddet er modtaget i form af billetter og lignende, hvori A-skatten ikke i tilstrækkeligt omfang har kunnet indeholdes, skal denne A-skat indeholdes i nettobeløbet efter sædvanligt A-skattetræk af det supplerende stipendium, jf. bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, § 1, nr. 2 og 4.

B.5 Diverse overførselsindkomster

Arbejdsmarkedsbidrag

Som tidligere nævnt er det princippet i AMFL, at der for personer pålægges et arbejdsmarkedsbidrag af deres samlede indkomster med tilknytning til arbejdsmarkedet og af indkomst fra visse erhvervsmæssige aktiviteter. Det vil sige, at de overordnede kriterier for afgrænsningen af hvilke indkomster, der er omfattet af bidragspligten efter AMFL, er om indkomsten er vederlag for beskæftigelse i et ansættelsesforhold, personligt arbejde, selvstændig erhvervsvirksomhed eller stammer fra lignende erhvervs- og arbejdsrelaterede forhold.

Modsætningsvis omfatter loven således ikke modtagere af indkomster udenfor sådanne beskæftigelses- og erhvervsforhold, uanset om disse indkomster er indkomstskattepligtige eller ej. Dette gælder således offentlige overførselsindkomster, herunder folke- og førtidspension, dagpenge ved ledighed og sygdom og barsel m.fl., egentlige godtgørelser og erstatninger for tabt arbejdsfortjeneste, arbejdsskader, erhvervsvennetab mv., herunder erstatninger efter erstatningsansvarsloven og lov om forsikring mod følger af arbejdsskade, der udbetales fra et forsikringsselskab eller andre til dækning af indkomsttab for skadelidte, der altså ikke skal medregnes i bidragsgrundlaget efter AMFL. For selvstændigt erhvervsdrivende gælder dog, at sådanne overførselsindkomster m.fl. indgår i bidragsgrundlaget i det omfang indkomsterne skal medregnes til virksomhedsindkomsten og ved opgørelse af det virksomhedsoverskud, der er personlig indkomst for den selvstændige, jf. AMFL § 10.

Til gengæld blev der som led i 1993-reformerne på skatte-, arbejdsmarkeds- og pensionsområdet ved fastsættelsen af ydelsesniveauet for de offentlige overførselsindkomster m.fl. taget højde for, at modtagerne af disse indkomster ikke er omfattet af reglerne om bidragspligt og bidragsgrundlag for lønmodtagere efter AMFL § 7, stk. 1 og § 8, stk. 1.

Ved lov nr. 480 af 30. juni 1993 gennemførtes en skatteomlægning, der bl.a. indebar en bruttificering af en række sociale ydelser, herunder især kontanthjælp og andre ydelser, der træder i stedet for løn. Ved samme lov blev LL § 7, litra j, udformet således, at skattefriheden alene omfatter ydelser, som offentlige myndigheder og institutioner udreder i henhold til lov om social bistand, jf. lov nr. 110 af 26. feb. 1996 til dækning af nærmere bestemte udgifter for modtageren. Dækning af tabt arbejdsfortjeneste er en erstatning for en lønindtægt og er således ikke omfattet af skattefriheden efter LL § 7, litra j. Under hensyn til at lov om social bistand med virkning fra 1. juli 1998 opdeles i lov nr. 454 af 10. juni 1997 om social service og lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik, er LL § 7, litra j ændret, uden der herved er tilsigtet nogen realitetsændring.

Omstændighederne ved og betingelserne for at modtage ydelser for tabt arbejdsfortjeneste efter lov om social bistand og fra 1. juli 1998 lov om social service eller lov om aktiv socialpolitik er af en sådan karakter, at ydelserne på trods af det ovenfor anførte kan være omfattet af AMFL. Dette gælder således for modtagere af tilskud til tabt arbejdsfortjeneste efter lov om social bistand § 48 og fra 1. juli 1998 lov om social service § 27. Blandt de tildelingskriterier, der skal være opfyldt, og som er afgørende for bidragspåleggelse i disse

B.5

tilfælde er, at tilskuddene til tabt arbejdsfortjeneste skal modsvares af en arbejdsydelse i form af pleje, pasning, genoptræning mv., og at det stilles som en betingelse, at modtageren helt eller delvist har måttet ophøre med anden beskæftigelse. Der henvises i øvrigt til afsnittet nedenfor vedrørende hjælp i forbindelse med handicap, sygdom mv.

Det vil blive nævnt i det følgende, hvor der er særlig hjemmel til opkrævning af lønmodtagerbidrag.

Sygedagpenge er omtalt ovenfor i afsnit B.1.2.1

Midlertidig pensionsopsparing

Der henvises til afsnit B.3.4.2.1 og til afsnit O

B.5.1 Arbejdsløshedsdagpenge

Arbejdsløshedsforsikringen er en frivillig forsikringsordning for såvel lønmodtagere som selvstændige. Forsikringsordningen administreres af arbejdsløshedskasserne, som er private foreninger, der ifølge loven alene har til formål at sikre medlemmerne økonomisk kompensation for tab af indtægt i tilfælde af arbejdsløshed.

Man skal være medlem af en arbejdsløshedskasse (a-kasse) for at kunne få udbetalt arbejdsløshedsdagpenge.

Man kan højst modtage dagpenge i 5 år, der opdeles i en dagpengeperiode på 2 år og en aktivperiode på 3 år.

Der henvises i øvrigt til lov nr. 27 af 13. jan. 1997 om arbejdsløshedsforsikring med senere ændringer.

B.5.1.1 Lønmodtagere

Arbejdsløshedsdagpengene (a-dagpenge) udgør 90 pct. af den hidtidige arbejdsindtægt, dog højst et fastsat maksimum.

For deltidsforsikrede udgør a-dagpengene højst 2/3 af a-dagpengene for fulltidsforsikrede.

Der gælder en særlig lav sats på 82 pct. for værnepligtige og personer, der har gennemført en erhvervsmæssig uddannelse af mindst 18 måneders varighed (dimittendsats).

En arbejdsgiver skal betale a-dagpengegodtgørelse for 1. og 2. ledighedsdag til en lønmodtager, der er medlem af en a-kasse, hvis lønmodtageren bliver ledig som følge af afskedigelse, hjemsendelse, ophør af opgave- og tidsbestemt akkord og lignende.

Både arbejdsløshedsdagpengeydelse og dagpengegodtgørelsen fra arbejdsgiveren er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5 og 6.

Der indbetales bidrag til ATP for medlemmer af arbejdsløshedskasser for lønmodtagere, der får udbetalt dagpenge eller kursusgodtgørelse. Arbejdsløshedskassen tilbageholder medlemmets bidrag som udgør 1/3 af det samlede bidrag ved udbetaling af dagpengeydelsen. ATP indeholder lønmodtagerbidrag i det samlede indbetalte ATP-bidrag for den arbejdsløse, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra d, § 8, stk. 1, litra f og § 11, stk. 5.

Der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag af a-dagpenge, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

**B.5.1.2
Selvstændige**

A-dagpenge udbetales ved ledighed på grundlag af den selvstændiges hidtidige arbejdsfortjeneste.

For at kunne få a-dagpenge som selvstændig skal det personlige arbejde i virksomheden være ophørt mere end midlertidigt. Det kan ske ved overdragelse eller lukning samt bortforpagtning eller udlejning.

Beregningen af dagpengesatsen sker med udgangspunkt i gennemsnittet af indtægten af de 2 bedste, hele regnskabsår, der er afsluttet inden for de seneste 5 år umiddelbart forud for ledigheden.

Det er virksomhedens skattepligtige indkomst, der er udgangspunkt for beregning af dagpengesatsen.

Dagpengeydelse er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5.

**B.5.2
Orlovsydelser**

Lov nr. 5 af 8. jan. 1996 om orlov har til formål at skabe økonomisk grundlag for, at personer med tilknytning til arbejdsmarkedet kan opnå orlov til en række forskellige orlovsordninger, orlov til uddannelse, orlov til sabbat og orlov til børnepasning.

**B.5.2.1
Orlov til uddannelse**

Orlov til uddannelse er åben for lønmodtagere og selvstændige over 25 år, som er dagpengeberettigede a-kassemedlemmer, der har haft 3 års forudgående beskæftigelse inden for de sidste 5 år, dog kun 2 år for deltidsforsikrede samt ledige, der er berettiget til ydelser efter lov om arbejdsløshedsforsikring mv. ved orlovens start.

Orlovsydelsen udgør for fuldtidsforsikrede et beløb svarende til arbejdsløshedsdagpengenes højeste beløb.

Orlovsydelsen er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 11.

For selvstændigt erhvervsdrivende medregnes ydelsen til virksomhedsindkomsten og ved opgørelsen af det virksomhedsoverskud, der anses som personlig indkomst for den selvstændige. Dermed indgår ydelsen i bidragsgrundlaget for selvstændigt erhvervsdrivende efter AMFL § 10, § 7, stk. 3. Jf. også TfS 1995,201 (DEP).

**B.5.2.2
Orlov til sabbat**

Orlov til sabbat er åben for lønmodtagere over 25 år, som er dagpengeberettigede a-kassemedlemmer, der har haft 3 års forudgående beskæftigelse inden for de sidste 5 år, dog kun 2 år for deltidsforsikrede.

Orlovsydelsen udgør 60 pct. af arbejdsløshedsdagpengenes højeste beløb.

Orlovsydelsen er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 11.

**B.5.2.3
Orlov til børnepasning**

Orlov til børnepasning er åben for lønmodtagere og selvstændige, der er berettiget til sygedagpenge samt for ledige, der er berettiget til dagpenge eller kontanthjælp.

Orlovsydelsen udgør 60 pct. af arbejdsløshedsdagpengenes højeste beløb. Kontanthjælpsmodtagere får nedsat kontanthjælp.

Orlovsydelsen er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 11.

Det gælder om denne orlovsydelse som for orlovsydelsen til uddannelse, at når den udbetales til en selvstændigt erhvervsdrivende, skal den medregnes til

B.5.2.3

virksomhedsindkomsten og dermed indgå i bidragsgrundlaget efter AMFL § 10, jf. § 7, stk. 3, og B.5.2.1

Supplerende tilskud

Der kan gives supplerende tilskud til forældre, der modtager orlovsydelse til børnepasning, jf. lov om social bistand § 69 b og fra 1. juli 1998 lov nr. 454 om social service § 27. Tilskuddet kan sammen med orlovsydelsen ikke overstige 80 pct. af den hidtidige indtægt, se i øvrigt bistandslovens § 69 b, stk. 3-5 og lov om social service § 27, stk. 3-5.

Det supplerende tilskud er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3

B.5.3 Delefterløn

Delefterlønnen giver de 60-66 årige, der har bopæl i Danmark, mulighed for en gradvis tilbagetrækning fra arbejdsmarkedet.

Overgang til delefterløn kan ske fra beskæftigelse, ledighed, overgangsydelse, efterløn og delpension.

Der henvises til lov nr. 27 af 13. jan. 1997 om arbejdsløshedsforsikring mv. § 75 o til 75 u.

Delefterlønnen er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5.

Delefterlønsmodtagere kan vælge at indbetale ATP-bidrag. Det følger af lov nr. 988 af 22. nov. 1996, at ATP skal indeholde lønmodtagerbidrag af de indbetalte ATP-bidrag.

Der skal derimod ikke betales arbejdsgiverbidrag af de indbetalte ATP-bidrag, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

B.5.4 Delpension

Delpensionen giver de 60-66 årige, der har bopæl i Danmark, mulighed for gradvis tilbagetrækning fra arbejdsmarkedet.

Delpension kræver mindst 10 års fuldt ATP-bidrag indenfor 20 år for en fuldtidsbeskæftiget.

Ordningen administreres af de kommunale sociale myndigheder.

Der henvises til lov nr. 226 af 5. april 1991 med senere ændringer om delpension.

Delpensionen er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Delpensionisten kan vælge at lade de kommunale sociale myndigheder foretage indbetalinger til ATP. Det følger af lov nr. 988 af 22. nov. 1996, at ATP skal indeholde lønmodtagerbidrag af de indbetalte ATP-bidrag. Der skal derimod ikke betales arbejdsgiverbidrag af de indbetalte ATP-bidrag, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9 stk. 1 modsætningsvis.

B.5.5 Efterløn

Efterløn er et tilbud til personer mellem 60 og 66 år om at forlade arbejdsmarkedet og samtidig være sikret en indtægt frem til folkepensionsalderen. Tilbuddet om efterløn gælder kun, hvis man er medlem af en a-kasse. Efterlønsordningen er en udbygning af arbejdsløshedsforsikringen, som administreres af a-kasserne.

Efterløn kan ydes, hvad enten tilbagetrædelsen sker fra beskæftigelse, overgangsydelse, delefterløn eller ledighed.

Der henvises til lov nr. 27 af 13. jan. 1997 om arbejdsløshedsforsikring, kapitel 11 a.

Efterlønnen er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 5.

Efterlønsmodtagere kan vælge at lade arbejdsløhedskassen foretage indbetalinger til ATP. Det følger af lov nr. 988 af 22. nov. 1996, at ATP skal indeholde lønmodtagerbidrag af de indbetalte ATP-bidrag.

Der skal derimod ikke betales arbejdsgiverbidrag af de indbetalte ATP-bidrag, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

B.5.6 Bistandshjælp

Når en person kommer ud for en social begivenhed, f.eks. skilsmisse, tab af forsørger, langvarig sygdom eller arbejdsløshed, giver lov om social bistand, jf. lov nr. 110 af 26. feb. 1996, og fra 1. juli 1998 lov nr. 454 af 10. juni 1997 om social service og lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik mulighed for kontanthjælp, samt rådgivning og vejledning.

Man kan kun få bistandshjælp, hvis man ikke er berettiget til hjælp efter anden lovgivning. De kommunale sociale myndigheder administrerer bistandshjælpen.

B.5.6.1 Kontanthjælp

Personer over 25 år med forsørgelsespligt kan få udbetalt 80 pct. af dagpenge-maksimum ved sygdom. Personer uden forsørgelsespligt kan få udbetalt 60 pct. af dette beløb, jf. § 37 i lov om social bistand. Fra 1. juli 1998 udbetales hjælpen efter kap. 4, § 25 i lov om aktiv socialpolitik.

Den faste løbende kontanthjælp er skattepligtig indkomst, jf. LL § 7, litra f modsætningsvis og A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Kontanthjælpsmodtagere er omfattet af ATP-bidragspligten. De pågældende betaler selv 1/3 af bidraget medens staten betaler det resterende. Det følger af lov nr. 988 af 22. nov. 1996, at ATP skal indeholde lønmodtagerbidrag af de indbetalte ATP-bidrag.

Der skal derimod ikke betales arbejdsgiverbidrag af de indbetalte ATP-bidrag, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

B.5.6.2 Særlig støtte

Hvis en person har særlig vanskelige økonomiske forhold på grund af høje boligudgifter eller stor forsørgerbyrde, kan der særskilt eller i forbindelse med udbetaling af kontanthjælp ydes en særlig støtte mv., jf. lov om social bistand §§ 37 a, 46 og 46 a og efter 1. juli 1998, § 34 og kapitel 10 i lov om aktiv socialpolitik.

Boligstøtten gives løbende, hvis boligudgiften overstiger en grænseværdi.

Støtte til enkeltudgifter forudsætter, at der er sket en social begivenhed, og at udgiften ikke kunne være forudset. Eksempler på støtte til enkeltudgifter er beboerindskud, nødvendigt bohav og gældssanering,

Der kan endvidere ydes hjælp til dækning af udgifter til sygebehandling, medicin, tandbehandling eller lignende, der ikke dækkes af anden lovgivning, og som man ikke selv har midler til at afholde. Det er ikke en betingelse, at der er sket en social begivenhed.

Den særlige støtte er en skattefri ydelse efter LL § 7, litra j. Der skal ikke indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag i ydelserne.

B.5.6.3

B.5.6.3 Revalidering

Personer, hvis erhvervsevne er nedsat af fysiske, psykiske eller sociale årsager, kan få hjælp til uddannelse, erhvervsmæssig optræning og omskoling, når det må anses for påkrævet af hensyn til personens fremtidige muligheder for at klare sig selv og forsørge sin familie. Hjælpen udbetales i form af en revalideringsydelse, jf. § 43, stk. 2 i lov om social bistand og fra 1. juli 1998, § 52 i lov om aktiv socialpolitik.

Udover revalideringsydelsen kan der ydes hjælp til særlige udgifter, der følger af uddannelse eller evt. handicap, jf. lovens § 43, stk. 2, 6, 7, 8 og 9 og fra 1. juli 1998, §§ 63 og 64 i lov om aktiv socialpolitik.

Revalideringsydelsen er skattepligtig, jf. LL § 7, litra j, modsætningsvis og A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Hvis revalideringen foregår i arbejdsforhold hos private eller offentlige arbejdsgivere på det almindelige arbejdsmarked, kan hjælpen udbetales som løn eller løntilskud indtil niveauet for revalideringsydelsen eller overenskomstens begyndelsesløn.

Revalidender, der modtager løntilskud efter lovens § 43, stk. 8, til niveauet for revalideringsydelsen betaler lønmodtagerbidrag af praktik-, elev- eller lærlingelønnen, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Dette indebærer, at hvor løntilskuddet udbetales direkte til arbejdsgiveren, betales der lønmodtagerbidrag af løntilskuddet via den yderligere løn, som revalidenden får udbetalt fra arbejdsgiveren. Herved stilles disse revalidender umiddelbart ringere end revalidender, der modtager revalideringsydelse efter lovens § 43, stk. 2, idet sidstnævnte gruppe ikke skal betale lønmodtagerbidrag. Der tages derfor hensyn til revalidendens udgift til lønmodtagerbidrag ved beregning af lønstilskud til revalidender, der er berettiget til løntilskud efter lovens § 43, stk. 8, op til niveauet for revalideringsydelsen, jf. lovens § 43, stk. 2.

Udbetales løntilskuddet direkte til revalidenden, er det fritaget for arbejdsmarkedsbidrag på tilsvarende måde, som revalideringsydelsen. Fra 1. juli 1998 udbetales løntilskuddet altid til arbejdsgiveren, jf. lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik § 62.

Løntilskud, der udbetales direkte til revalidenden er A-indkomst efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3

Uddannelses- og handicapbetingede ydelser er skattefri, jf. LL § 7, litra j.

Ledighedsydelse til uforskyldt ledige revalidender efter lov om social bistand § 49 d er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Der betales lønmodtagerbidrag af den del af revalideringsydelsen eller ledighedsydelsen, der indbetales til ATP, jf. AMFL § 8, litra f

B.5.6.4 Aktivering

Etableringsydelse, der udbetales efter lov nr. 508 af 18. juni 1997 om aktiv arbejdsmarkedspolitik, § 21, anses for erhvervet som led i modtagerens skattepligtige virksomhedsindkomst og skal derfor medregnes i bidragsgrundlaget efter AMFL § 10, stk. 2, jf. § 7, stk. 3, jf. TfS 1996,606 (LSR).

Personer, der er berettiget til eller modtager kontanthjælp efter lov om social bistand og fra 1. juli 1998 lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik, skal have tilbud om aktivering i form af beskæftigelses- eller uddannelsesmæssige aktiviteter, jf. lov nr. 36 af 26. jan. 1996, om kommunal aktivering og fra 1. juli 1998 lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik. Aktivitetstilbuddet kan bestå i jobtræning med løntilskud, særligt tilrettelagt uddannelses-

forløb, særligt tilrettelagt jobtræningsforløb, særligt tilrettelagt aktiverende forløb samt frivillige og ulønnede aktiviteter. Kontanthjælpsmodtagere, der ønsker at etablere og drive selvstændig virksomhed, kan få igangsætningsydelse.

Deltagere i arbejdsmarkedsuddannelse efter lov nr. 53 af 23. januar 1997 om arbejdsmarkedsuddannelser kan opnå godtgørelse, støtte og tilskud efter lovens kapitel 7.

Når der under aktivering udbetales en ydelse, der beregnes efter reglerne om kontanthjælp, behandles ydelsen skattemæssigt på samme måde som kontanthjælp efter §§ 37 og 37 a i lov om social bistand; efter 1. juli 1998, § 86 henholdsvis § 34 i lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik. Det betyder, at den del af ydelsen, som modsvares af bruttokontanthjælpen er skattepligtig, mens den del, som modsvares af ydelsen efter § 37 a er skattefri, jf. LL § 7, litra f.

Dette indebærer f.eks., at den andel af ydelser efter § 15, stk. 1, § 18 og § 1 i lov om kommunal aktivering, der beregnes efter § 37 a i lov om social bistand er skattefri. Godtgørelser efter § 20 i lov om kommunal aktivering er skattepligtige. Det samme gælder løn i jobtræning efter § 4 og beskæftigelsestillæg i individuel jobtræning efter § 5 i samme lov. Pr. 1. juli 1998 bortfalder lov om kommunal aktivering og afløses af lov nr. 455 af 10. juni 1997 om aktiv socialpolitik.

De skattepligtige ydelser er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3, nr. 9, nr. 10 og nr. 12.

Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag af aktiveringsydelsen. Der betales heller ikke lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag af godtgørelsen efter § 20 eller af beskæftigelsestillægget i individuel jobtræning, jf. AMFL § 8, stk. 4 og AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Med hensyn til igangsætningsydelsen skal der betales arbejdsmarkedsbidrag af den skattepligtige del af ydelsen, dvs. den del af ydelsen der vedrører bruttokontanthjælpen. Dette skyldes, at denne del af ydelsen indgår i beregningen af virksomhedens skattemæssige overskud og dermed i bidragsgrundlaget for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. AMFL § 10. Den skattefri del af igangsætningsydelsen - dvs. den del af ydelsen der vedrører støtte efter lov om social bistand § 37 a (fra 1. juli 1998 lov om aktiv socialpolitik § 34) - indgår derimod ikke i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Personer, der modtager AMU-godtgørelser efter lov om arbejdsmarkedsuddannelser har siden 1993 skulle betale ATP. ATP har herefter skulle indeholde lønmodtagerbidrag i godtgørelsen, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra f og § 11, stk. 5, hvorimod der ikke betales arbejdsgiverbidrag af godtgørelsen, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Personkredsen, der skal betale ATP, omfatter også personer, der modtager aktiveringsydelse, beskæftigelsestillæg og oplæringsydelse efter lov om kommunal aktivering og personer, der er medlem af en arbejdsløshedskasse for lønmodtagere, som er over 25 år og som modtager uddannelsesgodtgørelse efter lov om en aktiv arbejdsmarkeds politik. Det følger af lov nr. 988 af 22. nov. 1996, at ATP skal indeholde lønmodtagerbidrag af de indbetalte ATP-bidrag. Der skal derimod ikke betales arbejdsgiverbidrag af de indbetalte ATP-

B.5.6.5

bidrag, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

B.5.6.5

Hjælp i forbindelse med handicap, sygdom mv.

Merudgifter pga. handicap

Hvis man forsørger et handicappet barn i hjemmet, kan man få dækket de ekstraudgifter, der er forbundet med det. Der kan være tale om merudgifter til særlig kost, medicin, særligt stort slid på tøj og sko mv. samt tabt arbejdsfortjeneste pga. pasning af barnet, jf. lov om social bistand § 48 og fra 1. juli 1998 lov om social service §§ 26 og 27.

Voksne med vidtgående fysisk eller psykisk handicap, som bor i eget hjem, kan ligeledes få dækket deres merudgifter som følge af handicappet. Se lov om social bistand § 48 og fra 1. juli 1998 lov om social service §§ 26 og 27.

Godtgørelsen er skattefri, jf. LL § 7, litra j.

Ydelsen til dækning af tabt arbejdsfortjeneste er ikke omfattet af skattefriheden efter LL § 7, litra j. Beløbet er A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3. Modtagere af tilskud til tabt arbejdsfortjeneste efter lov om social bistand § 48 er endvidere bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 1, litra c og er omfattet af bidragsgrundlaget efter AMFL § 8, stk. 1, litra e, jf. afsnit B.5 indledningsvis. Der skal ikke betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Godtgørelse til forældre med alvorligt syge børn

Forældre til alvorligt syge børn under 14 år har ret til en økonomisk godtgørelse, hvis de i forbindelse med barnets sygdom helt eller delvist opgiver lønarbejde eller arbejde i selvstændig virksomhed.

Godtgørelsen svarer til de sygedagpenge, modtageren i tilfælde af egen sygdom ville være berettiget til. Selvstændige uden frivillig forsikring får dog også godtgørelse fra 1. fraværsdag. Se lov om social bistand § 48 a.

Godtgørelsen er skattepligtig og A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Godtgørelsen er bidragspligtig efter AMFL § 7, stk. 1, litra c, og bidragsgrundlaget opgøres efter AMFL § 8, stk. 1, litra e.

Godtgørelsen er med virkning fra 1. juli 1998 flyttet fra lov om social bistand § 48 a til lov om dagpenge ved sygdom eller fødsel § 19 a, jf. lov nr. 892 af 3. december 1997 om ændring af lov om sygedagpenge mv.

Godtgørelsen er fortsat skattepligtig A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 8 a.

Der skal fra 1. juli 1998 ikke længere betales lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 6.

Hjemmehjælp

Bliver man syg, så man ikke kan klare pasningen af hjem, børn eller sig selv, kan man få tilbudt midlertidig hjemmehjælp. For midlertidig hjemmehjælp skal der betales efter nærmere fastsatte regler. Personer med en vedvarende lidelse, kan få varig hjemmehjælp, som ydes uden hensyn til modtagerens indkomstforhold. Se lov om social bistand §§ 50-57 og fra 1. juli 1998, kapitel 14 i lov nr. 454 af 10. juni 1997 om social service .

Da der ydes vederlag for hjemmehjælpen, er der ikke noget at medregne i

den skattepligtige indkomst.

Pleje af døende

Personer, som passer en nærtstående, der ønsker at dø i eget hjem, er berettiget til plejevederlag.

Plejevederlaget kan normalt højst udgøre et beløb svarende til højeste hjemmehjælperløn med stedtillæg. Se lov om social bistand § 57 a-f og fra 1. juli 1998, kapitel 20 i lov nr. 454 af 10. juni 1997 om social service.

Plejevederlaget er skattepligtigt og A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3.

Vederlaget er endvidere bidragspligtigt efter AMFL § 7, stk. 1, litra c og bidragsgrundlaget opgøres efter AMFL § 8, stk. 1, litra e. Der skal derimod ikke betales arbejdsgiverbidrag af vederlaget, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Hjælpe midler

Hvis man på grund af handicap eller alderdom har behov for særlige hjælpemidler og indretning af boligen, kan der ydes hjælp over lov om social bistand, uden hensyn til indtægtsforhold. Eksempler på hjælpemidler er proteser, støttekorsetter, ortopædisk fodtøj, brilleglas og kontaktlinser. Der kan endvidere gives tilskud til medicin til en varig lidelse. Se lov om social bistand §§ 58 og 59 og fra 1. juli 1998, kapitel 19 i lov nr. 454 af 10. juni 1997 om social service.

Den ydede hjælp er skattefri, jf. LL § 7, litra j.

B.6 Børns indkomst**B.6.1
Beskatning**

Børn er selvstændigt skattepligtige, jf. KSL § 5, stk. 1. Det gælder uanset om de er hjemmeboende eller ej.

Afgørende for om en indtægt eller ydelse skal beskattes hos forældrene eller hos barnet er, hvem af parterne, der har retlig krav på ydelsen.

Se i øvrigt LV A.A.5 om børns beskatning.

**B.6.2
Arbejds-
indtægter****B.6.2.1
Generelt**

Ved udbetaling af vederlag til børn, skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag efter de almindelige regler, jf. KSL § 43, stk. 1, AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. Om anvendelse af frikort, se afsnit G.2.5.3.

Af arbejdsmiljølovens § 60 fremgår, at unge skal være fyldt 15 år og ikke længere omfattet af undervisningspligten for at de må arbejde. Der er dog mulighed for lempelser ved lettere arbejde, hvor der er en minimumsaldergrænse på 13 år. Endelig kan arbejdsministeren fastsætte fravigelser af aldersgrænserne ved unges arbejde indenfor fx landbrugsvirksomheder og ved fx optræden i forestillinger mv. af kulturel eller kunstnerisk art. Reglerne udelukker imidlertid ikke, at barnet kan ansættes selvstændigt til skat af løn indtjent i strid med dette forbud, jf. lsr. 1974.75. Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 43, stk.1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a.

B.6.2.1

Der skal også i dette tilfælde betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1. Ved anmodning om at få forskudsregistreret en A-indkomst for et barn under 13 år, skal kommunerne som udgangspunkt udstede et skattekort, men kommunerne skal underrette politiet i tilfælde af mistanke om overtrædelse af arbejdsmiljølovens bestemmelser, jf. TSS-cirk. 1997-1.

Hvor mindreårige har indtægt ved hjemmearbejde eller ved arbejde for fremmede i fællesskab med forældrene, kan beskatning hos de mindreårige kun finde sted, hvor arbejdets karakter og omfang sammenholdt med børnenes alder giver tilstrækkelige holdepunkter for at antage, at arbejdet kan være udført af børnene. Det kan derfor, hvor de konkrete oplysninger tilsiger dette, være nødvendigt efter et skøn at foretage en fordeling af vederlagene mellem forældrene og børnene, eller eventuelt at beskatte hele vederlaget hos forældrene, jf. lsr. 1985.108 og ØLD af 26. sept. 1983, jf. skd. 69.212. Afhængig heraf skal der således indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag for barnet og/eller forældrene.

B.6.2.2 Forældres løn til deres børn

Hvis et barn, der ved indkomstårets begyndelse ikke er fyldt 15 år, har arbejde i forældres, stedforældres eller plejeforældres erhvervsvirksomhed, skal lønnen ikke medregnes ved opgørelsen af barnets skattepligtige indkomst, og forældrene kan ikke fradrage lønnen til barnet, jf. KSL § 5, stk. 3. Der skal derfor ikke indeholdes A-skat, lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag.

Som forældre anses også adoptivforældre, jf. cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 27.

Reglen gælder også, hvis barnet arbejder for en forælder, der ikke har forældremyndigheden, jf. skd. 17.111 og lsr. 1980.30.

I en sag, jf. lsr. 1976.69, blev arbejde udført af en samlevers barn under 15 år anset for udført for en fremmed og ikke i familieforhold, hvorfor lønnen ikke var omfattet af KSL § 5, stk. 3. I afgørelsen blev fradrag for lønudgiften dog nægtet, da det ikke var sandsynliggjort, at barnet havde udført arbejde for beløbet.

Hvis barnet er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse, og barnet har udført arbejde svarende til lønnen, skal barnet beskattes heraf på normal vis, jf. cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 30. Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 43, stk. 1 og AMFL § 8, stk. 1, litra a, samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Om barnet er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse skal afgøres i forhold til barnets indkomstår, og det er derfor uden betydning, om forældrene har afvigende indkomstår, jf. skd. 37.130.

Interessent- skab eller selskab

Er barnet ansat af en virksomhed, som barnets forældre ejer sammen med andre, eller af et selskab hvori forældrene er hovedaktionærer, er lønindtægten ikke omfattet af KSL § 5, stk. 3, når lønnen udbetales af interessentskabet eller af selskabet. I disse situationer skal der derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag på normal vis, uanset barnets alder. Dette gælder derimod ikke løn, der udbetales af forældrenes andel i overskud, jf. lsr. 1974.74.

Beløb, som et selskab udbetaler som løn til hovedaktionærens børn, skal stå i rimeligt forhold til den præstation, som børnene under hensyn til deres alder

mv. kan forventes at yde for selskabet. Beløbet eller en del heraf kan ellers anses som yderligere løn eller maskeret udlodning til hovedaktionæren, jf. LV S.F.1.2.1.2.

Deling af udbetalt løn

Forældre, der arbejder som avisuddelere, og i den forbindelse modtager løn med indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, kan fratække lønudgifter til børn, der arbejder som hjælpebude, da der er tale om deling af A-indkomst. Barnets alder er uden betydning, jf. skd. 14.149. I dette tilfælde er der derfor ikke tale om, at børnene modtager løn for arbejde i forældrenes erhvervsvirksomhed, og forældrene skal derfor ikke indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag eller betale arbejdsgiverbidrag ved udbetaling af andel til børnene.

Børns selvstændige virksomhed

Ved påstand om at et barn under 15 år driver selvstændig virksomhed skal der tages stilling til, om der er tale om reel selvstændig virksomhed. Ved vurderingen kan der tages hensyn til bl.a. værgemålsloven - jf. lsr. 1973.72. Er der ikke tale om selvstændig virksomhed må det vurderes, om indkomsten i så fald er omfattet af KSL § 5, stk. 3.

B.6.3 Lømmepenge mv. i formidlet døgnophold

★Børn og unge i formidlet døgnophold og i døgninstitutioner modtager lømmepenge og arbejdsvederlag mv. efter sociallovgivningens regler herom. Om der skal indeholdes A-skat, lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag af de udbetalte beløb afgøres konkret, men generelt kan følgende bemærkes om de forskellige ydelser.

Lømmepenge.

Beløbet er A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2, litra c, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 3. Der skal derfor indeholdes A-skat. Forudsat at beløbet ikke er udbetalt for et egentligt personligt arbejde skal der ikke indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag.

Arbejdsdusører.

Beløbet har karakter af vederlag (løn) til personer i beskæftigelsesforhold og er omfattet af KSL § 43, stk. 1, AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag.

Løn for arbejde uden for opholdsstedet.

Der vil være tale om lønindkomst og beløbet vil være omfattet af KSL § 43, stk. 1, AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1. Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag.

Beklædning.

I det omfang beklædning gives den pågældende i form af konkrete beklædningsgenstande, er det skattefrit for de pågældende, og der skal derfor hverken indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag. Ydes beklædning i stedet ved, at der udbetales et beløb til den pågældende, som denne herefter frit kan disponere over, er beløbet skattepligtigt og der skal indeholdes A-skat, jf. det nævnte om lømmepenge.

B.6.3

Gaver.

Ydes gaverne som en tingsgave vil der efter sædvane ikke være skattepligtigt for de pågældende af gaverne. Gives gaven derimod som et kronebeløb, er beløbet skattepligtigt og der skal indeholdes A-skat, jf. det nævnte om lommepege.

Kostpenge.

Under forudsætning af, at kostpengebeløbet gives videre til dem, der afholder kostudgifterne under ferie/fravær, anses beløbet ikke at være skattepligtigt for den pågældende og der skal derfor ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag.

Ferietilskud.

Beløbet er A-indkomst og der skal indeholdes A-skat, jf. det nævnte om lommepege. ★

B.7 Ægtefællers indkomst

B.7.1 Afgrensning

Indkomst vedrørende driften af en erhvervsvirksomhed skal altid beskattes hos den ægtefælle, som driver virksomheden, jf. KSL § 25 A, stk. 1. Deltager begge ægtefæller i driften, er det den ægtefælle, der i overvejende grad driver erhvervsvirksomheden, som skal beskattes af indkomsten vedrørende denne virksomhed ★, medmindre reglerne om fri fordeling anvendes ★.

Der henvises i øvrigt til LV A.A.4.5.1 om rette indkomstmodtager i relation til KSL § 25 A, stk. 1 samt LV A.A.4.5.3 om betydningen af, at ægtefællerne driver flere erhvervsvirksomheder i fællesskab.

Om der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag afhænger af, hvorvidt ægtefællerne har indgået en lønftale eller om reglerne om medarbejdende ægtefælle ★ eller om fri fordeling ★ anvendes, jf. nedenstående skema. Se nærmere afsnit B.7.2 - B.7.4.

Ægtefæller - indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt betaling af arbejdsgiverbidrag.		
Medarbejdende ægtefælle.	Løn aftale.	Fri fordeling.
Generelt. Ingen indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag og ingen betaling af arbejdsgiverbidrag.	Generelt. Indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt betaling af arbejdsgiverbidrag.	Generelt. Ingen indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag og ingen betaling af arbejdsgiverbidrag.
Sygedagpenge og orlovsydelse. Evt. indeholdelse af A-skat. Ingen indeholdelse af lønmodtagerbidrag og ingen betaling af arbejdsgiverbidrag.	Sygedagpenge og orlovsydelse. Indeholdelse af A-skat. Evt. indeholdelse af lønmodtagerbidrag og betaling af arbejdsgiverbidrag.	Sygedagpenge og orlovsydelse. Evt. indeholdelse af A-skat. Ingen indeholdelse af lønmodtagerbidrag og ingen betaling af arbejdsgiverbidrag.

B.7.2 Medarbejdende ægtefælle

Reglerne om medarbejdende ægtefælle findes i KSL § 25 A, stk. 3-6. Reglerne medfører, at indtil 50% af virksomhedens overskud, dog højst 155.100 kr. for 1998 (reguleret efter PSL § 20), kan overføres til beskatning hos den medarbejdende ægtefælle, hvis denne deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Bestemmelsen om overførsel til medarbejdende ægtefælle kan betragtes som en regel om skatteberegning. Ved eventuel overførsel til den medarbejdende ægtefælle skal der således ikke indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag.

Se i øvrigt LV A.A.4.5.2 om betingelserne for at anvende reglerne om medarbejdende ægtefælle.

Sygedagpenge og orlovsydelse

Syge- og barselsdagpenge og forældre- og uddannelsesorlovsydelse, der udbetales til en medarbejdende ægtefælle skal medregnes til erhvervsoverskuddet i den virksomhed, der i overvejende grad drives af den anden ægtefælle og indgår dermed i bidragsgrundlaget efter AMFL § 10. Det gælder også i de tilfælde, hvor ydelsen er gjort til A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20. Der skal ved udbetalingen hverken indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, da beløbet ikke er omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra a eller § 9, stk. 1.

Der er ikke tale om A-indkomst i de tilfælde, hvor dagpenge ydes som frivillig sikring efter lov om dagpenge ved sygdom og fødsel, § 20, dvs. for selvstændigt erhvervsdrivende. Det følger af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 8 a. Medarbejdende ægtefælle betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende, jf. bek. nr. 701 af 22. juli 1994 om dagpenge ved sygdom og fødsel, § 2, stk. 2.

Hvis ægtefællen ikke opfylder kravene til at kunne anses som medarbejden-

B.7.2

de ægtefælle, eller hvis det undlades at anvende reglerne om medarbejdende ægtefælle, ★og reglerne om fri fordeling i øvrigt ikke anvendes★, indgår syge- og barseldagpenge og orlovsydelse dog ikke i erhvervsoverskuddet, men beskattes i stedet hos ægtefællen selv. Der skal indeholdes A-skat ved udbetalingen, men ikke lønmodtagerbidrag, ligesom der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag, idet ydelserne i dette tilfælde ikke skal medregnes til bidragsgrundlaget, jf. afsnit B.1.2.1 om syge- og barseldagpenge og afsnit B.5.2 om orlovsydelse. På det tidspunkt hvor ægtefællerne bestemmer om de vil anvende reglerne om medarbejdende ægtefælle, reglerne om fri fordeling eller ingen af delene, er ydelserne i midlertid udbetalt. Det afgørende for om der skal indeholdes A-skat, vil derfor i praksis være, hvordan ægtefællerne har forskudsregistreret sig.

B.7.3 Løn aftale

I stedet for at anvende reglerne om medarbejdende ægtefælle ★eller reglerne om fri fordeling,★ kan ægtefællerne vælge at indgå en løn aftale, jf. KSL § 25 A, stk. 7. I så fald betragtes den ægtefælle, der medregner indkomsten vedrørende den selvstændige erhvervs virksomhed, som arbejdsgiver, og den deltagende ægtefælle betragtes som lønmodtager. Det er ikke, som ved medarbejdende ægtefælle, en betingelse, at ægtefællen deltager i driften i væsentligt omfang, men det er en betingelse for at godkende løn aftalen, at der er tale om et reelt arbejdsforhold, hvor lønnen ikke står i misforhold til ægtefællens arbejdsindsats.

Der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af den løn, der udbetales til lønmodtagerægtefællen, jf. KSL § 25 A, stk. 7, 1. pkt. Der skal endvidere betales arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Den deltagende ægtefælle får ved løn aftale status som lønmodtager, og der kan derfor f.eks. også udbetales skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse efter reglerne herom, ligesom der kan begæres lønindeholdelse efter KSL § 73.

Løn aftalen kan tilsidesættes, hvis arbejdsgiverægtefællen undlader at indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag. Det samme gælder, hvis indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag ikke indbetales, eller indbetales så sent, at det kan medføre strafansvar efter KSL afsnit VIII og AMFL § 18. Hvis der er andre ansatte i virksomheden, dækker indbetalingerne af indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag forlods tilsvarende, som vedrører de øvrige ansatte.

Se i øvrigt LV A.A.4.5.2 om betingelserne for at anvende reglerne om løn aftale.

Sygedagpenge og orlovsydelse

Syge- og barseldagpenge og forældre- og uddannelsesorlovsydelse, der udbetales til en ægtefælle, der har valgt at indgå en løn aftale, jf. KSL § 25 A, stk. 7, skal medregnes hos lønmodtagerægtefællen og indgår derfor ikke i virksomhedens indkomst. Der skal indeholdes A-skat ved udbetalingen, men ikke lønmodtagerbidrag, ligesom der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag, idet ydelserne ikke vil være bidragspligtige, jf. afsnit B.1.2.1 om syge- og barseldagpenge og afsnit B.5.2 om orlovsydelse.

Hvis der udbetales løn under sygdom mv., mens virksomheden modtager dagpengene på samme måde som for andre lønmodtagere, skal der indeholdes såvel A-skat som lønmodtagerbidrag samt betales arbejdsgiverbidrag, jf. afsnit B.1.2.1.

B.7.4 Fri fordeling

★I stedet for at anvende reglerne om medarbejdende ægtefælle eller reglerne om løn aftale kan ægtefællerne med virkning fra og med indkomståret 1998 vælge at anvende reglerne om fri fordeling af virksomhedens resultat, jf. KSL § 25 A, stk. 8, der er indsat ved L 52 om ændring af kildeskatteloven, virksomhedsskatteloven, konkursskatteloven og boafgiftsloven. (Ægtefællers fordeling af resultat fra fælles drevet erhvervs virksomhed og lempelse af beskattningen af gaver mellem ugifte samlevende mv.). L 52 er vedtaget den 16. december 1997. Det er en betingelse, at begge ægtefæller deltager i væsentligt og ligeligt omfang i driften af den enes eller begges virksomhed, at begge ægtefæller hæfter i samme omfang for virksomhedens forpligtelser og at fordelingen af virksomhedens resultat er sagligt begrundet i virksomhedens drift.

Hvis reglen anvendes, vil begge ægtefæller i skattemæssig henseende blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende. Bestemmelsen om fri fordeling kan betragtes som en regel om skatteberegning og ved eventuel overførsel fra virksomheden til en af ægtefællerne skal der således ikke indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag.

Se i øvrigt bemærkningerne til lovforslag nr. L 52 af 29. oktober 1997 om betingelserne for at anvende reglerne om fri fordeling, samt TfS 1997,805 (omtale af L 52).★

Sygedagpenge og orlovsydelse

★Syge- og barseldagpenge og forældre- og uddannelsesorlovsydelse, der udbetales til en af ægtefællerne omfattet af reglerne om fri fordeling, jf. KSL § 25 A, stk. 8, skal medregnes til erhvervsoverskuddet i virksomheden, og indgår dermed i bidragsgrundlaget efter AMFL § 10. Det gælder også i de tilfælde, hvor ydelsen er gjort til A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20. Der skal ved udbetalingen hverken indeholdes lønmodtagerbidrag eller betales arbejdsgiverbidrag, da beløbet ikke er omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra a eller § 9, stk. 1.

Der er ikke tale om A-indkomst i de tilfælde, hvor dagpenge ydes som frivillig sikring efter lov om dagpenge ved sygdom og fødsel, § 20, dvs. for selvstændigt erhvervsdrivende. Det følger af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 8 a.

Hvis betingelserne for anvendelse af reglerne om fri fordeling ikke er opfyldt, eller hvis det undlades at anvende reglerne om fri fordeling, vil den ene ægtefælle ikke længere kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Medmindre reglerne om medarbejdende ægtefælle anvendes, indgår syge- og barseldagpenge og orlovsydelse til nævnte ægtefælle derfor ikke i erhvervsoverskuddet, men beskattes i stedet hos ægtefællen selv. Der skal indeholdes A-skat ved udbetalingen, men ikke lønmodtagerbidrag, ligesom der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag, idet ydelserne i dette tilfælde ikke skal medregnes til bidragsgrundlaget, jf. afsnit B.1.2.1 om syge- og barseldagpenge og afsnit B.5.2 om orlovsydelse. På det tidspunkt hvor ægtefællerne bestemmer om de vil anvende reglerne om fri fordeling, reglerne om medarbejdende ægtefælle eller ingen af delene, er ydelserne i midlertid udbetalt. Det afgørende for om der skal indeholdes A-skat vil derfor i praksis være hvordan ægtefællerne har forskudsregistreret sig.★

Afsnit C Internationale forhold

C.1 Personer fra udlandet, der arbejder i Danmark

I det følgende beskrives reglerne om A-skattepligt og lønmodtagerbidragspligt og betaling af arbejdsgiverbidrag for personer, der har bopæl i udlandet, men som opholder sig midlertidigt i Danmark. Se afsnit F om bidragspligt og grundlag for arbejdsgivere jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

C.1.1 Ophold i Danmark i under 6 måneder

Så længe disse personer fortsat har deres bopæl i udlandet og alene opholder sig i Danmark i under 6 måneder uden at have bopæl her, vil der alene indtræde begrænset skattepligt, jf. KSL § 2.

Herved forstås pligt til at svare skat af særskilte indtægtsarter, hvor dette fremgår af lovgivningen. Skattens størrelse vil normalt, dog ikke i alle tilfælde, svare til, hvad der gælder for fuldt skattepligtige.

Om ophold i Danmark i 6 måneder eller mere, se afsnit C 1.2.

C.1.1.1 Ansættelsesforhold mv. hos danske/udenlandske arbejdsgivere her?

Begrænset skattepligt forudsætter, at der er tale om indkomst for personligt arbejde i tjenesteforhold, jf. KSL § 43, stk. 1, og at arbejdet er udført på dansk område, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a.

Det er dermed en betingelse for begrænset skattepligt af lønindtægt, at der er tale om A-indkomst i henhold til KSL § 43, stk. 1, der omfatter ethvert vederlag i penge, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser, samt værdien af fri kost og logi, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a.

Tjenesteforholdet skal være etableret med en arbejdsgiver, der har hjemting her i landet eller er skattepligtig af virksomhed med fast driftssted her, jf. KSL § 44, litra b, og KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a.

For så vidt angår lønmodtagerbidraget, vil betingelserne for bidragspligt, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a, være opfyldt, hvis der er tale om beskæftigelse her i landet, og hvis de pågældende lønmodtagere også er begrænset skattepligtige. Der vil dog kun skulle indeholdes lønmodtagerbidrag, hvis der kan opgøres et bidragsgrundlag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a (A-indkomst). Dette er også baggrunden for afgørelsen i TfS 1996,258 (TSS), som medførte tilbagebetaling af lønmodtagerbidrag til ansatte i ambassader, internationale organisationer og udenlandske virksomheder (uden fast driftssted).

Der skal betales arbejdsgiverbidrag, og bidragsgrundlaget udgør vederlag i penge mv. til de ansatte jf. AMFL § 9, stk. 1. Om social sikring i udlandet, se afsnit C.1.1.4.

Hjemting

Hjemting er et processuelt begreb, som stammer fra retsplejelovens regler om retternes stedlige kompetence (værnetingsreglerne).

Selskaber, foreninger, private institutioner og andre sammenslutninger har hjemting i den retskreds, hvor hovedkontoret ligger, eller hvor et af bestyrelsens eller direktionens medlemmer har bopæl, jf. retsplejelovens § 238, stk. 1. Bestemmelsen omfatter enhver sammenslutning uanset organisationsform og formål.

C.1.1.1

Udenlandske selskabers danske afdelinger, der er registreret som filial i Danmark (i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen), anses for at have hjemting her i landet, jf. retsplejelovens § 238, stk. 1, fordi filialen har hovedkontor her, hvorimod dette ikke antages at gælde udenlandske selskaber med hovedkontor i udlandet, som ikke har en filial registreret i Danmark.

Hvis eksempelvis udenlandske og danske selskaber driver virksomhed sammen i interessentskabsform med hovedkontor i Danmark, har interessentskabet hjemting her efter retsplejelovens § 238, stk. 1.

Om værnetingsreglerne generelt, se Bernhard Gomard: Civilprocessen, 4. udgave 1994, kap. 6.

Begrænset skattepligt for udenlandske virksomheder og selskaber

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

Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties.

Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed.

Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed, jf. KSL § 2, stk.1, litra d og SEL § 2, stk.1, litra a.

Fast driftssted

Der vil allerede forud for en udenlandsk virksomheds aktivitet her i landet opstå behov for at få afklaret, hvorvidt der vil opstå fast driftssted.

Når der skal tages stilling til, hvorvidt der foreligger fast driftssted, lægges der vægt på den præcisering af begrebet, der er sket i tilknytning til de DBO'er, som Danmark har indgået med andre lande, herunder i kommentarerne til OECD modelkonventionen.

Om praksis på dette område, se LV D.A.2.4., D.D.2 om OECD's modelkonvention artikel 5 og S.A.2.

Hvis den udenlandske virksomhed får fast driftssted her efter DBO'en (hvis der eksisterer en aftale med det pågældende land) og KSL § 2, stk.1, litra d eller SEL § 2, stk.1, litra a, vil Danmark efter de fleste DBO'er have beskatningsretten til de ansattes løn mv. fra første dag, og lønnen mv. vil være begrænset skattepligtig, jf. KSL § 2, stk.1, litra a.

Pligt til at have en befuldmægtiget

Den udenlandske virksomhed, som har fast driftssted her, har endvidere pligt til at lade lønnen mv. udbetale gennem en befuldmægtiget, jf. KSL § 46, stk. 4. Den befuldmægtigede skal opkræve skatten og skal ifølge AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 4, jf. AMFL § 21, stk. 2, opkræve lønmodtagerbidrag, men ikke arbejdsgiverbidrag. Arbejdsgiverbidraget opgøres af arbejdsgiveren jf. AMFL § 11, stk. 9, jf. § 9. For så vidt angår indbetalingen af arbejdsgiverbidrag kan virksomheden i praksis vælge at overlade det til den befuldmægtigede.

Udenlandske virksomheders bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde

For udenlandske virksomheders bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde opstår der ifølge KSL § 2, stk.1, litra d og SEL § 2, stk.1, litra a fast driftssted fra første dag.

For de bygge-/anlægsvirksomheder, der er hjemmehørende i et land, hvormed Danmark har indgået en DBO, kan beskatning af den udenlandske

virksomhed dog ikke gennemføres, medmindre der foreligger fast driftssted efter DBO'en. Der gælder i mange aftaler en 12 mdr.'s regel for, hvornår der opstår fast driftssted.

Om beskattningen af de ansatte ifølge DBO, se nedenfor i afsnit C.1.1.4, hvor sammenhængen mellem beskatningsretten til virksomhedens og de ansattes indkomst er illustreret med et skema.

Udenlandske virksomheder, som hverken har hjemting eller fast driftssted her i landet

Løn mv. til ansatte i udenlandske virksomheder, der hverken har hjemting eller fast driftssted her i landet, er som udgangspunkt ikke A-indkomst, jf. KSL § 44, litra b. Der indtræder derfor ikke begrænset skattepligt for ansatte, som har bopæl i udlandet, og som alene opholder sig her i under 6 måneder. Disse personer bliver heller ikke bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a, og der skal derfor heller ikke betales arbejdsgiverbidrag for så vidt angår disse personer, jf. AMFL § 7, stk. 2.

Derimod vil der være tale om A-indkomst samt begrænset skattepligt ifølge KSL § 2, stk. 1, litra a, og (princielt) bidragspligt ifølge AMFL § 7, stk. 1, litra a, og bidragsgrundlag ifølge AMFL § 8, stk. 1, litra a, hvis lønnen mv. til disse ansatte bliver udbetalt gennem en befuldmægtiget, jf. KSL § 46, stk. 5. Der er imidlertid ikke fastsat regler om, at den befuldmægtigede skal opkræve lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag. Der er heller ikke hjemmel til, at Told•Skat kan opkræve bidrag af løn, der udbetales som A-indkomst efter KSL § 46, stk. 5. Dette fremgår også af afgørelsen i TfS 1996,780 (TSS). Se endvidere afsnit D. 5 om indeholdelse af skat gennem en befuldmægtiget. Arbejdsgiverbidraget opgøres af arbejdsgiveren efter AMFL § 11, stk. 9, jf. § 9, idet de bidragspligtige medarbejderes bidragsgrundlag efter AMFL § 8, stk. 1, litra a, skal indgå i opgørelsen. For så vidt angår indbetalingen af arbejdsgiverbidrag kan virksomheden i praksis vælge at overlade det til den befuldmægtigede.

Foretager den udenlandske arbejdsgiver indbetaling til en fradragsberettiget pensionsordning, er der hjemmel i AMFL § 8, stk. 1, litra c og § 11, stk. 5 til, at pensionsinstituttet skal indeholde lønmodtagerbidrag, se afsnit B.1.10.1.

Dansk beskatningsret til lønindkomsten (for privat ansatte) ifølge DBO'erne, er afhængig af, hvor længe lønmodtageren arbejder her i landet (i de fleste DBO'er er der en 183-dages regel).

Se afsnit C.1.2 om ansatte, der allerede er fuldt skattepligtige her ved ansættelsen, eller opholder sig her i mere end 6 mdr.

Tilfælde, hvor der er tvivl om arbejde i tjenesteforhold

Der kan i nogle tilfælde og særlig i forbindelse med midlertidige ophold være tvivl om, hvorvidt der foreligger personligt arbejde i tjenesteforhold.

Her er det de almindelige kriterier for, hvornår et tjenesteforhold består, der er afgørende, jf. cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 (personskattecirkulæret) afsnit B.3.1.1.1 og den generelle beskrivelse i denne vejledning afsnit B.1.1.1 om lønmodtagerbegrebet.

Udenlandske trainees

Udenlandske trainees, dvs. personer der opholder sig midlertidigt i Danmark med henblik på erfaringsudveksling, og som fortsat har arbejde i hjemlandet, er i visse tilfælde ikke omfattet af den begrænsede skattepligt.

Der skal foretages en konkret vurdering af kriterierne for, hvorvidt der foreligger et tjenesteforhold, som nævnt ovenfor.

C.1.1.1

Som eksempel kan nævnes TOLD•SKAT Nyt 1993.3.113 (TfS 1993,67) (TSS).

I dette tilfælde blev stipendier og lommepenge til udenlandske trainees, der kom her til landet for en periode på 2 måneder som en del af et industrielt aktionsprogram, og som fortsat var ansat hos deres arbejdsgiver i hjemlandet, ikke anset for omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a, idet der ikke var tale om personligt arbejde i et tjenesteforhold og altså ikke A-indkomst.

Gæsteforskere fra udlandet

For udenlandske gæsteforskere ved danske forskningsinstitutter gælder den særlige praksis, at hvis opholdet i Danmark ikke overstiger 3 måneder, anses der ikke at foreligge et tjenesteforhold, hvis gæsteforskeren ikke modtager andet vederlag end beløb, der ikke overstiger Ligningsrådets satser, jf. LL § 9, stk. 5, samt beløb til dækning af rejseudgiften til og fra Danmark. Det er samtidig en betingelse, at gæsteforskeren under opholdet i Danmark fortsat er i et ansættelsesforhold i hjemlandet og modtager vederlag herfor. Ved længere ophold finder de almindelige regler anvendelse, jf. nedenfor afsnit C.1.1.4.

C.1.1.2 Vikarer m.fl. fra udlandet (arbejdsudleje)

Hvis en person eller et selskab i udlandet (udlejeren) stiller lønmodtagere til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed her i landet (hvervgiveren), og udlejeren ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet, kan der være tale om arbejdsudleje.

Den udenlandske arbejdstager bliver begrænset skattepligtig af lønindkomsten, jf. KSL § 2, stk. 1, litra c. Der indeholdes en endelig A-skat på 30% brutto, jf. KSL § 2, stk. 3 og KSL § 48B.

Reglen gælder ikke, hvis arbejdstageren er fuldt skattepligtig i Danmark eller iøvrigt er begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra a.

Ved afgørelsen af om der foreligger arbejdsudleje, lægges der vægt på, om

- 1) den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren,
- 2) arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren disponerer over, og for hvilken han bærer ansvaret,
- 3) vederlaget til udlejeren beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn, arbejdstageren får,
- 4) hovedparten af arbejdsredskaber og materiale stilles til rådighed af hvervgiveren, og
- 5) udlejeren ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Se også cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988 til KSL pkt. 42.

Lønindkomsten og dermed grundlaget for indeholdelse er den del af vederlaget til udlejeren, der er vederlag til den udlejede arbejdstager. Om indeholdelsespligt, se afsnit D.5.1.

Arbejdsudleje optræder f.eks. i form af vikararbejde eller i form af midlertidig udleje af arbejdskraft i tilknytning til løsning af konkrete opgaver imellem selskaber i en koncern. Det specielle ved arbejdsudlejesituationen er, at arbejdstageren fortsat formelt er i et ansættelsesforhold til sin udenlandske

arbejdsgiver (udlejer) og modtager lønnen fra denne, samtidig med at hvervgiveren er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet og betaler udlejeren for den udlejede arbejdstagers indsats.

Personer, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet som uøvende kunstner, musiker, artist og sportsudøver, er ikke omfattet af lovens bestemmelser om arbejdsudleje.

De udlejede arbejdstagere vil også være bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Heraf fremgår, at personer, der er beskæftiget her og begrænset skattepligtige ifølge KSL § 2, stk. 1, litra c, er bidragspligtige. De bidragspligtige lønmodtageres bidragsgrundlag skal tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget jf. AMFL § 9, stk. 1.

Se afsnit G.3.5 om beregning af A-skat og lønmodtagerbidrag, afsnit F om arbejdsgiverbidrag og afsnit J.4.4 om indberetning.

Medarbejdere, der er udlejet hertil, kan eventuelt være socialt sikret i et land, som Danmark har indgået aftale med om social sikring, eller efter EU-forordning 1408/71. Hvis medarbejderen er socialt sikret i et andet land, skal dette dokumenteres i form af blanket E101 eller brev herom fra de kompetente sociale sikringsmyndigheder i det andet land, som grundlag for fritagelse for lønmodtagerbidrag ifølge AMFL § 7, stk. 4 eller 5. Det betyder, at disse lønmodtageres vederlag i penge mv. ikke skal tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

DBO'ernes regel om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold anvendes som udgangspunkt også på arbejdsudleje. Der findes dog en særskilt regel i nogle af DBO'erne om arbejdsudleje. Herefter vil de udlejede udenlandske arbejdstagere i de fleste tilfælde kunne beskattes i arbejdslandet. Se også LV D.D.2.

Selvom en DBO giver Danmark ret til at beskatte, skal der dog være hjemmel i KSL til beskatning.

C.1.1.3 Artister, kunst- nere og sportsfolk fra udlandet

For så vidt angår udenlandske artister, kunstnere og sportsfolk, der opholder sig midlertidigt i Danmark, skal der tilsvarende tages stilling til, hvorvidt der foreligger et tjenesteforhold på grundlag af de retningslinier, der er anført i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit B.3.1.1 og denne vejlednings afsnit B.1.1.1 om lønmodtagerbegrebet.

Hvis der foreligger et tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver, og arbejdet er udført i Danmark, er vederlaget A-indkomst, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a, samt § 43, stk. 1, og de pågældende bliver derfor skattepligtige fra første dag. Dette kan fx gælde professionelle fodboldspillere og ishockeyspillere samt gæsteforelæsere, scenografer og lignende, jf. SD-cirk. 1989-56. Se om betydningen af dansk eller udenlandsk arbejdsgiver afsnit C.1.1.1.

Udenlandske artister og solister uden bopæl i Danmark bliver imidlertid i almindelighed ikke skattepligtige af honorarer oppebåret i Danmark, fordi der ofte ikke foreligger et tjenesteforhold. Fra praksis kan i denne forbindelse fx nævnes UfR 1973.151, UfR 1975.511 og UfR 1981.349 (ØLD). I disse tilfælde skal der derfor ikke indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag. Da disse personer ikke bliver bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a, skal der heller ikke betales arbejdsgiverbidrag for så vidt angår disse personer, jf. AMFL § 7, stk. 2.

Derimod vil de pågældende blive skattepligtige af honorarer, selvom der ikke vil foreligge et tjenesteforhold, i de tilfælde hvor der indtræder fuld skat-

C.1.1.3

tepligt efter 6 måneders ophold. Hvis der ikke foreligger et tjenesteforhold, skal der dog ikke indeholdes A-skat eller lønmodtagerbidrag, idet skat og bidrag i så fald skal opkræves efterfølgende. Pligten til at betale lønmodtagerbidrag fremgår for så vidt angår fuldt skattepligtige honorarmodtagere af AMFL § 7, stk. 1, litra c. Honorarer, der er omfattet af AMFL § 7, stk. 1, litra c og § 8, stk. 1, litra e, skal ikke tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

Se også afsnit B.2 om honorarer.

Optrædende kunstners indkomst kan efter de fleste DBO'er beskattes i det land, hvor aktiviteten udøves. De kunstnere, der tænkes på, er teater-, film-, radio-, eller fjernsynskunstnere eller musikere eller sportsudøvere.

Selvom en DBO giver Danmark ret til at beskatte, skal der dog være hjemmel i KSL til beskatning.

C.1.1.4 Lønmodtagere fra udlandet - opsamling

Når det er klarlagt, at der foreligger et ansættelsesforhold, som det fremgår af afsnit C.1.1.1, skal der indeholdes A-skat ved udbetaling af A-indkomst, jf. KSL § 46, jf. § 2, stk. 1, litra a.

Der skal desuden indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, fordi personer, der har lønindkomst fra beskæftigelse udført her i landet, og som er begrænset skattepligtige ifølge KSL § 2, stk. 1, litra a også er bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. De bidragspligtige lønmodtageres bidragsgrundlag skal desuden tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget jf. AMFL § 9, stk. 1.

Der kan udbetales skattefri godtgørelse efter de gældende regler herfor, se afsnit B.1.7.

Om indkomstopgørelse ved begrænset skattepligt, se LV D.B.6 og om teknikerfradrag, se LV D.B.3. Om valg af skatteberegning efter de særlige grænsegængerregler i KSL § 5A-5D, se LV D.A.1.1.2.5.

Lønmodtagere, der ifølge de nævnte lovregler er begrænset skattepligtige og bidragspligtige, kan eventuelt være socialt sikret i et land, som Danmark har indgået aftale med om social sikring, eller efter EU-forordning 1408/71. Hvis medarbejderen er socialt sikret i et andet land, skal dette dokumenteres i form af blanket E101 eller brev herom fra de kompetente sociale sikringsmyndigheder i det andet land, som grundlag for fritagelse for lønmodtagerbidrag ifølge AMFL § 7, stk. 4 eller 5. Det betyder, at disse lønmodtageres vederlag i penge mv. ikke skal tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

DBO'ernes regel om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold fører til beskatning af udenlandske (privat ansatte) lønmodtageres indkomst fra første dag i arbejdslandet (Danmark), når der er tale om ansættelse hos en arbejdsgiver her, dvs. enten en dansk virksomhed eller en udenlandsk virksomhed med fast driftssted her. Se også LV D.D.2 vedrørende OECD's modelkonvention artikel 15 og de enkelte DBO'er.

Offentligt ansatte beskattes i den stat, de er udsendt fra.

Selvom en DBO giver Danmark ret til at beskatte, skal der dog være hjemmel i KSL til beskatning.

Lønmodtagere, der ifølge de ovenfor nævnte lovregler er begrænset skattepligtige og bidragspligtige, kan dog i nogle tilfælde være fritaget for skatetræk, som følge af en DBO. Dette vil i givet fald fremgå af en fritagelseserklæring fra den kommunale skatteforvaltning.

Det gælder i de tilfælde, hvor den (privat) ansatte arbejder her for en udenlandsk virksomhed, der udfører bygge-, anlægs- og monteringsarbejde i Danmark, idet der som nævnt i afsnit C.1.1.1 efter DBO'en mellem Danmark og det pågældende land som oftest gælder en 12 mdr.'s regel for, hvornår der opstår fast driftssted.

Beskatningsforholdene kan illustreres med nedenstående skema:

	Udenlandsk bygge-/anlægsarbejde i en periode på under 12 mdr.	Udenlandsk bygge-/anlægsarbejde i en periode på over 12 mdr.
Udenlandsk medarbejder, der er hjemmehørende i et land, som DK har DBO med, og hvor aftalen følger OECD-modellen. Ophold i DK i 183 dage eller derunder inden for en 12 mdr.'s periode	Ikke beskatningsret til DK f.s.a. virksomhedens indkomst efter artikel 5 og artikel 7 (KSL § 2, stk. 1, litra d og SEL § 2, stk.1, litra a). Ikke beskatningsret til DK f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15 (KSL § 2, stk.1, litra a og § 44 b). KSL § 46, stk. 4 med dispensationsregel f.s.a. pligt til at have en befuldægtiget . Med hensyn til lønmodtagerbidrag se afsnit C.1.1 ff.	Beskatningsret til DK f.s.a. virksomhedens indkomst efter artikel 5 og artikel 7 (KSL § 2, stk. 1, litra d og SEL § 2, stk.1, litra a). Beskatningsret til DK f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15 (KSL § 2, stk.1, litra a og § 44 b). KSL § 46, stk. 4 f.s.a. pligt til at have befuldægtiget . Den befuldægtigede skal indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag, men ikke arbejdsgiverbidrag. Det skal arbejdsgiveren.
Ophold i DK i mere end 183 dage inden for en 12 mdr.'s periode	Ikke beskatningsret til DK f.s.a. virksomhedens indkomst efter artikel 5 og artikel 7 (KSL § 2, stk. 1, litra d og SEL § 2, stk.1, litra a). Beskatningsret til DK f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15 (KSL § 1, stk.1, nr.3 - sammenhængende ophold på 6 mdr. kun afbrudt af ferie eller lignende - eller KSL § 2, stk.1, litra a og KSL § 44 b). KSL § 46, stk.4 f.s.a. pligt til at have befuldægtiget . Den befuldægtigede skal indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag, men ikke arbejdsgiverbidrag. Det skal arbejdsgiveren.	Beskatningsret til DK f.s.a. virksomhedens indkomst efter artikel 5 og artikel 7 (KSL § 2, stk. 1, litra d og SEL § 2, stk.1, litra a). Beskatningsret til DK f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15 (KSL § 1, stk.1, nr.3 - sammenhængende ophold på 6 mdr. kun afbrudt af ferie eller lignende - eller KSL § 2, stk.1, litra a og KSL § 44 b). KSL § 46, stk.4 f.s.a. pligt til at have befuldægtiget . Den befuldægtigede skal indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag, men ikke arbejdsgiverbidrag. Det skal arbejdsgiveren.

C.1.1.4

Kommentarer til skemaet:

Skemaet er opstillet på baggrund af OECD-modeloverenskomsten, hvor der gælder en 12 mdr.'s periode som betingelse for fast driftssted. Det er derfor den konkrete DBO mellem Danmark og det relevante land, der i sidste ende er afgørende for retsstillingen.

En lang række DBO'er med Danmark har en 12 mdr.'s regel for, hvornår der opstår fast driftssted. Det gælder fx DBO'erne mellem Danmark og Belgien, Italien, Irland, Luxembourg, New Zealand, Norden, Slovakiet, Spanien, Storbritannien, Sydafrika, Tjekkiet og Tyskland.

Nogle DBO'er med Danmark har en 6 mdr.'s regel for, hvornår der opstår fast driftssted. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Pakistan, Tanzania og Tyrkiet.

Andre DBO'er med Danmark har en 9 mdr.'s regel. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Grækenland.

Ganske få DBO'er indeholder ikke en bygge-/ anlægsregel. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Frankrig. Se om virkningen heraf i TfS 1996,460 (TSS). Det forhold, at DBO'en medfører, at Danmark ikke kan gennemføre en beskatning af bygge-/anlægsvirksomheden, har dog ikke nødvendigvis betydning for muligheden for beskatningen af medarbejderne. Se skemaet, hvoraf det også fremgår, at medarbejderne i visse tilfælde kan beskattes selvom virksomheden ikke kan.

For medarbejdernes vedkommende er skemaet ligeledes opstillet på baggrund af OECD-modellen. Der gælder kun i meget få aftaler en anden tidsfrist end 183 dage. Der er en anden tidsfrist i DBO'en mellem Danmark og Frankrig samt i DBO'en mellem Danmark og USA. Se også LV D.D.2 vedrørende OECD-modelkonventionens artikel 15 og de enkelte DBO'er.

Beskatningsretten til løn for arbejde for en arbejdsgiver her i landet er derimod ikke afhængig af arbejdsperioden. I disse tilfælde er der dansk beskatningsret fra første dag.

C.1.1.5 Arbejde på danske skibe og fly

Søfolk, der er bosat i udlandet og arbejder på et skib, der sejler inden for dansk område for et rederi her, er begrænset skattepligtige, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a og dermed bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a, af deres løn. Deres bidragsgrundlag skal også tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget jf. AMFL § 9, stk. 1.

Hvis der er tale om et dansk skib, vil der kunne være begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, litra j, uanset hvor skibet sejler. De udenlandske søfolk vil være bidragspligtige, hvis der er tale om beskæftigelse her, eller hvis der er tale om beskæftigelse i udlandet for en arbejdsgiver her, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Deres bidragsgrundlag skal også tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Piloter og andet flyvende personel, der er bosat i udlandet og arbejder på danske fly er begrænset skattepligtige af deres løn, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a. De udenlandske piloter og andet flyvende personel vil være bidragspligtige, hvis der er tale om beskæftigelse her, eller hvis der er tale om beskæftigelse i udlandet for en arbejdsgiver her, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. For så vidt angår ansatte i SAS kan nævnes TfS 1993,475 (DEP) vedrørende beskatningen i tilfælde hvor der er, og i tilfælde hvor der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Deres bidragsgrundlag skal også tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Dansk skib og dansk fly

Ved dansk skib eller fly forstås, skib eller fly, som er registreret med hjemsted her i landet. Skibe eller fly, der er registreret med hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, anses ligeledes for danske, hvis de uden besætning overtages til befragtning af dansk rederi eller dansk luftfartsselskab, såkaldt bareboat charter.

Nogle danske rederier lader deres skibe registrere under fremmed flag, uden at rederierne samtidig lader etablere en juridisk enhed i udlandet.

Hvis skibet bemandingsmæssigt, lønmæssigt, teknisk osv. fortsat drives fra Danmark (det danske rederi), vil arrangementet kunne sidestilles med, at det danske rederi har taget et udenlandsk flaget skib på bareboatcharter.

Det vil medføre, at skibet i skattemæssig henseende skal betragtes som dansk, således at de forhyrede besætningsmedlemmer bliver skattepligtige til Danmark.

Se også LV A.B.3 og TOLD•SKAT Nyt 1993.1.2 (TfS 1993,25) (meddelelse fra TSS).

DIS-søfolk

Fuldt og begrænset skattepligtige søfolk ombord på danske skibe registreret i Dansk Internationalt Skibsregister er med hjemmel i KSL § 48 D fritaget for beskatning efter KSL § 48 C, stk. 1, eller LL § 33 C, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 47, stk. 1.

Ifølge AMFL § 8, stk. 3, skal vederlag, der er omfattet af KSL § 48 D, jf. KSL § 48 C, eller LL § 33 C imidlertid ikke medregnes i bidragsgrundlaget. Der vil derfor ikke være et bidragsgrundlag at medregne ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Hongkong-søfolk

Skatteministeren har i medfør af KSL § 48 C, stk. 3, jf. stk. 1, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 47, stk. 2 bestemt, at søfolk på danske skibe, der ansættes på de såkaldte Hongkong-forhyringsvilkår, under sejlads inden for et område, der mod vest begrænses af meridianen 30 grader øst mod nord indtil meridianen 110 grader øst af breddeparallelle 32 grader nord, dog i Det Røde Hav ikke nord for Port Said, samt mod øst af meridianen 180 grader øst, ikke skal betale skat. Der skal således ikke indeholdes A-skat af vederlag til søfolk, der opfylder disse betingelser. Der foreligger derimod bidragspligt, men fra 1. januar 1998 foreligger der ikke bidragsgrundlag, idet søfolkene ifølge L 118 er fritaget efter AMFL § 8, stk. 3. L 118 om ændring af lov om arbejdsmarkedsfonde, ligningsloven, kildeskatteloven og personskatte-loven. (Justering af reglerne om bidragspligt, -grundlag og -fritagelse mv. samt fradragsret for udenlandske sociale bidrag) er vedtaget den 19. december 1997. Der er fra og med 1. januar 1998 dermed heller ikke for disse søfolk noget bidragsgrundlag at medregne ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

C.1.1.6 Arbejde på den danske kontinentalsokkel

Personer, der arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting her i landet, som driver virksomhed med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter fra dansk område (herunder søterritorium og kontinentalsokkelområde, jf. nærmere KBL § 1) og dertil knyttet virksomhed, er skattepligtige til Danmark i medfør af KBL § 21, stk. 2 af denne løn mv. De aktiviteter, der er omfattet af KBL, fremgår af § 1 i loven.

Det er Told- og Skatteregion Esbjerg, der i disse tilfælde foretager ligning, beregning og opkrævning af skatter.

Når disse personer alene er skattepligtige efter KBL § 21, stk. 2 og ikke efter skattepligtsreglerne i KSL § 1 eller § 2, bliver de ikke bidragspligtige ifølge AMFL § 7, stk. 1, litra a. Vederlag mv. for disse personer skal derfor ikke tages med ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

Hvis de derimod bliver skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, c eller j, vil der også kunne opstå bidragspligt, og deres bidragsgrundlag skal

C.1.1.6

så også tages med ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget. Det skal dog nævnes, at mange af disse personer i praksis vil have bevaret deres sociale sikring i deres hjemland, og de vil derfor i disse tilfælde kunne fritages for bidraget. Når der er tale om skattepligt efter reglerne i KSL, gælder der i øvrigt ingen særlige regler i KBL med hensyn til ansættelse, beregning og opkrævning af skatter. Skatteansættelsen for disse personer foretages af de kommunale ligningsmyndigheder.

Se også LV D.A.2.10.

Med hensyn til DBO'er og kulbrinteaktiviteter gælder, at definitionen af Danmark i de fleste tilfælde også omfatter kontinentalsoklen. Se f.eks. DBO'erne med Brasilien, Estland, Grækenland, Indonesien, Irland og Jamaica.

Enkelte overenskomster indeholder særregler om kulbrinteaktiviteter se fx DBO'erne med Irland, Grønland, Italien og Norden.

C.1.1.7

Grænsegængere fra Sverige

Det er ikke usædvanligt, at personer, der bor i Sverige, har deres faste arbejde i Danmark og jævnligt rejser frem og tilbage mellem Sverige og Danmark.

Som hovedregel beskattes grænsegængere - tilsvarende andre medarbejdere fra udlandet - i arbejdslandet. Hvis medarbejderen er bosat i Sverige og arbejdet udføres i Danmark, gælder der imidlertid særlige regler i protokollen til den nordiske DBO.

Med virkning fra 1. januar 1997 kan man ikke længere blive grænsegænger efter disse regler, som er beskrevet nedenfor. For dem, der inden denne dato er blevet grænsegængere, opretholdes reglerne dog, så længe betingelserne er opfyldt. Se nærmere lov nr. 1215 af 27. dec. 1996 om indgåelse af aftale mellem Danmark og Sverige om ophævelse af grænsegængerreglen samt TfS 1997,20 (omtale af loven) og TfS 1997,62 (DEP).

Løn til en medarbejder, der bor i Sverige og arbejder i Danmark, beskattes - efter reglerne for grænsegængere - kun i Sverige, hvis følgende 3 betingelser alle er opfyldt:

- Der skal være tale om et varigt personligt arbejde i Danmark.
Ved varigt personligt arbejde forstås et ansættelsesforhold, som er indgået i den hensigt at være medarbejderens hovedbeskæftigelse.
- Det enkelte ansættelsesforhold skal vedvare i en sammenhængende periode på mindst 6 måneder, jf. også TfS 1994,657 (TSS).
- Medarbejderen skal regelmæssigt opholde sig på sin faste bopæl i Sverige.
Ved regelmæssigt forstås mindst 1 gang om ugen (som hovedregel), og opholdet i Sverige skal hver gang omfatte mindst 2 dage.
Med dag menes også en del af en dag. Et ophold i Sverige med blot en overnatning mellem lørdag og søndag opfylder altså denne betingelse.

Reglerne gælder også for offentligt ansatte.

Medarbejdere, der opfylder betingelserne for at være grænsegængere skal betale dansk lønmodtagerbidrag, men ikke dansk skat af løn mv., jf. også afgørelse fra Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene i TfS 1994,671. Disse medarbejderes bidragsgrundlag skal også medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Grænsegængere fra andre lande end Sverige

For personer, der bor i fx Tyskland eller Norge, og som har varigt arbejde i Danmark, gælder de almindelige regler om beskatning af løn mv. i henholdsvis DBO'en mellem Danmark og Tyskland og den nordiske DBO.

Som altovervejende hovedregel betyder det, at lønnen skal beskattes her i landet, og at der ved beregning af den tyske henholdsvis norske skat gives skattnedsættelse efter DBO'en.

Der skal derfor indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt beregnes arbejdsgiverbidrag efter samme regler, som omtalt i afsnit C.1.1.4

C.1.1.8 Arbejde ved opførelse og drift af Øresundsforbindelsen

I protokollen til den nordiske DBO er der indsat en særregel om beskatningsret til indkomster og formue hos personer og foretagender, som deltager i opførelsen og driften af faste forbindelser over Øresund.

Reglen medfører, at foretagender og personer i Danmark og Sverige kun beskattes i den stat, hvori foretagendet eller personen er hjemmehørende.

Skattemæssigt hjemsted bestemmes af artikel 4 i overenskomsten. Personer og foretagender defineres i artikel 3 i overenskomsten.

Det er kun den del af Øresundsforbindelsen (kyst til kyst), som Øresundskonsortiet I/S er ansvarlig for, der er omfattet. Det betyder, at protokolbestemmelsen ikke skal anvendes vedrørende beskatningsretten til foretagender, der står for arbejdet med landanlæggene i henholdsvis Danmark og Sverige samt de ansatte i den forbindelse. Her anvendes de sædvanlige regler om beskatningsret i den nordiske DBO.

Da der deltager udenlandske virksomheder fra andre lande end Sverige i opførelsen af Øresundsforbindelsen, vil det være nødvendigt at anvende de relevante DBO'er mellem Danmark og disse lande (henholdsvis mellem Sverige og disse lande).

For så vidt angår bidragspligt gælder der samme regler som for andre lønmodtagere fra udlandet. Se afsnit C.1.1.1 - C.1.1.4.

Der kan også være tale om bidragspligt ved arbejde i udlandet. Se afsnit C.2.1 - C.2.2.

C.1.2 Ophold i Danmark i over 6 måneder

Fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2 forudsætter alene, at ophold her i landet er af mindst 6 måneders uafbrudt varighed. Et ophold vil dog ikke blive anset for afbrudt, hvis personen afholder ferie i udlandet af kortere varighed. Hvad der kan anses for "kortvarigt ophold" afgøres i overensstemmelse med praksis vedrørende KSL § 7, se LV D.A.1.1.1.

I givet fald indtræder fuld skattepligt efter denne regel fra opholdets begyndelse.

Efter lov nr. 228 af 27. marts 1996 om asylansøgere indtræder den fulde skattepligt i visse tilfælde først på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.

Undtagelse for turister og studerende

Fra reglen gælder en undtagelse for turister og studerende, jf. KSL § 8, stk. 2, der først bliver fuldt skattepligtige, hvis opholdet inden for en 2-årsperiode overstiger i alt 365 dage. Skattepligten får i givet fald først virkning fra og med den 366. dag.

Undtagelsesreglen forudsætter, at de omfattede personer ikke udfører erhvervsvirksomhed i Danmark og under hele opholdet vedvarende er fuldt skattepligtige til hjemlandet, herunder Færøerne og Grønland.

C.1.2

Denne såkaldte "turistregel" medfører dog ikke fritagelse for begrænset skattepligt efter KSL § 2. Det betyder, at en studerende, der har arbejde som lønmodtager hos en dansk arbejdsgiver, bliver begrænset skattepligtig heraf. Se i øvrigt nærmere i LV D.A.1.3.

Fuld skattepligt pga. bopæl her i landet

Den centrale bestemmelse om fuld skattepligt i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 går ud på, at en person, der har bopæl i Danmark, skal anses for fuldt skattepligtig her til landet.

Hjemsted

Ved afgørelsen af om en person har bopæl i Danmark, skal der foretages en samlet vurdering af, om den pågældende kan antages at have sit hjemsted i Danmark. Dette vil som udgangspunkt være tilfældet, hvis personen har rådighed over en bolig af helårskaraktér her i landet. I tvivlstilfælde må en række andre tilknytningsmomenter indgå i afgørelsen, fx erhvervs- og familiemæssige forhold, hvorimod tilmelding til folkeregister og ansøgning om opholdstilladelse som hovedregel ikke skal tillægges selvstændig betydning.

Spørgsmålet om opholdstilladelse har dog med lov nr. 228 af 27. marts 1996 om asylansøgere fået betydning, idet skattepligten i visse tilfælde først indtræder på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.

I øvrigt skal der sondres mellem tilflytnings- og fraflytningsituationer, se i øvrigt LV D.A.1.1.1 - 1.1.2.4.

Dobbeltdomicil

Man taler om dobbeltdomicil, hvis en person samtidig bliver anset for fuldt skattepligtig til 2 lande. I DBO'erne er denne situation løst ved at opstille nogle kriterier, der skal være afgørende for, i hvilket af de 2 lande personen primært skal anses for hjemmehørende. Om disse kriterier henvises til LV D.D.2 og D.E.

C.1.2.1

Lønmodtagere fra udlandet

Ansatte hos virksomheder med hjemting her

Når det er klarlagt, at der foreligger et ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver med hjemting her i landet, skal der indeholdes A-skat ved udbetaling af A-indkomst, jf. KSL § 46, jf. § 1, jf. § 43, stk. 1.

Der skal desuden indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, fordi personer, der har lønindkomst fra beskæftigelse udført her i landet, og som er fuldt skattepligtige ifølge KSL § 1 også er bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Disse lønmodtageres bidragsgrundlag skal også medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Ansatte hos udenlandske virksomheder med fast driftssted her

Hvis en udenlandsk virksomhed har fast driftssted her, skal løn mv. til de ansatte udbetales gennem en befuldmægtiget, som skal indeholde skatten, jf. KSL § 46, stk. 4. Denne befuldmægtigede skal også indeholde lønmodtagerbidrag, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 4, jf. AMFL § 21, stk. 2, men ikke opgøre arbejdsgiverbidrag. De ansattes bidragsgrundlag skal medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Ansatte hos udenlandske virksomheder, der hverken har hjemting eller fast driftssted

Løn mv. til ansatte i udenlandske virksomheder, der hverken har hjemting eller fast driftssted her i landet, er imidlertid som udgangspunkt ikke A-indkomst, jf. KSL § 44, litra b. Dette er baggrunden for afgørelsen i TfS 1996,258 (TSS), som medførte tilbagebetaling af lønmodtagerbidrag til de ansatte ved ambassader, internationale organisationer og udenlandske virksomheder (uden fast driftssted). Disse fuldt skattepligtige personer bliver bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a, men der vil kun skulle indeholdes lønmodtagerbidrag, hvis der kan opgøres et bidragsgrundlag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a (A-indkomst). Hvis der ikke kan opgøres et bidragsgrundlag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a-d, er der heller ikke noget bidragsgrundlag at medregne i arbejdsgeberbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Derimod vil der være tale om A-indkomst samt (principielt) bidragspligt ifølge AMFL § 7, stk. 1, litra a, og bidragsgrundlag ifølge AMFL § 8, stk. 1, litra a, hvis lønnen mv. til disse ansatte bliver udbetalt gennem en befuldmægtiget, jf. KSL § 46, stk. 5. Der er imidlertid ikke fastsat regler om, at den befuldmægtigede skal opkræve lønmodtagerbidrag eller arbejdsgeberbidrag. Der er heller ikke hjemmel til, at Told•Skat kan opkræve bidrag af løn, der udbetales som A-indkomst efter KSL § 46, stk. 5. Dette fremgår også af afgørelsen i TfS 1996,780 (TSS). Se endvidere afsnit D. 5 om indeholdelse af skat gennem en befuldmægtiget. Arbejdsgeberbidraget opgøres af arbejdsgiveren efter AMFL § 11, stk. 9, jf. § 9, idet de bidragspligtige medarbejderes bidragsgrundlag efter AMFL § 8, stk. 1, litra a, skal indgå i opgørelsen.

Foretager den udenlandske arbejdsgiver indbetaling til en fradragsberettiget pensionsordning, skal pensionsinstituttet indeholde lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra c og § 11, stk. 5. Se også afsnit B.1.10 og D.2.3.

Lønmodtagere, der ifølge de nævnte lovregler er fuldt skattepligtige og bidragspligtige, kan eventuelt være socialt sikret i et land, som Danmark har indgået aftale med om social sikring eller efter EU-forordning 1408/71. Hvis medarbejderen er socialt sikret i et andet land, skal dette dokumenteres i form af blanket E101 eller brev herom fra de kompetente sociale sikringsmyndigheder i det andet land, som grundlag for fritagelse for lønmodtagerbidrag ifølge AMFL § 7, stk. 4 eller 5. Det betyder, at disse lønmodtageres vederlag i penge mv. ikke skal indgå ved opgørelsen af arbejdsgeberbidraget, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

DBO'ernes regel om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold fører til beskatning af udenlandske (privat ansatte) lønmodtageres indkomst fra 1. dag i arbejdslandet (Danmark), når der er tale om ansættelse hos en arbejdsgiver her, dvs. enten en dansk virksomhed eller en udenlandsk virksomhed med fast driftssted her. Se også LV D.D.2 vedrørende artikel 15 i OECD's modelkonvention.

Offentligt ansatte beskattes i den stat, de er udsendt fra.

Selvom en DBO giver Danmark ret til at beskatte, skal der dog være hjemmel i KSL til beskatning.

C.1.2.2 Lærere og forskere fra udlandet

Udgangspunktet vedrørende skattepligt og bidragspligt er det samme, som beskrevet ovenfor om lønmodtagere i afsnit C.1.2.1. Dvs. at lærere og forskere med ansættelse ved en uddannelsesinstitution her i landet almindeligvis vil være både skattepligtige og bidragspligtige af løn mv. derfra, ligesom disse medarbejderes bidragsgrundlag skal indgå ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgeberbidraget, jf. AMFL § 9, stk.1.

C.1.2.2

I en række DBO'er er der imidlertid en såkaldt professorregel, hvorefter en professor eller lærer (og i nogle tilfælde en forsker), der er hjemmehørende i den ene stat, og som modtager vederlag for undervisning (evt. forskning) ved et universitet, kollegium, skole eller anden undervisningsanstalt i det andet statsområde under et midlertidigt ophold af ikke over 2 år, skal være fritaget for at betale skat af vederlaget i dette andet statsområdet. Se nærmere i den enkelte DBO og LV D.E.

C.1.2.3 Studerende og lærlinge fra udlandet

Studerende og lærlinge fra udlandet, der etablerer bopæl her eller opholder sig her i mindst 6 måneder, bliver som udgangspunkt fuldt skattepligtige som nævnt ovenfor i afsnit C.1.2.

Som nævnt i samme afsnit gælder der en undtagelsesregel for bl.a. studerende i KSL § 8, stk. 2. Undtagelsesreglen vedrører tidspunktet for fuld skattepligts indtræden i forbindelse med et midlertidigt ophold her, men ikke begrænset skattepligt af fx løn fra en dansk arbejdsgiver, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a.

I de fleste DBO'er er der en regel om, at studerende, der opholder sig i et land (i dette tilfælde i Danmark) i studie- eller uddannelsesøjemed, og som umiddelbart før opholdet var hjemmehørende i et andet land, ikke skal beskattes i opholdslandet (Danmark) af de beløb, der hidrører fra kilder uden for opholdslandet, ydet til den pågældendes underhold, undervisning eller uddannelse.

I en række DBO'er er der yderligere en regel om, at lønindkomst i forbindelse med studierne, eller lønindkomst, som er nødvendig for den studerendes underhold, ikke beskattes.

Da der i de forskellige DBO'er er en varierende ordlyd af denne bestemmelse, er det ordlyden i den enkelte DBO, der er afgørende for, hvilket land beskatningsretten tilfalder.

Ligningsrådet fastsætter for hvert år beløbet for, hvad der er nødvendigt for opholdet. For 1998 udgør nødvendigt underhold 56.000 kr. Se iøvrigt LV D.E.

Med hensyn til bidragspligt gælder samme regler som for andre lønmodtagere fra udlandet, i det omfang den studerende har et arbejde. Se afsnit C.1.2.1.

Om muligheden for skattefritagelse for studerende og forskningsstipendiater fra udviklingslande, se LV D.F.3

C.1.2.4 KSL § 48 E- beskatning af løn- modtagere fra udlandet

Eksperter m.fl.

Ordningen med § 48 E-bruttobeskatning (25 pct. skat samt lønmodtagerbidrag) er valgfri og omfatter lønnen for udlændinge, der bliver fuldt skattepligtige til Danmark og tager ophold her i forbindelse med indgåelse af en ansættelseskontrakt med en dansk arbejdsgiver for en periode på mellem 6 og 36 måneder. Den maksimale opholdsperiode på 36 måneder kan opdeles, men skal være afviklet inden for 10 år regnet fra begyndelsen af det første ophold i Danmark. Det er endvidere en betingelse for at kunne vælge § 48 E-beskat-

ning, at den månedlige løbende aflønning overstiger et grundbeløb, som hvert år reguleres efter PSL § 20. Minimumslønnen er for 1998 46.200 kr. efter lønmodtagerbidrag og ATP.

Forskere

Er der tale om forskere, der deltager i et forskningsprojekt godkendt af et dansk forskningsråd, kan der dog vælges § 48 E-beskatning uanset lønnens størrelse.

Vederlag mv.

Omfattet af § 48 E-beskatningen er vederlaget i penge mv. Se i øvrigt nærmere LV D.B.5.3 og D.B.5.4.

Personer omfattet af § 48 E er omfattet af bidragspligten efter samme regler som andre lønmodtagere, jf. afsnit C.1.2.1. Se også TOLD•SKAT Nyt 1993.16.776 (TfS 1993,425) (DEP) om beløbsgrænsen efter indførelsen af arbejdsmarkedsbidrag.

Arbejdsgiverens iværksættelse af § 48 E-beskatning kræver ikke skattemyndighedernes godkendelse, men arbejdsgiveren kan rette henvendelse til told- og skatteregionen for at få en forhåndsgodkendelse af, at betingelserne er opfyldt. Hvis betingelserne ikke er opfyldt, skal der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag efter de almindelige regler for lønmodtagere. Om arbejdsgiverens hæftelse og ansvar i den forbindelse, se afsnit L.

Arbejdsgiveren skal til told- og skatteregionen indberette oplysninger om navne og ansættelsesperioders længde vedrørende personer, der bliver beskattet efter § 48 E.

C.1.2.5

Deltagelse i internationalt arbejde i Danmark

Personer, der bliver ansat i internationale organisationer og opnår særlige rettigheder og immuniteter med hensyn til pligten til at svare skatter og afgifter til hjemlandet, vil kunne få tilladelse til skattefritagelse af den optjente løn.

Dette kan også være tilfældet, hvis den pågældende organisation har domicil i Danmark og beskæftiger herboende danskere.

Skattefritagelse gives efter ansøgning til bopælskommunen. Se i øvrigt LV D.A.3 om fremmede staters diplomater her i landet og LV D.F.1 om internationale organisationer.

Ansatte ved ambassaderne her i landet skal, selvom de evt. måtte være fuldt eller begrænset skattepligtige og bidragspligtige, ikke betale lønmodtagerbidrag, som det fremgår af TfS 1996,258 (TSS), idet deres løn i ansættelsesforholdet ikke er A-indkomst, jf. KSL § 44, litra a. Der er derfor heller ikke et bidragsgrundlag at medregne ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

C.2 Personer med bopæl i Danmark, der opholder sig i udlandet

I det følgende beskrives reglerne for A-skattepligt og lønmodtagerbidragspligt samt betaling af arbejdsgiverbidrag for personer, der har bopæl i Danmark, men som opholder sig midlertidigt i udlandet.

C.2.1

Arbejde i udlandet i under 6 måneder

Så længe disse personer fortsat har deres bopæl i Danmark og alene opholder sig i udlandet i under 6 måneder uden at have bopæl der, vil de pågældende stadig være fuldt skattepligtige i Danmark, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Se også

C.2.1

afsnit C.1.2 om fuld skattepligt pga. bopæl.

Om ophold i udlandet i 6 måneder eller mere, se afsnit C.2.2.

Beskatning af indkomst i Danmark bygger på det såkaldte globalindkomstprincip. Efter dette princip skal fuldt skattepligtige personer medregne al indkomst. Løn fra udlandet skal derfor regnes med, når den samlede indkomst skal gøres op, uanset om arbejdet er udført for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.

Derimod er det afgørende for spørgsmålet om indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag samt medregning ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidrag, om der er tale om en arbejdsgiver med hjemting eller fast driftssted her i landet, eller der er tale om en arbejdsgiver uden hjemting eller fast driftssted her i landet. Om hjemting og fast driftssted se afsnit C.1.1.1.

C.2.1.1 Lønmodtagere fra Danmark

Ansættelse hos virksomheder med hjemting her

Når der foreligger et ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver med hjemting her i landet, skal der indeholdes A-skat ved udbetaling af A-indkomst, jf. KSL § 46 og § 43, stk. 1.

Der skal desuden indeholdes lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, fordi personer, der har lønindkomst fra beskæftigelse udført i udlandet for en arbejdsgiver her i landet, og som er fuldt skattepligtige ifølge KSL § 1 også er bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Derudover skal medarbejdernes bidragsgrundlag medregnes ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Ansatte hos uden- landske virksom- heder med fast driftssted her

Hvis en udenlandsk virksomhed har fast driftssted her, skal løn mv. til de ansatte udbetales gennem en befuldmægtiget, som skal indeholde skatten, jf. KSL § 46, stk. 4. Denne befuldmægtigede skal også indeholde lønmodtagerbidrag, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 4, jf. AMFL § 21, stk. 2, men ikke opgøre arbejdsgiverbidrag. De ansattes bidragsgrundlag skal medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 9, stk. 1.

Om indkomstopgørelse ved arbejde i udlandet når der er tale om fuldt skattepligtige, se LV D.B.1 og D.B.2.

Der kan udbetales skattefri godtgørelse efter de gældende regler herfor, se afsnit B.1.7.

Lønmodtagere, der ifølge de nævnte lovregler er fuldt skattepligtige og bidragspligtige, kan eventuelt være socialt sikret i et land, som Danmark har indgået aftale med om social sikring eller efter EU-forordning 1408/71. I Danmark træffer Den Sociale Sikringsstyrelse afgørelse om eventuel fortsat dansk sikring/eventuel fritagelse for lønmodtagerbidrag ifølge AMFL § 7, stk. 4 eller 5 pga. af udenlandsk social sikring. Det betyder, at disse lønmodtageres vederlag i penge mv. ikke skal medregnes ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, jf. AMFL § 7, stk. 2 og § 9, stk. 1.

DBO'ernes regel om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold fører i de fleste tilfælde til beskatning af personer (privat ansatte), der er hjemmehørende her, når der er tale om ansættelse hos en arbejdsgiver her dvs. enten en dansk virksomhed eller en udenlandsk virksomhed med fast driftssted her, og lønmodtageren opholder sig i udlandet i højst 183 dage inden for en

periode, som fremgår af den konkrete DBO.

Denne periode er i nogle aftaler, fx i Norden, 12 måneder. I andre aftaler, f.eks. DBO'en med Tyskland, et kalenderår. Se også LV D.D.2 vedrørende OECD's modelkonvention artikel 15 og de enkelte DBO'er.

Om de tilfælde, hvor den danske virksomhed har fast driftssted i udlandet, se afsnit C.2.1.2.

Om de tilfælde, hvor lønmodtageren opholder sig i udlandet i mere end 183 dage, se afsnit C.2.2.

Offentligt ansatte beskattes i den stat, der har udsendt dem.

C.2.1.2

Ansættelsesforhold hos arbejdsgivere i udlandet, herunder ansættelse ved en dansk virksomheds faste driftssted i udlandet

Så længe en fuldt skattepligtig lønmodtager arbejder i udlandet for en dansk arbejdsgiver, skal der som udgangspunkt også indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag samt ske medregning ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget, men en konkret vurdering kan føre til fritagelse for lønmodtagerbidrag og til fritagelse for indeholdelse af A-skat, hvis lønmodtageren er ansat ved et fast driftssted i udlandet. Se nærmere i det følgende.

DBO'ernes regel om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold fører til beskættning af personer (privat ansatte), der er hjemmehørende her fra 1. dag i arbejdslandet (det andet land), når der er tale om ansættelse ved en dansk virksomheds faste driftssted i det andet land. Se også LV D.D.2 vedrørende artikel 15 i OECD's modelkonvention og de enkelte DBO'er.

I disse tilfælde kan kommunen derfor fritage for indeholdelse af A-skat (men ikke for lønmodtagerbidrag), som vist nedenfor:

	Dansk arbejdsgiver uden fast driftssted i arbejdslandet	Dansk arbejdsgiver med fast driftssted i arbejdslandet
Højest 183 dages ophold i arbejdslandet inden for et kalenderår/en 12 måneders periode	A-skat til Danmark - trækfritagelse (F52N eller F52A) kan ikke udstedes	Forskudsskat til arbejdslandet - trækfritagelse (F52N eller F52A) kan udstedes
Mere end 183 dages ophold i arbejdslandet inden for et kalenderår/en 12 måneders periode	Forskudsskat til arbejdslandet - trækfritagelse (F52N eller F52A) kan udstedes	Forskudsskat til arbejdslandet - trækfritagelse (F52N eller F52A) kan udstedes

Kommentar til skemaet:

Ved arbejde i fx Belgien, Finland, Frankrig, Holland, Norge, Sverige og Tyskland kan fritagelse for indeholdelse af A-skat kun udstedes, hvis den skattepligtige dokumenterer, at der betales skat i arbejdsstaten af lønindkomsten for arbejdet der. Se herom KSL § 62 D, jf. lov nr. 1216 af 27. dec. 1996 om ændring af kildeskatteloven (Løn for arbejde i udlandet mv.) og TfS 1997,21 (omtale af loven) samt cirk. nr. 15 af 4. feb. 1997.

For så vidt angår lønmodtagerbidraget vil en lønmodtager, der er beskæftiget for en udenlandsk arbejdsgiver være fri for bidragspligt ifølge AMFL § 7, stk. 1, litra a.

Hvis der er tale om en dansk virksomhed, som har aktiviteter i udlandet, kan der være tale om direkte ansættelse i et datterselskab, en filial eller et fast driftssted i udlandet. Det er ikke i sig selv afgørende, om der betales skat i udlandet.

C.2.1.2

Enheden i udlandet skal imidlertid fremstå som en selvstændig organisation med egen ledelse, der er ansvarlig for de økonomiske, administrative og driftsmæssige forhold på arbejdspladsen, jf. SU 1993,369 (Finansministeriets notat) og SU 1994,42 (TSS).

Der skal desuden være tale om et ansættelsesforhold hos den udenlandske virksomhed.

I praksis lægges der ved denne vurdering vægt på om:

- Arbejdsstedet er i udlandet, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a. Se om beskæftigelse for en udenlandsk arbejdsgiver i Danmark i afsnit C.1.1.1.
- Den direkte ledelse af og ansvaret for arbejdspladsen og det arbejde, der udføres, herunder instruktionsbeføjelse over for medarbejderne udøves i udlandet.
- Arbejdsfunktionerne tjener til at løse den udenlandske virksomheds opgaver.
- Løn og eventuelle sociale sikringsordninger er påvirket af de lokale vilkår.
- Fastlæggelse af antallet af medarbejdere og deres kvalifikationer sker under hensyn til arbejdet i udlandet.
- Lønudgifterne og andre udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse afholdes som driftsudgifter i udlandet.

Der er offentliggjort en række svar på generelle forespørgsler samt en række afgørelser, hvor disse kriterier er anvendt. Nedenfor gives en kort oversigt over disse:

SU 1994,42 (TSS) (Ledelse i udlandet - forældet vedr. Grønland).

SU 1994,369 (Finansministeriets svar på generel forespørgsel vedr. en række forskellige udlandsforhold).

TfS 1994,193 (DEP) (AM-bidrag og DBO'er samt om virksomheder, der modtager udlandslempelse - generel forespørgsel).

TfS 1994,234 (Statsministeriets udtalelse og Finansministeriets kommentarer vedr. udstationering til Grønland og Færøerne - generel forespørgsel).

TfS 1994,303 (TSS) (Datterselskaber, faste driftssteder og repræsentationskontorer - generel forespørgsel).

TfS 1994,670 (Ankenævnsafgørelse vedr. bl.a. udstationerede).

TfS 1994,671 (Ankenævnsafgørelse vedr. grænsegængere).

TfS 1995,123 (TSS) (Arbejdsudleje).

TfS 1995,288 (TSS) (Arbejde ved et repræsentationskontor, hvor den ansatte var mest knyttet til hovedvirksomheden i Danmark).

TfS 1996,765 (TSS) (DANIDA-projekt - arbejde for dansk virksomhed i udlandet).

TfS 1996,780 (TSS) (Repræsentationskontor i Danmark - ikke hjemmel til opkrævning).

TfS 1996,810 (TSS) (Udsendelse for den danske stat til udlandet - NATO).

TfS 1997,451 (TSS) (Udsendelse for den danske stat til udlandet - FN).

C.2.2

Arbejde i udlandet i mere end 6 måneder

Der gælder det samme som i afsnit C.2.1 for så vidt angår arbejde i udlandet i mere end 6 måneder, så længe den pågældende stadig er fuldt skattepligtig i Danmark.

Der vil imidlertid ved arbejde i mere end 6 måneder i udlandet kunne gives

lempelse for skat (men ikke lønmodtagerbidrag) ifølge LL § 33 A ved skatteberegningen. Se nærmere herom LV D.C. Der vil derfor også i videre omfang end ved korte arbejdsophold i udlandet være udstedt en fritagelse for indeholdelse af A-skat af kommunen, jf. skemaet oven for i afsnit C.2.1.2.

I de tilfælde, hvor den (privat) ansatte arbejder i udlandet for en virksomhed her i landet, der udfører bygge-, anlægs- og monteringsarbejde i udlandet, eksisterer der som nævnt i afsnit C.1.1.1 og C.1.1.4 efter DBO'en mellem Danmark og det pågældende land som oftest en 12 mdr.'s regel for, hvornår der opstår fast driftssted.

Forudsat at den ansatte fortsat er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i DK, kan beskatningsforholdene illustreres med nedenstående skema:

	Dansk virksomhed med bygge/ anlægsarbejde i udlandet i en periode på under 12 mdr.	Dansk virksomhed med bygge/ anlægsarbejde i udlandet i en periode på over 12 mdr.
Medarbejder, der er hjemme- hørende i DK, og hvor DK har en DBO med det pågældende land, der følger OECD-model- len.	Beskatningsret til DK f.s.a. virksomhedens indkomst efter artikel 5 og artikel 7	Beskatningsret til det andet land f.s.a. virksomhedens indkomst efter artikel 5 og artikel 7
Ophold i udlandet i 183 dage eller derunder inden for en 12 mdr.'s periode.	Beskatningsret til DK f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15.	Beskatningsret til det andet land f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15.
Ophold i udlandet i mere end 183 dage inden for en 12 mdr.'s periode	Beskatningsret til det andet land f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15	Beskatningsret til det andet land f.s.a. medarbejderens indkomst efter artikel 15

Kommentarer til skemaet:

Skemaet er opstillet på baggrund af OECD-modellen, hvor der gælder en 12 mdr.'s periode som betingelse for fast driftssted. Det er derfor den konkrete DBO mellem Danmark og det relevante land, der i sidste ende er afgørende for retsstillingen.

En lang række DBO'er med Danmark har en 12 mdr.'s regel. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Belgien, Italien, Irland, Luxembourg, New Zealand, Norden, Slovakiet, Spanien, Storbritannien, Sydafrika, Tjekkiet og Tyskland.

Nogle DBO'er med Danmark har en 6 mdr.'s regel. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Pakistan, Tanzania og Tyrkiet.

Andre DBO'er med Danmark har en 9 mdr.'s regel. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Grækenland. Ganske få DBO'er indeholder ikke en bygge-/anlægsregel. Det gælder fx DBO'en mellem Danmark og Frankrig.

For medarbejdernes vedkommende er skemaet ligeledes opstillet på baggrund af OECD-modellen. Der gælder kun i meget få aftaler en anden tidfrist end 183 dage. Der er en anden tidsfrist i DBO'en mellem Danmark og Frankrig samt i DBO'en mellem Danmark og USA. Se også LV D.D.2 vedrørende artikel 15 og de enkelte DBO'er. Med hensyn til lønmodtagerbidrag for de ansatte samt arbejdsgiverbidrag i forbindelse med arbejde i udlandet, se afsnit C.2.1.2, hvor betingelserne for, hvornår der er en udenlandsk arbejdsgiver, er omtalt.

C.2.3

C.2.3 Vikarer m.fl. med arbejde i udlandet (arbejdsudleje)

Hvis en person eller et selskab her i landet (udlejer) stiller lønmodtagere til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed i udlandet (hvervgiveren), og udlejer ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet, kan der være tale om arbejdsudleje. Se om en arbejdsudlejesituation TfS 1995,123 (TSS).

Om udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse i forbindelse med udleje af arbejdskraft til udlandet, se TfS 1997,480 (TSS).

C.2.4 Grænsegængere med arbejde i Sverige

Som hovedregel beskattes grænsegængere - tilsvarende andre medarbejdere i udlandet - i arbejdslandet. Hvis medarbejderen er bosat i Danmark, og arbejdet udføres i Sverige, gælder der imidlertid særlige regler i protokollen til den nordiske DBO.

Med virkning fra 1. januar 1997 kan man ikke længere blive grænsegænger efter disse regler. For dem, der inden denne dato er blevet grænsegænger, opretholdes reglerne dog, så længe betingelserne er opfyldt. Se nærmere lov nr. 1215 af 27. dec. 1996 om indgåelse af aftale mellem Danmark og Sverige om ophævelse af grænsegængerreglen samt TfS 1997,20 (omtale af loven) og TfS 1997,62 (TSS).

Løn til en medarbejder, der bor i Danmark og arbejder i Sverige, beskattes - efter grænsegængerreglerne - kun i Danmark, hvis følgende 3 betingelser alle er opfyldt:

- Der skal være tale om et varigt personligt arbejde i Sverige.
Ved varigt personligt arbejde forstås et ansættelsesforhold, som er indgået i den hensigt at være medarbejderens hovedbeskæftigelse.
- Det enkelte ansættelsesforhold skal vedvare i en sammenhængende periode på mindst 6 måneder, jf. også TfS 1994,657 (TSS).
- Medarbejderen skal regelmæssigt opholde sig på sin faste bopæl i Danmark. Ved regelmæssigt forstås mindst 1 gang om ugen (som hovedregel), og opholdet i Danmark skal hver gang omfatte mindst 2 dage.
Med dag menes også en del af en dag. Et ophold i Danmark med blot en overnatning mellem lørdag og søndag opfylder altså denne betingelse.

Reglerne gælder også for offentligt ansatte.

Medarbejdere, der opfylder betingelserne for at være grænsegænger skal betale dansk skat, jf. KSL § 1, men ikke dansk lønmodtagerbidrag af løn mv. (svensk arbejdsgiver), jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a.

C.2.5 Arbejde i Grønland

Der skal indeholdes dansk A-skat efter de almindelige regler i løn til personer, der af en arbejdsgiver med hjemting eller fast driftssted her i landet udsendes til arbejde i Grønland. Se afsnit C.2.1.1.

Lønnen skal beskattes i Grønland, hvis opholdet dér har oversteget 60 dage i sammenhæng. Det gælder både privat og offentligt ansatte.

Ved ophold i Grønland af mindst 6 måneders varighed anses arbejdstageren efter DBO'en med Grønland for skattemæssigt hjemmehørende i Grønland.

En del af den indeholdte skat vil derfor være grønlandsk kildeskat, hvis lønmodtagerens ophold i Grønland forventes at vare mindre end 6 måneder.

I den beregnede danske kildeskat fradrages det beløb, der indeholdes som grønlandsk kildeskat. De danske skattemyndigheder overfører beløbet til de grønlandske skattemyndigheder. Reglerne om indeholdelse af grønlandsk skat fremgår af KSL § 88 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, §§ 53-55.

Hvis opholdet i Grønland ikke overstiger 60 dage i sammenhæng, skal lønnen alene beskattes i Danmark, forudsat at arbejdstageren fortsat er ansat hos og aflønnet af sin sædvanlige arbejdsgiver.

I modsat fald skal der indeholdes kildeskat til Grønland.

Spørgsmål om indeholdelse af grønlandsk kildeskat kan rettes til Grønlands Hjemmestyre, Skattedirektoratet, Danmarkskontoret, Pilestræde 52, 1016 København K, (tlf. 33 13 42 24).

Det kan i den forbindelse oplyses, at det grønlandske skattedirektorat udgiver "Vejledning for tilflyttere til Grønland" indeholdende de vigtigste regler for personer, der skal beskattes i Grønland.

Om indeholdelsespligt se også afsnit D.

For så vidt angår lønmodtagerbidrag skal der indeholdes bidrag og medarbejdernes bidragsgrundlag skal medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget, hvis Grønland er afskåret fra at beskatte vederlaget, jf. L 118 om ændring af lov om arbejdsmarkedsfonde, ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven (vedtaget den 19. december 1997), som på dette punkt har virkning fra 1. januar 1998. Se også TfS 1994,234 (Statsministeriets afgørelse samt Finansministeriets kommentar).

C.2.6 Forskere og lærere fra Danmark

Udgangspunktet vedrørende indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag er det samme, som beskrevet ovenfor i afsnit C.2.1 og C.2.2 om lønmodtagere med arbejde i udlandet, forudsat at forskeren eller læreren fortsat er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i DK.

I en række DBO'er er der, som nævnt i afsnit C.1.2.2, en såkaldt professorregel, hvorefter en professor eller lærer (og i nogle tilfælde en forsker), der er hjemmehørende i den ene stat og som modtager vederlag for undervisning (evt. forskning) ved et universitet, kollegium, skole eller anden undervisningsanstalt i det andet statsområde under et midlertidigt ophold af ikke over 2 år, skal være fritaget for at betale skat af vederlaget i dette andet statsområde. Se nærmere i den enkelte DBO og LV D.E.

C.2.7 Studerende og lærlinge fra Danmark

I en række DBO'er er der, som nævnt i afsnit C.1.2.3, en regel om studerende og lærlinge.

Reglen medfører, at studerende og lærlinge, der er fuldt skattepligtige og hjemmehørende i Danmark og opholder sig i udlandet i studie- eller uddannelsesøjemed, ikke skal beskattes i opholdslandet af de beløb, der hidrører fra kilder uden for dette land, ydet til den pågældendes underhold, undervisning eller uddannelse.

Da der i de forskellige DBO'er er en varierende ordlyd af denne bestemmelse, er det ordlyden i den enkelte DBO, der er afgørende for, hvilket land beskatningsretten tilfalder.

For så vidt angår stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte medfører fx den nordiske DBO artikel 20, at Danmark vil have beskatningsretten, hvis en person, der er hjemmehørende her midlertidigt studerer i et andet nordisk land. Dette gælder dog ikke, hvis den studerende allerede ved studiets påbegyndelse var hjemmehørende i det andet nordiske land.

C.2.7

Hvis der i en DBO ikke findes en artikel om studerende, vil stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte være omfattet af artiklen om anden indkomst, jf. TOLD•SKAT Nyt 1992.20.617 (TfS 1992,503) (TSS).

Om orlovsydelse i forbindelse med uddannelsesophold i udlandet, se TfS 1994,225 (TSS).

Se iverdigt LV D.D. om OECD's modelkonvention artikel 20 og de enkelte DBO'er.

Om studierejselegater for ph.d.-studerende, se afsnit B.4.5.

I det omfang den studerende har et arbejde, gælder der samme regler vedrørende bidragspligt som for andre lønmodtagere med arbejde i udlandet. Se afsnit C.2.1.2.

C.2.8

Fuld skattepligt til Danmark i øvrigt

Tjeneste om bord på dansk skib

Danske statsborgere, hvis eneste tilknytning her til landet består i at gøre tjeneste eller varigt opholde sig om bord på et dansk indregistreret skib bliver fuldt skattepligtige til Danmark efter reglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 3.

Reglen omfatter dog ikke danske statsborgere, der kan godtgøre, at de har bopæl i udlandet, herunder Færøerne og Grønland, eller som aldrig har haft bopæl her i landet.

En udenlandsk statsborger, der umiddelbart inden et ophold på et dansk skib har været fuldt skattepligtig til Danmark, sidestilles i denne forbindelse med danske statsborgere. Der henvises i øvrigt til LV D.A.1.4.

Der skal i disse tilfælde på samme måde som for andre fuldt skattepligtige lønmodtagere med arbejdsgiver her i landet indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, og lønmodtagernes bidragsgrundlag skal medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget.

Arbejde for den danske stat eller danske kommuner

Efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4 foreligger der fuld skattepligt for danske statsborgere, som af den danske stat eller danske kommuner (såvel primærkommuner som amtskommuner) er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne i KSL § 1, stk. 1, nr. 1-2. Færøerne og Grønland anses ikke i denne henseende for at ligge uden for riget. Se i øvrigt LV D.A.1.5.

Arbejde for den danske stat eller danske kommuner medfører, at der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, se som eksempel TfS 1996,810 (TSS), hvor den pågældende blev udsat af forsvaret. Se også TfS 1997,451 (TSS).

Lønmodtagernes bidragsgrundlag skal også medregnes ved opgørelsen af arbejdsgiverbidraget.

C.2.9

Deltagelse i internationalt arbejde i udlandet

Personer, der bliver ansat i internationale organisationer og opnår særlige rettigheder og immuniteter med hensyn til pligten til at betale skatter og afgifter til hjemlandet (her Danmark), vil kunne få tilladelse til skattefritagelse af den optjente løn. Disse regler vedrører normalt ikke bidrag. Her gælder derfor de almindelige regler om bidrag i forbindelse med arbejde i udlandet, jf. afsnit C.2.1.2.

Skattefritagelse gives efter ansøgning til bopælskommunen. Se i øvrigt LV

D.F.1.

I henhold til Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser er en af den danske stat udsendt diplomatisk repræsentant fritaget for beskatning i modtagerstaten af (bl.a.) alle former for indkomst hidrørende fra Danmark.

De skattemæssige begunstigelser, som ansatte ved diplomatiske (eller konsulære) repræsentationer nyder, berøres ikke af en DBO mellem Danmark og modtagerstaten, jf. LV D.D om OECD's modelkonvention artikel 27 og de enkelte DBO'er. Dette indebærer, at Danmark kan beskatte al indkomst her fra landet i henhold til den interne danske skattelovgivning.

Samme fritagelse for beskatning i modtagerstaten af (bl.a.) alle former for indkomst hidrørende fra Danmark (herunder fx orlovsydelsler) gælder endvidere en diplomatisk repræsentants familiemedlemmer tilhørende hans husstand, dog kun hvis de ikke er statsborgere i modtagerstaten.

Fritagelsen gælder ligeledes medlemmer af repræsentationens administrative og tekniske personale samt de familiemedlemmer, der tilhører deres husstand, hvis de pågældende hverken er statsborgere i modtagerstaten eller har fast bopæl i denne.

De af fritagelsen efter Wienerkonventionen omfattede »tilknyttede« personer forbliver således fuldt skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, hvis de er danske statsborgere og ikke er skattepligtige til tredjeland efter reglerne for derboende personer, og heller ikke forud for flytningen til modtagerstaten var skattepligtige til denne efter reglerne for derboende personer, idet de pågældende personer ikke i forbindelse med flytningen til modtagerstaten bliver skattepligtige til denne efter reglerne for derboende. Se også LV D.A.1.5.

Der indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af løn mv. ved arbejde for den danske stat, som nævnt i afsnit C.2.8. Lønmodtagernes bidragsgrundlag skal endvidere medregnes ved arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget.

C.3 Personer med bopæl i udlandet med andre indkomster fra Danmark

I det følgende beskrives reglerne om A-skattepligt og lønmodtagerbidragspligt samt betaling af arbejdsgiverbidrag for personer, der har bopæl i udlandet, men som har andre indkomster fra Danmark end løn.

C.3.1

Udbytte, rente og royalty fra Danmark

Udbytte og afståelsessummer

Personer, som er bosat i udlandet og ejer aktier, anpartar mv. i danske selskaber, hvor deltagerne ikke hæfter personligt, er begrænset skattepligtige af udbytte, der udloddes af sådanne selskaber, jf. LL § 16A, stk. 1 og afståelsessummer omfattet af LL § 16B. Den begrænsede skattepligt fremgår af KSL § 2, stk. 1, litra f. Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag.

Den begrænsede skattepligt af udbytte afgøres med en endelig skat på 25 pct., jf. KSL § 2, stk. 4, jf. § 65 eller § 65A og KSLbek. nr. 768 af 19. sept.

C.3.1

1995, kapitel 11.

I særlige situationer vil der ikke være foretaget indeholdelse, fortrinsvis i tilfælde af udbetaling af maskeret udbytte. I så fald vil udbyttet skulle selvangives. Se nærmere LV D.A.2.6 og D.B.6.4.1 (udbytteindtægt) samt LV S.F.1.2 (maskeret udbytte).

I DBO'er mellem Danmark og andre lande, kan Danmark helt eller delvist have afgivet beskatningsretten til udbytte. Dette fritager ikke for indeholdelse af 25% udbytteskat, medmindre andet måtte være bestemt, se TSS-cirk. 1993-12, der reducerer udbytteskatten i visse tilfælde, hvor aktierne er registreret i VP-centralen, se LV D.D.2 vedrørende OECD's modelkonvention artikel 10.

Efter de fleste DBO'er beskattes udbytte i det land, hvor udbyttedtageren er hjemmehørende. Dog har det land, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende (her Danmark), typisk ret til at beskatte udbyttet med en vis procent, henholdsvis en noget lavere procent, hvis udbyttedtager er et moderselskab. Procentsatserne varierer og fremgår af de enkelte DBO'er. Se også herom LV D.D.2 vedrørende OECD's modelkonvention artikel 10, hvor de danske kildeskattesatser er gengivet.

Renter

Renter fra kilder her i landet medfører begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra h. Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag.

Den begrænsede skattepligt efter denne bestemmelse omfatter kun personer, som har været fuldt skattepligtige efter KSL § 1 i en eller flere perioder på ialt mindst 5 år inden for de seneste 10 år før ophør af skattepligt efter denne bestemmelse, jf. KSL § 2, stk. 5. Endvidere omfatter den begrænsede skattepligt kun personer, hvis skattepligt efter KSL § 1 er ophørt 18. feb. 1987 eller senere.

Renteindtægter omfattet af bestemmelsen skal som hovedregel beskattes med 30 pct., jf. KSL § 2, stk. 5.

Renteindtægter, der er knyttet til virksomhed med fast driftssted her i landet, vil være omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d. Disse renter skal indgå ved opgørelsen af virksomhedens overskud. Se nærmere LV D.A.2.4.

I DBO'er mellem Danmark og andre lande, kan Danmark have afgivet beskatningsretten helt eller delvist. Se de enkelte DBO'er.

Royalty

Ved royalty forstås ethvert vederlag, der modtages for afståelse af retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer, jf. KSL § 65 C, stk. 4.

Personer, som er bosat i udlandet og modtager royalty fra Danmark, er begrænset skattepligtig af de modtagne beløb, jf. KSL § 2, stk. 1, litra i. Skatten udgør 30 pct. og skal indeholdes af udbetaleren i Danmark, jf. KSL § 65 C, stk. 1, se også LV D.A.2.8. Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag.

I DBO'er mellem Danmark og andre lande kan Danmark helt eller delvist have afgivet beskatningsretten til royalty.

Efter de fleste DBO'er beskattes royalty-ydelser kun i det land, hvor modtageren er hjemmehørende. I en række DBO'er er det land, hvorfra udbetalingen af royalty finder sted, tillagt retten til at beskatte ydelser med satser på typisk 5-15 pct. Procentsatserne fremgår af de enkelte DBO'er.

Uanset dette bevirker de danske regler om begrænset skattepligt, at en royalty-udbetaler hjemmehørende i Danmark skal indeholde skat med 30 pct., med mindre andet måtte være bestemt.

C.3.2 Bestyrelseshonorarer mv. fra Danmark

Honorarer

Honorarer, der er B-indkomst, er ikke omfattet af begrænset skattepligt, med mindre den indtægtsgivende virksomhed udøves fra en lokalitet her i landet, som personen selv disponerer over. Se også B.2 og C.1.1.3.

Efter DBO'erne vil det normalt gælde, at beskatningsretten til honorarer for udøvelse af selvstændig virksomhed er tillagt personens hjemland, selv om virksomheden udføres i et andet land. Kun hvis der i det andet land disponeres over en egen lokalitet (fast sted), hvorfra virksomheden udøves, vil dette land have ret til at beskatte. Se LV D.D.2 om OECD's modelkonvention artikel 5 og 14 samt de enkelte DBO'er.

Bestyrelseshonorar

Bestyrelseshonorarer er omfattet af begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra a, og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995. Se også B.2.2 og LV D.A.2.2. Det betyder ikke noget for den begrænsede skattepligt, hvor bestyrelsesmøderne holdes. Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag eller arbejdsgiverbidrag.

Efter DBO'erne er beskatningsretten tillagt det land, hvor et selskab er hjemmehørende, idet bestyrelsesarbejdet formodes udført i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Se LV D.D.2 om OECD's modelkonvention artikel 16 samt de enkelte DBO'er.

Konsulenthonorar

For så vidt angår vederlag til en rådgiver, konsulent eller lignende medhjælp for en virksomhed her i landet, kan dette vederlag i visse tilfælde, når vederlaget ikke er omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra a, blive begrænset skattepligtigt, jf. KSL § 2, stk.1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra i. Konsulenthonorarerne er ikke bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra c og heller ikke omfattet af arbejdsgiverbidraget jf. AMFL § 7, stk. 2.

Reglen gælder kun for personer, der tidligere har været fuldt skattepligtige til Danmark på grund af bopæl. Det er desuden en betingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Når den udbetalende virksomhed er et selskab mv., lægges der ved afgørelsen heraf vægt på, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. Bestemmelserne i PSL § 19 a, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, lægges der vægt på, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De for aktionærer gældende kriterier finder tilsvarende anvendelse.

Som eksempel kan nævnes TfS 1997,161 (ØLD). Skatteyderens skattepligt var ophørt ved udrejse til England. Skatteyderen ejede halvdelen af aktiekapi-

C.3.2

talen i et dansk selskab. Efter fraflytningen udførte klageren fortsat arbejde for dette selskab i England, ligesom han blev ansat som administrerende direktør i det engelske datterselskab. Vederlaget fra det danske selskab ansås for omfattet af bestemmelsen i KSL § 43, stk. 2, litra i, om vederlag, der modtages som rådgiver, konsulent mv.

C.3.3 Pensioner og sociale ydelser mv. fra Danmark

Den begrænsede skattepligt omfatter også pension, ventepenge, folkepension, invalidepension og andre skattepligtige sociale ydelser, jf. KSL § 2, stk. 1, litra b, jf. § 43, stk. 2, litra a-g, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995. Se også B. 5 og LV D.A.2.2.

Efter DBO'erne kan beskatningsretten være tillagt bopælslandet, således at der ikke er mulighed for at beskatte.

Der er dog en række DBO'er, hvor kildelandet har en beskatningsret til sociale ydelser. Det gælder f.eks. DBO'en med Belgien, Grækenland, Tyskland og Norden.

C.4 Personer med bopæl i Danmark med andre indkomster fra udlandet

I det følgende beskrives reglerne om beskatning af personer, der har bopæl i Danmark, men som har andre indkomster fra udlandet end løn. Det vil i disse tilfælde afhænge af de andre landes regler, om der i udlandet indeholdes skat af indkomsten. Der kan i forbindelse med skatteberegningen i Danmark blive tale om lempelse for den udenlandske beskatning efter en DBO eller LL § 33.

For personer med bopæl i Danmark indgår indkomsten under alle omstændigheder i skatteansættelsen her, jf. også det under afsnit C.2.1 nævnte globalindkomstprincip. Ingen af de nedennævnte indkomster er bidragspligtige.

C.4.1 Udbytte, rente og royalty fra udlandet

Udbytte fra udlandet

Efter de fleste DBO'er beskattes udbytte i det land, hvor udbyttedtageren er hjemmehørende (her Danmark). Dog har det land, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende, typisk ret til at beskatte udbyttet med en vis procent, henholdsvis en noget lavere procent, hvis udbyttedtager er et moderselskab. Procentsatserne varierer og fremgår af de enkelte DBO'er.

Om beskatning af udenlandske udbytter efter danske regler se også LV S.F.1.1.2.

Renter fra udlandet

Efter de fleste DBO'er beskattes renter kun i det land, hvor modtageren er hjemmehørende. I en række DBO'er er det land, hvorfra udbetalingen af renter finder sted, dog tillagt retten til at beskatte renterne med en vis procentsats på fx 15 pct. Procentsatsen fremgår af de enkelte DBO'er.

Royalty fra udlandet Efter de fleste DBO'er beskattes royalty-ydelser kun i det land, hvor modtageren er hjemmehørende. I en række DBO'er er det land, hvorfra udbetalingen af royalty finder sted, tillagt retten til at beskatte ydelser med satser på typisk 5-15 pct. Procentsatserne fremgår af de enkelte DBO'er.

C.4.2

Bestyrelseshonorarer mv. fra udlandet

Honorarer Efter DBO'erne vil det normalt gælde, at beskatningsretten til honorarer er tillagt personens hjemland, selv om virksomheden udføres i et andet land. Kun hvis der i det andet land disponeres over en egen lokalitet (fast sted), hvorfra virksomheden udøves, vil dette land have ret til at beskatte. Se LV D.D.2 om OECD's modelkonvention artikel 5 og 14 samt de enkelte DBO'er. Honorarerne er ikke bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra c.

Bestyrelseshonorar Efter DBO'erne er beskatningsretten til bestyrelseshonorarer tillagt det land, hvor et selskab er hjemmehørende, idet bestyrelsesarbejdet formodes udført i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Se LV D.D.2 om OECD's modelkonvention artikel 16 samt de enkelte DBO'er. Bestyrelseshonorarer fra udenlandske selskaber for bestyrelsesarbejde udført i udlandet er ikke bidragspligtige, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra c.

C.4.3

Pensioner og sociale ydelser mv. fra udlandet

Efter DBO'erne kan beskatningsretten til disse indkomster være tillagt bopælslandet (Danmark).

Der er dog en række DBO'er, hvor kildelandet har en beskatningsret til sociale ydelser. Det gælder f.eks. DBO'en med Belgien, Grækenland og Norden.

Afsnit D *Indeholdelsespligt*

Ved udbetaling af A-indkomst, jfr. KSL. § 43, stk.1 og 2, skal udbetaleren indeholde foreløbige skatter, A-skatter, i de udbetalte beløb.

På samme måde skal der ved udbetaling til lønmodtagere, der er omfattet af bidragspligten i AMFL § 7, stk.1, af beløb, omfattet af reglerne i AMFL § 8, stk.1, foretages indeholdelse af foreløbige lønmodtagerbidrag.

D.1 Hjemmel

Reglerne om indeholdelsespligt for A-skat fremgår af afsnit V i KSL, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997, og den i medfør heraf udstedte KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 med senere ændringer. Der henvises iøvrigt til cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988.

Reglerne om indeholdelsespligt vedrørende arbejdsmarkedsbidrag fremgår af AMFL, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, og den i medfør heraf udstedte AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, som ændret ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

Der skal herefter ved enhver udbetaling af A-indkomst foretages indeholdelse af foreløbig skat i det udbetalte beløb, jf. KSL § 46, stk. 1. På samme måde skal den, der opgør bidragsgrundlag efter AMFL § 11, stk. 1, 5 og 6 og beregner bidragets størrelse, foretage indeholdelse af lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, stk. 10.

Indeholdelse foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner de beløb, der skal indeholdes, og tilbageholder A-skat og lønmodtagerbidrag i forbindelse med udbetalingen, jf. KSL § 46, stk. 1, og AMFL § 11.

Til brug ved indeholdelse af foreløbig skat, skal modtagere af A-indkomst aflevere et af skattemyndighederne udstedt skattekort (hovedkort), henholdsvis forevise bikort/frikort til den indeholdelsespligtige, jf. KSL § 48, stk. 1 og 6.

Se om skattekort afsnit G.2.4.1. og G.2.5.1.

Enhver, der er indeholdelsespligtig efter KSL og AMFL, skal tilmelde sig Told- og Skattestyrelsens Stamregister for Erhvervsdrivende inden 8 dage efter at indeholdelsespligten er indtrådt, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 18, og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 1, stk. 3.

Om registreringspligt se afsnit E.

D.2 Definition på indeholdelsespligtig virksomhed

Indeholdelsespligtig for A-skat er enhver virksomhed, der har hjemting her i landet og for hvis regning, der udbetales ydelser, der er A-indkomst, jf. KSL § 46, stk. 1.

På samme måde er den, der opgør bidragsgrundlag efter AMFL § 11, stk. 1, 5 og 6 pligtig at indeholde lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 11, stk. 10.

Om A-indkomst og AM-indkomst se afsnit A.1. og A.2.

D.2

Om ydelser, der er gjort til B-indkomst se afsnit B.1.2.

D.2.1 Indeholdelse af A-skat

Alle, der i deres virksomhed med hjemting her i landet udbetaler lønindkomst mv., herunder personalegoder, der er gjort til A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 1 og 2, skal herefter foretage indeholdelse af A-skat.

Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning udbetalingen foretages. For så vidt angår udbetaling af indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra h, påhviler indeholdelsespligten den, for hvem arbejdet udføres.

Det er uden betydning, hvilken status den indeholdelsespligtige har, dvs. om der er tale om en fysisk eller juridisk person, et konkursbo, et dødsbo mv. Pligten til at foretage indeholdelse kan ikke overdrages til andre, jf. punkt 51 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988. Hvis den indeholdelsespligtige lader andre forestå udbetaling og indeholdelse, sker det altid på den indeholdelsespligtiges ansvar.

Løbende ydelser, der udbetales fra en virksomhed til tidligere ansatte eller pårørende til disse, er A-indkomst, og der skal foretages indeholdelse i forbindelse med udbetalingen.

Se om ydelser til tidligere ansatte mv. afsnit B.1.11.

Indeholdelsespligten omfatter i en del tilfælde også udbetalinger til andre end egentlige lønmodtagere, idet vederlag, honorar og anden indkomst, der udbetales for personligt arbejde her i landet uden for tjenesteforhold kan være A-indkomst. Se herom afsnit D.11.

D.2.2 Indeholdelse af lønmodtager- bidrag

Arbejdsgivere skal opgøre bidragsgrundlaget (AM-indkomsten) og indeholde lønmodtagerbidrag ved enhver udbetaling af løn mv. omfattet af KSL § 43, stk. 1. Derudover skal arbejdsgivere opgøre bidragsgrundlaget (AM-indkomsten) og indeholde lønmodtagerbidrag af værdien af personalegoder til de ansatte, hvis disse goder er gjort til A-indkomst for modtageren i medfør af KSL § 43, stk. 2, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra b.

Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag af løn mv. omfattet af KSL §§ 44 og 45, stk. 1.

Om befuldmægtigede for udenlandske virksomheder se afsnit D.5.

Arbejdsgiveren skal opgøre bidragsgrundlaget ved lønudbetalingen, og bidraget indeholdes på samme tidspunkt, som der indeholdes A-skat og med den sats, der er gældende på det tidspunkt, hvor lønnen mv. indgår i skattegrundlaget, jf. AMFL § 8, stk. 2.

Arbejdsgivere skal ikke indeholde lønmodtagerbidrag af beløb, som de indbetaler til pensionsordninger omfattet af PBL § 19 (arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger). Lønmodtagerbidraget af disse pensionsindbetalinger indeholdes af pensionsinstituttet. Se herom afsnit D.7.

Indeholdelsespligtige arbejdsgivere skal i medfør af AMFL § 9, stk. 2 og § 11, stk. 2 opgøre særskilt bidragsgrundlag af indbetalinger, som ikke kan henføres til den enkelte ansatte. Se om tilsagnsordninger afsnit D.7.2.1.

D.2.3 Indeholdelses- pligtige hvervgivere

Hvervgivere, der udbetaler honorar og vederlag, som med hjemmel i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, er gjort til A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2, skal indeholde lønmodtagerbidrag af disse honorarer mv., ligesom de skal indeholde lønmodtagerbidrag af A-skattepligtige personalegoder, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra b, til de pågældende honorarmodtagere, jf. AMFL § 11, stk. 1. Det er en forudsætning, at honorarmodtageren er omfattet af AMFL § 7, stk.

1, litra c. Dette betyder modsætningsvis, at i de tilfælde hvor en hvervgiver udbetaler honorar mv., der med hjemmel i KSL § 43, stk. 2 er gjort til A-indkomst, til en person, der er begrænset skattepligtig her til landet, skal der ved udbetalingen kun indeholdes A-skat.

Virksomheder, der udbetaler indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra h (arbejdsudlejede personer) skal indeholde lønmodtagerbidrag af de vederlag og A-skattepligtige personalegoder, som virksomheden udbetaler til de arbejdsudlejede personer.

Bidragsgrundlaget opgøres og indeholdes i forbindelse med udbetaling af vederlaget mv. og samtidig med at der indeholdes A-skat. Indeholdelse foretages med den sats, der er gældende på det tidspunkt, hvor lønnen mv. indgår i skattegrundlaget, jf. AMFL § 8, stk. 2.

Om foreninger se afsnit D.8.

D.2.4 Indeholdelses- pligtige pen- sionsinstitutter

Pensionskasser mv., forsikringsselskaber og pengeinstitutter, som fra arbejdsgivere modtager indbetalinger for arbejdstagere til ordninger omfattet af PBL § 19, skal indeholde lønmodtagerbidrag af disse indbetalinger, jf. AMFL § 11, stk. 5.

ATP skal indeholde lønmodtagerbidrag af ATP-indbetalinger, der modtages fra arbejdsgivere. Desuden skal ATP indeholde lønmodtagerbidrag af ATP-indbetalinger, der modtages fra kommunale dagpengemyndigheder og A-kasser, dvs. indbetalinger der vedrører personer, der er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 1, litra d.

Pensionsinstitutterne mv. indeholder lønmodtagerbidraget på grundlag af de oplysninger om bidragspligtige beløb, som arbejdsgiverne har pligt til at meddele pensionsinstitutterne, jf. AMFL § 11, stk. 5 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 6, stk. 4 og § 32, stk. 1.

D.2.5 Indeholdelse af lønmodtagerbidrag for personer, der modtager fratræ- delsesgodtgørel- ser, efterbeta- linger, efter- løns- og pensi- onslignende ydelse

Virksomheder, der udbetaler indkomst omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra d, som har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold, lønnet tillidshverv eller erhvervsforhold her i landet, skal i medfør af AMFL § 11, stk. 6 opgøre bidragsgrundlag og indeholde lønmodtagerbidrag heraf. Også udbetalinger til efterlevende efter tidligere ansatte er omfattet af bidragsgrundlaget.

Bidragsgrundlaget er bruttovederlaget, herunder ydelser i form af A-skattepligtige personalegoder, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra b.

Den udbetalende virksomhed skal indeholde lønmodtagerbidrag i forbindelse med udbetalingen, dvs. samtidig med indeholdelse af A-skat. Indeholdelse sker med den sats, der er gældende på det tidspunkt, hvor beløbet indgår i skattegrundlaget, jf. AMFL § 8, stk. 2.

Om oplysningspligt for arbejdsgivere, hvervgivere og pensionsinstitutter mv., se afsnit J.

D.2.6 Midlertidig pen- sionsopsparing

★Som led i forbrugsbegrænsende initiativer er der for indkomståret 1998 ved lov nr. 803 af 24. oktober 1997 indført regler om en midlertidig pensionsopsparing for lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. Opsparingen udgør 1 pct. af bidragsgrundlaget efter AMFL § 8, stk. 1 litra a, b, d og e, jf. § 17 b i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension som ændret ved ovennævnte lov. Arbejdsgiveren har indeholdelsespligt for den midlertidige pensionsopsparing, medmindre den opgøres til 345 kr. eller derunder.

Der er særlige regler for dagpenge- og kontanthjælpsmodtagere samt for

D.2.6

arbejdsgiveres udbetaling af dagpenge i tilfælde af den ansattes sygdom eller barsel. ★

Om den midlertidige pensionsopsparing se afsnit O.

D.3 Særlige forhold

**D.3.1
Lønbureau mv.** Udbetalingsopgaven vedrørende løn mv. kan overdrages til andre, eksempelvis et lønbureau, men indeholdelsespligten påhviler stadig den, for hvis regning løn mv. udbetales, jf. cirk. 135 af 4. nov. 1988, punkt. 51, således at afregning af indeholdt A-skat, lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag skal ske på den indeholdelsespligtige virksomheds SE-nummer.

**D.3.2
Vikarbureauer** Ved midlertidige arbejdsforhold, der formidles af et vikarbureau, anses bureauet i almindelighed for at være indeholdelsespligtig, hvis det er bureauet, der aflønner vikaren og udsender vikaren til forskellige kunder, der betaler for arbejdsydelsen til bureauet.

Aflønnes vikaren direkte af den midlertidige arbejdsgiver, antages denne for indeholdelsespligtig, uanset vikaren skal betale en provision til bureauet.

Ved vurdering af om der foreligger tjenesteforhold, lægges der også vægt på, hvorledes spørgsmål om ferie, ATP, arbejdsløshedsforsikring, sygedagpenge mv. er reguleret. Se iøvrigt afsnit B.1.1.1.

Om arbejdsudleje se afsnit C.1.1.2 og C.2.1.2.

**D.3.3
Ejendomsadministration** Advokater, revisorer mv., der varetager ejendomsadministration og dermed lønudbetaling for en række klienter, bliver normalt ikke indeholdelsespligtige, idet indeholdelsespligten påhviler den, for hvem arbejdet udføres, dvs. klienten. Det er derfor den enkelte klient, der skal tilmeldes SE-registret som ansvarlig, men registreringen kan foretages under administrators adresse.

En administrator kan kun blive indeholdelsespligtig, hvis han overtager det økonomiske ansvar for lønudbetalingen.

**D.3.4
Virksomheds-
overdragelse** Ved overdragelse af en virksomhed eller ved udskillelse af en del heraf indtræder erhververen i den tidligere ejers rettigheder og forpligtelser med hensyn til de løn- og arbejdsforhold, der bestod på overdragelsestidspunktet for så vidt angår de lønmodtagere, der fortsætter deres arbejdsforhold hos erhververen, jf. lov nr. 111 af 21. marts 1979 om lønmodtagernes retsstilling ved virksomhedsoverdragelse. Erhververen pådrager sig således en selvstændig pligt til at foretage indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag også for lønkrav vedrørende tiden før overdragelsen, medmindre indeholdelsespligten er opstået før overdragelsestidspunktet.

**D.3.5
Virksomhed i hen-
hold til bevilling,
autorisation mv.** Når der til udøvelsen af et erhverv stilles særlige krav med hensyn til personlig bevilling, autorisation o.l. vil den, der har bevilling, autorisation mv., som hovedregel blive ansvarlig for virksomhedens lønudbetalinger og dermed indeholdelsespligtig. Der kan dog forekomme undtagelser, og i denne forbindelse vil det være afgørende for vurderingen af, om der er indeholdelsespligt, hvorledes virksomheden fremtræder i forhold til trediemand.

Ved hyrevognskørsel gælder justitsministeriets bekendtgørelse af 16. dec.

1985, § 5, hvorefter en bevilling ikke må bortforpagtes, udlejes eller på anden måde overdrages. Dette bevirker, at enhver, der udfører hyrevognskørsel i bevillingshaverens sted, er i tjenesteforhold til denne, hvorefter bevillingshaveren skal foretage indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag.

Indehaveren af en bevilling til restaurationsvirksomhed vil være ansvarlig indeholdelsespligtig i henhold til KSL § 46, uanset om der er ansat en bestyrer af restauranten. I modsætning hertil vil en forpagter af en restaurationsvirksomhed normalt selv være bevillingshaver.

**D.3.6
Umyndige**

En umyndig ejer af en virksomhed kan ikke registreres som indeholdelsespligtig, hvilket følger af at en umyndig person, jf. § 1, stk. 2 i lov nr. 388 af 14. juni 1995 (værgemålsloven) ikke må påtage sig gældsforpligtelser. I disse situationer bliver værgen indeholdelsespligtig.

**D.3.7
Europa-
parlamentet**

Medlemmer af Europaparlamentet anses ikke for indeholdelsespligtige vedrørende eventuelt udbetalt sekretærløn, som godtgøres af parlamentet.
Se LV A.B.2.4.

D.4 Kildeskat til Grønland

Ifølge KSL § 88 skal personer, dødsboer, selskaber, foreninger, institutioner mv., der har hjemting her i landet, foretage indeholdelse af kildeskat til Grønland ved udbetaling eller godskrivning af vederlag for arbejde og ved udbetaling af pensioner, som er omfattet af skattepligt efter den grønlandske landstingslov om indkomstskat, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 53.

Spørgsmål om den grønlandske skatteordning kan rettes til:

Grønlands Hjemmestyre,
Skattedirektoratet,
Danmarkskontoret,
Pilestræde 52,
Postbox 2151,
1016 København K.

For danskere, der er udsendt til arbejde i Grønland for en dansk arbejdsgiver, skal der indeholdes A-skat i de udbetalte vederlag. Der skal kun indeholdes lønmodtagerbidrag af disse vederlag, hvis der udelukkende indeholdes dansk skat. Se også afsnit C.2.4 og TfS 1994,234 (Statsministeriets afgørelse samt Finansministeriets kommentar).

D.5 Udenlandsk virksomhed

Udenlandske virksomheder, der har etableret fast driftssted her i landet, skal udbetale løn gennem en befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, jf. KSL § 46, stk. 4. I denne situation skal den befuldmægtigede indeholde både A-skat og lønmodtagerbidrag. Andre udenlandske arbejdsgivere kan også vælge at udbetale løn gennem en befuldmægtiget, jf. KSL § 46, stk. 5. Den befuldmæg-

D.5

tigede skal i denne situation kun indeholde A-skat.

Om udenlandsk virksomhed iøvrigt, se afsnit C.

D.5.1 Arbejdsudleje

I de tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed stiller arbejdskraft til rådighed for at udføre arbejde her i landet (arbejdsudleje), er det hvervgiveren (den, for hvis regning arbejdet udføres), der er indeholdelsespligtig, jf. KSL. § 46, stk. 1.

Om arbejdsudleje se afsnit C.1.1.2. og afsnit H.7.

D.6 Offentlige institutioner, A-kasser mv.

Offentlige institutioner er ligesom private virksomheder indeholdelsespligtige med hensyn til A-skat og lønmodtagerbidrag af lønudbetalinger mv. til egne ansatte.

Offentlige institutioner, A-kasser mv., der udbetaler offentlige ydelser til borgerne, er indeholdelsespligtige med hensyn til A-skat vedrørende disse udbetalinger.

Det drejer sig eksempelvis om udbetalinger af ydelser efter sociallovgivningen, tjenestemandspension, syge- og arbejdsløshedsdagpenge, stipendier og andre uddannelsesydelser, strejke- og lockoutgodtgørelse, orlovsydelse mv.

Der skal normalt ikke indeholdes lønmodtagerbidrag i disse indkomster. Se dog afsnit B.5 og D.2.5.

D.7 Pensionsinstitutter

D.7.1 Udbetalinger

Pensionsinstitutter, der foretager skattepligtige udbetalinger i medfør af PBL § 20, er indeholdelsespligtige og skal foretage indeholdelse af A-skat i forbindelse med udbetalingen, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19. Der skal ikke indeholdes lønmodtagerbidrag i disse udbetalinger. Se iøvrigt afsnit B.3.

D.7.2 Indbetaling til pensionsord- ninger omfattet af PBL § 19

Efter PBL § 19 er der bortseelsesret for de beløb, der af arbejdsgiveren indbetales på en pensionsordning for arbejdstageren. Arbejdsgiveren skal derfor ikke indeholde hverken A-skat eller lønmodtagerbidrag af disse indbetalinger.

Pensionsinstitutterne skal derimod foretage beregning og indeholdelse af lønmodtagerbidrag vedrørende de af arbejdsgiveren indbetalte beløb til pensionsordninger omfattet af PBL § 19, jf. AMFL § 11, stk. 5 og 10.

Om arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger iøvrigt se afsnit B.1.10.

D.7.2.1 Tilsagns- ordninger

Ved en tilsagnsordning forstås en pensionsordning, der er afdækket i en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser mv., og hvor indbetalingerne ikke kan henføres til den enkelte ansatte.

Indbetalingerne er AM-bidragspligtige og arbejdsgiveren skal beregne og indeholde bidrag på grundlag af den samlede indbetaling, jf. AMFL § 9, stk. 2, og § 11, stk. 2.

Om tilsagnsordninger se afsnit B.1.10.1

D.8 Foreninger

Foreninger er som udgangspunkt omfattet af de almindelige regler for indeholdelsespligt, og skal foretage indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, når foreningen udbetaler vederlag til de ansatte.

Undtaget fra indeholdelsespligt for A-skat og lønmodtagerbidrag er foreninger, der som led i foreningens skattefri virksomhed udbetaler vederlag, der ikke overstiger 1.500 kr. årligt til den enkelte lønmodtager, jf. KSL § 45, KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 21, og § 9 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

D.9 Konkursboer

Ved konkursdekretets afsigelse skal der, hvis konkursboet viderefører virksomheden, ske ændring af virksomhedens registreringsforhold. Se herom afsnit E.1.1.1. og E.2.3.3.2.

Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning beløbet udbetales, dvs. den som kravet på A-indkomsten kan rettes imod, eller i hvis interesse beløbet udbetales. I denne forbindelse er det uden betydning, hvilken status den indeholdelsespligtige iøvrigt har, jf. cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, punkt. 51.

Fortsætter konkursboet den indeholdelsespligtige virksomhed og indtræder i arbejdsaftaler med de tidligere ansatte, bliver boet derfor indeholdelsespligtig ved udbetaling af A-indkomst, når pligten til at indeholde A-skat er opstået efter konkursens begyndelse.

Udbetaler boet løn, understøttelse eller lignende til den tidligere indehaver, er disse udbetalinger A-indkomst, hvis udbetalingen ville være A-indkomst mellem uafhængige parter. Boet er i så fald indeholdelsespligtig.

Hvis konkursboet udlodder dividende til dækning af lønkrav, hvori der ikke tidligere er indeholdt lønmodtagerbidrag og/eller A-skat, bliver boet indeholdelsespligtig af den beregnede dividende. Dette gælder også udlodning vedrørende anmeldte krav fra Lønmodtagernes Garantifond.

D.10 Lønmodtagernes Garantifond

Lønmodtagernes Garantifond har til formål at sikre lønmodtageres lønkrav i tilfælde af arbejdsgivers konkurs, arbejdsgivers død, hvor boet behandles efter skiftelovens kap. 3, samt ved en virksomheds ophør, hvor det godtgøres, at arbejdsgiver er ude af stand til at betale lønnen.

Garantien omfatter krav på løn og andet vederlag, erstatning for afbrydelse af et arbejdsforhold samt feriegodtgørelse. Det er en forudsætning for dækning via fonden, at der har bestået et tjenesteforhold mellem arbejdsgiveren og lønmodtageren.

Lønmodtagernes Garantifond dækker ikke den del af lønnen mv., der af arbejdsgiveren skulle have været indeholdt for A-skat og lønmodtagerbidrag,

D.10

idet den tidligere arbejdsgiver henholdsvis konkursboet/dødsboet er indeholdelsespligtig og hæfter for betaling af de af fonden beregnede A-skattebeløb og lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 83, stk. 1.

D.11 Restauratører, arrangører, koncertbureauer m.fl.

Ved udbetaling af vederlag til personer med løsere tilknytning til arbejdsstedet kan der være indeholdelsespligt for såvel A-skat som lønmodtagerbidrag.

Afgrænsningen af, om der foreligger personligt arbejde i et tjenesteforhold og dermed indeholdelsespligt for hvervgiveren, sker med udgangspunkt i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994, punkt 3.1.1.1, og forudsætter en konkret bedømmelse af de enkelte forhold. Se herom afsnit B.1.1.1 og B.2.

Hvor der således er tale om indeholdelsespligt er den, der som restauratør, arrangør, forening eller lignende afholder udgiften til de medvirkendes vederlag, indeholdelsespligtig. Dette gælder også i de situationer, hvor udbetalingen ikke sker direkte til kunstneren mv., men afregnes til en kapelmester, trupleder, eller agent eventuelt til et koncertbureau eller en anden mellemmand.

Fastsættes vederlaget som et fælleshonorar for flere medvirkende, skal vederlaget - medmindre anden aftale foreligger - fordeles ligeligt imellem de deltagende ved indeholdelse af lønmodtagerbidrag og skat.

Uanset om et vederlag er A-indkomst eller B-indkomst, er der oplysningspligt. Den, der hæfter for betalingen, skal foretage indberetning på oplysnings-seddel.

Afsnit E Registreringspligt

E.1 Generelt

Hjemlen til at registrere virksomheder findes i KSL, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997, §§ 40-66 (afsnit V og VI), § 88, i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, §§ 18-19, §§ 30-33, §§ 53-54 og cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 78, samt i AMFL, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, §§ 8, 11 og 13 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, §§ 1-4.

E.1.1 Alle indeholdelses- pligtige

Virksomheder, der udbetaler løn mv., som de skal indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat af, har pligt til at anmelde sig hos Told•Skat og har samtidig pligt til at anmelde enhver ændring, som sker i virksomhedens ejerforhold mv.

Told•Skat har for sin del pligt til at føre et register over anmeldte virksomheder med ajourførte oplysninger om virksomhederne.

Tilmelding foregår som en ansøgning om registrering, der under særlige omstændigheder kan gøres betinget eller helt nægtes, jf. afsnit E.2.1.

Tilmeldingen skal ske inden 8 dage efter, at indeholdelsespligten er indtrådt (efter den 1. udbetaling), jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 18, stk. 3 eller bidragspligten er indtrådt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 1, stk. 3.

Enhver, der er indeholdelsespligtig efter KSL afsnit V og VI, skal tilmelde sig Told- og Skattestyrelsens Stamregister for Erhvervsdrivende (SE), jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 18, stk. 1. Hertil kommer, at personer, dødsboer, selskaber og foreninger mv., der har hjemting her i landet, og som skal foretage indeholdelse af kildeskat til Grønland, ligeledes skal registreres, jf. KSL § 88.

Reglerne om registrering af indeholdelsespligtige arbejdsgivere fremgår af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, §§ 18-19 samt §§ 53-54 for så vidt angår registrering af indeholdelsespligt for kildeskat til Grønland, mens reglerne om registrering af indeholdelsespligtige og bidragspligtige arbejdsgivere efter AMFL fremgår af AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, §§ 1-4.

Det fremgår af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 18, stk. 1, at enhver, der er indeholdelsespligtig efter KSL afsnit V og VI, skal tilmelde sig Told- og Skattestyrelsens Stamregister for Erhvervsdrivende (SE). Ved tilmeldingen skal den indeholdelsespligtige på skemaer, der udarbejdes af Told- og Skattestyrelsen, give oplysninger om virksomheden mv., jf. samme bek., § 18, stk. 2.

For så vidt angår de skemaer, som den indeholdelsespligtige skal benytte i forbindelse med tilmeldingen, kan der i øvrigt henvises til cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988.

Her fremgår det af punkt 78 (Registrering af indeholdelsespligtige), hvilke oplysninger virksomheden bl.a. skal oplyse i forbindelse med registreringen, fx navn, adresse, virksomhedens driftsform (enkeltmandsvirksomhed, interessentskab mv.), CPR-nummer for ansvarlige indehavere mv.

Indeholdelsespligtige arbejdsgivere og pensionskasser mv., der udbetaler indkomst omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra d (fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser), samt arbejdsgivere,

E.1.1

der er bidragspligtige af indbetalinger til pensionskasser, som nævnt i AMFL § 11, stk. 2, skal tilmelde sig til registrering hos told- og skatteregionen i det område, hvor den indeholdelsespligtige eller bidragspligtige har hjemsted, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 1, stk. 1.

Ved tilmelding skal den registreringspligtige på skemaer, der kan rekvireres hos told- og skatteregionen, give oplysning om virksomhedens samlede registreringsforhold, jf. samme bek., § 1, stk. 2.

E.1.1.1 Konkursboer

Er en skyldner ikke i stand til at opfylde sine forpligtigelser over for kreditorerne, kan konkurslovens regler bringes i anvendelse. Reglerne tilsigter at give kreditorerne en samtidig og ligelig dækning af deres krav. Oplysninger om konkursboer udgives dels i Statstidende og dels i Registreringstidende.

I Statstidende, der udkommer alle hverdage undtagen mandage og dagen efter 2. påskedag, 2. pinsedag og 2. juledag, gives bl.a. meddelelse om afsagt dekret om konkurs, herunder meddelelse om indkaldelse til første skiftesamling.

I Registreringstidende, der udkommer som tillæg til Statstidende, gives bl.a. meddelelse om afsagt konkursdekret og datoen herfor.

Told- og skatteregionerne registrerer oplysninger om konkursboer i Told- og Skattestyrelsens Stamregister over Erhvervsdrivende (SE) ud fra oplysningerne i Statstidende og Registreringstidende.

Tilbagekaldelse af konkursdekret anføres i Statstidende, men kan også forekomme i Registreringstidende.

Se i øvrigt afsnit E.2.3.3.2.

E.2 Registrering

E.2.1 Krav ved registrering af nye virksomheder

E.2.1.1 Forkortet afregningsperiode mv. (kreditbegrænsning)

Virksomheder, der anmelder sig til registrering for indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, kan efter KSL § 56, stk. 4 og AMFL § 13, stk. 10 pålægges forkortet afregningsperiode mv., når både objektive og skønsmæssige kriterier er opfyldt.

Forkortet afregningsperiode mv. betyder, at den månedsvise afregningsperiode kan ændres til uge- eller 14 dagsafregning for A-skat og AM-bidrag. Fristen for angivelse og betaling ændres i alle tilfælde til den 3. hverdag efter periodens udløb.

Objektive kriterier

Objektive kriterier for at pålægge forkortet afregningsperiode mv. er til stede når:

En ejer af virksomheden eller den person, der reelt driver virksomheden, og som er knyttet til ejeren på samme måde som fastsat i aktieselskabslovens § 115, stk. 1, 2. pkt., eller et medlem af bestyrelsen eller direktionen, indenfor de seneste 5 år, regnet fra anmeldelsestidspunktet af virksomheden, har været

ejer af en anden virksomhed eller medlem af bestyrelsen eller direktionen i en anden virksomhed, som indenfor dette tidsrum ikke rettidigt har indbetalt A-skat og lønmodtagerbidrag eller har været i restance vedrørende andre registreringsforhold.

Efter aktieselskabslovens § 115, stk. 1, 2. pkt., betragtes en person som værende knyttet til ejeren, når der foreligger ægteskab, slægtskab i op- eller nedstigende linie, eller når personen på anden måde står ejeren særlig nær, f.eks. som samlevende eller registreret partner.

Når virksomheden er et selskab mv., anses som ejer også en person, der besidder sådanne kapitalandele i virksomheden (selskabet), som henregnes til hovedaktionæraktier efter PSL § 19 a, stk. 2-4. Herved forstås navnlig en person, der ejer eller på noget tidspunkt indenfor de senest 5 år regnet fra anmeldelsestidspunktet har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den nævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien. Heri medregnes bl.a. aktier, der tilhører den pågældendes nærmeste familie.

Som ejer anses tillige selskaber mv., der er koncernforbundne med virksomheden, jf. KGL, § 4, stk. 2, jf. lov nr. 439 af 10. juni 1997.

Skønsmæssige kriterier

Kreditbegrænsning skal kun anvendes, når der efter et konkret skøn vurderes at være behov herfor for at sikre rettidig indbetaling.

Heri ligger bl.a. en forudsætning om, at der normalt ikke bør stilles krav om kreditbegrænsning, når tidligere forsømmeligheder skyldes undskyldelige udefra kommende omstændigheder, og den nye virksomhed i øvrigt har et fornuftigt kapitalgrundlag mv.

Den forkortede afregningsperiode mv. skal mindst være på 12 måneder.

E.2.1.1.1 Frivillig sikkerhedsstillelse

Indeholdelsespligtige/bidragspligtige kan efter KSL § 56, stk. 5 og AMFL § 13, stk. 10 vælge at stille sikkerhed i stedet for at blive pålagt forkortet afregningsperiode. Den stillede sikkerhed skal være på et beløb, der svarer til virksomhedens restancer vedrørende A-skat, lønmodtagerbidrag og moms med tillæg af det forventede gennemsnitlige tilsvarende for en 3-måneders periode.

Sikkerheden skal stilles for en 12-måneders periode, i hvilken der ikke må opstå restancer vedrørende A-skat og lønmodtagerbidrag eller tilsvarende vedrørende andre registreringsforhold indenfor skatte- og afgiftsområdet.

Sikkerhedsstillelsesbeløbet kan ikke ændres i perioden.

Sikkerhedsstillelse kan alene ske i form af børsnoterede obligationer, bankgaranti, kontante indskud eller anden betryggende sikkerhed efter regionens vurdering.

Opstår der efter frivillig sikkerhedsstillelse restancer skal sikkerhedsstillelsen straks gøres gældende, og virksomheden skal overføres til forkortet afregningsperiode mv. efter KSL § 56, stk. 2.

E.2.1.1.2 Tilbagevenden til sædvanlig afregningsperiode mv.

Den indholdelsespligtige/bidragspligtige har efter KSL § 56, stk. 6 og AMFL § 13, stk. 10 ret til at vende tilbage til sædvanlig afregningsperiode mv., når den indholdelsespligtige har indbetalt A-skat og AM-bidrag rettidigt i en 12-måneders periode og den indholdelsespligtige samtidig ikke er i restance med A-skat og AM-bidrag eller tilsvarende vedrørende andre registreringsforhold indenfor skatte- og afgiftsområdet.

E.2.1.1.3

E.2.1.1.3 Gebyr

Ved forkortet afregningsperiode, skal den indeholdelsespligtige/bidragspligtige betale et gebyr på 65 kr. for hver angivelse med de nye frister, jf. KSL § 56, stk. 8 og AMFL § 13, stk. 10.

E.2.1.2 Sikkerhedsstillelse (tvungen)

For virksomheder, der anmelder sig til registrering, vil sikkerhedsstillelse efter KSL § 56 A, stk. 2 og AMFL § 13, stk. 10 kunne kræves i de situationer, hvor de personer, der står bag virksomheden (se E.2.1.1 om de objektive kriterier), tidligere har haft væsentlig indflydelse på en anden virksomhed, der er gået konkurs eller er blevet insolvent, hvorved told- og skattemyndighederne har et ikke fuldt sikret tilgodehavende, eller hvor staten er blevet påført et tab på mere end 50.000 kr. vedrørende A-skat, AM-bidrag eller moms. Kriterierne finder tillige anvendelse, hvis Told•Skat ved en gældssanering eller en frivillig akkord er blevet påført et tab på mere end 50.000 kr. vedrørende A-skat, AM-bidrag eller moms, eller hvis der er indgået en moratorieordning, hvor Told•Skat har et ikke fuldt sikret tilgodehavende.

Der kan dog kun kræves sikkerhed, når der efter et konkret skøn vurderes at være nærliggende risiko for, at krav om kreditbegrænsning, ikke er tilstrækkelig til at sikre, at tilsvaret af A-skat, AM-bidrag og moms indbetales rettidigt, se afsnit 2.1.1 om de skønsmæssige kriterier.

Heri ligger bl.a. en forudsætning om, at der ikke stilles krav om sikkerhedsstillelse, hvis f. eks. årsagen til konkursen af den tidligere virksomhed skyldtes undskyldelige udefra kommende omstændigheder. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvor virksomheden har måttet indgive konkursbegæring på grund af manglende betalinger for store leverancer til virksomhedens kunder.

Krav om sikkerhedsstillelse vil også kunne udelades i andre tilfælde f.eks.:

En advokat anmelder et selskab til registrering. Han indtræder selv som bestyrelsesformand. Ifølge den materielle registreringskontrol figurer advokaten også som bestyrelsesformand i et tidligere selskab, som er gået konkurs.

Ved en nærmere undersøgelse viser det sig imidlertid, at advokaten er indtrådt i det tidligere selskab udelukkende med det formål at søge selskabet reddet, hvilket er mislykket. Advokaten er udtrådt som formand for det "gamle" selskab, men vil være registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register som afgået formand.

I eksemplet har advokaten som udgangspunkt ikke haft væsentlig indflydelse på, at selskabet alligevel er gået konkurs, idet hans indtræden som bestyrelsesformand er sket på et tidspunkt for at redde virksomheden, hvilket må siges at være en del af hans professionelle arbejde.

Ordningen skal endvidere administreres således, at krav om sikkerhedsstillelse kun vil blive brugt i de situationer, hvor der vurderes at være en betydelig risiko for nye tab, f.eks. fordi der er tale om virksomheder uden personligt gældsansvar og med utilstrækkeligt kapitalgrundlag.

Man skal endelig være opmærksom på, at der kan stilles krav om en ny sikkerhed, hvis eksempelvis følgende situation skulle forekomme:

En virksomhed anmelder sig pr. 1. januar 1998 til registrering som indeholdelsespligtig. Registreringen bliver gjort betinget af en sikkerhedsstillelse på 50.000 kr. Virksomheden stiller sikkerheden over for regionen, og den frigives først, når de under afsnit 2.1.2.3 nævnte betingelser er opfyldt.

Pr. 1. juli 1998 anmelder virksomheden sig som momspligtig efter

momsloven. Regionen vil også ved denne anmeldelse kunne stille krav om sikkerhed, forudsat at betingelserne fortsat er tilstede. Der skal dog kun stilles sikkerhed for moms.

**E.2.1.2.1
Tidspunktet for
sikkerhedsstillelse**

Når virksomheden pålægges at stille sikkerhed, kan virksomheden ikke registreres, før dette pålæg er opfyldt. Pålægget om sikkerhedsstillelse skal meddeles virksomheden senest 14 dage efter, at virksomheden anmeldes til registrering, jf. KSL § 85, stk. 1.

De 14 dage regnes fra det tidspunkt, hvor Told•Skat har modtaget en "korrekt" registreringsanmeldelse fra virksomheden. "Korrekt" registreringsanmeldelse foreligger, når alle relevante oplysninger om virksomhedens ejerforhold mv. er oplyst som foreskrevet i vejledningen på anmeldelsesblanketten.

Sikkerhed skal stilles senest 8 dage efter, at virksomheden har modtaget et anbefalet brev med pålæg om sikkerhedsstillelse, idet fristen i ganske særlige tilfælde dog kan forlænges efter anmodning herom. Denne kan imødekommes, hvis virksomheden kan godtgøre, at den krævede sikkerhed kan og vil blive stillet indenfor rimelig tid.

**E.2.1.2.2
Sikkerhedsstillelsens
størrelse**

Sikkerhed skal stilles for et beløb, der svarer til det forventede gennemsnitlige tilsvarende af A-skat, lønmodtagerbidrag og moms i en 3-måneders periode, som fastsættes af Told•Skat.

Formålet med sikkerheden er at sikre, at Told•Skat ikke bliver påført tab som følge af driften af den nye virksomhed.

Som udgangspunkt vil det derfor være driften af den nye virksomhed, som danner grundlag for sikkerhedens størrelse. En restance fra den tidligere registrerede virksomhed vil derimod ikke kunne indgå i grundlaget.

Sikkerhedens størrelse kan herefter vurderes ud fra, om virksomheden anmelder sig til registrering som indeholdelsespligtig efter KSL og AMFL og/eller registrering efter momsloven.

Sikkerhedens størrelse kan dernæst vurderes ud fra antal ansatte, hvilken branche virksomheden tilhører, gennemsnitlig lønindkomst for ansatte i denne virksomhed, forventet gennemsnitlige omsætningstal for virksomhedstypen etc.

Sikkerhedsstillelsesbeløbet kan ikke ændres i perioden.

**E.2.1.2.3
Sikkerhedsstillelsens
varighed**

En stillet sikkerhed frigives, når der er sket rettidig indbetaling af A-skat og AM-bidrag i den seneste 12-måneders periode, og hvis virksomheden ikke er i restance på dette tidspunkt med A-skat og AM-bidrag eller tilsvarende vedrørende andre registreringsforhold inden for skatte- og afgiftsområdet, jf. KSL § 56 A, stk. 3 og AMFL § 13, stk. 10.

**E.2.1.2.4
Sikkerhedsstillelsens
form**

Sikkerhedsstillelse kan alene ske i form af børsnoterede obligationer, bankgaranti, kontante indskud eller anden betryggende sikkerhed efter told- og skattemyndighedernes bestemmelse.

**E.2.1.3
Nægtelse af
registrering**

Efter KSL § 56 A, stk. 3 og AMFL § 13, stk. 10 skal Told•Skat meddele pålæg om sikkerhedsstillelse ved anbefalet brev. Dette brev skal indeholde oplysning om, at undladelse af at stille den krævede sikkerhed inden udløbet af den fastsatte frist, dvs. senest 8 dage efter at virksomheden har modtaget

E.2.1.3

meddelelse herom, indebærer, at virksomheden ikke kan registreres, hvorefter det vil være strafbart at drive virksomhed, jf. KSL § 74 A og AMFL § 18, stk. 4.

Stiller en ny virksomhed ikke sikkerheden rettidigt, skal Told•Skat påny ved anbefalet brev meddele den pågældende, at registrering er nægtet. Det skal desuden gentages, at en fortsættelse af virksomheden herefter er strafbart efter ovenanførte bestemmelse.

Der er i begge tilfælde tale om afgørelser, der skal begrundes efter forvaltningslovens regler, jf. FVL §§ 22-24, ligesom der i begge tilfælde samtidig skal meddeles klagevejledning, jf. FVL §§ 25-26. Afgørelserne kan påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Efter de gældende regler skal en virksomhed tilmelde sig registrering som indeholdelsespligtig for A-skat og som indeholdelsespligtig/bidragspligtig vedrørende AM-bidrag senest 8 dage efter, at bidragspligten og/eller indeholdelsespligten er indtrådt, jf. § 18 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, og § 1, stk. 3 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Der kan således forekomme tilfælde, hvor en virksomhed i en kortere periode er såvel berettiget som forpligtet til at opkræve og afregne A-skat, lønmodtagerbidrag og betale arbejdsgiverbidrag på trods af, at virksomheden er nægtet registrering.

Der er derfor fastsat særlige regler for indbetaling mv. i disse situationer, jf. bek. nr. 344 af 28. maj 1995.

E.2.2 Registreringsbevis

Efter registreringen tilsendes der den indeholdelsespligtige et registreringsbevis påført de ved tilmeldelsen givne oplysninger samt det tildelte SE-nummer, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 19, stk. 1 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 2.

SE-numret er en vigtig nøgle i Told•Skats administration og bruges stort set altid til at identificere virksomhedens registrerings- og afregningsforhold.

Har den indeholdelsespligtige efter tilmeldingen meddelt oplysninger om ændringer i forholdene, tilsendes der et nyt registreringsbevis.

E.2.2.1 Enkeltregistrering

Udgangspunktet for registrering af de indeholdelsespligtige er, at en person/virksomhed tildeles ét SE-nummer, men der er hjemmel i lovgivningen til, at dele af en virksomhed kan registreres hver for sig (delregistrering), eller at flere selvstændige juridiske enheder kan registreres under ét (fællesregistrering).

E.2.2.2 Fællesregistrering

Hvis der mellem flere selvstændigt registrerede indeholdelsespligtige består et økonomisk fællesskab med hensyn til ejerforholdet, kan der meddeles tilladelse til, at indbetaling af indeholdt A-skat og indgivelse af angivelse herfor sker under ét, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 19, stk. 2.

Hvis dette er tilfældet, skal opgørelse, angivelse og indbetaling af AM-bidrag også ske under ét, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 3, stk. 2.

Tilladelsen kræver, at samtlige indeholdelsespligtige underskriver en erklæring, der godtgør det økonomiske fællesskab (erklæring om solidarisk hæftelse).

Fællesregistrering medfører, at afregning af A-skat og AM-bidrag fra de underliggende SE-numre foretages af et SE-nummer, dvs. det fællesafregnende SE-nummer.

De i fællesregistreringen deltagende registreringsenheder hæfter solidarisk for skyldig A-skat og AM-bidrag, ligesom der er mulighed for udvidet adgang til modregning mellem de deltagende registreringsenheder.

Pligten til at føre regnskab, jf. KSL § 57 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, §§ 30-33 bortfalder ikke i forbindelse med fællesafregningen, da regnskabspligten også påhviler den indeholdelsespligtige selvom denne lader andre stå for udbetaling og indeholdelse af A-skat.

E. 2.2.3 Delregistrering

Der kan tildeles en indeholdelsespligtig flere SE-numre, hvis der føres særskilt regnskab for de enkelte virksomheder, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 19, stk. 1.

Hvis en indeholdelsespligtig med flere virksomheder har fået tildelt flere SE-numre, og som følge heraf indbetaler indeholdt A-skat og indgiver angivelse herfor særskilt for hver virksomhed, skal opgørelse, angivelse og indbetaling af AM-bidrag også ske særskilt, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 3, stk. 1.

Ovenstående viser således, at der er nøje sammenhæng mellem den måde, hvorpå virksomheden er registreret som indeholdelsespligtig efter KSL, og den måde, som virksomheden skal registreres på efter AMFL, herunder også både fællesregistrering og delregistrering.

E.2.3 Ændring og afmeldelse af registrering

Ændringer i de efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 18, stk. 2 nævnte oplysninger (virksomheden mv.), herunder ophør af indeholdelsespligt vedrørende A-skat eller AM-bidrag skal meddeles inden 8 dage (efter ændringen), jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 18, stk. 3 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 1, stk. 3.

Ændringen kan meddeles ved påførsel af de ændrede oplysninger på en kopi af det udsendte registreringsbevis, ved påførsel af de ændrede oplysninger på de tilmeldingsskemaer, som er udarbejdet af Told- og Skattestyrelsen, eller ved selvstændigt brev. Mindre væsentlige ændringer kan meddeles ved telefonisk henvendelse, fx ændring af telefonnummer.

E.2.3.1 Adresse, ledelse mv.

Ændringen kan fx vedrøre den adresse, hvorfra virksomheden drives, telefonnummer, regnskabsår mv.

E.2.3.2 Driftsform (juridisk status)

Den indeholdelsespligtige har også pligt til at meddele ændringer i virksomhedens driftsform, hvilket ofte kan medføre, at virksomheden skal skifte SE-nummer (tildeles et nyt SE-nummer) på grund af ændring i hæftelsesforholdene. Det skyldes, at det tildelte SE-nummer knytter sig til den eller de, der hæfter for skyldig A-skat, AM-bidrag mv.

Ændringer i hæftelses- og ansvarsforholdet medfører, at virksomheden i registreringsmæssig henseende skifter identitet, dvs. at den hidtidige virksomhed ophører, og at den nye virksomhed opstår og skal registreres.

Der skal derfor som hovedregel ske tildeling af et ny SE-nummer ved ændring af driftsformen. Der sker dog f. eks. ikke tildeling af nyt SE-nummer ved omdannelse fra et aktieselskab til et anpartsselskab eller omvendt.

Med hensyn til fastlæggelsen af driftsformen gælder i øvrigt, at Told•Skat som anført har pligt til at føre et register over anmeldte virksomheder, og at Told•Skat i forbindelse med registreringen af virksomheden er berettiget til at kontrollere de anmeldte oplysningers rigtighed. Der ligger heri, at Told•Skat

E.2.3.2

foretager en klassificering af den anmeldte virksomhed.

Hvis det efter den materielle registreringskontrol kan lægges til grund, at der foreligger en virksomhedsform, der ikke svarer til de faktiske forhold, jf. begrænsningerne i kontraktsfriheden mv., nægtes registrering i den ønskede form.

Den berørte virksomhed underrettes herefter om, at registrering kan finde sted som en personlig hæftende virksomhed, eller den virksomhedstype, som Told•Skat rettelig må anse virksomheden for at være. Dette er en administrativ afgørelse, som kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. afsnit K.3.3.2.

Ved denne klassificering af den enkelte virksomhedstype er det ikke afgørende, hvad selskabsdeltagerne selv har kaldt eller benævnt virksomheden. Et selskab vil således aldrig være f.eks., et amba (andelsselskab), smba (selskab) eller fmba (forening) blot fordi vedtægterne siger, at der er tale om et sådant.

Selskabet er kun et amba, smba eller fmba, hvis alle væsentlige kendetegn eller dog de væsentligste kendetegn peger henimod den traditionelle opfattelse af et sådant selskab, og hvis selskabet kan registreres hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter lov nr. 123 af 18. februar 1994 om erhvervsdrivende virksomheder. Registrering skal ske for at selskabet kan få retsevne. Med de væsentligste kendetegn tænkes ikke blot på indholdet af vedtægterne og andre stiftelsesdokumenter, men også på de faktiske forhold i selskabet.

Indtil virksomheden er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hæfter deltagerne i virksomheden personligt, uden begrænsning og solidarisk. I denne periode skal virksomheden registreres i SE-registret som under stiftelse.

Kan virksomheden ikke registreres, kan det ikke erhverve rettigheder og indgå forpligtigelser. Virksomheden kan heller ikke være part i retssager bortset fra søgsmål om stiftelse. Virksomheder, der ikke er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kan derfor ikke hæfte for skat, moms o.lign. som amba mv., men efter den virksomhedsform, som Told•Skat herefter må fastsætte.

I sidste instans er det domstolene, der i givet fald fastslår hvilken virksomhedstype, der retteligt foreligger.

E.2.3.3

Afmeldelse

E.2.3.3.1

Ophør af virksomhed

Virksomhederne har, jf. afsnit E.2.3 pligt til at meddele ophør af indeholdelsespligt vedrørende A-skat og AM-bidrag inden 8 dage (efter ændringen).

Når dette er sket afmeldes virksomhedens registreringsforhold.

E.2.3.3.2

Konkurs

En afmeldelse af en virksomhed kan ligeledes komme på tale i forbindelse med en konkurs.

For samtlige virksomhedstyper gælder, at told- og skatteregionerne afmelder disse virksomheders registreringsforhold vedrørende indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag pr. dekret dato ud fra oplysningerne i Registreringstidende, jf. afsnit E.1.1.1. Der indsættes desuden en virksomhedsophørsdato afhængig af virksomhedstype.

For selskaber og fonde registreres først en virksomhedsophørsdato, når selskabet/fonden bliver opløst af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

For kommanditselskaber registreres en virksomhedsophørsdato pr. dekretdato, hvis komplementaren(erne) er erklæret konkurs.

For enkeltmandsvirksomheder registreres en virksomhedsophørsdato pr. dekretdato.

For foreninger forholder det sig som ved enkeltmandsvirksomhed, dog registreres der ikke en virksomhedsophørsdato, hvis foreningen er selskabsskattepligtig.

For interessentskaber/partrederier registreres en virksomhedsophørsdato pr. dekretdato, hvis der kun er 1 ejer tilbage.

Hvis konkursdekretet tilbagekaldes, slettes de registrerede oplysninger om konkurs i systemet, dvs. herunder også afmeldelsen af registreringsforholdene vedrørende indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag, hvis disse registreringsforhold er blevet afmeldt pr. dekretdag.

E.2.3.3.3 Omdannelse

I Registreringstidende under punkt "B" annonceres omdannelser i aktie- og anpartsselskaber samt omdannelser af fonde til erhvervsdrivende fonde.

I disse tilfælde skal selskabets/fondens driftsform (type) ændres i Told- og Skattestyrelsens Stamregister over Erhvervsdrivende (SE), men der sker ikke skift af SE-nummer, dvs. selskabet beholder det allerede tildelte SE-nummer.

Derudover skal bl.a. selskabets/fondens navn ændres, og en række andre oplysninger ajourføres.

Afsnit F Arbejdsgivers eget arbejdsmarkedsbidrag (arbejdsgiverbidraget)

Arbejdsgivere har pligt til at betale eget arbejdsmarkedsbidrag, også kaldet arbejdsgiverbidrag. Dette afsnit omhandler de regler i AMFL, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, som knytter sig til denne pligt, herunder reglerne for hvordan og hvornår arbejdsgiveren skal opgøre sit bidragsgrundlag, samt hvordan arbejdsgiverbidraget skal angives og betales.

Det er under omtalen af de enkelte indkomstarter i afsnit B og C omtalt, i hvilket omfang, der skal betales arbejdsgiverbidrag af ydelserne.

F.1 Bidragspligten

Efter AMFL § 7, stk. 2, påhviler bidragspligten arbejdsgivere her i landet, der har ansatte omfattet af AMFL § 7, stk. 1. Pligten til at betale arbejdsgiverbidrag skal imidlertid ses i sammenhæng med, i hvilket omfang der udbetales vederlag som nævnt i AMFL § 9.

Karakteren af den juridiske enhed er ikke afgørende for, om der skal betales arbejdsgiverbidrag eller ej. Såvel selskaber, som enkeltmandsvirksomheder, offentlige institutioner, foreninger og lignende, er således bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 2, hvis de har ansatte, der er bidragspligtige. Selvstændigt erhvervsdrivende, der er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 3, er således tillige bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 2 i det omfang, den selvstændigt erhvervsdrivende har ansatte, der er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 1.

Arbejdsgivere, der beskæftiger ansatte, som er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 1, men fritaget for bidragspligten efter AMFL § 7, stk. 4 eller 5, er ikke bidragspligtige af lønudbetalinger mv. til disse personer.

Arbejdsgivere, der beskæftiger bidragspligtige ansatte, for hvilke, der ikke kan opgøres et bidragsgrundlag efter AMFL § 8, stk. 1, litra a-d, er heller ikke bidragspligtige af disse udbetalinger. Det samme gælder arbejdsgivere, der beskæftiger ansatte, der er omfattet af AMFL § 8, stk. 3 og 4 eller af AMFL § 8, stk. 6, som indsat ved lov nr. 892 af 3. dec. 1997.

Udenlandske virksomheder, der har fast driftssted i Danmark, er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 2, hvis der ved driftsstedet er beskæftiget ansatte omfattet af AMFL § 7, stk. 1. Udenlandske virksomheder med fast driftssted i Danmark, skal udbetale løn mv. og indeholde A-skat af lønnen til de ansatte gennem en befuldmægtiget, jf. KSL § 46, stk. 4. Den befuldmægtigede skal tillige indeholde lønmodtagerbidrag, jf. § 4 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. For så vidt angår arbejdsgiverbidraget påhviler det den udenlandske arbejdsgiver at afregne dette, jf. § AMFL § 11, stk. 9. Den udenlandske arbejdsgiver kan dog afregne bidraget via den befuldmægtigede.

Udenlandske virksomheder, som ikke har hjemting eller fast driftssted, men udbetaler løn til ansatte, der er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 1, er principielt bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 2. Det forhold, at lønnen er omfattet af KSL § 44, litra b og ikke af § 43, stk. 1 medfører imidlertid, at den udenlandske virksomhed hverken skal opgøre et bidragsgrundlag og

F.1

indeholde lønmodtagerbidrag eller betale arbejdsgiverbidrag af lønnen til de ansatte, jf. AMFL § 8, stk. 1, litra a og § 9, stk. 1 modsætningsvis.

Hvis en udenlandsk virksomhed, som ikke har hjemting eller fast driftssted i Danmark vælger at udbetale lønnen til de ansatte i Danmark gennem en befuldmægtiget, skal den befuldmægtigede indeholde A-skat, jf. KSL § 46, stk. 5. Der skal derimod ikke indeholdes lønmodtagerbidrag, da der ikke er opkrævningsmæssig hjemmel hertil, desuagtet de ansatte er bidragspligtige og der er hjemmel til at opgøre et bidragsgrundlag, jf. også TfS 1996,780 (TSS). Den udenlandske virksomhed har - da virksomheden er bidragspligtig efter AMFL § 7, stk. 2 og der kan opgøres et grundlag efter AMFL § 9 - derimod pligt til at afregne arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 11, stk. 9.

F.2 Arbejdsgiverbidragets størrelse

Arbejdsgiverbidraget betales med 0,33 pct. af bidragsgrundlaget i 1998. Arbejdsgiverbidraget udgør i 1998 0,6 pct. af bidragsgrundlaget, jf. § 5, stk. 3 i AMFL. I medfør af AMFL § 6 A er arbejdsgiverbidraget for 1998 dog nedsat med 0,27 procentenheder.

F.3 Opgørelse af arbejdsgiverens bidragsgrundlag

Arbejdsgiverens bidragsgrundlag skal opgøres efter § 9, stk. 1 og 2 i AMFL.

Heraf følger, at arbejdsgiverens bidragsgrundlag, jf. AMFL § 9, stk. 1, er de vederlag i penge mv., der er nævnt i AMFL § 8, stk. 1, litra a-d, dvs.:

- Løn mv. omfattet af KSL § 43, stk. 1 (AMFL § 8, stk. 1, litra a). Vederlag mv., der med hjemmel i KSL § 45, stk. 1, er gjort til B-indkomst, skal dog ikke medregnes til arbejdsgiverens bidragsgrundlag, jf. AMFL § 9, stk. 1.
- Den skattepligtige værdi af A-skattepligtige personalegoder (AMFL § 8, stk. 1, litra b).
- Indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager til ordninger omfattet af PBL § 19 (AMFL § 8, stk. 1, litra c). Såvel den ansattes egen indbetaling som arbejdsgiverens indbetaling indgår i bidragsgrundlaget.
- Fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger og pensionslignende ydelser i pengeform til tidligere ansatte m.fl., herunder disses pårørende, kompagnoner og personer med tidligere tillidshverv i virksomheden (AMFL § 8, stk. 1, litra d).

Arbejdsgiverens bidragsgrundlag omfatter, jf. AMFL § 9, stk. 2, tillige beløb, der ikke kan henføres til den enkelte ansatte, og som arbejdsgiveren indbetaler til pensionskasser omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser (tilsagnsordninger) eller til hjælpe- og understøttelsesfonde godkendt efter PBL § 52. Arbejdsgiveren skal således dels betale et arbejdsmarkedsbidrag af indbetalinger til de nævnte ordninger med satsen for lønmodtagerbidraget, dels

med satsen for arbejdsgiverbidraget.

★ Den midlertidige pensionsopsparing, jf. lov nr. 803 af 24. okt. 1997, som arbejdsgiveren skal indeholde hos den ansatte fragår ikke i arbejdsgiverens bidragsgrundlag. ★

Arbejdsgiverens bidragsgrundlag omfatter ikke udbetalinger af honorarer, vederlag mv., som udbetales for personligt arbejde, der ydes uden for et egentligt ansættelsesforhold, dvs. honorarer mv. omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra e. Det vil sige, at der ikke skal betales arbejdsgiverbidrag af honorarer mv., heller ikke selv om der indeholdes lønmodtagerbidrag af honoraret, hvilket bl.a. er tilfældet for bestyrelshonorarer. Derimod omfatter arbejdsgiverens bidragsgrundlag honorarudbetalinger (løn), som udbetales i et egentligt ansættelsesforhold, idet sådanne beløb er omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra a, da beløbet er A-indkomst i medfør af KSL § 43, stk. 1.

Beregningen af arbejdsgiverens bidrag sker således som udgangspunkt af det samme grundlag, som det arbejdsgiveren skal indeholde lønmodtagerbidrag af, dog tillagt indbetalinger til pensionsordninger omfattet af PBL § 19 og fratrukket udbetalinger af vederlag til personer, der ikke er egentlige ansatte, jf. eksempel 1 og 1 A nedenfor. Arbejdsgiverbidraget af A-skattepligtige personalegoder beregnes også på grundlag af de samme værdier, som bruges ved opgørelsen af lønmodtagerbidraget.

Afgørelser om, i hvilket omfang en ansat skal betale lønmodtagerbidrag af en konkret ydelse, har således også betydning for, om arbejdsgiveren skal betale arbejdsgiverbidrag af den konkrete ydelse. Som et eksempel herpå kan nævnes, at skatte- og bidragsfri rejse- og befordringsgodtgørelse, der udbetales til de ansatte, heller ikke skal medregnes til arbejdsgiverens bidragsgrundlag, ligesom fx afgørelsen om, at refusioner, som arbejdsgiveren modtager fra det offentlige ikke må modregnes i det beløb, arbejdsgiveren skal indeholde lønmodtagerbidrag af, også betyder, at refusionen ikke må modregnes i det beløb, der skal beregnes arbejdsgiverbidrag af.

Beregningen af arbejdsgiverens bidragsgrundlag kan ske på forskellige måder:

Udgangspunktet for beregningen er

- de konteringer, der er foretaget i forbindelse med lønudbetalingerne til de ansatte,
- konteringer for arbejdsgiverens indbetaling til ATP og andre pensionsordninger omfattet af PBL § 19 (arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger).

I det følgende vises to måder at beregne arbejdsgiverens bidragsgrundlag på:

Eksempel 1

Der er tale om en lille virksomhed med en ansat, der ikke får særlige løndele ud over det kontante vederlag. Beregningen er vist for den måned, hvor der er indbetalt ATP for den ansatte.

F.3

Metode A		Lønningsbogholderi		Metode B
	kr.		kr.	kr.
+	20.000,00	Løn	20.000,00	
		Lønmodtagerens eget ATP-bidrag	- 74,55	
-	74,55	Feriepenge	+ 2.500,00	
+	2.500,00	Bidragsgrundlag	22.425,45	+ 22.425,45
		Lønmodtagerbidrag 8 pct. (hele kr.)	1.794,00	
		Midlertidig pensionsopsparing 1 pct.	224,00	
		Andre konti		
		ATP-indbetaling	670,95	
	<u>670,95</u>			<u>670,95</u>
	23.096,40			23.096,40

Beregningsgrundlaget for arbejdsgiverbidraget er 23.096,40 kr. Arbejdsgiverbidraget bliver herefter 76,21 kr. (0,33 pct. i 1998). Arbejdsgiverbidraget afrundes inden angivelse og betaling til 76 kr.

Eksempel 1 a

Der er tale om samme virksomhed som i eksempel 1, men beregningen er vist for en måned, hvor der ikke er indbetalt ATP.

Metode A		Lønningsbogholderi		Metode B
	kr.		kr.	kr.
+	20.000,00	Løn	20.000,00	
		Lønmodtagerens eget ATP-bidrag	- 74,55	
-	74,55	Feriepenge	+ 2.500,00	
+	2.500,00	Bidragsgrundlag	22.425,45	+ 22.425,45
		Lønmodtagerbidrag 8 pct. (hele kr.)	1.794,00	
		Midlertidig pensionsopsparing 1 pct.	224,00	
	<u>22.425,45</u>			<u>22.425,45</u>

Beregningsgrundlaget for arbejdsgiverbidraget er 22.425,45 kr. Arbejdsgiverbidraget bliver herefter 74 kr. (0,33 pct. i 1998).

Eksempel 2

Beregningen er foretaget for et selskab med 5 ansatte og en bestyrelsesformand.

Ud over kontante vederlag ydes der personalegoder, som der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat i, samt bidrag til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger. I eksemplet indbetaler arbejdsgiveren 15.000 kr. om måneden til en arbejdsgiveradministreret pensionsordning, hvoraf 5.000 kr.

er trukket hos de ansatte. Bestyrelsesformanden får et honorar, hvor der skal indeholdes både lønmodtagerbidrag og A-skat i. Som i eksempel 1 er beregningen af arbejdsgiverbidraget vist for den måned, hvor der er indbetalt til ATP og andre arbejdsgiveradministrerede ordninger.

Metode A		Lønningsbogholderi		Metode B
	kr.		kr.	kr.
+	100.000,00	Løn	100.000,00	
-	372,75	Lønmodtagernes egne ATP-bidrag	- 372,75	
-	5.000,00	Lønmodtagernes egne pensionsbidrag	- 5.000,00	
		A-skattepligtige personalegoder:		
+	3.833,33	Fri bil til 200.000 kr.	+ 3.833,33	
+	500,00	2 x fri telefon	+ 500,00	
+	13.041,66	Feriepenge	+ 13.041,66	
		Honorar til bestyrelsesformand	+ 5.000,00	- 5.000,00
		Lønmodtagernes bidragsgrundlag	117.002,24	+ 117.002,24
		Lønmodtagerbidrag 8 pct. (hele kr.)	9.360,00	
		Midlertidig pensionsopsparing 1 pct.	1.170,00	
		Andre konti		
+	3.354,75	ATP-indbetaling	3.354,75	+ 3.354,75
		Indbetaling til pensionsordning	15.000,00	+ 15.000,00
	<u>15.000,00</u>			<u>15.000,00</u>
	130.356,99			130.356,99

Beregningsgrundlaget for arbejdsgiverbidraget er på 130.356,99 kr. Arbejdsgiverbidraget bliver så 430,17 kr. (0,33 pct. i 1998), men afrundes inden angivelse og betaling til 430 kr.

F.3.1 Periodisering, angivelse og betaling af arbejdsgiver- bidrag

Opgørelsen af arbejdsgiverens bidragsgrundlag, angivelse og betaling af arbejdsgiverbidraget skal ske samtidig med, at arbejdsgiveren indeholder lønmodtagerbidrag og A-skat.

Selv om arbejdsgiveren principielt skal beregne sit bidragsgrundlag og arbejdsgiverbidraget samtidig med, at der indeholdes lønmodtagerbidrag, vil det i praksis være tilstrækkeligt, at virksomheden foretager opgørelsen månedsvis, hvis dette er mere hensigtsmæssigt.

For så vidt angår indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager til en ordning omfattet af § 19 i PBL, herunder indbetalinger til ATP, skal disse medregnes i den måned, hvor arbejdsgiveren indbetaler beløbet til pensionsordningen.

ATP-beløb, der skal betales i januar 1998, skal medregnes til arbejdsgiverens bidragsgrundlag med den sats, som gælder for 1997.

Hvis arbejdsgiveren ønsker det, kan indbetalinger til pensionsordninger omfattet af PBL § 19 medregnes til bidragsgrundlaget måned for måned.

F.3.1

Hvis en ansat udelukkende aflønnes i form af A-skattepligtige personalegoder, skal arbejdsgiveren medregne værdien af disse personalegoder til sit bidragsgrundlag på det tidspunkt, hvor den ansatte godskrives værdien, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 10, sidste pkt.

Arbejdsgiverbidraget skal angives og betales samtidig med indeholdte lønmodtagerbidrag og A-skat, jf. AMFL § 13, stk. 4 samt § 13A, stk. 1. For så vidt angår arbejdsgiverbidrag, som skal betales af virksomheder inden for stat og kommuner m.fl., gælder de regler om fremrykket afregning, som er omtalt i H.6, også for disse virksomheders arbejdsgiverbidrag. Om konsekvenserne af ikke at angive og indbetale arbejdsgiverbidrag til tiden, henvises til H.4 samt til H.5.

Arbejdsgiverbidraget skal angives i en særskilt rubrik på angivelsen. Arbejdsgiverbidrag af beløb, der vedrører indbetalinger til pensionskasser omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser (tilsagnsordninger) eller til hjælpe- og understøttelsesfonde godkendt efter PBL § 52, skal for så vidt angår det bidrag, der er beregnet med lønmodtagersatsen, anføres i den særskilte rubrik herfor, mens den del, der er beregnet med satsen for arbejdsgivere, skal anføres i rubrikken for arbejdsgiverbidrag.

F.3.2 Reguleringer

Hvis det i forbindelse med f.eks. ligning eller arbejdsgiverkontrol viser sig, at en ansat har betalt for lidt eller for meget i lønmodtagerbidrag, kan dette medføre, at også arbejdsgiverbidraget skal reguleres.

Denne regulering foretages i medfør af AMFL § 15, stk. 3 af Told•Skat. De nærmere regler for, hvordan sådanne reguleringer skal foretages fremgår af § 20 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Afsnit G Beregning af lønmodtagerbidrag og A-skat

Dette afsnit indeholder en beskrivelse af reglerne for beregning af lønmodtagerbidrag og A-skat. For så vidt angår beregning af den midlertidige pensionsopsparing henvises til afsnit O.

Beregningen af lønmodtagerbidraget er omtalt i G.1, mens beregningen af A-skat er behandlet i G.2, dog således at der i afsnit G.3 er omtalt visse særlige beregningsregler. I afsnit G.4 omtales den underretningspligt, som indeholdelsespligtige er pålagt i forbindelse med udbetaling af vederlag mv.

For så vidt angår opgørelsen af det grundlag, som A-skatten og lønmodtagerbidraget skal beregnes af, henvises til afsnit B og C samt for så vidt angår arbejds giverbidraget til afsnit F.

Sidst i dette afsnit er optrykt et eksempel på en lønseddel med tilhørende forklarende noter.

G.1 Lønmodtagerbidrag

Lønmodtagerbidraget er i 1998 på 8 pct., jf. AMFL § 5, stk. 2.

Ifølge AMFL § 11, stk. 1, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, skal lønmodtagerbidraget beregnes ved enhver udbetaling af løn, vederlag og honorarer, der skal medregnes til bidragsgrundlaget efter AMFL § 8, stk. 1, litra a og b samt litra e i det omfang indkomsterne er gjort til A-indkomst efter KSL § 43, stk. 2. Beregningen og indeholdelsen af lønmodtagerbidraget foretages af arbejdsgiveren/hvervgiveren. Om opgørelsen af bidragsgrundlaget henvises til afsnit A.2.2, afsnit B og C.

Ifølge § 11, stk. 3 kan skatteministeren fastsætte regler om, at der ikke skal indeholdes lønmodtagerbidrag af udbetalinger, der i medfør af KSL § 45, stk. 1, er gjort til B-indkomst. Disse udbetalinger er omtalt nærmere i afsnit B.1.2.

Der skal endvidere, jf. AMFL § 11, stk. 6, beregnes et lønmodtagerbidrag af de ydelser, der er omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra d (fratrædelsesgodtgørelser m.m.). Beregningen skal foretages af den virksomhed eller lignende, der foretager udbetalingen.

Beregningen af lønmodtagerbidrag efter AMFL § 11, stk. 1 og stk. 6 foretages i forbindelse med udbetalingen, jf. dog AMFL § 8, stk. 2. Se også G.2.3.

For så vidt angår lønmodtagerbidrag af indbetalinger som nævnt i AMFL § 8, stk. 1, litra c (indbetalinger til afdækkede pensionsordninger) og litra f, foretages beregningen af lønmodtagerbidraget af pensionskassen, herunder ATP, forsikrings selskabet eller pengeinstituttet, jf. AMFL § 11, stk. 5. Der er ikke i AMFL fastsat bestemmelser om, på hvilket tidspunkt pensionsinstituttet skal indeholde lønmodtagerbidrag af pensionsbidragene, men alene bestemmelser om, hvornår lønmodtagerbidraget skal afregnes over for Told•Skat, jf. H.9.2.

I de tilfælde, hvor det ikke er den udbetalende virksomhed eller pensionsinstituttet, der beregner og indeholder lønmodtagerbidraget af ydelser omfattet af § 8, stk. 1, litra a-f, opkræves lønmodtagerbidraget af Told•Skat, jf. AMFL § 11, stk. 4 og 8. Bidraget opkræves en gang årligt, jf. § AMFL § 13, stk. 3.

G.2

G.2 A-skat

Reglerne om beregning og indeholdelse af A-skat findes i KSL § 46, § 48, §§ 48A-E samt i § 49, men relaterer sig også til bestemmelserne i KSL §§ 43-45, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997. Derudover kan der henvises til § 13, §§ 22-27 samt § 32 og § 47 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 med senere ændringer. Endelig omhandler pkt. 50 - 62, samt pkt. 74-76 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988 områder, som er af betydning for spørgsmålet om indeholdelse og beregning af A-skat.

G.2.1 Generelt

Ifølge § 46, stk. 1 i KSL, skal der ved enhver udbetaling af A-indkomst, indeholdes en foreløbig skat (A-skat). Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning udbetalingen foretages. For så vidt angår udbetaling af indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra h, påhviler udbetalingen den, for hvem arbejdet udføres. Om afgrænsningen af de indeholdelsespligtige virksomheder mv. henvises i øvrigt til afsnit D.

Pligten til at indeholde A-skat påhviler alle, der udbetaler indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 1 eller KSL § 43, stk. 2, medmindre indkomsten efter KSL §§ 44 og 45 er gjort til B-indkomst.

Indeholdelsen foretages i praksis ved, at den indeholdelsespligtige, forinden den erhvervede indkomst udbetales til indkomstmodtageren, beregner A-indkomsten, fratrækker et evt. trækfrit fradrag og beregner A-skatten med den trækprocent, der er anført på skattekortet og tilbageholder A-skatten.

G.2.2 Opgørelsen af A-indkomsten

A-indkomsten er den indkomst, som den indeholdelsespligtige skal beregne og indeholde A-skat af. Det er i KSL § 43 defineret, hvilke indkomster, der er A-indkomst. Se dog også §§ 44 og 45, som fastslår, at visse af de i § 43 nævnte indkomster ikke er A-indkomst.

A-indkomsten er som udgangspunkt bruttolønningen inkl. alle løntillæg til den ansatte. Ved opgørelsen af A-indkomsten er der bortseelsesret for beløb, som arbejdsgiveren tilbageholder ved lønudbetalingen og indbetaler til pensionsordninger omfattet af PBL § 19, herunder lønmodtagerens ATP-bidrag. Der er endvidere bortseelsesret for det beregnede lønmodtagerbidrag samt for den beregnede midlertidige pensionsopsparring.

Om ydelser, der er A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1, eller er gjort til A-indkomst i medfør af KSL § 43, stk. 2, henvises til afsnit B.

Indeholdelse går forud for andre krav mod den pågældende A-indkomst, jf. KSL § 46, stk. 3. Hvis den indeholdelsespligtige således måtte have et krav mod den skattepligtige, og kravet i øvrigt opfylder betingelserne for at kunne modregnes i A-indkomsten, må beløbet ikke modregnes, inden der beregnes lønmodtagerbidrag og A-skat, jf. TfS 1994,606 (ØLD) samt TfS 1996,255 (LSR).

Til sidst i dette afsnit er vist et eksempel på en lønseddel/lønafregning, der illustrerer beregningen af lønmodtagerbidraget, A-skatten mv.

G.2.3 Tidspunktet for indeholdelsen af A-skat

A-skat skal indeholdes på det tidspunkt, hvor indkomsten udbetales, jf. KSL § 46, stk. 2, og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 1. Det gælder også ved udbetaling af acontoverdrag, forskud og lignende. Er udbetalingen ikke sket senest 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, skal A-skatten indeholdes på dette tidspunkt, jf. KSL § 46, stk. 2, 2. pkt.

Der er i medfør af KSL § 46, stk. 2, 3. pkt., fastsat særlige regler for, hvornår der skal indeholdes A-skat af feriegodtgørelse. Disse regler fremgår af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 2, som ændret ved bek. nr. 1012 af 2. dec. 1996, hvorefter der skal indeholdes A-skat månedligt i optjeningsåret på grundlag af den feriegodtgørelse, der er optjent i den forløbne måned.

For så vidt angår feriegodtgørelse, der tilfalder lønmodtageren ved ansættelsesforholdets ophør efter ferielovens § 14, stk. 3, beskattes denne i fratrædelsesåret, jf. KSL § 22, stk. 3. Indeholdelsen skal ske i fratrædelsesmåneden.

Der skal indeholdes A-skat (og lønmodtagerbidrag) af værdien af fri telefon og fri bil, som ydes i forbindelse med løn og andre A-skattepligtige vederlag samtidig med, at der indeholdes A-skat af lønnen eller vederlaget, jf. § 23, stk. 1, 2. pkt. i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995. Se også B.1.6.1 og B.1.6.2.

Hvis en indkomstmodtagers skattepligt til Danmark ophører, skal der indeholdes A-skat senest ved skattepligtens ophør, jf. § 24 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995. Dette har bl.a. betydning i forbindelse med dødsfald.

Erhverves A-indkomst i et ansættelsesforhold sådan, at lønmodtageren beholder beløb, som vedkommende i medfør af sit ansættelsesforhold modtager fra tredjemand, skal A-indkomsten opgøres hver gang, lønmodtageren afregner med arbejdsgiveren, dog mindst én gang om måneden. Denne afregningsform kendes inden for hyrekørsel, restaurationsbranchen, visse provisionslønnede sælgere, forretningsbestyrere m.fl. Lønmodtageren skal, samtidig med at A-indkomsten opgøres, aflevere den A-indkomst, der svarer til A-skatten til arbejdsgiveren, og A-skatten anses for indeholdt på dette tidspunkt. Hvis lønmodtageren ikke afregner A-skatten til arbejdsgiveren, kan lønmodtageren afskediges uden varsel. Disse bestemmelser er fastsat i KSL § 49.

Sker der reduktion i løn mv. efter udløbet af en indtjeningsperiode, skal reduktionen henføres til det indkomstår, den vedrører, og lønmodtageren skal tilbagebetale bruttobeløbet til arbejdsgiveren. Det for meget indeholdte lønmodtagerbidrag samt A-skatten reguleres af Told•Skat i forbindelse med udsendelse af årsopgørelsen.

Spørgsmålet om, hvornår en arbejdsgiver skal indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat af løn mv., kan illustreres således:

Bagudlønnede

Lønmodtagerbidraget og A-skatten skal indeholdes med den bidragssats og den trækprocent, der gælder på udbetalingstidspunktet. Det gælder også løn til bagudlønnede, der først får lønnen udbetalt i året efter indtjeningsåret.

Eksempel 1

Lønperiode: 3. nov. - 16. nov.

G.2.4.1

Lønnen udbetales 15. november, og der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat med den sats, der gælder på udbetalingstidspunktet.

Eksempel 2

Lønperiode: 22. dec. - 4. jan.

Lønnen udbetales den 4. januar, og der skal indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat med den sats, der gælder på udbetalingstidspunktet.

Forudlønnede

Der skal beregnes lønmodtagerbidrag og A-skat af forudbetalt løn med de satser, som gælder for den faktiske indtjeningsmåned. Det vil sige, at selv om løn for januar udbetales i slutningen af december året før, skal A-skatten indeholdes efter det nye skattekort og bidraget med den sats, der gælder for det nye år.

G.2.4 Grundlaget for be- regningen af A-skat

Beregningen af A-skat sker på grundlag af den beregnede A-indkomst samt på grundlag af de oplysninger, som står på indkomstmotagerens skattekort, det være sig i form af hovedkort, bikort eller frikort, jf. også KSL § 48.

G.2.4.1 Skattekortets oplysninger mv.

Af KSL § 48, stk. 1 fremgår det, at skattemyndighederne til brug ved indeholdelsen af A-skat udsteder skattekort (hovedkort) og bikort til skattepligtige, der forventes at få A-indkomst i det år, som skattekortet (hovedkortet) og bikortet vedrører. A-indkomstmotagere skal aflevere skattekort (hovedkort) til eller forevise bikort for den indeholdelsespligtige.

På skattekortet (hovedkortet) er anført, hvilke beløb der skal fradrages i A-indkomsten inden beregningen af A-skatten, jf. KSL § 48, stk. 2. Fradraget er anført som et fradrag pr. måned, 14 dage, uge og dag.

Ifølge KSL § 48 A, kan skatteministeren, når særlige grunde taler derfor, bestemme, at indeholdelse af A-skat i visse arter af A-indkomst skal ske uden anvendelse af skattekort (hovedkort) eller bikort. Denne bemyndigelse er udmøntet i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 26, hvorefter Told- og Skattestyrelsen kan fastsætte nærmere bestemmelser om beregning af fradrag i A-indkomst på grundlag af skattekort ved udbetaling af feriegodtgørelse, sociale og statslige pensioner, dagpenge fra anerkendte a-kasser, strejke- og lockout-godtgørelse, der ydes som dagpenge, sygedagpenge efter lov om dagpenge ved sygdom og fødsel samt stipendier, der udbetales til uddannelsessøgende.

For så vidt angår de regler, der er fastsat ved beregning af fradrag ved udbetaling af feriegodtgørelse henvises til afsnit G.3.3, mens de regler, der er fastsat for så vidt angår beregning af fradrag for sociale og statslige pensioner samt ved udbetaling af dagpenge fra anerkendte a-kasser er beskrevet i G.2.5.1.1.

Told- og Skattestyrelsen har i medfør af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 26, stk. 1 sidste pkt. bestemt, at skattetrækket kan ske på basis af særlige elektronisk leverede oplysninger. I samarbejde med de sociale forvaltningers pensionsafdelinger, statslige pensionsudbetalere og SU-styrelsen er der således truffet aftale om, at indeholdelsen kan ske alene på grundlag af elektroniske skattekort. Ifølge denne aftale leverer pensionsudbetalere og SU-Styrelsen oplysninger til Told•Skat om forventede udbetalinger til de enkelte pensions- eller stipendiemotagere. Udbetalerne modtager sammen med de elektroniske

skattekort oplysning om, hvorvidt det er hovedkortet, bikortet eller frikortet, der skal anvendes ved indeholdelsen af A-skatten. Hvis hovedkortet anvendes af udbetaleren af pensionen eller SU, udstedes der alene bikort på papir til skatteyderen, og frikortets maksimale A-indkomst vil være nedskrevet med pensionen eller stipendiet. Den enkelte skatteyder kan selv få ændret i fordelingen af hoved-/bikort ved henvendelse til kommunens skatteforvaltning.

Told- og Skattestyrelsen har endvidere i medfør af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 26, sidste pkt. bestemt, at skattekortet (hovedkortet) ikke i alle tilfælde skal afleveres til den indeholdelsespligtige, samt at der i særlige tilfælde kan gives fradrag, selv om der ikke er afleveret skattekort (hovedkort). Se G.2.5.1.1.

Endelig har Told- og Skattestyrelsen i medfør af den nævnte bestemmelse bestemt, at der kan ske overførsel af uudnyttede fradrag til senere perioder inden for kalenderåret, forudsat den indeholdelsespligtige opbevarer skattekortet (hovedkortet) i hele perioden, jf. også G.2.5.1.1.

Skatteministeren kan ifølge KSL § 48, stk. 3, fastsætte regler, hvorefter der under særlige omstændigheder ikke skal anføres fradragsbeløb på skattekortet (hovedkortet) eller skal ske fordeling af det samlede fradrag på anden måde end normalt. Bemyndigelsen er udnyttet ved § 13 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, hvorefter skattemyndighederne kan udstede skattekort uden fradragsbeløb, et såkaldt bruttotrækkort. Det kan f.eks. være hensigtsmæssigt, hvis en lønmodtager har meget svingende indkomst som følge af fx sæsonarbejde. Den indeholdelsespligtige skal i så fald anvende den trækprocent, der står på skattekortet uden fradrag.

For så vidt angår udstedelse af skattekort til begrænset skattepligtige kunstnere, musikere, sportsfolk, scenografer, gæsteinstruktører og lignende henvises til SD-cirk. 1989-56.

G.2.4.1.1 Skattekortoplysninger på edb

Skattemyndighederne kan i visse tilfælde levere skattekortoplysninger på edb, jf. KSL § 48, stk. 8. Der kan kun gives skattekortoplysninger for personer, der modtager A-indkomst fra den indeholdelsespligtige på det tidspunkt, hvor oplysninger bliver rekvireret. Anmodninger om skattekortoplysninger på edb skal fremsættes til Told- og Skattestyrelsen. Skatten skal da indeholdes med den pct., skattemyndighederne har oplyst, jf. TfS 1985, 318 (DEP). Der må derimod kun gives fradrag, hvis den indeholdelsespligtige opbevarer skattekortet (hovedkortet), jf. skd.60.31.

Hvis den indeholdelsespligtige efter at have modtaget skattekortoplysningerne på edb, får fremlagt et nyt skattekort, skal oplysningerne på det nye skattekort anvendes fra den dato, der på skattekortet er anført som "gyldig fra".

G.2.5 Beregningen af A-skatten

Beregningen af A-skatten skal ske på grundlag af skattekort (hovedkort), bikort eller frikort, evt. på grundlag af de edb-oplysninger, som den indeholdelsespligtige har modtaget fra skattemyndighederne.

G.2.5.1 Skattekort (hovedkort)

Lønmodtageren skal aflevere sit skattekort (hovedkort) til arbejdsgiveren, som skal opbevare det i den periode, hvor lønmodtageren er ansat, jf. § 32, stk. 2 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, og arbejdsgiveren skal beregne A-skat efter de oplysninger om trækprocent og fradrag, der står på hovedkortet.

G.2.5.1

Arbejder en lønmodtager for flere arbejdsgivere, skal den arbejdsgiver, hvor lønmodtageren har sin hovedbeskæftigelse, opbevare hovedkortet og indeholde A-skat med den trækprocent og de fradrag, som står på hovedkortet. Se også G.2.5.2.

Hvis en indkomstmodtager ikke afleverer sit skattekort (hovedkort) eller foreviser bikort, skal den indeholdelsespligtige indeholde A-skat med 60 pct. af den udbetalte eller godskrevne A-indkomst, jf. KSL § 48, stk. 7. Der skal endvidere indeholdes lønmodtagerbidrag med 8 pct. i 1998. Kender den indeholdelsespligtige indkomstmodtagerens trækprocent, fx fordi skattemyndighederne har oplyst denne, kan A-skatten dog indeholdes med denne trækprocent. Den indeholdelsespligtige må derimod ved beregningen af A-skatten kun indrømme de fradrag, der er anført på hovedkortet, hvis den indeholdelsespligtige opbevarer hovedkortet. Se også SO 1974,220 (SD) samt SO 1981,130 (DEP).

Den indeholdelsespligtige skal altid sikre sig lønmodtagerens personnummer, navn og adresse og få det dokumenteret ved personnummerbevis, sygesikringsbevis eller lignende. Kan personnummerbevis ikke fremskaffes, skal den indeholdelsespligtige i stedet sikre sig oplysning om fødselsdag, -måned og -år, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 32, stk. 1. Arbejdsgiveren skal notere personnummeret, trækprocent og det trækfri fradragsbeløb i sit regnskab.

Hvis lønmodtageren fx i forbindelse med fratræden forlanger skattekortet (hovedkortet) udleveret, skal arbejdsgiveren beregne A-skatten med den trækprocent, der står på hovedkortet, men må ikke give fradrag for tiden efter udleveringen.

Hvis lønmodtageren er ansat i virksomheden ved udløbet af kalenderåret, skal skattekortet efter årets udløb tilintetgøres eller udleveres til lønmodtageren.

G.2.5.1.1 Frdrag

Det frdrag, som arbejdsgiveren skal bruge ved beregningen og indeholdelsen af A-skatten, fremgår af skattekortet (hovedkortet). Fradragsbeløbet er her anført som et frdrag pr. måned, 14 dage, uge og dag.

Der skal gives et frdrag svarende til den faktiske indtjeningsperiode inkl. helligdage og andre fridage, jf. cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 57. Ved beregning af A-skat for en afdød, skal der gives frdrag til og med dødsdagen.

Afregnes der kun løn for en enkelt dag, må der som hovedregel kun gives frdrag for en enkelt dag. Derudover kan dagfradraget anvendes som supplement til de øvrige fradragsbeløb ved udregning af frdrag for en „skæv“ indkomstperiode.

Beregningseksempel (skæv lønperiode)

Hovedkortets dagfradrag er 93 kr. Lønmodtageren er tiltrådt tirsdag. Lønugen er søndag - lørdag.

Løn for 4 dage (tirsdag-fredag)		2.000 kr.
Lønmodtagerbidrag (8 pct.)		- 160 kr.
Midlertidig pensionsopsparing (1 pct.)		<u>- 20 kr.</u>
A-indkomst		1.820 kr.
Fradrag i følge skattekortet		
tirsdag	}	
onsdag	}	
torsdag	}	5 dage á 93 kr.
fredag	}	<u>- 465 kr.</u>
lørdag	}	

Beløb, hvoraf der skal beregnes A-skat med den trækprocent, der står på hovedkortet 1.355 kr.

Hovedkortet skal som tidligere nævnt altid opbevares af arbejdsgiveren - ellers må der ikke gives fradrag ved beregningen af A-skatten, skd.60.31 (DEP). Social- og sundhedsforvaltningen kan dog give fradrag efter lønmodtagerens hovedkort, selv om dette opbevares af arbejdsgiveren, hvis arbejdsgiveren har afgivet skriftlig erklæring om, at fradragsbeløbet for en nærmere angiven periode ikke bruges. For anerkendte a-kasser er der indgået særskilt aftale om opbevaring af skattekort (hovedkort).

Hvis der ikke registreres arbejdsdage i lønningsregnskabet, men kun arbejdstimer, kan timetallet (ekskl. overarbejdstimer) bruges til at udregne antallet af arbejdsdage.

Bruges hovedkortet som grundlag for beregningen af A-skat, skal der beregnes fradrag for hele den periode, opgørelsen omfatter, selv om lønmodtageren ikke har arbejdet på fuld tid, eller indkomsten ikke kan henføres til en bestemt indtjeningsperiode. Det betyder f.eks., at der - hvis der udbetales indkomst, som kun vedrører en 14 dages periode - skal gives fradrag for en måned, forudsat lønmodtageren har været ansat hele måneden.

Overstiger fradragsbeløbet A-indkomsten, bliver grundlaget for beregning af A-skatten „0“. Et uudnyttet fradrag for én periode kan anvendes i en efterfølgende periode, hvis lønmodtagerens skattekort opbevares i begge perioder.

Hvis en lønmodtager til stadighed ikke kan udnytte skattekortets fradragsbeløb, kan den kommunale skatteforvaltning udstede et skattekort med en bruttotrækprocent, jf. G.2.4.1.

Der må ikke gives fradrag for dage, hvor en lønmodtager, der er ansat uden ret til ferie med løn, holder ferie.

Hvis en lønmodtager, der har ret til ferie med løn, holder ferie uden at have optjent ferieretten hos den nuværende arbejdsgiver, og derfor ikke skal have udbetalt løn for (hele) ferieperioden, skal den nuværende arbejdsgiver give fradrag som normalt for hele perioden, forudsat arbejdsgiveren opbevarer skattekortet under ferien.

Der må ikke gives fradrag for dage, hvor den ansatte får udbetalt dagpenge fra en a-kasse eller fra kommunen.

Hvis en ansat arbejder på nedsat tid og samtidig får supplerende arbejdsløshedsdagpenge (arbejdsgiveren har typisk udstedt en „frigørelsesattest“ til a-kassen), skal arbejdsgiveren fortsat opbevare hovedkortet, og der må kun gives forholdsmæssigt fradrag efter antallet af arbejdstimer. Den resterende del af fradraget indregner a-kassen ved beregningen af A-skat af arbejdsløs-

G.2.5.3

hedsdagpengene.

Hvis en fuldtidsforsikret lønmodtager i én uge har fået løn for mere end 29,6 timer, bortfalder de supplerende dagpenge. Der skal da gives fuldt fradrag for den pågældende uge.

Hvis en ansat får delefterløn, gælder der samme regler for opbevaring af hovedkort og beregning af fradrag, som for ansatte, der får supplerende dagpenge. Der må således kun gives forholdsmæssigt fradrag efter antallet af arbejdstimer. Den resterende del af fradraget indregner a-kassen ved beregningen af A-skat af delefterlønnen.

G.2.5.2

Bikort

Bikortet skal bruges, hvis en lønmodtager på samme tid har indtægt fra mere end én arbejdsgiver. Hovedkortet bruges således af én arbejdsgiver og bikortet af den/de øvrige.

Bikortet skal ikke afleveres, men kun forevises arbejdsgiveren, som skal notere personnummer og trækprocent til brug for indeholdelsen af A-skat.

Foreviser indkomstmodtageren ikke sit bikort (eller afleverer hovedkort eller frikort) skal der indeholdes A-skat med 60 pct., jf. KSL § 48, stk. 7. Derudover skal der indeholdes lønmodtagerbidrag med 8 pct. i 1998.

G.2.5.3

Frikort

Frikortet indeholder oplysning om den maksimale skattepligtige indkomst efter indeholdt lønmodtagerbidrag, som kan udbetales til lønmodtageren, uden at arbejdsgiveren skal indeholde A-skat, samt en trækprocent, som skal bruges, hvis den udbetalte A-indkomst overstiger det trækfri maksimumbeløb. Arbejdsgiveren skal notere det trækfri maksimumbeløb i regnskabet.

På bagsiden af frikortet skal arbejdsgiveren notere den udbetalte A-indkomst (bruttolønnen ekskl. ATP og lønmodtagerbidrag), jf. vejledningen på bagsiden af frikortet.

Der skal beregnes lønmodtagerbidrag for lønmodtagere, der foreviser frikort, jf. TfS 1994,153 (svar fra skatteministeren).

Arbejdsgivere, der beskæftiger lønmodtagere, som har frikort, skal opbevare frikortet i den periode, hvor vedkommende arbejder i virksomheden. Hvis lønmodtageren har en regelmæssig indtægt fra arbejdsgiveren, kan arbejdsgiveren dog notere den forventede maksimale årlige indtægt (ekskl. lønmodtagerbidrag) på frikortets bagside allerede ved kalenderårets begyndelse. Frikortet kan herefter udleveres til lønmodtageren, så denne kan bruge det hos en anden arbejdsgiver. Hvis den faktiske løn afviger fra det forventede beløb, som er noteret på frikortet, skal arbejdsgiveren ændre beløbet.

Fremlægger lønmodtageren ikke sit frikort, skal arbejdsgiveren, medmindre der i stedet fremlægges skattekort (hovedkort) eller forevises bikort, indeholde A-skatten med 60 pct., jf. KSL § 48, stk. 7. Derudover skal der indeholdes lønmodtagerbidrag med 8 pct. i 1998.

G.2.5.4

Ændring af skattekort og forhøjelse af trækprocent

Hvis lønmodtageren fremlægger et ændret skattekort (hovedkort), bikort eller frikort, skal de oplysninger, som står på det nye skattekort (hovedkort), bikort eller frikort bruges fra den dato, der på kortet er anført som "gyldig fra". Det er en forudsætning herfor, at den indeholdelsespligtige har fået udleveret det nye skattekort mv. af lønmodtageren, inden skatteberegningen foretages. Det

gamle skattekort mv. må ikke udleveres til den ansatte, men skal tilintetgøres.

Den skattepligtige kan over for den indeholdelsespligtige skriftligt bede om, at A-skatten indeholdes med en højere procent end den, der står på hovedkortet, bikortet eller frikortet, jf. KSL § 48, stk. 9 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 27. Den indeholdelsespligtige skal opbevare denne anmodning sammen med det øvrige regnskabsmateriale. Trækprocenten kan kun begæres forhøjet med et helt tal, og den skattepligtige kan kun én gang inden for samme kalenderår fremsætte begæring herom over for den indeholdelsespligtige. Lønmodtageren kan senere tilbagekalde anmodningen om at indeholde med en højere trækprocent.

Hvis den indeholdelsespligtige efter anmodningen om forhøjelse modtager et nyt skattekort (hovedkort), bikort eller frikort, skal indeholdelsen ske efter de oplysninger, der er påført det nye kort.

G.3 Særlige forhold

G.3.1 Øreafrunding

Indeholdte lønmodtagerbidrag og A-skat skal angives i hele kr. Det samme gælder arbejdsgiverbidraget.

Indeholdte lønmodtagerbidrag og A-skat kan øreafrundes på én af følgende måder:

- a) Lønmodtagerbidraget beregnes med ørebeløb på grundlag af AM-indkomsten med ørebeløb, og lønmodtagerbidraget skal anføres med ørebeløb på lønsedlen. A-skatten beregnes herefter også med ørebeløb på grundlag af A-indkomsten og anføres med ørebeløb på lønsedlen.
Øreafrunding foretages således ikke i forbindelse med selve beregningen, men først ved den månedlige angivelse af det samlede indeholdte beløb. Øreafrundingen sker da enten efter de almindelige øreafrundingsprincipper, dvs. ørebeløb på 50 og derover rundes op, mens ørebeløb under 50 øre rundes ned til hele kroner, eller ved at slette ørebeløbet af det samlede indeholdte lønmodtagerbidrag og A-skat for perioden.
- b) Lønmodtagerbidraget beregnes på grundlag af AM-indkomsten med ørebeløb, og A-skatten beregnes på grundlag af A-indkomsten med ørebeløb. Lønmodtagerbidraget og A-skatten øreafrundes efter de almindelige øreafrundingsregler, eller ørene slettes. AM-indkomsten og A-indkomsten skal anføres med ørebeløb, mens lønmodtagerbidraget og A-skatten skal anføres i hele kroner på lønsedlen.
- c) Ved beregningen af lønmodtagerbidraget kan AM-indkomsten nedrundes til nærmeste med 10 delelige beløb, inden lønmodtagerbidraget beregnes. På samme måde kan der ved beregningen af A-skatten ske en nedrunding af A-indkomsten. Det udregnede lønmodtagerbidrag samt A-skatten skal herefter oprundes til nærmeste hele kronebeløb. Såvel AM-indkomst som A-indkomst samt lønmodtagerbidraget og A-skat skal, hvis denne metode bruges, anføres uden ørebeløb på lønsedlen.

G.3.4

G.3.2 Personalegoder, der er A-indkomst

For så vidt angår opgørelsen af værdien af personalegoder, der er A-indkomst samt beregningen af lønmodtagerbidrag og A-skat heraf, henvises til B.1.6.

G.3.3 Feriegodtgørelse

For så vidt angår beregning af lønmodtagerbidrag og A-skat af feriegodtgørelse henvises til B.1.3. og afsnit G.2.3. Ved beregningen af A-skatten af feriegodtgørelse, skal der dog tages hensyn til følgende særlige regler ved beregningen af fradraget.

Der skal således benyttes én af følgende 4 regler ved beregningen af fradraget:

1. Hvis feriepengeberegningen foretages for en hel måned, skal der anvendes 3,25 dagfradrag.
2. Hvis feriepengeberegningen foretages for en 14-dagesperiode, skal der anvendes 1,50 dagfradrag.
3. Foretages feriepengeberegningen for en ugeperiode, skal der anvendes 0,75 dagfradrag.
4. Hvis lønmodtageren ikke har været ansat hele måneden, skal der for hver hele uge, lønmodtageren har været ansat, anvendes 0,75 dagfradrag. Der skal ikke gives fradrag for dage, der eventuelt er til rest.

Ferie med løn

Hvis en lønmodtager fratræder en stilling med ret til ferie med løn, skal der indeholdes lønmodtagerbidrag og A-skat samt betales arbejdsgiverbidrag af den optjente feriegodtgørelse. Indeholdelsen skal ske i fratrædelsesmåneden. Selv om der benyttes skattekort, må der ikke gives fradrag ved beregningen af A-skatten.

Hvis en lønmodtager, der normalt har ret til ferie med løn, holder ferie uden at have optjent ret til ferie hos den nuværende arbejdsgiver og derfor ikke får udbetalt løn for hele ferieperioden, skal der beregnes fradrag for hele perioden. Det er dog en forudsætning, at den nuværende arbejdsgiver opbevarer skattekortet (hovedkortet) under ferien. Et eventuelt ikke udnyttet fradragsbeløb kan overføres til den efterfølgende periode.

G.3.4 Særlige beregningsregler (LL § 7 O)

Der gælder - som følge af de regler, der er fastsat i LL § 7 O - særlige regler for beregning af lønmodtagerbidrag og A-skat af bl.a. fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratualer. Disse regler er beskrevet i B.1.11.2.

G.3.5 Arbejdsudleje KSL § 48 B

Hvis en person eller et selskab i udlandet stiller lønmodtagere til rådighed for at udføre arbejde i en virksomhed i Danmark, og udlejeren ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet, skal den danske virksomhed indeholde lønmodtagerbidrag og A-skat af løn mv. til de arbejdsudlejede personer, jf. også C.1.1.2.

A-skatten beregnes, jf. KSL § 48 B som 30 pct. af bruttoindtægten fratrukket lønmodtagerbidraget og den midlertidige pensionsopsparing. Til bruttoindtægten medregnes værdien af A-skattepligtige personalegoder (fri kost og logi efter Ligningsrådets satser, fri bil og fri telefon) og evt. skattepligtig godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold samt værdien af fortæring og overnatning, som dækkes af den arbejdsudlejedes udenlandske arbejdsgiver, jf. Tfs 1994,394 (TSS).

Arbejdsudlejerskat angives og betales efter særlige regler, jf. H.7.

G.3.6
Udenlandske søfolk
KSL § 48 C og KSL
§ 48 D

For udenlandske søfolk, der er skattepligtige til Danmark, beregnes A-skatten som 30 pct. af bruttoindtægten fratrukket lønmodtagerbidraget og den midlertidige pensionsopsparing. For så vidt angår afgrænsningen af, hvilke udenlandske søfolk, der skal betale lønmodtagerbidrag og A-skat henvises til C.1.1.5.

G.3.7
Udenlandske forskere og specialister
KSL § 48 E

For udenlandske forskere og specialister, som midlertidigt arbejder for danske virksomheder eller institutioner, er der indført en særlig 25 pct. beskatning. De bestemmelser, der vedrører personer omfattet af KSL § 48 E, er beskrevet i afsnit C.1.2.4.

Angivelse og indbetaling af indeholdte beløb, som vedrører personer omfattet af KSL § 48 E, skal ske på en særlig angivelse, jf. H.8.

G.4 Meddelelser til lønmodtageren

Den indeholdelsespligtige skal sammen med udbetaling af løn mv. give lønmodtageren en opgørelse over AM-indkomst, A-indkomst, indeholdt lønmodtagerbidrag og indeholdt A-skat, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 32, stk. 3 og AMFL § 11, stk. 1 og 6. Opgørelsen kan gives på lønsedlen eller afregningsbilaget.

Lønsedlen skal også indeholde oplysning om den periode, indtægten vedrører, udbetalerens navn, adresse og SE-nummer samt lønmodtagerens navn og personnummer. I stedet for personnummer, kan arbejdsgiveren benytte internt arbejdsnummer.

Lønmodtageren bør opbevare lønsedlen, da den er kvittering for indeholdte lønmodtagerbidrag og A-skat.

Hvis der hver måned udbetales det samme beløb fx i forbindelse med pensionsudbetaling, er det tilstrækkeligt, at indkomstmodtageren underrettes én gang, men hvis grundlaget for beregning af lønmodtagerbidrag eller A-skat ændres, skal indkomstmodtageren på ny underrettes.

Fremtvingelse af meddelelsen

Hvis den indeholdelsespligtige ikke vil udlevere meddelelsen, kan indkomstmodtageren anmode skattemyndigheden om at fremskaffe meddelelsen, jf. KSL § 84, stk. 2. Meddelelsen kan fremtvinges ved dagbøder, der fastsættes af den stedlige told- og skatteregion, jf. § 2 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 (sagsudlægning).

Eksempel på lønseddel/lønafregning	Arbejdsgiver: SE nr. 00 00 00 00 N.N. ApS, Bygaden 4, 0000 Byen	Lønmodtager: Cpr nr. 00 00 00 - 0000 M.M., Gaden 14, 0000 Byen	Lønperiode: Februar 1998
Note 1	Løn		20.000,00
Note 1	Diverse løntillæg		1.000,00
Note 2	A-skattepligtige personalegoder		
		Fri bil	2.875,00

G.4

		Fri telefon	250,00	
		Fri kost og logi	0,00	3.125,00
				24.125,00
Note 3	ATP		-74,55	
Note 3	Andre pensionsordninger		-2.000,00	-2.074,55
	AM-indkomst			22.050,45
	Lønmodtagerbidrag 8%			-1.764,03
Note 4	Midlertidig pensionsopsparring 1%			-220,50
	A-indkomst			20.065,92
	A-indkomst		20.065,92	
Note 5	Fradrag iflg. hovedkort		-6.000,00	
	Grundlag for indeholdelse af A-skat		14.065,92	
Note 6	A-skat 45%		-6.329,66	-6.329,66
				13.736,26
Note 7	A-skattepligtige personalegoder			-3.125,00
Note 8	Afdrag på personalelån			-100,00
Note 9	Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse			1.750,00
Note 10	Udlæg efter regning			2.000,00
	Til udbetaling			14.261,26
Note 11	Feriegodtgørelse optjent i lønperioden		3.015,62	
	Lønmodtagerbidrag 8% af optjent feriegodtgørelse		-241,24	
	Midlertidig pensionsopsparring 1% af optjent feriegodtgørelse		-30,15	
	Fradrag, 3,25 dagsfradrag		-641,00	
	Grundlag for indeholdelse af A-skat		2.103,23	
	A-skat 45% af optjent feriegodtgørelse		946,45	

NOTER:

- 1 Medarbejderen har i eksemplet fået en månedsløn på 20.000 kr. samt løntillæg på 1.000 kr.
- 2 Medarbejderen har haft rådighed over firmabil til privat kørsel. Bilens værdi er opgjort til 150.000 kr., og det månedlige beskatningsgrundlag er således $150.000 \text{ kr.} \times 23\% \times 1/12 = 2.875 \text{ kr.}$
Der er stillet fri telefon til rådighed og det månedlige beskatningsgrundlag kan beregnes til 3.000 kr. / 12 = 250 kr. Det forudsættes her, at de faktiske telefonudgifter ikke er mindre end dette beløb.
Der er ikke stillet fri kost og logi efter Ligningsrådets satser til rådighed.

- 3 Der er tale om indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager for den ansatte til pensionsordninger omfattet af PBL § 19.
Det er alene lønmodtagerens ATP- og pensionsbidrag, der skal fratrækkes på lønsedlen.
- 4 Der skal i 1998 opkræves en midlertidig pensionsopsparing på 1% af AM-indkomsten.
Se nærmere afsnit O.
- 5 Ifølge det skattekort (hovedkort), som medarbejderen har afleveret, udgør det månedlige fradrag 6.000 kr.
- 6 Trækprocenten udgør 45.
- 7 A-skattepligtige personalegoder skal fratrækkes, idet goderne ikke udbetales til medarbejderen.
- 8 Medarbejderen bliver her trukket for et afdrag på et personalån på 100 kr. Der kunne også være tale om modkrav fra arbejdsgiverens side i øvrigt.
- 9 Medarbejderen har fået udbetalt skatte- og bidragsfri rejse- og befordringsgodtgørelser opgjort efter reglerne herom.
- 10 Medarbejderen har afholdt erhvervsmæssige udgifter, som arbejdsgiveren har refunderet mod dokumentation i form af eksterne udgiftsbilag (udlæg efter regning).
- 11 Eksemplets opgørelse af indeholdt lønmodtagerbidrag, midlertidig pensionsopsparing og A-skat af optjent feriegodtgørelse forudsætter, at der er tale om en medarbejder *uden ret til ferie med løn*. Lønmodtagerbidrag, midlertidig pensionsopsparing og A-skat indeholdes månedligt på grundlag af den feriegodtgørelse, der er optjent i den forløbne måned.

Afsnit H Angivelse og betaling

H.1 Regelgrundlag

Reglerne om indbetaling og angivelse af indeholdt A-skat samt om AM-bidrag findes i

- §§ 56, 56 A, 57, 63, 83 og 88 i KSL, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997,
- §§ 28-29 samt §§ 53-55 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 om opkrævning mv. af indkomstskat for personer m.v., som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996,
- pkt. 63 - 67, 79 samt 123 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven,
- §§ 13 og 15 i AMFL, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, og
- §§ 11 - 18 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996 om arbejdsmarkedsbidrag.

H.2 Generelt

Indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag samt arbejdsgiverbidrag skal angives og indbetales på samme blanket én gang om måneden, jf. dog afsnit H.5.1. Se også afsnit H.6 om særlige regler om fremrykket afregning for offentlige institutioner mv.

Endvidere skal det bidrag, som arbejdsgiveren skal betale af beløb, som indbetales til en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med pensionskasser eller til en pensionsfond godkendt efter PBL § 52, og som ikke kan henføres til den enkelte ansatte, angives på samme angivelse som indeholdt A-skat, lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag.

Indeholdt A-skat, lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag samt AM-bidrag af indbetalinger til de tidligere nævnte pensionskasser mv. skal angives i overensstemmelse med rubriceringen på den angivelse (girokort), som Told• Skat sender til virksomheden, jf. § 28, stk. 2 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, samt § 12, stk. 1 og 2 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. Beløbene kan dog også angives ved hjælp af edb, se afsnit H.3.1. Beløbene skal angives i hele kroner, jf. § 12, stk. 2 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Hvis den indeholdelsespligtige udbetaler løn mv. fra flere virksomheder med hver sit SE-nummer, skal der indsendes en angivelse for hver enkelt virksomhed, jf. § 28, stk. 3 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 samt § 3 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

For virksomheder, der har fået tilladelse til at angive sporadisk, se afsnit H.4,

H.2

kan det højst komme på tale at indeholde og betale A-skat og lønmodtagerbidrag samt arbejdsgiverbidrag 4 gange om året, jf. også skd. 61.161 (DEP).

Beløb, der er indeholdt i en måned, forfalder til betaling den 1. i den efterfølgende måned med sidste rettidige indbetaling den 10. i den pågældende måned. Beløb, der er indeholdt i december måned, skal dog først angives og betales den 17. januar. Se § 28, stk. 1 og 2 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, samt § 13 i AMFL. Se også afsnit H.6 om de særlige regler om fremrykket afregning for offentlige institutioner mv.

Virksomheden kan undlade at indbetale indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag samt arbejdsgiverbidrag, hvis det samlede månedlige tilsvær er under 25 kr., jf. KSL § 56, stk. 1, og § 18, stk. 1 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. A-skat og AM-bidrag skal dog altid angives.

Arbejdsgiveren skal indsende angivelse, selvom han ikke kan indbetale A-skat og AM-bidrag til tiden. Indsendes angivelsen for sent, vil der blive opkrævet en særlig afgift, en såkaldt afgiftsforhøjelse, jf. afsnit H.4.1.

Virksomheden har pligt til at opbevare kopi af angivelsen i 5 år, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 36 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 37.

H.3 Udsendelse af angivelser (girokort)

Virksomheder, der er registreret som indeholdelsespligtige, får omkring den 20. januar tilsendt 12 angivelser (girokort), som dækker perioden januar til december samt 4 ekstra angivelser, som kan bruges, hvis man skriver forkert eller har brug for at indsende supplerende angivelser/indbetalinger. Yderligere angivelser kan fås ved henvendelse til told- og skatteregionen.

Virksomheder, der er registreret som "sporadisk", se afsnit H.4, får tilsendt 6 indbetalingskort uden påført periode.

Virksomheder, der registreres i årets løb, får tilsendt et antal angivelser svarende til det antal måneder, som virksomheden antages at være indeholdelsespligtig i resten af kalenderåret.

Offentlige institutioner mv., der har fremrykket afregning, får tilsendt særlige angivelser og indbetalingskort, se afsnit H.6.2.

Virksomheder, der er registreret for indeholdelse af grønlandsskat, får tilsendt særlige indbetalingskort, se afsnit H.11.

Har virksomheden ikke modtaget indbetalingskort, skal den kontakte told- og skatteregionen. Er indbetalingskortene ikke modtaget, når A-skat og AM-bidrag skal betales, skal indbetalingen ske til told- og skatteregionen, der samtidig skal have oplyst, hvordan indbetalingen fordeler sig på indeholdt A-skat, indeholdt lønmodtagerbidrag og på arbejdsgiverbidrag.

Betales beløbet med en check til told- og skatteregionen, skal angivelsen vedlægges.

H.3.1 Edb-angivelse

Det er også muligt at angive A-skat og AM-bidrag ved hjælp af edb, jf. § 12, stk. 3 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. Denne angivelse kan foregå via lønbureauer eller via virksomhedens egen aftale med Pengeinstitutternes BetalingsService (PBS).

Benytter virksomheden et lønbureau til angivelse og indbetaling, får

virksomheden tilsendt 4 indbetalingskort, som skal benyttes, hvis virksomheden for en periode skal angive og indbetale yderligere beløb eller slet intet beløb (dvs. 0-angive). Virksomheden skal selv påføre perioden, som angivelsen gælder for.

H.4 Rettidig angivelse og betaling

Angivelse og betaling er sket rettidig, når

- beløbet er indbetalt til et pengeinstitut, et posthus eller en told- og skatteregion senest sidste rettidige betalingsdag,
- anmodning om overførsel er virksomhedens pengeinstitut i hænde, således at overførsel fra virksomhedens konto til Told•Skat's konto kan ske senest på sidste rettidige betalingsdag,
- Told•Skat modtager virksomhedens check med posten senest sidste rettidige betalingsdag.

Falder den sidste rettidige betalingsdag på en lørdag, søndag eller helligdag, forlænges fristen til den følgende hverdag, jf. AMFL § 13, stk. 5.

Ophører en indeholdelsespligtig med at drive virksomhed, skal den pågældende senest 10 dage efter ophørsdagen angive og indbetale A-skat og AM-bidrag vedrørende tiden siden udløbet af den seneste angivelsesperiode, jf. § 28, stk. 4 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, og § 16 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Virksomheden skal også indsende angivelser for måneder, hvor der ikke er udbetalt løn mv., hvori der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, eller hvor der af andre grunde ikke skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag (0-angivelse). Der skal også indsendes angivelse, selv om virksomheden kun har indeholdt lønmodtagerbidrag, fx fordi lønmodtageren anvender frikort.

Sporadisk angivelse Hvis virksomheden i bestemte måneder ikke udbetaler løn mv., som der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af eller betales arbejdsgiverbidrag af, kan virksomheden få tilladelse til ikke at indsende angivelse for disse måneder, jf. § 28, stk. 6 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec 1996, og § 13 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996 (sporadisk angivelse). Anmodning herom skal indsendes til told- og skatteregionen. Udbetaler virksomheden løn mv., hvoraf der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag, i mere end 4 måneder om året, skal den dog indsende angivelse for alle årets måneder.

H.5 For sen angivelse

H.5.1 Afgiftsforhøjelse

Indsendes angivelsen ikke til tiden, og er tilsvaret positivt, beregner Told•Skat en afgift (en såkaldt afgiftsforhøjelse) på 1 pct. af det samlede bidrags- og A-skattebeløb. Afgiften ved for sen angivelse udgør mindst 500 kr. og højst

H.5.1

1.100 kr., jf. KSL § 57, stk. 2, og AMFL § 13 A, stk. 2.

Hvis A-skatte- og AM-bidragsbeløbet er nul, skal der ikke betales afgift første gang, der ikke angives til tiden. I gentagelsestilfælde skal der betales en afgift på 500 kr. Det gælder dog ikke, hvis der er forløbet mere end 2 år, siden en nulangivelse sidst er indsendt for sent, jf. KSL § 57, stk. 2, og AMFL § 13 A, stk. 2.

H.5.2 Foreløbig fastsættelse

Indsendes angivelsen ikke rettidigt, vil Told•Skat foreløbigt fastsætte A-skatten og lønmodtagerbidraget til et skønsmæssigt beløb, og der opkræves et gebyr på 150 kr., jf. KSL § 69, stk. 3, AMFL § 13, stk. 7, og § 14 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Afgift for manglende indsendelse af angivelse eller gebyr for foreløbig fastsættelse af indeholdte beløb må ikke påføres angivelsen over indeholdte beløb. Virksomheden vil efterfølgende modtage en opkrævning på disse beløb.

H.5.3 Efterangivelse

Hvis virksomheden konstaterer, at der på grund af skrivefejl eller lignende er forskel på de angivne beløb og de faktisk indeholdte beløb i en tidligere indsendt angivelse, kan det angivne beløb rettes ved at indsende en efterangivelse til told- og skatteregionen. Blanketten kan fås hos told- og skatteregionen.

Medfører rettelsen, at det tidligere angivne beløb forøges, skal forskelsbeløbet straks indbetales til told- og skatteregionen. Dette følger af KSL § 56, stk. 1, jf. pkt. 65 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, samt af AMFL 13, stk. 1 og stk. 2, 2. pkt.

Medfører rettelsen, at et tidligere angivet beløb formindskes, skal indbetalingen for den efterfølgende periode nedsættes med forskelsbeløbet, men uden at A-skatten eller AM-bidraget nedsættes på angivelsen for den pågældende periode. Medmindre særlige forhold taler imod, kommer tilbagebetaling således kun på tale, hvis forskelsbeløbet ikke kan modregnes, jf. KSL § 56, stk. 9, og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 17, stk. 1. Se også pkt. 65 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988.

Tilbagebetaling sker kun, hvis forskelsbeløbet er på 25 kr eller derover, jf. KSL § 56, stk. 9, og § 18, stk. 2 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. Tilsvarende skal virksomheden kun indbetale, hvis forskelsbeløbet er på 25 kr. eller derover, jf. § 29 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, og § 18, stk. 1 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Er der i et kalenderår indeholdt for meget A-skat og/eller lønmodtagerbidrag, skal arbejdsgiveren korrigere det for meget indeholdte beløb på en efterangivelse og udbetale det for meget indeholdte beløb til lønmodtageren. Opdages fejlen først efter, at arbejdsgiveren har indsendt oplysningsseddel (og anført det fejlagtigt indeholdte beløb) for den pågældende, skal arbejdsgiveren ikke foretage sig noget, idet det for meget indeholdte beløb vil blive udbetalt af Told•Skat direkte til den pågældende i forbindelse med udsendelsen af årsopgørelsen.

Hvis det, efter at der er indsendt oplysningsseddel for den pågældende lønmodtager, konstateres, at virksomheden har udbetalt for meget løn mv., hvori der er indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag, skal lønmodtageren tilbagebetale bruttobeløbet til virksomheden. Lønmodtageren vil blive godskrevet den for meget indeholdte A-skat ved årsopgørelsen, jf. pkt. 65 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988. Tilsvarende gør sig gældende for lønmodtagerbidraget.

Hvis der ved en fejl fortsat udbetales løn mv., hvori der er indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag, efter et dødsfald, og fejlen først opdages efter kalenderårets udløb, skal boet tilbagebetale bruttobeløbet til virksomheden. Boet kan herefter, forudsat boet ikke ved en afsluttende ansættelse er godskrevet A-skat og lønmodtagerbidrag, få disse beløb tilbagebetalt. Anmodning herom rettes til den told- og skatteregion, hvor boet er hjemmehørende.

Hvis det i forbindelse med f.eks. ligning eller arbejdsgiverkontrol viser sig, at en ansat har betalt for meget eller for lidt i lønmodtagerbidrag, kan dette medføre, at også arbejdsgiverbidraget skal reguleres. Denne regulering foretages af Told•Skat, jf. AMFL § 15, stk. 3. De nærmere regler for, hvordan sådanne reguleringer skal foretages, fremgår af § 20 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

H.6 For sen betaling

Betaler virksomheden indeholdt A-skat og/eller lønmodtagerbidrag for sent, skal den betale rente, jf. KSL § 63, stk. 2, og AMFL § 13, stk. 6. Renten er på 1,3 pct. pr. påbegyndt måned regnet fra forfaldsdagen. Renten af arbejdsgiverbidraget er på 1 pct. pr. påbegyndt måned. Forfaldsdagen er den 1. i den måned, hvor A-skatten, lønmodtagerbidraget og arbejdsgiverbidraget skal indbetales. Rente af for sent indbetalt A-skat og AM-bidrag opkræves med et fælles mindstebeløb på 25 kr. Se endvidere afsnit H.6.4 vedrørende fremrykket afregning for offentlige virksomheder mv.

Renten må ikke påføres angivelsen over indeholdte beløb. Virksomheden vil efterfølgende modtage en opkrævning på renten.

Udsendes der rykker på grund af manglende betaling af A-skat og/eller AM-bidrag, opkræves et gebyr på 65 kr., jf. KSL § 63, stk. 2, og AMFL § 13, stk. 6.

H.6.1 Forkortet afregningsperiode mv. (kreditbegrænsning)

Igangværende virksomheder kan pålægges at bruge en forkortet afregningsperiode på 14 dage eller en uge samt at angive og indbetale A-skat og AM-bidrag den 3. hverdag efter udløbet af den forkortede periode, jf. KSL § 56, stk. 2, og AMFL § 13, stk. 10. Forkortet afregningsperiode mv. skal pålægges, hvis virksomheden enten

- to gange inden for en 12-måneders periode ikke har indbetalt A-skat eller AM-bidrag til tiden og er i restance med en af perioderne, eller
- er i restance med A-skat, AM-bidrag eller beløb vedrørende andre registreringsforhold inden for skatte- og afgiftsområdet, og den samlede restance overstiger 25.000 kr.

Virksomheden vil ikke blive pålagt forkortet afregning, hvis den betaler sin gæld inden 10 dage efter modtagelsen af en erindringsskrivelse fra told- og skatteregionen.

Told•Skat kan dispensere fra kravet om forkortet afregningsperiode, hvis der er indgået en betalingsordning, som virksomheden overholder, eller hvis der i øvrigt ikke på baggrund af virksomhedens forhold vurderes at være behov

H.6.1

for at pålægge virksomheden forkortet afregningsperiode, jf. KSL § 56, stk. 3, og AMFL § 13, stk. 10.

Udefra kommende omstændigheder kan således midlertidigt have umuliggjort rettidig betaling. Som eksempler herpå kan nævnes pludselig opstået alvorlig sygdom eller ulykkestilfælde i et enkeltmandsfirma, manglende betaling fra en i forhold til virksomhedens økonomi særligt betydningsfuld debitor på grund af dennes konkurs eller betalingsstandsning.

I særlige tilfælde kan der fastsættes en kortere betalingsfrist end de ovenfor nævnte, jf. KSL § 56, stk. 3, og AMFL § 13, stk. 10. Det kan eksempelvis komme på tale, hvor virksomheden er af ganske kortvarig karakter, fx enkelt-dagsarrangementer.

Indeholdelsespligtige, der er blevet pålagt forkortet afregningsperiode, kan anvende sædvanlig afregningsperiode, når den indeholdelsespligtige i en 12-måneders periode rettidigt har indbetalt A-skat og AM-bidrag, og den indeholdelsespligtige ikke er i restance med A-skat, AM-bidrag eller beløb vedrørende de andre registreringsforhold, jf. KSL § 56, stk. 6, og AMFL § 13, stk. 10.

Der skal betales et gebyr på 65 kr. pr. afregningsperiode for virksomheder, der er overført til forkortet afregningsperiode, jf. KSL § 56, stk. 8, og AMFL § 13, stk. 10.

H.6.1.1 Sikkerhedsstillelse

Indeholdelsespligtige kan i stedet for at anvende forkortet afregningsperiode mv. vælge at stille sikkerhed i mindst et år for et beløb, der svarer til restancerne med A-skat, lønmodtagerbidrag og moms med tillæg af de forventede tilsvarende heraf for en 3-måneders periode, jf. KSL § 56, stk. 5, og AMFL § 13, stk. 10.

Overholdes et pålæg om forkortet afregning ikke, vil igangværende virksomheder også kunne afkræves sikkerhedsstillelse, jf. KSL § 56 A, stk. 1, og AMFL § 13, stk. 10.

For så vidt angår nye virksomheder henvises til afsnit E.

H.7 Fremrykket afregning (offentlige virksomheder mv.)

Fra 1. januar 1997 skal kommunale og statslige institutioner afregne A-skat og AM-bidrag på et tidligere tidspunkt end hidtil. Afregningen sker herefter to gange om måneden, nemlig én afregning vedrørende forudbetalt A-indkomst, (forudløn) og én afregning vedrørende bagudbetalt A-indkomst (bagudløn). Det gælder også A-skat og eventuelt lønmodtagerbidrag af pensioner og sociale ydelser mv., jf. § 28, stk. 7 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 1 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. Den fremrykkede afregning gælder også arbejdsgiverbidraget.

Følgende institutioner er ifølge § 28, stk. 8 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 2 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996 omfattet af den fremrykkede ordning:

- 1) Ministerier og institutioner, hvis driftsbudget er optaget på statens bevillingslove, jf. § 2, stk. 1 i lov nr. 131 om statens regnskabsvæsen

- mv. af 28. marts 1984.
- 2) Institutioner, foreninger og fonde, hvor vedkommende minister i henhold til § 2, stk. 2 i lov nr. 131 om statens regnskabsvæsen mv. af 28 marts 1984 har bestemt, at lovens regler om regnskabsvæsen og regler, der udstedes efter loven, skal finde anvendelse.
 - 3) Ikke-statslige institutioner, hvor staten yder tilskud til dækning af institutionens driftsudgifter på halvdelen eller mere, jf. Finansministeriets budgetvejledning 1996, pkt. 20.1.21.
 - 4) Kommuner.
 - 5) Kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, hvori der alene deltager kommuner, og hvis regnskab optages i en kommunes regnskab.
 - 6) Selvejende institutioner med driftsoverenskomst med en kommune.

For så vidt angår de under pkt. 3 nævnte ikke-statslige institutioner er der - selvom de er omtalt i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996 - ikke hjemmel til at kræve, at disse institutioner skal omfattes af reglerne for fremrykket afregning.

Finansministeren træffer afgørelse i de tilfælde, hvor der opstår tvivl, om hvorvidt en indeholdelsespligtig er omfattet af nr. 1-3. Indenrigsministeren træffer afgørelse i de tilfælde, hvor der opstår tvivl, om hvorvidt en indeholdelsespligtig er omfattet af nr. 4-6, jf. § 28, stk. 9 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 3 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Hvis der i en konkret sag opstår tvivl om, hvorvidt en institution er omfattet af reglerne, henvises institutionen til at få truffet en afgørelse af henholdsvis Finansministeriet eller Indenrigsministeriet.

Den fremrykkede afregningsordning gælder ikke for amtskommunerne.

H.7.1 Angivelse og betaling

- Forudløn mm.** A-skat og lønmodtagerbidrag af A-indkomst, der vedrører personer, som får udbetalt A-indkomsten, før retten til indkomsten er erhvervet (forudlønnede), skal angives og betales den første hverdag (bankdag) i den måned lønnen, pensionen eller ydelserne mv. vedrører.
- Bagudløn mm.** A-skat og lønmodtagerbidrag af A-indkomst, der vedrører personer, som får udbetalt A-indkomsten, efter at retten til indkomsten er erhvervet (bagudlønnede), skal betales senest den sidste hverdag (bankdag) i den måned lønnen, pensionen eller ydelserne mv. vedrører. Angivelsen skal afgives til told- og skatteregionen senest 2 hverdage (bankdage) før sidste rettidige betalingsdag.
- Edb-indberettere** Hvis den indeholdelsespligtige foretager elektronisk indberetning, skal oplysningerne afgives senest kl. 12 på forfaldsdagen. Det vil for forudløn mv. sige kl. 12 den første hverdag (bankdag) i måneden og for bagudløn kl. 12 den sidste hverdag (bankdag) i måneden.

H.7.1

Berigtigelser og afstemningsbeløb mv.

A-skat og AM-bidrag, som fx først konstateres eller opstår i forbindelse med årets regnskabsafslutning, skal afregnes senest den 17. januar.

Periodeafgrænsninger

A-skat og AM-bidrag skal som nævnt afregnes i den måned, indkomsten vedrører.

Udbetales der A-indkomst så sent på måneden, at A-skatten og AM-bidraget på grund af institutionens administrative rutiner (edb-kørsler) ikke kan nå at blive medtaget i den aktuelle angivelse, kan beløbene efter omstændighederne medtages i den følgende angivelse, jf. dog nedenfor vedrørende december måned. Det kan fx dreje sig om forudbetalt kontanthjælp, som på grund af periode eller opgørelsestidspunkt ikke kan indgå i angivelsen, som afgives den 1. hverdag i måneden. A-skat og AM-bidrag kan således i dette tilfælde medtages i den følgende angivelse, dvs. den angivelse, der for bagudløn afgives 2 hverdage før sidste rettidige betalingsdag, jf. § 28, stk. 7 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 1, i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

For så vidt angår december skal der til brug ved afregning af A-skat og AM-bidrag af ovennævnte udbetalinger, som evt. først ville kunne medtages i en angivelse i januar, samt af eventuelle afstemningsbeløb, berigtigelser mv., dog ske særskilt afregning ved benyttelse af en særlig angivelse og et særligt indbetalingskort. Betaling og angivelse skal ske senest den 17. januar, jf. ovenfor om afstemningsbeløb og berigtigelser, jf. § 28, stk. 7 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 1, i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

H.7.2

Udsendelse af angivelser og indbetalingskort

For at muliggøre rettidig indtægtsførsel i statsregnskabet har det været nødvendigt at skille angivelse og betaling, således at der benyttes et selvstændigt indbetalingskort til brug ved indbetalingen af det samlede A-skatte- og bidragstilsvaret og en selvstændig angivelse.

Indbetalingskortene, som udsendes til de indeholdelsespligtige forud for kalenderårets begyndelse, er i rubrikken "periode" påført f.eks. 9801-F og 9801-B for henholdsvis forudløn og bagudløn for januar måned 1998. De tilsvarende angivelser er i rubrikken "periode" begge påført 980131. Derudover er der på angivelserne anført henholdsvis forudløn og bagudløn.

Sammen med de ordinære giroindbetalingskort og angivelser får de indeholdelsespligtige tilsendt et giroindbetalingskort og angivelse til brug ved afregningen den 19. januar 1998, jf. afsnit H.6.1, samt 3 blanke giroindbetalingskort og angivelser uden påført periode, som kan bruges, hvis der skrives forkert, eller hvis der skal angives yderligere beløb.

Hvis den indeholdelsespligtige er registreret som edb-indberetter, tilsendes der 4 blanke angivelser og indbetalingskort, som kan benyttes, hvis der for en periode skal angives og betales yderligere beløb eller slet intet beløb, dvs. 0-angivelse. Yderligere angivelser og indbetalingskort kan fås ved henvendelse til told- og skatteregionen.

H.7.3

Afgift ved for sen angivelse

Selvom der skal indsendes 2 angivelser for hver måned, kan der maksimalt opkræves én samlet afgift på 1.100 kr. vedr. for sen angivelse (såkaldt afgiftsførhøjelse). Hvis begge angivelser for en måned er indsendt for sent, skal tilsvaret for begge angivelser således indgå i beregningen af afgiften, der herefter mindst skal udgøre 500 kr. og højst 1.100 kr pr. periode, jf. § 28, stk.

11 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 5 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. Beregningen af afgiften sker i øvrigt efter de almindelige regler, se afsnit H.4.1.

H.7.4 For sen betaling

Er en betaling af A-skat og AM-bidrag ikke sket rettidigt, skal der beregnes morarenter efter de sædvanlige regler heom, se afsnit H.5.

Renten skal for så vidt angår bagudlønnede beregnes fra den første i måneden efter sidste rettidige indbetalingsdag og for forudlønnede fra den første i måneden, jf. § 28, stk. 10 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, som ændret ved bek. nr. 1041 af 6. dec. 1996, og § 15, stk. 4 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

H.8 Arbejdsudleje

Hvervgiveren (den danske virksomhed) skal angive og indbetale A-skat og AM-bidrag vedrørende arbejdsudleje, se afsnit C.1.1.2, til

Told•Skat
Postboks 2740
2100 København Ø
Girokonto nr. 359-6222

Hvervgiveren skal ikke bruge de sædvanlige angivelser til A-skat og AM-bidrag ved angivelse og betaling af arbejdsudlejeskat. Betaling skal i stedet ske på et almindeligt indbetalingskort eller ved check, mens angivelsen skal ske ved at indsende en fortegnelse over de lejede personer.

Fortegnelsen skal indeholde oplysning om

- hvervgiverens SE-nummer,
- navn og fødselsdag for hver lejet person,
- perioden som lønmodtagerbidraget, A-skatten og arbejdsgiverbidraget vedrører,
- størrelsen af det indeholdte A-skattebeløb, det indeholdte lønmodtagerbidrag samt det beregnede arbejdsgiverbidrag.

Hvis indkomsten er modtaget af den arbejdsudlejedes eget selskab, skal der tillige gives oplysning om selskabets navn og adresse.

Indholdt arbejdsudlejeskat mv. skal angives og betales efter samme regler, som gælder for angivelse og betaling af A-skat og AM-bidrag i øvrigt, ligesom der ved for sen indsendelse af angivelse eller ved for sen betaling beregnes gebyrer og renter efter de almindelige regler.

Hvervgiveren skal ikke indsende oplysningssedler for arbejdsudlejede personer.

H.9

H.9 Udenlandske specialister og forskere mv. (KSL § 48 E)

Ved ansættelseskontrakter, hvor arbejdstageren har valgt at få vederlaget beskattet efter reglerne i KSL § 48 E, skal arbejdsgiveren inden 8 dage give told- og skatteregionen meddelelse herom.

Meddelelsen skal indeholde oplysning om

- arbejdsgivers navn, adresse og SE-nummer,
- arbejdstagers navn, adresse og CPR-nummer, og
- kontraktperioden.

Til brug for angivelse og indbetaling af A-skat og AM-bidrag udsender told- og skatteregionen særlige indbetalingskort, der skal anvendes.

Angivelse og indbetaling skal holdes adskilt fra angivelse og indbetaling af almindelig A-skat og AM-bidrag.

Angivelse og indbetaling skal i øvrigt ske til arbejdsgiverens told- og skatteregion efter samme regler, som gælder for angivelse og betaling af A-skat og AM-bidrag i øvrigt, ligesom der ved for sen indsendelse af angivelse eller ved for sen betaling beregnes gebyrer og renter efter de almindelige regler.

Efter årets udgang skal der indgives en særlig oplysningsseddel.

H.10 Pensionsinstitutter

H.10.1 A-skat

Pensionsinstitutterne skal hver måned angive og indbetale indeholdt A-skat af pensionsudbetalinger omfattet af KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19, på en angivelse, som Told•Skat sender til pensionsinstituttet. Angivelse og betaling skal ske efter de almindelige regler.

Ved for sen betaling beregnes gebyrer og renter ligeledes efter de almindelige regler.

H.10.2 Lønmodtagerbidrag

Pensionsinstitutterne skal angive og indbetale de lønmodtagerbidrag, som institutterne har indeholdt i indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger, den 10. december i kalenderåret. Angivelsen og betalingen sker på grundlag af de forventede pensionsindbetalinger og er således en acontoafregning, jf. AMFL § 13, stk. 2.

Den endelige angivelse og betaling af indeholdte lønmodtagerbidrag skal ske senest den 1. april i det følgende år. Overskydende lønmodtagerbidrag indbetales til Told•Skat, der også tilbagebetaler eventuelt for meget betalt lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 13, stk. 2. En eventuel tilbagebetaling skal ske senest 3 uger efter, at Told•Skat har modtaget angivelsen. Kan Told•Skat på grund af den indeholdelsespligtiges forhold ikke kontrollere angivelsen, afbrydes udbetalingsfristen, indtil den indeholdelsespligtiges forhold ikke længere hindrer kontrol. Tilbagebetaling finder i øvrigt kun sted, hvis beløbet er på 25 kr. eller derover, jf. også AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 18, stk. 2.

Angivelse og betaling foretages på en angivelse, som Told•Skat sender til pensionsinstitutterne.

Efterregulering af lønmodtagerbidrag efter den 1. april sker enten ved, at bidraget medtages eller modregnes i den førstkomende afregning i december eller ved, at der løbende foretages efterangivelse på en særlig efterangivelse.

H.11 Lønmodtagernes Garantifond

KSL § 83 fastslår, at det påhviler den, der har udbetalt A-indkomst, at indbetale den A-skat, som Lønmodtagernes Garantifond (herefter kaldet LG) fratrækker ved udbetaling af beløb efter § 2, stk. 1, 3. pkt. i lov om Lønmodtagernes Garantifond. Reglerne om indeholdelse finder herved anvendelse i det omfang, de efter deres indhold er forenelige med foranstående.

Pkt. 123 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988 fastslår ligeledes, at pligten til at indbetale den A-skat, som LG fratrækker, påhviler den, der skulle have foretaget indeholdelse, hvis udbetalingen ikke blev foretaget gennem fonden. Se også SO 1983,81.

Tilsvarende gælder i øvrigt lønmodtagerbidrag, som vedrører indkomst udbetalt af LG.

Se i øvrigt også afsnit D.10.

H.12 Grønlandsk kildeskat

Personer, dødsboer, selskaber, fonde, foreninger og institutioner mv., der har hjemting i Danmark, skal indeholde grønlandsk kildeskat ved udbetaling eller godskrivning af løn, honorarer og ved udbetaling af pensioner, som er omfattet af skattepligt efter den grønlandske landstingslov om indkomstskat, jf. KSL § 88 og § 53 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995.

Indeholdt grønlandsk kildeskat skal angives og indbetales til Told- og Skattestyrelsen på en særlig angivelse (girokort), som Told•Skat sender til de virksomheder, der er registreret for indeholdelse af grønlandsk skat. Reglerne for angivelse og betaling, herunder rentetilskrivning ved for sen indbetaling mv. følger i øvrigt de almindelige regler, som gælder for indeholdelse af dansk A-skat, jf. § 54, stk. 2 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995.

Om indeholdelse af kildeskat til Grønland kan i øvrigt henvises til cirk. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 79.

Spørgsmål vedrørende den grønlandske skatteordning kan rettes til:

Grønlands Hjemmestyre
Skattedirektoratet, Danmarkskontoret
Pilestræde 52, Postboks 2151
1016 København K
Tlf. 33 13 42 24

H.13 Strafansvar

En arbejdsgiver kan straffes med bøde, hvis den pågældende forsætligt eller ved grov uagtsomhed

- undlader at indbetale indeholdte beløb i rette tid,
- undlader at indsende angivelsen i rette tid eller
- afgiver urigtige oplysninger på angivelsen,

jf. KSL § 74, stk. 1, og AMFL § 18, stk. 1.

Er de nævnte forseelser begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat eller bidrag, eller foreligger der i øvrigt skærpende omstændigheder, kan straffen stige til hæfte eller fængsel i indtil 2 år, jf. KSL § 74, stk. 2, og AMFL § 18, stk. 2.

For så vidt angår strafansvar i øvrigt henvises til afsnit M.

Afsnit I Regnskab med A-skat og AM-bidrag

I.1 Generelle regler

Skatteministeren er efter KSL, jf. lovbek. nr. 614 af 10 juli 1997 og AMFL, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997 bemyndiget til i en række tilfælde at fastsætte nærmere regler om regnskabet med A-skat og AM-bidrag.

Bemyndigelserne er udmøntet i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

I.1.1 Regnskabspligt

Indeholdelsespligtige efter KSL og AMFL skal føre regnskab med indeholdelserne mv. i overensstemmelse med kapitel 9 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 og §§ 35 - 37 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Den indeholdelsespligtige har ansvaret for, at regnskabspligten er opfyldt, selv om lønudbetaling og indeholdelse foretages af tredje mand, for eksempel et lønbureau, jf. punkt. 68 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988.

Reglerne i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, §§ 35 - 37 gælder tilsvarende regnskabsføringen i forbindelse med arbejdsgiverbidraget, dvs. det bidrag, som bidragspligtige arbejdsgivere efter AMFL, § 7, stk. 2 skal indbetale.

Bekendtgørelserne giver endvidere nærmere regler om lønindeholdelse efter KSL § 73, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, kapitel 10 henholdsvis AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, §§ 22 - 24.

Regnskabsbestemmelserne i medfør af KSL og AMFL er særregler, der stiller specielle krav udover de almindeligt gældende bogførings- og regnskabskrav. Reglerne kan således ikke - uden en udtrykkelig undtagelse - tilsidesættes med henvisning til anden lovgivning.

I.1.2 Opbevaring

Alt regnskabsmateriale, redegørelser og underretninger vedrørende A-skat og AM-bidrag skal opbevares i mindst 5 år efter udløbet af det regnskabsår, som materialet vedrører, jf. § 33 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 og § 37 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Derimod regnes den 5-årige opbevaringsfrist for regnskabsmateriale og bilag vedrørende indeholdelser i medarbejdernes løn efter § 73 i KSL fra udløbet af det indkomstår, hvor indeholdelsen er foretaget i, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 36, der tillige gælder indeholdelsespligtige efter AMFL, jf. § 22 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

I øvrigt gælder de almindelige regler, der fordrer at regnskabsmateriale er sikret mod ødelæggelse, tyveri, fejl og misbrug. Hvis materialet opbevares på mikrofilm, elektronisk medie eller lignende, skal grundbilag til enhver tid kunne fremkaldes som billeder eller i klarskrift, jf. bogføringsbekendtgørelsen fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, nr. 598 af 21. aug. 1990.

I.1.3 Ajourføring

Myndighederne kan altid med en frist på mindst 14 dage kræve, at bogføringen vedrørende A-skat og AM-bidrag bliver bragt ajour og afstemt til og med udgangen af den kalendermåned, der ligger forud for myndighedernes fremsættelse af kravet, jf. § 31 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 og § 36 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996 .

I.1.4

I.1.4 Formkrav

Regnskabet med A-skat og AM-bidrag skal indgå i den bidragspligtiges/indeholdelsespligtiges almindelige bogføring eller føres i Told- og Skattestyrelsens regnskabshæfte i overensstemmelse med anvisningerne deri, jf. § 30, stk. 3 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 og § 35, stk. 3 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

Hvis regnskabet føres som en integreret del af den almindelige bogføring, skal bogholderiet indeholde særlige konti og specifikationer mv., der er beskrevet under I.2.

I.1.5 Meddelelse til indkomstmodtager

Den indeholdelsespligtige skal ved hver udbetaling eller godskrivning af løn mv. give indkomstmodtageren en skriftlig opgørelse over bla. AM-indkomst, A-indkomst og de indeholdte beløb, jf. afsnit G.4.

I.2 Krav til regnskabet

Efter de almindelige regler for bogføring og regnskab skal alle aktiviteter, herunder aktiviteter vedrørende A-skat og AM-bidrag registreres og dokumenteres ved grundbilag. Registreringerne og de tilhørende grundbilag skal indeholde de nødvendige oplysninger til dokumentation af registreringernes rigtighed (kontrolsporet). Samtidig skal alle registreringer kunne følges til årsregnskabet og omvendt (transaktionssporet), jf. bogføringsbekendtgørelsen, nr. 598 af 21. aug. 1990.

Herudover stiller KSL og AMFL en række særlige krav til regnskabet med indeholdelsen af A-skat og lønmodtagerbidrag samt regnskabet med arbejdsgiverbidrag.

De helt grundlæggende krav er opfyldt, hvis Told•Skats regnskabshæfte benyttes. Har den indeholdelsespligtige valgt - eller på grund af omfanget været nødt til - at integrere regnskabet i den almindelige bogføring, kan regnskabshæftet dog fortsat anvendes som et supplement hertil.

Det er afgørende - uanset om regnskabshæftet anvendes helt, delvist eller slet ikke - at det samlede regnskab føres på en klar og overskuelig måde, der gør det muligt at

- beregne, indeholde, angive og indbetale A-skatten og lønmodtagerbidraget korrekt,
- beregne og betale arbejdsgiverbidraget korrekt,
- opfylde oplysningspligterne, og
- tilgodese arbejdsgiverkontrollens muligheder for kontrol.

Særlige konti

Hvis regnskabet med A-skat og lønmodtagerbidrag integreres i den almindelige bogføring, skal det føres på særlige konti. Skattefrie beløb af fratrædelsesgodtgørelse mv., vederlag til afløsning af pensionstilsagn og skattefrie godtgørelse efter LL § 9 skal medtages på de særlige konti.

De særlige konti må kun anvendes til deres specifikke formål, mens

posterings, der er skatte- og bidragstrækket uvedkommende, ikke må forekomme. Der må ikke posteres renter, afgifter eller gebyrer uanset at de eventuelt skyldes for sen afregning af A-skat eller AM-bidrag.

Hjælpekonti

Hvis den indeholdelsespligtige ønsker at tilgodese andre hensyn, for eksempel at få fordelt A-indkomsterne (bidragsfrie som bidragspligtige) på de relevante udgiftskonti, må der således oprettes konti til brug for denne fordeling.

Lønmodtager-specifikationer

Den indeholdelsespligtige skal i regnskabet med skatte- og bidragstrækket foretage en specifikation på hver enkelt lønmodtager. Specifikationerne skal indeholde skattefrie beløb af fratrædelsesgodtgørelse mv., vederlag til afløsning af pensionstilsagn og skattefri godtgørelse efter LL § 9. A-indkomst i form af fri bil og fri telefon samt eventuelt ikke indeholdt A-skat heraf skal ligeledes fremgå for hver enkelt lønmodtager.

I.2.1 Særlige konti

Regnskabet med arbejdsgiverbidrag samt indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, der føres i det almindelige bogholderi, skal føres på særlige konti, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 3 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 35, stk. 3.

Bestemmelserne medfører for det første, at regnskabet skal indeholde en

- konto for arbejdsgiverbidrag (arbejdsgivers eget bidrag).

Dernæst medfører bestemmelserne, at regnskabet som minimum skal indeholde konti, der opgør lønmodtagernes samlede bidragsgrundlag (AM-indkomst), indeholdt lønmodtagerbidrag i alt, den samlede bidragsfrie A-indkomst og A-skat i alt. Disse minimumskrav skal være opfyldt med følgende særlige konti:

- Konto for bidragspligtig A-indkomst (lønmotagers AM-indkomst).
- Konto for bidragsfri A-indkomst.
- Konto for indeholdt lønmodtagerbidrag.
- Konto for indeholdt A-skat.

★ Den indeholdelsespligtige skal i indkomståret 1998 indeholde en midlertidig pensionsopsparing på 1 pct. Der skal derfor tillige oprettes en

- konto for indeholdt midlertidig pensionsopsparing. ★

Hvis arbejdsgiveren foretager indbetalinger (som ikke kan henføres til den enkelte ansatte) til en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser (tilsagnsordninger) eller en pensionsfond godkendt efter § 52 i PBL, skal arbejdsgiveren efter AMFL § 9, stk. 2 i forbindelse med sådanne indbetalinger opføre et særskilt bidragsgrundlag. Bidragsgrundlaget opgøres på en

I.2.1

- konto for bidragsgrundlag vedrørende tilsagnsordninger mv. (konto for indbetalinger til tilsagnsordninger mv.).

Arbejdsgiveren beregner efter AMFL § 11, stk. 1 AM-bidrag af indbetalingerne (det særskilte bidragsgrundlag) med satsen for lønmodtagerbidrag, jf. stk. 2 og angiver det til betaling i en særskilt rubrik på angivelsen til Told•Skat, jf. § 12, stk. 2, i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996. Bidraget føres på en

- konto for bidrag af tilsagnsordninger mv.

Arbejdsgiveren skal endvidere betale arbejdsgiverbidrag af indbetalingerne til tilsagnsordninger mv. Bidraget føres på konto for arbejdsgiverbidrag.

Hvis arbejdsgiver udbetaler eller godskriver ydelser, der er skattefrie efter LL § 9, eller LL § 7 O, stk. 1, nr. 2 eller nr. 4, og stk. 3, skal disse efter KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 5 bogføres på særlige konti på samme måde som ydelser, der er skatte- og bidragspligtige, jf. samme bestemmelse stk. 3, og § 35, stk. 3 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996.

I det omfang det er aktuelt, skal der således oprettes en eller flere af følgende konti:

- Konto for skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse.
- Konto for vederlag til afløsning af pensionstilsagn.
- Konto for jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse mv.

Konto for bidragspligtig A-indkomst

Bortset fra jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelse mv. henholdsvis vederlag for afløsning af pensionstilsagn som nævnt i LL § 7 O, stk. 1, nr. 2 og 4 skal alle AM-indkomster (herunder værdien af personalegoder, der er gjort til A-indkomst) debiteres kontoen for bidragspligtig A-indkomst.

Kontoen skal også debiteres for værdien af personalegoder, som indgår i beregningen af lønmodtagerbidraget. Selv om der - for eksempel på grund af frikort - ikke skal indeholdes A-skat, skal kontoen debiteres for beløbet.

Kontoens kreditside må i årets løb kun benyttes til rettelse af tidligere posteringer. Kontoens saldo ved kalenderårets slutning overføres til lønangivelsen.

Konto for bidragsfri A-indkomst

Kontoen debiteres alle A-indkomster, der ikke er bidragspligtige, uanset om der eventuelt på grund af frikort ikke skal indeholdes A-skat.

Kontoens kreditside må i årets løb kun benyttes til rettelse af tidligere posteringer. Ved kalenderårets udgang overføres saldoen til lønangivelsen.

Konto for indeholdt lønmodtagerbidrag

På kontoen krediteres indeholdt lønmodtagerbidrag, herunder indeholdt lønmodtagerbidrag af jubilæumsgratiale/fratrædelsesgodtgørelse og vederlag til afløsning af pensionstilsagn. Ved indbetalingen af det indeholdte lønmodtagerbidrag til Told•Skat debiteres kontoen.

Der må ud over rettelse ikke foretages andre posteringer på kontoen.

Saldoen på kontoen angiver skyldige lønmodtagerbidrag, der skal optages som et passiv i årsregnskabet.

Kontoens kreditside reduceret med debetsidens rettelsesposteringer udgør

det samlede indeholdte lønmodtagerbidrag, som skal oplyses på lønangivelsen.

Konto for indeholdt A-skat

Kontoen krediteres for indeholdt A-skat, herunder A-skat af jubilæumsgratiale/fratrædelsesgodtgørelse og vederlag til afløsning af pensionstilsagn. Kontoen debiteres ved indbetalingen af den indeholdte A-skat.

Bortset fra rettelser må der ikke foretages andre posteringer på kontoen.

Saldoen på kontoen viser den skyldige A-skat, som i årsregnskabet skal optages som et passiv. Kontoens kreditside reduceret med debetsidens rettelsesposterings udgør den samlede indeholdte A-skat, som skal oplyses på lønangivelsen .

Konto for indeholdt midlertidig pensionsopsparring

★ Kontoen krediteres indeholdt midlertidig pensionsopsparring og debiteres ved indbetaling.

Bortset fra rettelser må der ikke foretages andre posteringer på kontoen.

Saldoen på kontoen viser den skyldige ikke afregnede pensionsopsparring, som i årsregnskabet skal optages som et passiv. Kontoens kreditside reduceret med debetsidens rettelsesposterings udgør den samlede indeholdte midlertidige pensionsopsparring, som skal oplyses på lønangivelsen.★

Konto for arbejdsgiverbidrag

I forbindelse med lønudbetalinger mv., der er bidragspligtige for arbejdsgiver, krediteres kontoen det opgjorte arbejdsgiverbidrag, mens de månedlige indbetalinger til Told•Skat debiteres.

Tilsvarende gælder for arbejdsgiverbidrag af indbetalinger til en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser (tilsagnsordninger) eller en pensionsfond godkendt efter § 52 i PBL.

Der må ikke bogføres andre poster på kontoen.

Kontoens saldo er udtryk for arbejdsgiverens skyldige arbejdsgiverbidrag, der skal optages i årsregnskabet som et passiv.

Konto for bidragsgrundlag af tilsagnsordninger mv.

På kontoen opgøres et særskilt bidragsgrundlag af indbetalinger (som ikke kan henføres til den enkelte ansatte) til en pensionskasse omfattet af lov om tilsyn med firmapensionskasser (tilsagnsordninger) eller en pensionsfond godkendt efter § 52 i PBL.

Bidragsgrundlaget svarer til de foretagne indbetalinger. Den omkostningskonto, der debiteres indbetalingerne, kan anvendes, forudsat at der ikke foretages andre registreringer på kontoen.

Konto for bidrag af tilsagnsordninger

Kontoen krediteres beregnet lønmodtagerbidrag af tilsagnsordninger og debiteres indbetalinger til Told•Skat.

Der må ud over rettelser ikke foretages andre posteringer på kontoen.

Saldoen på kontoen angiver skyldige lønmodtagerbidrag, der skal optages som et passiv i årsregnskabet.

Konto for skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelse

På kontoen debiteres udbetalinger af skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelse efter LL § 9.

Der må ikke ud over rettelser foretages andre posteringer på kontoen. Saldoen, der viser de samlede udbetalinger, overføres til lønangivelsen ved årets udgang.

Den udbetalte skattefrie godtgørelse skal anføres særskilt i årsregnskabet, jf. mindstekravsbekendtgørelsen, bek. nr. 141 af 26. feb. 1992, § 11, stk. 1, nr. 3.

I.2.1

Konto for vederlag til afløsning af pensionstilsagn

På kontoen debiteres de vederlag, der er udbetalt til afløsning af pensionstilsagn, og som sådan er omfattet af LL § 7 O, stk. 1, nr. 4. Kontoen skal debiteres for bruttobeløbet, uanset om der på grund af særlige skatteberegningregler eller frikort ikke skal indeholdes A-skat af det fulde beløb.

Der må ikke udover rettelser foretages andre posteringer på kontoen. Saldoen, der viser de samlede udbetalinger, overføres til lønangivelsen ved årets udgang.

Konto for jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelse og gaver

På kontoen debiteres udbetalinger i form af gaver, jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse mv., der er omfattet af LL § 7 O, stk. 1, nr. 2., herunder værdien af tingsgaver.

Kontoen skal debiteres for bruttobeløbet, uanset om der på grund af særlige skatteberegningregler eller frikort ikke skal indeholdes A-skat af det fulde beløb. Tilsvarende gælder for tingsgaver, selv om der ikke skal indeholdes lønmodtagerbidrag.

Andele af jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse, der indbetales på en pensionskonto omfattet af kapitel 1 i PBL, samt værdien af tingsgaver, skal ligeledes indgå i bruttobeløbet og samtidig føres på nedennævnte konti for pensionsindbetalinger fra jubilæumsgratiale/fratrædelsesgodtgørelse og tingsgaver.

Kreditsiden må i årets løb kun benyttes til rettelser og ved årsafslutningen overføres saldoen til lønangivelsen .

Andre/specielle konti

SKL, jf. lovbek. nr. 142 af 18. feb. 1997, pålægger udbetalere af visse nærmere bestemte ydelser pligt til automatisk at give Told•Skat oplysning herom. Hvis disse oplysninger indgår som en integreret del af regnskabet, skal dette tilrettelægges på en måde, så de indberettede oplysninger umiddelbart kan afstemmes hermed, jf. SKL § 6 A, stk. 1.

Det kan derfor blive aktuelt at oprette en til flere andre konti eller - som et minimum - specifikationer for at opfylde disse krav. Det kan være

- en konto for pensionsindbetalinger fra jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse og/eller
- en konto for tingsgaver, der indgår som en del af et jubilæumsgratiale mv.

Konto for pensionsindbetalinger fra jubilæumsgratiale/fratrædelsesgodtgørelse

Kontoen debiteres for de dele af jubilæumsgratiale/fratrædelsesgodtgørelse som lønmodtagere vælger at indbetale på en pensionsordning, der er omfattet af PBL's kapitel 1. Kontoen krediteres samme beløb i forbindelse med modpostering på lønmodtagernes pensionskonti.

Debetsiden, der skal svare til de samlede indbetalinger til pensionsordninger fra modtagere af jubilæumsgratiale og/eller fratrædelsesgodtgørelse, overføres ved årets udløb til lønangivelsen.

Konto for tingsgaver

Der skal ikke betales lønmodtagerbidrag af tingsgaver, der er omfattet af LL § 7 O, stk. 1, nr. 2. Værdien af disse tingsgaver skal derfor - udover debiteringen på konto for jubilæumsgratiale mv. - tillige debiteres på en særskilt konto.

Samtidig med debiteringen krediteres kontoen beløbet, der modposteres den relevante udgiftskonto.

Debetsidens samlede værdi af tingsgaver overføres ved årsafslutningen til lønangivelsen.

I.2.2 Lønmodtager- specifikationer

Regnskabet med A-skat og lønmodtagerbidrag skal indeholde en konto for hver lønmodtager eller anden specifikation for hver enkelt lønmodtagers samlede registreringer.

Regnskabet for den enkelte lønmodtager skal indeholde stamoplysninger i form af lønmodtagerens navn, adresse og personnummer. Endvidere skal der gives oplysning om indeholdelsesprocent og fradragsbeløb efter skattekort eller det maksimale indkomstbeløb, der i følge frikort kan udbetales uden skatetræk, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 32, stk. 1 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 35, stk. 2.

Hvis personnummer ikke foreligger - eksempelvis ved udbetaling til udlændinge - skal den pågældendes fødselsdata og eventuelle andre identifikationsoplysninger fremgå, jf. punkt 74 i cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988.

Konti/specifikationer vedrørende den enkelte lønmodtager skal - i det omfang det er aktuelt for den pågældende - oplyse:

- Den samlede AM-indkomst (bidragsgrundlaget) og indeholdt lønmodtagerbidrag på en måde, så der umiddelbart kan foretages en sammentælling af de to poster, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 35, stk. 3.
- Udbetalt eller godskrevet A-indkomst, herunder værdi af fri kost og logi efter ligningsrådets satser samt indeholdt A-skat således, at der umiddelbart kan foretages en sammentælling af A-indkomst og A-skat, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 4.
- Omfang af rådighed over fri bil og fri telefon, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 2.
- Ikke indeholdt A-skat af fri bil og fri telefon, når der i lønperioden ikke har været plads til indeholdelse i den udbetalte eller godskrevne kontantløn, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 2.
- Ikke indeholdt lønmodtagerbidrag af fri bil og fri telefon, når der i lønperioden ikke har været plads til indeholdelse i den udbetalte eller godskrevne kontantløn, jf. kravet i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 35, stk. 3 (om klar og overskuelig regnskabsførelse, der kan danne grundlag for told- og skattemyndighedernes kontrol).
- Udbetalinger af beløb i form af
 - gaver, jubilæumsgratiale og/eller fratrædelsesgodtgørelse efter LL § 7 O, stk. 1, nr. 2 og stk. 3, dvs. såvel skattefrie som skattepligtig del,
 - vederlag til afløsning af pensionstilsagn efter LL § 7 O, stk. 1, nr. 4 og stk. 3, både skattefrie og skattepligtig del, samt

I.2.2

- skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse efter LL § 9 på en sådan måde, at der for hver af de 3 former for ydelser umiddelbart kan foretages en sammentælling, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 5.
- Andre personalegoder omfattet af § 10 i bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996 (indberetningsbek.) med angivelse af godets værdi, jf. SKL § 7A, stk. 3.
- ★Indeholdt midlertidig pensionsopsparing.★

Endelig bør den indeholdelsespligtige generelt tilrettelægge regnskabet på en hensigtsmæssig måde i forhold til oplysningspligterne efter SKL i øvrigt.

I.2.3 Afstemninger mv.

Indberetningspligtige efter SKL skal tilrettelægge regnskabet, så indberetningspligtige oplysninger, der indgår i regnskabet, kan afstemmes med regnskabsføringen, jf. SKL § 6 A.

Oplysningspligterne (indberetningspligterne) er nærmere beskrevet i afsnit J.

Mindstekravsbekendtgørelsen, bek. nr. 141 af 26. feb. 1992, fastsætter herudover nogle yderligere afstemningskrav.

Hvis den oplysningpligtige anvender forskudt regnskabsår, gælder det generelt for de afstemninger, der skal foretages efter mindstekravsbekendtgørelsens §§ 27 - 30, at beløbene skal fordeles på de dele af kalenderårene, der udgør regnskabsperioden, jf. § 31 i samme bekendtgørelse.

Lønninger og honorarer mv.

Efter nævnte mindstekravsbekendtgørelse § 27 skal lønninger og honorarer mv., der er oplysningspligtige i henhold til SKL § 7, og som indgår i regnskabet, være afstemt med de indberettede beløb. Såvel beløbsstørrelser som afstemning skal fremgå af regnskabet.

Selv om oplysningspligterne efter SKL § 7 A ikke er nævnt i mindstekravsbekendtgørelsens § 27, omfatter bestemmelsen tillige oplysninger efter SKL § 7 A, idet § 7 A fremkom ved opdelingen af den dagældende § 7 i de nugældende §§ 7 og 7 A ved lovebek. nr. 55 af 24. juni 1994.

Fonde og foreninger

§ 28 i mindstekravsbekendtgørelsen stiller krav til fonde og foreninger, der er skattepligtige efter FBL § 1, om i regnskabet at oplyse størrelsen af uddelinger til såvel almenvelgørende som ikke almenvelgørende formål som nævnt i FBL § 4.

Regnskabet skal endvidere vise en afstemning med de oplysninger, der efter SKL § 7 B er indberettet til Told•Skat.

I.3 Regnskabsgrundlag

Alle aktiviteter vedrørende A-skat og AM-bidrag skal som enhver anden transaktion bogføres i overensstemmelse med kravene i bogføringsbekendtgørelsen, bek. nr. 598 af 21. august 1990.

Alle aktiviteter vedrørende A-skat og AM-bidrag skal registreres og dokumenteres ved grundbilag, der skal indeholde de nødvendige oplysninger

til dokumentation af registreringernes rigtighed, jf. § 11 i bogføringsbekendtgørelsen.

Herudover er der fastsat særlige skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget.

Stiller arbejdsgiveren fri bil og/eller fri telefon til rådighed, skal værdiansættelsen fremgå af grundbilaget, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 35, stk. 4 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 30, stk. 1, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996.

For øvrige personalegoder, der indgår i A-indkomsten, skal grundlaget for værdiansættelsen ligeledes fremgå, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 35, stk. 4.

For ydelser, der er helt eller delvis skattefrie efter LL § 9 henholdsvis LL § 7 O, stk. 1, nr. 2 eller nr. 4 og stk. 3, skal navn, adresse og personnummer (fødselsdata, hvis personen er uden CPR-nr.) fremgå af grundbilaget. Det skal endvidere fremgå af grundbilaget, at betingelserne for skattefriheden er opfyldt.

Det gælder således generelt for den skattefri del af gaver, jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelser og vederlag til afløsning af pensionstilsagn, samt skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse.

Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse

Ved godtgørelse af lønmodtageres erhvervmæssige udgifter i form af skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse skal Ligningsrådets satser og regler i øvrigt være opfyldt, hvis ikke udbetalingerne skal anses for A-indkomst, jf. LL § 9, stk. 5, 1. pkt. Se endvidere afsnit B.1.7 vedrørende overgangsregler frem til 1. april 1999.

Ligningsrådets regler fastsættes årligt - for 1998 i TSS-cirk. 1997-33.

For at grundlaget for skattefriheden kan anses for tilstrækkeligt oplyst, skal bilaget indeholde oplysning om

- kørsels/rejsens erhvervmæssige formål,
- dato for kørslen og ved rejse tillige start- og sluttidspunkt,
- rejse-/kørselsmål med eventuelle delmål,
- antal kørte kilometer,
- anvendte satser, og
- beregning af kørsels- henholdsvis rejsegodtgørelsen.

Der er intet krav om, at medarbejderen fører et egentligt kørselsregnskab med angivelse af den samlede kørsel, dvs. såvel den private som den erhvervmæssige del.

Det er i Ligningsrådets regler forudsat, at arbejdsgiveren fører kontrol med antallet af kørte kilometer. Betingelsen om arbejdsgivers kontrol anses efter administrativ praksis tillige at omfatte den erhvervmæssige rejseaktivitet.

Det skal således for fuldstændig dokumentation af skattefriheden - udover forannævnte dokumentation - tillige fremgå af arbejdsgiverens regnskabsmateriale, at der er ført kontrol.

Der kan ikke gives entydige og fuldstændige retningslinier for den kontrol,

som arbejdsgiveren skal foretage for at opfylde sin kontrolforpligtelse.

Der må derfor i hver enkelt tilfælde foretages en vurdering af regnskabsmaterialelets karakter, herunder arbejdsgiverens kontrolmuligheder.

Arbejdsgiveren kan normalt sikre sig, at kontrollen er tilstrækkelig, hvis der er fastlagt klare administrative rutiner, gennemføres en effektiv intern kontrol, og den faktiske kontrol har afsat sig spor i form af attestation samt korrektion af eventuelle fejl, der for eksempel kan være konstateret ved efterregning.

For så vidt angår kørselsgodtgørelse, der kun kan udbetales skattefrit for kørsel i egen bil eller på egen motorcykel, kan det være vanskeligt for arbejdsgiveren i hvert eneste tilfælde at kontrollere, at der er anvendt egen bil eller motorcykel.

Kontrolforpligtelsen vil i den forbindelse almindeligvis være opfyldt, hvis modtageren af kørselsgodtgørelsen på grundbilaget erklærer, at der er anvendt egen bil/motorcykel. Det forudsætter dog, at den pågældende ejer et sådant køretøj.

Om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse se i øvrigt afsnit B.1.7.

Afsnit J Oplysningspligt

Reglerne om oplysningspligt fremgår af SKL, jf. lovbek. nr. 142 af 18. feb. 1997. Der henvises iøvrigt til bekendtgørelse nr. 1251 af 13. dec. 1996 om indberetningspligter efter skattekontrolloven, samt AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, som senest ændret ved bek. nr. 164 af 24. feb. 1997.

Der skelnes mellem en automatisk oplysningspligt (indberetningspligt), og en oplysningspligt efter anmodning. Kun den automatiske oplysningspligt vil blive omtalt her. Om oplysningspligt efter anmodning se ligningsvejledningen afsnit A.L.3. Om midlertidig pensionsopsparing se afsnit O.

J.1 Den oplysningspligtige

Som udgangspunkt er den, der foretager udbetaling, godskrivning mv. af løn, vederlag, honorarer mv. oplysningspligtig, jf. SKL §§ 7, stk. 1 og 7A, stk. 1.

Arbejdsgivere, hvervgivere, pensionsinstitutter mv., der foretager indeholdelse af lønmodtagerbidrag, er oplysningspligtige vedrørende de i årets løb indeholdte lønmodtagerbidrag, jf. AMFL § 21, stk. 1, og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 5, stk. 1. Arbejdsmarkedets Tillægspension er på samme måde oplysningspligtig med hensyn til indeholdte lønmodtagerbidrag, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 5, stk. 2.

Oplysningspligten efter skattekontrolloven påhviler fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende her i landet eller som driver virksomhed fra et fast driftssted her i landet.

Oplysningspligten påhviler såvel erhvervsdrivende som ikke-erhvervsdrivende, herunder foreninger, klubber mv., og det er uden betydning om virksomheden er regnskabspligtig eller ej.

Udover arbejdsgivere og andre, der foretager udbetaling af løn, vederlag mv., påhviler oplysningspligten også forsikringselskaber, pensionskasser, banker mv.

I visse situationer, nemlig ved overdragelse af obligationer og rentekuponer, finansielle kontrakter samt investeringsforeningspapirer mellem private parter, bliver også private personer omfattet af oplysningspligten. Det samme gælder ved indgåelse af aftaler om finansielle kontrakter mellem private.

Foregår udbetaling via en mellemmand, bliver mellemmanden kun oplysningspligtig, når arbejdsgiveren er ude af stand til at give oplysningerne, jf. SKL § 7, stk. 3. Dette kan være tilfældet ved konkurs eller lignende.

For at kunne anses som mellemmand i skattekontrollovens forstand, er det en forudsætning, at mellemmanden har hjemting her i landet.

Oplysningspligt som mellemmand vil eksempelvis foreligge for den person eller det selskab, som med eget bogholderi forestår lønudbetaling for et udenlandsk selskabs regning.

Begrebsmæssigt falder mellemmand i skattekontrolloven sammen med befuldmægtiget i kildeskattelovens forstand. Se om befuldmægtiget afsnit C.1.1.1.

Fælles for bestemmelserne om oplysningspligt er, at de, der foretages indbe-

J.1

retning om, skal give den indberetningspligtige oplysning om personnummer/SE-nummer, navn og adresse, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 4, og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 6. Har den pågældende hverken CPR-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdato, navn og adresse. Ved udenlandsk adresse oplyses tillige hjemland.

Ved afgivelse af identifikationsoplysninger skal der forevises legitimation, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 4, stk. 5.

Underretningspligt

Der knytter sig til oplysningspligten en underretningspligt, idet den oplysningspligtige skal underrette ansatte, kunder mv. om, hvad der er indberettet til skattemyndighederne om de pågældende, jf. SKL §§ 7, stk. 7, 7A, stk. 4, 7B, stk. 3.

De oplysningspligtige efter AMFL giver den bidragspligtige underretning om lønmodtagerbidragets størrelse, jf. AMFL § 11, stk. 1, 5 og 6. Specielt for pensionsinstitutterne gælder, at underretning skal gives den bidragspligtige senest den 1. juni i året efter kalenderåret, jf. AMFL § 11, stk. 5 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 7.

Arbejdsmarkedets Tillægspension skal i forbindelse med indberetningen om indeholdte ATP-bidrag underrette Told- og Skattestyrelsen om, hvor meget der i kalenderåret er indeholdt i lønmodtagerbidrag jf. samme bek. § 5, stk. 2.

Ifølge AMFL § 11, stk. 5 har arbejdsgivere pligt til at underrette pensionsinstitutterne mv., herunder Arbejdsmarkedets Tillægspension om de bidragspligtige beløb. Arbejdsgiveren skal desuden på grundlag af oplysninger fra den ansatte underrette pensionsinstitutterne mv. om ansatte, der er fritaget for at betale lønmodtagerbidrag, fordi de er socialt sikret i et andet land, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 32, stk. 1.

J.2 Oplysningspligtens omfang

Alle udbetalinger af skattepligtige beløb er som udgangspunkt omfattet af oplysningspligten. Dette gælder, hvad enten der er tale om A- eller B-indkomst. I visse situationer er også skattefrie ydelser omfattet af oplysningspligten.

Oplysning om lønindtægter og anden A-indkomst skal afgives for det kalenderår, hvori udbetaling eller godskrivning har fundet sted, jf. SKL § 7, stk. 1. Har lønudbetaling ikke fundet sted senest 6 måneder efter, at indkomstmottageren har erhvervet endelig ret til beløbet, skal dette medtages på oplysningssedlen senest på dette tidspunkt, jf. SKL § 7, stk. 8, KSL § 46, stk. 2 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 1.

Oplysning om honorar og provision skal gives for det kalenderår, hvori mottageren har erhvervet endelig ret til beløbet.

J.2.1 Undtagelser fra oplysnings- pligten

Undtaget fra reglerne om oplysningspligt er medlemmer af kongehuset og det diplomatiske korps, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 5.

J.2.2 Skattekontrol- lovens oplys- ningspligter

J.2.2.1 SKL § 7 A-indkomst, løn mv.

Afgørende for, om der foreligger oplysningspligt efter SKL § 7, er, at den udbetalte ydelse er A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1 eller efter skatteministerens beslutning er gjort til A-indkomst i medfør af KSL § 43, stk. 2.

Omfattet er derfor løn, gratiale, provision og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold samt iøvrigt beløb til godtgørelse for udgifter, som modtageren påføres som følge af arbejdet, herunder skattepligtige rejse- og befordringsgodtgørelser. Godtgørelserne skal opføres som A-indkomst på oplysningssedlen.

Oplysningspligten omfatter også skattefri rejse- og befordringsgodtgørelser, omfattet af LL § 9, stk. 5, jf. SKL § 7, stk. 1, nr. 1, 2. pkt. De skattefri rejse- og befordringsgodtgørelser skal oplyses i rubrik 48 på oplysningssedlen. Udbetales der godtgørelser ud over Ligningsrådets satser, skal der ske en klar specificering af, hvad der er skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, og hvad der er løntillæg.

Ved § 1 i lov nr. 1063 af 12. dec. 1996 er SL § 5, litra d ophævet, dog således at bestemmelsen kan anvendes indtil 31. marts 1999, jf. lovens § 5, stk. 2. Der vil i overgangsperioden fortsat ikke være indberetningspligt for § 5 d ydelser. Tilsvarende overgangsregel gælder skattefri godtgørelser efter LL § 9, stk. 5, for befordring indenfor kommunegrænsen under udførelsen af offentligt hverv, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 8.

Oplysningspligten omfatter endvidere ikke skattefri beløb udbetalt efter LL § 9, stk. 9 (30%-reglen), jf. SKL § 7, stk. 1, nr. 1, 2. pkt., modsætningsvis.

Godtgjorte udlæg (udlæg efter regning) er ikke skattepligtig indkomst for lønmodtageren og er ikke omfattet af oplysningspligten.

Der henvises iøvrigt til afsnit B.1.7.

Løn mv., der af en dansk arbejdsgiver udbetales til lønmodtagere, der ikke er skattepligtige her til landet, skal oplyses, jf. SKL § 7, stk. 1 nr. 3.

★Told- og Skattestyrelsen har taget stilling til omfanget af oplysningspligten for arbejdsgivere, hvis medarbejdere udstationeres i udlandet. Told- og Skattestyrelsen har herved meddelt, at indberetningspligten vedrørende lønudbetalinger bibeholdes for arbejdsgivere, hvis medarbejdere udstationeres til arbejdsgiverens faste driftssted eller kontor i udlandet, idet det faste driftssted må antages at være en integreret del af arbejdsgiverens danske virksomhed. Ved en medarbejders udstationering til et dansk selskabs udenlandske datterselskab er det afgørende for indberetningspligten, om datterselskabet er skattepligtigt her til landet. Er dette tilfældet anses selskabet for at være hjemmehørende her i landet og dermed omfattet af reglerne om indberetningspligt, jf. § 1 i bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996. Er dette ikke tilfældet, skal spørgsmålet om indberetningspligt afgøres ud fra en vurdering af, hvem der er den reelle arbejdsgiver. Afgørelse skal træffes konkret i det enkelte tilfælde med udgangspunkt i cirk. nr. 129 af 4. juli 1994, punkt 3.1.1.1., jf. TfS 1997,709.★

KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20.

J.2.2.1

aug. 1996, opregner en række indkomstarter, der efter skatteministerens bestemmelse henregnes til A-indkomst, og som derfor, jf. SKL § 7, stk. 1, nr. 2, er omfattet af oplysningspligten. Det drejer sig om løbende ydelser, der udbetales udenfor egentlige ansættelsesforhold. Eksempelvis kan nævnes bestyrelseshonorarer, pensioner, forskellige uddannelsesydelser, skattepligtige bistandsydelser, dagpenge mv.

J.2.2.2

SKL § 7 A

B-indkomst

Efter skatteministerens bestemmelse omfatter oplysningspligten alle, der har foretaget udbetaling eller godskrivning af beløb mv. som nævnt i SKL § 7 A, stk. 2, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9. Oplysningspligten er uafhængig af om ydelsen er udbetalt som en løbende ydelse eller som et engangsbeløb. Oplysningspligten efter SKL § 7 A, stk. 2, nr. 2-5 og 7 omfatter også naturalieydelser, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, stk. 2.

Honorar, provi- sion mv.

Ifølge SKL § 7A, stk. 2, nr. 1, omfatter oplysningspligten vederlag, honorar mv. i penge, der udbetales for personlig arbejds- eller tjenesteydelse udenfor ansættelsesforhold.

Oplysningspligten omfatter alle former for honorarer mv., der efter momsloven ikke skal belægges med moms. Det betyder i praksis, at der er oplysningspligt, hvis afregningen til modtageren sker uden moms.

Omfattet af oplysningspligten er derfor for det første ydelser, der i henhold til momslovens § 13 er undtaget fra momspligten, og for det andet vederlag for normalt momsbelagte ydelser, hvor regning er udskrevet uden moms, fordi ydelsen er leveret af en person, der ikke er momspligtig, fordi den pågældendes erhvervsmæssige omsætning ikke overstiger 20.000 kr. årligt.

Dog skal vederlag for personbefordring samt leje, bortforpagtning og administration af fast ejendom, der i medfør af momslovens § 13 er undtaget fra momspligt, ikke indberettes, jf. § 9, nr. 1, pkt. a og b i bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996.

Ifølge samme bek. § 9, nr. 1, pkt. c, er vederlag, der ydes af en forening for arbejde udført for foreningen som et led i foreningens skattefri virksomhed, undtaget fra oplysningspligt, når det samlede årlige vederlag, der af foreningen udbetales til den pågældende, ikke overstiger 1.500 kr.

Betingelsen om, at der skal være tale om en personlig arbejds- eller tjenesteydelse, medfører, at oplysningspligten ikke omfatter tilfælde, hvor vederlag for det udførte arbejde udbetales til et aktie- eller anpartsselskab som selskabets indkomst.

Udføres arbejdet derimod af en enkeltmandsvirksomhed eller f.eks. et interessentskab, vil der være oplysningspligt, også selv om der i vederlaget indgår betaling til lønnet medhjælp.

Der er fuld oplysningspligt for beløb, ydet som godtgørelse for afholdte udgifter ved indkomstens erhvervelse, f.eks. rejse- og befodrings- eller opholdsudgifter, jf. SKL § 7 A, stk. 2, nr. 1, 1. pkt.

Oplysningspligten omfatter også honorarer mv., herunder godtgørelse for afholdte udgifter ved indkomsterhvervelsen, der udbetales til modtagere, der ikke er skattepligtige her til landet, når vederlaget ikke er erhvervet ved selvstændig virksomhed, jf. SKL § 7 A, stk. 2, nr. 1, 2. pkt. Det drejer sig eksempelvis om foredragsholdere, kunstnere mv., der ikke anses for lønmodtagere.

J.2.2.3

Personalegoder

Der er ifølge SKL § 7 A, stk. 3 efter skatteministerens bestemmelse, oplysningspligt for den, der som led i et ansættelses- eller aftaleforhold eller som led i valg til en tillidspost yder skattepligtige fordele, uden at der er betalt fuldt vederlag herfor.

De oplysningspligtige arter af fordele er fastsat i § 10 i bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996.

Oplysningspligten omfatter herefter dels personalegoder, der er gjort til A-indkomst såsom fri telefon og fri bil, dels visse personalegoder, der er B-indkomst. Bestemmelsen er udtømmende.

J.2.2.4

Immaterielle rettigheder

Der er efter SKL § 7 A, stk. 2, nr. 2, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec 1996, § 9, nr. 2, oplysningspligt vedrørende vederlag for udnyttelse af visse immaterielle rettigheder, herunder ophavsrettigheder samt vederlag for reklamemæssig udnyttelse af en person.

Oplysningspligten omfatter både pengeydelse og naturalieydelse, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, stk. 2.

Det er uden betydning, om vederlaget betales som en løbende ydelse eller som en sum én gang for alle, og det er ligeledes uden betydning, om der skal svares moms af beløbet eller ej. Oplysningspligten består, uanset om indkomstmodtageren er en fysisk eller en juridisk person, herunder en udenlandsk person eller selskab.

Udbetales der royalties for anvendelse af patent, varemærke mv. eller vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer (know-how) omfattes dette også af oplysningspligten.

J.2.2.5

Hædersgaver

Ved hædersgaver forstås gaver og legatbeløb, der ydes én gang for alle af offentlige midler, legater, kulturelle fonds mv. her i landet eller i udlandet, når gaven eller legatet har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester.

Ydelserne er undergivet den lempelige beskatning i LL § 7 O, stk. 3, og omfattet af oplysningspligten i SKL § 7 A, stk. 2, nr. 3, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, nr. 3.

Oplysningspligten omfatter såvel pengeydelse som naturalieydelse, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, stk.2.

J.2.2.6

Jubilæumsgratualer, fratrædelsesgodtgørelser mv.

Ifølge SKL § 7 A, stk. 2, nr. 4, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, nr. 4 og 5, skal der oplyses om fratrædelsesgodtgørelser, jubilæumsgratualer mv., der ikke er A-indkomst, herunder også den del af ydelsen, der af arbejdsgiveren, jf. PBL § 19, indbetales på en pensionsordning for modtageren.

Oplysningspligten omfatter hermed også den skattefri del af den i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 24, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, nævnte A-indkomst.

J.2.2.7

Vederlag for afløsning af pensionstilsagn

Den skattepligtige del af vederlag for afløsning af pensionstilsagn er ifølge KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 25, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, A-indkomst. Ifølge SKL § 7 A, stk. 2, nr. 5, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, nr. 6, skal den del, der ikke er A-indkomst, oplyses. Det vil sige, at også den skattefri del af ydelsen er omfattet af oplysningspligten.

J.2.2.8

Ph.d.-studerende

Der er ifølge SKL § 7 A, stk. 2, nr. 9, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, nr. 7, oplysningspligt på den skattefri del af de ydelser, der udbetales til ph.d.-

J.2.2.8

studerende ved studieophold i udlandet efter lov om Statens Uddannelsesstøtte, samt legater til ph.d.-studerende, der modtager SU, når legaterne er betinget af, at de anvendes til studieophold i udlandet, jf. LL § 7 K, stk. 3.

J.2.2.9

Erstatning for arbejdsindtægt

Forsikringsselskaber, der foretager udbetaling af erstatning for arbejdsindtægt skal oplyse herom, jf. SKL § 7 A, stk. 2, nr. 7 og bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, nr. 8.

Oplysningspligt efter samme bestemmelse har også arbejdsgivere mv., der udbetaler erstatning, der er B-indkomst, for tab af arbejdsindtægt.

Ydes erstatningen helt eller delvis som naturalieydelse, er også naturaliedelen omfattet af oplysningspligten, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 9, stk. 2.

J.2.2.10

SKL § 7 B Fonde og foreninger

Efter SKL § 7 B skal bestyrelser for fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven eller afgiftspligtige efter realrenteafgiftsloven, oplyse dels om størrelsen af årets samlede uddeling, dels om størrelsen af uddelingen til hver enkelt modtager, herunder også naturalieydelser.

Ifølge bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 11 er uddelinger til fysiske personer, der ikke er skattepligtige af uddelingen efter KSL §§ 1 og 2 undtaget fra indberetningspligten.

Undtaget fra indberetningspligten er endvidere uddelinger til fysiske personer, når uddelingen er skattefri efter LL § 7, litra z. Skattefriheden efter denne bestemmelse omfatter uddelinger til fysiske personer på til og med 5.000 kr. årligt fra en fond eller forening, som er godkendt af socialministeren, og som har til formål at støtte socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde. Overstiger værdien af årets samlede ydelser fra den pågældende fond til en person 5.000 kr., skal det overstigende beløb indberettes.

Alle andre uddelinger til fysiske personer, herunder skattefri uddelinger, skal indberettes.

Undtaget fra indberetningspligten er desuden skattefri uddelinger til juridiske personer, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 11, nr. 3.

Er der tale om flerårige uddelinger, kan fonden vælge at oplyse om uddelingen for det indkomstår, hvor modtageren bliver skattepligtig af beløbet. Fondens fradragsret udskydes tilsvarende.

Uddeling i form af en brugsrettighed skal oplyses for det år, hvor brugsrettigheden udnyttes.

Om medarbejderfonde se afsnit B.1.2.2.

J.2.2.11

SKL § 7 D Tilbagebetalingspligtig kontanthjælp

Tilbagebetaling af skattepligtig kontanthjælp kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori beløbet tilbagebetales. Fradraget foretages i den personlige indkomst.

Med baggrund i dette er der i SKL § 7 D indarbejdet oplysningspligt for de kommuner, der i det foregående kalenderår har modtaget tilbagebetalinger af kontanthjælp efter kap. 6 i lov om social bistand, og fra 1. juli 1998 kap. 12 i lov om aktiv socialpolitik.

J.2.2.12

SKL § 7 F Underholdsbidrag

Fra 1996 og fremover har kommuner, der på bidragsberettigedes vegne opkræver underholdsbidrag efter lov om inddrivelse af underholdsbidrag, fået pålagt oplysningspligt, jf. SKL § 7 F.

J.2.2.13
SKL § 8 B
Syge- og ulykkes-
forsikringer

Forsikringsselskaber skal i medfør af SKL § 8 B, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 15, oplyse om udbetalinger af ydelser, der er B-indkomst, fra syge- og ulykkesforsikringer, der er nævnt i PBL § 50, stk. 1, nr. 3.

J.2.3
SKL §§ 8 B og F
Pensionsordninger

Generelt

Reglerne om oplysningspligt vedrørende pensions- og forsikringsordninger omfattet af PBL afsnit 1 og 2 findes i SKL §§ 8 B og F.

De oplysningspligtige virksomheder er dels forsikringsselskaber og pensionskasser, dels pengeinstitutter, pensionsfonde og kapitalpensionsfonde.

Oplysningspligten omfatter både privattegnede og arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger.

Også tilsagnsordninger, der er afdækket i en pensionskasse, men hvor indbetalingen ikke kan henføres til den enkelte ansatte skal indberettes.

Indberetningspligten omfatter samtlige de i det forløbne kalenderår forfaldne såvel som indbetalte præmier, bidrag og indskud én gang for alle til forsikringer og pensionsordninger, der omfattes af PBL afsnit 1, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, §§ 12 og 22.

For ordninger, der er led i ansættelsesforhold, skal størrelsen af de samlede årlige præmier og bidrag, der, jf. PBL § 19, kan bortses fra ved indkomst-opgørelsen, indberettes.

Om indkomstskattepligtige udbetalinger, der er gjort til A-indkomst se afsnit J.2.2. Om livsforsikrings- og pensionsordninger i udlandet se afsnit J.4.5.

Pensions-
kasser mv.

Pensionskasser skal desuden årligt foretage indberetning om gruppelivsforsikringer, der af pensionskassen er tegnet for medlemmerne. Tilsvarende gælder livsforsikringsselskaber, for så vidt angår gruppelivsforsikringer, som ikke er fradragsberettigede, når det mellem arbejdsgiver og arbejdstager er aftalt, at gruppelivsforsikringen indgår som en ikke adskilt del af en livsforsikringsordning omfattet af PBL § 19, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 17, stk. 1.

Der skal oplyses om størrelsen af de samlede forfaldne præmier og bidrag for den enkelte forsikrede.

Pensionskasser, som nævnt i PBL § 29 A, skal årligt foretage indberetning om bidrag medgået til finansiering af supplerende engangsydelser, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 13, stk. 1.

Forsikrings-
selskaber

Forsikringsselskaber skal foretage årlige indberetninger om livsforsikringer, som nævnt i PBL § 53 A, stk. 1, med oplysning om livsforsikringens kapitalværdi ved årets udløb samt forsikringens afkast, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 16, stk. 1.

Undtaget fra indberetning er livsforsikringer, der kun kommer til udbetaling i tilfælde af den forsikredes død eller invaliditet inden forsikringstidens aftalte udløbstidspunkt, når dette ligger senest ved den forsikredes 80. år. Undtaget er desuden begravelsesforsikringer, der er baseret på, at et års indbetalinger skal anvendes til samme års udbetalinger og forudsat, dels at ordningen ikke har nogen kapitalværdistigning, dels at afkastet altid er negativt, jf. bek. nr.

J.2.3

1251 af 13. dec. 1996, § 16, stk. 3.

Udbetalinger og kapitalværdistigninger, der er indkomstskattepligtige for modtageren, jf. PBL § 53, skal oplyses af forsikringsselskabet. Ved tilbagebetaling af præmier på forsikringer, der er omfattet af PBL § 2, § 5 eller §§ 7-11, i tilfælde hvor tilbagebetalingen skyldes en præmiefritagelse, skal der foretages indberetning om tilbagebetalingen, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 18, stk. 1.

Afgiftspligtige udbetalinger

Pensionsinstitutter, ATP og LD skal udover at oplyse om udbetalinger, der er gjort til A-indkomst, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, nr. 19, oplyse om afgiftspligtige udbetalinger fra kapitalpensionsordninger, jf. PBL §§ 25, 26, 27, 28 og 30, fra pensionsordninger med løbende udbetalinger, rateordninger i pensionsøjemed og indeksordninger, jf. PBL §§ 29, 29 A, 29 B og 30. Der henvises i denne forbindelse til PBL § 38 samt bek. nr. 1 af 2. jan. 1995, kap. 6.

Udlodning til ægtefælle

Forsikringsselskaber, pensionskasser og pengeinstitutter har pligt til at oplyse, om der er sket udlodning til ægtefælle i forbindelse med separation, skilsmisse eller bosondring, jf. lov nr. 306 af 24. april 1996, og bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 12 og § 22, stk. 7 og 8.

J.2.4 Rentekontrolordningen

Rentekontrolordningen er et overordnet begreb, der dækker indberetning vedrørende forrentning af indskud, renter af udlån, herunder prioritetslån og pantebreve i depot, indløsning af rentekuponer vedrørende obligationer samt overdragelse af samme.

Om indskudskonti og værdipapirdepoter i udlandet, se afsnit J.4.5.

J.2.4.1 SKL § 8 H Indskudskonti

Ifølge SKL § 8 H er banker, sparekasser, andelskasser, bankierer, vekselere, advokater og andre, der modtager indskud med henblik på forrentning, forpligtet til årligt for hver enkelt kontohaver at oplyse om forrentning af indskud og indestående ved årets udgang.

Kredsen af oplysningspligtige er ikke udtømmende opregnet, men da der typisk er tale om, at forrentning er et led i den pågældendes virksomhed vil afgrænsningen ikke give anledning til tvivl.

Advokater er indberetningspligtige i det omfang de for egen regning forrenter indestående på klientkonti. Er et pengeinstitut kontoførende påhviler indberetningspligten pengeinstituttet.

Told- og Skattestyrelsen har truffet afgørelse om at arbejdsgivere, der for grupper af ansatte foretager forrentning af lønindestående eller modtager indskud til forrentning, er indberetningspligtige i medfør af SKL § 8 H, jf. TfS 1996,823.

Forrentning, som et andelsselskab foretager af andelshavernes tilgodehavender, herunder forrentning af andelskapitalen, skal indberettes, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 26, nr. 1.

Forsikringsselskaber er blevet pålagt indberetningspligt vedrørende al forrentning af erstatningssummer, jf. samme bek. § 26, nr. 2.

Undtaget fra indberetningspligten er renter og saldi på visse skattebegünstigede konti såsom rateopsparingskonti, kapitalpensionskonti, indekskonti, børneopsparingskonti samt andre opsparingsordninger til alderdoms- og familieforsørgelse, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 7.

Oplysningspligten omfatter også konti, som ophæves i løbet af året, jf. SKL § 8 H, stk. 3.

J.2.4.2
SKL § 8 P
Udlånskonti

Af SKL § 8 P fremgår, at den, der som led i sin virksomhed yder eller formidler udlån mod forrentning, årligt skal foretage indberetning herom.

Oplysningspligten påhviler alle långivere, herunder statslige og kommunale myndigheder. Bestemmelsen omfatter også realkreditinstitutter mv., der yder lån mod sikkerhed i fast ejendom. Finansieringsselskaber samt kortudstedere, der er omfattet af lov om betalingskort, indgår også i kredsen af indberetningspligtige.

Afgørende for, om der skal ske indberetning, er, om der efter aftale med kunden er etableret et låneforhold, der indebærer forrentning i afdragsperioden, samt at udlånet sker som led i udlånerens virksomhed. Kreditgivning og erhvervelse af kreditorrettigheder er også omfattet af oplysningspligten.

For så vidt angår de oplysninger, der skal indberettes vedrørende låneforholdet, henvises til SKL § 8 P, stk. 2.

Undtaget fra indberetningspligt er veksler samt lån, hvoraf renten efter LL § 17 A ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 27.

J.2.4.3
SKL § 8 Q
Pantebreve
i depot

Den, der som led i sit erhverv modtager pantebreve med pant i fast ejendom i depot til forvaltning, er oplysningspligtig i henhold til SKL § 8 Q og skal årligt foretage indberetning om tilskrevne renter, restgæld og kursværdi ved årets udgang vedrørende den enkelte låntager og deponthaver.

J.2.4.4
SKL §§ 10 A og B
Obligationer mv.,
finansielle kon-
trakter og aftaler,
investerings-
foreningsbeviser

Reglerne om oplysningspligt vedrørende obligationer fremgår af SKL §§ 10 A og B. Herefter skal offentlige kasser, realkreditinstutter, værdipapircentralen, aktieselskaber, banker, sparekasser, andelskasser, vekselerere og andre, der indløser rentekuponer eller tilskriver renter vedrørende obligationer, årligt oplyse om beløbsstørrelse af den enkelte obligationsejers indløste rentekuponer eller tilskrevne renter det foregående år.

Der skal iøvrigt oplyses om indfrielse af obligationer, der er udstedt uden pålydende rente eller med en pålydende rente under mindsterenten, jf. KGL § 38 og § 14, stk. 2, jf. lov nr. 439 af 10. juni 1997.

Præmieobligationer er ikke omfattet af reglerne om oplysningspligt.

Oplysningspligten gælder for både danske og udenlandske obligationer, og uanset hvor og hvordan indløsning finder sted.

Investeringsfore-
ningspapirer

Oplysningspligten efter SKL § 10 A omfatter desuden danske og udenlandske investeringsforeningsbeviser og konti i kontoførende investeringsforeninger, samt udbytte heraf.

Den oplysningspligtige er her som udgangspunkt depositaren eller kontoføreren. Deponeres eller kontoføres papiret ikke her i landet og indløses udbyttekravet af et pengeinstitut eller anden indløser, påhviler indberetningspligten denne. Udbetales udbytte direkte fra foreningen til ejeren, påhviler indberetningspligten foreningen.

Der er visse undtagelser fra indberetningspligten efter SKL § 10 A. Disse fremgår af bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 32.

J.2.4.4

Overdragelse

Overdragelse af obligationer og rentekuponer samt investeringsforeningsbeviser, herunder hævnning på konto i en kontoførende investeringsforening er også omfattet af indberetningsreglerne, jf. SKL § 10 B. Det samme gælder indgåelse af aftaler om eller overdragelse af terminkontrakter, køberetter og salgsretter.

Oplysningspligtig er den, der i sit erhverv handler med eller formidler overdragelse af obligationer, udbyttekuponer, investeringsforeningsbeviser og finansielle kontrakter.

Indberetning om hævnning fra en konto i en kontoførende investeringsforening foretages af foreningen.

Specielt gælder for overdragelse mv. af de nævnte værdipapirer, at privatpersoner kan blive omfattet af oplysningspligten. Dette er tilfældet, når papirerne overdrages eller formidles overdraget mellem parter, herunder også udlændinge, der i øvrigt ikke er indberetningspligtige efter SKL § 10 B. Der henvises herom til bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 36.

De nærmere begrænsninger i indberetningspligten vedrørende SKL § 10 B fremgår af samme bek. § 38.

J.2.4.5

SKL § 10

Deponerede børsnoterede aktier

Der er oplysningspligt for den, der som led i sin virksomhed modtager børsnoterede aktier i depot til forvaltning, når deponering er foretaget for en person, jf. SKL § 10.

Indberetningen skal indeholde oplysning om identiteten på den for hvem deponeringen er foretaget, den indberetningspligtiges SE-nummer, depotets identitet samt aktiernes kursværdi ultimo kalenderåret, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 28 A.

Indberetningspligten omfatter såvel indenlandske som udenlandske børsnoterede aktier. Indberetningspligten omfatter ikke aktier, der indgår i en pensionsordning.

J.2.5

SKL § 8 S

Anparter

Den oplysningspligtige personkreds i SKL § 8 S er erhvervsvirksomheder med flere end 10 ejere, som i henhold til LL § 29 skal udarbejde fælles skatteregnskab for disse ejere.

Virksomhederne skal årligt for hver enkelt ejer indberette oplysninger fra det fælles skatteregnskab, herunder andel af skattepligtig indkomst og formue, ejerandel og ejerperiode.

J.2.6

SKL § 8 T

Faglige kontingenter

Ifølge SKL § 8 T, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 28, har faglige foreninger som nævnt i LL § 13 oplysningspligt vedrørende de for det foregående år modtagne indbetalinger fra medlemmerne.

Indberetningspligten er således kædet sammen med fradragsretten efter LL § 13, bortset fra de tilfælde, hvor foreningen efter SKL § 8 T, stk. 3 er blevet fritaget for indberetningspligten. Det enkelte medlem kan pålægge foreningen ikke at foretage indberetning. Fravælges indberetningen fortaber det pågældende medlem sin fradragsret, jf. LL § 13, stk. 2.

Anvender foreningen en del af kontingentet på en sådan måde, at medlemmet kan vælge at fradrage en del af kontingentet efter PSL § 3, stk. 2, nr. 1, skal denne del indberettes særskilt, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 28, stk. 2 og cirk. nr. 72 af 17. april 1996.

Ligeledes skal den del af kontingentet, der anvendes til gruppelevspræmie efter PBL § 56, stk. 4 oplyses særskilt, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 28, stk. 3.

J.2.7 SKL § 8 U Arbejdsløsheds- kasser

Arbejdsløshedskasser, der er godkendt i henhold til lov om arbejdsløshedsforsikring og arbejdsformidling mv., har, jf. SKL § 8 U, pligt til at oplyse om de i årets løb modtagne indbetalinger fra det enkelte medlem.

J.3 Afgivelse af oplysninger

Alle, der er omfattet af skattekontrollovens bestemmelser om automatisk oplysningspligt skal foretage anmeldelse herom til told- og skatteregionen senest 8 dage efter indberetningspligtens indtræden, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 2, stk. 1.

Ophører den indberetningspligtige med at udøve den virksomhed, der begrunder indberetningspligten, skal virksomheden angive og indbetale A-skat og AM-bidrag samt indsende oplysningsseddel inden 10 dage, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 3, stk. 2, samt cirk. nr. 135 af 4. nov. 1988, pkt. 63 og 64 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 16.

Indberetning skal, bortset fra indberetning efter SKL § 8 S, foretages senest den 20. januar eller hvis denne er en lørdag eller søndag, senest den følgende mandag, jf. SKL § 9 A.

Indberetning foretages i maskinlæsbar form efter særlige regler, der fastsættes af Told- og Skattestyrelsen. Den oplysningspligtige kan også vælge at foretage indberetning manuelt på særlige blanketter, jf. bek. nr. 1251 af 13. dec. 1996, § 3, stk. 3 og 4 samt AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 5, stk. 5 og 6.

J.3.1 Oplysningssedlen

De indberettede oplysninger registreres for hver enkelt indkomstmotager og danner grundlag for selvangivelse og årsopgørelse. Oplysningerne indberettes på oplysningsseddel til det centrale oplysningsseddelregister (COR).

Oplysningssedlen er inddelt i rubrikker for de enkelte indkomstarter. Af hensyn til kontrollen med lønmodtagerbidraget hos den enkelte indkomstmotager er oplysningssedlen rubrikopdelte alt efter om udbetalingerne er omfattet af lov om arbejdsmarkedsfonde eller ikke.

Det er bruttobeløbene, dvs. beløbene før fradrag af lønmodtagerbidrag og A-skat, der skal oplyses.

Oplysningssedlens rubrikker 15 og 16 vedrører de i årets løb i alt indeholdte beløb for henholdsvis A-skat og lønmodtagerbidrag.

★Der vil for indberetning vedrørende indkomståret 1998 blive indsat en ny rubrik til brug for oplysning om størrelsen af den beregnede midlertidige pensionsopsparing, som er indført ved lov nr. 803 af 24. oktober 1997.★

J.3.2 Oplysnings- sedlens indhold

Rubrikkerne 01 - 10 er beregnet til basisoplysninger.

A-indkomsten er opdelt i to rubrikker svarende til AM-indkomst (rubrik 13), dvs. indkomst, hvoraf der skal betales lønmodtagerbidrag, og bidragsfri indkomst (rubrik 14), dvs. indkomst, hvoraf der ikke skal betales lønmod-

tagerbidrag.

Rubrik 13

I rubrikken indgår de indkomstarter, der er A-indkomst og bidragspligtig efter lov om arbejdsmarkedsfonde. Som nævnt skal bruttobeløbet oplyses, dvs. beløbet før fradrag af lønmodtagerbidrag.

Ved opgørelsen af bruttobeløbet bortses fra arbejdsgiver- og lønmodtagerbidrag til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger og bidrag til ATP.

Rubrikken udfyldes med alle de former for indkomst, der er godskrevet eller udbetalt for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løntillæg af enhver art. Som eksempel herpå kan nævnes løn og lignende, heri medregnet feriegodtgørelser, løn under sygdom og barsel, telefongodtgørelse, pensionslignende ydelser til tidligere ansatte, herunder løn til efterlevende. Desuden indgår i rubrik 13 vederlag til medlemmer af bestyrelser, udvalg mv., samt pension og lignende skattepligtige ydelser, der har sammenhæng med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, udvalg, råd, kommission eller lignende.

Værdien af visse personalegoder, der er A-indkomst, og hvoraf der skal betales lønmodtagerbidrag, skal specificeres i rubrikkerne 19, 20 og 21, men godets værdi skal desuden indgå i beløbet i rubrik 13.

Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse mv. samt vederlag for afløsning af pensionstilsagn må ikke indberettes i rubrik 13, men skal udelukkende indberettes i rubrik 69.

Personer kan - i henhold til dobbeltbeskatningsaftaler eller på anden vis - være fritaget for at betale skat til Danmark, men alligevel være pligtige at betale lønmodtagerbidrag. Løn til denne personkreds skal anføres i rubrik 13. Om internationale forhold, se afsnit C.

Rubrik 14

I rubrikken indgår ydelser, der er A-indkomst, hvoraf der ikke skal betales lønmodtagerbidrag.

Hovedgruppen er de såkaldte overførselsindkomster som eksempelvis ydelser efter sociallovgivningen, udbetalinger fra arbejdsløshedskasser, dagpenge ved sygdom eller barsel, jf. afsnit B.1.2.1, strejke- og lockoutgodtgørelser samt dagpenge udbetalt af arbejdsgiveren for 1. og 2. ledighedsdag.

Desuden kan nævnes uddannelsesydelser af forskellig art, løbende udbetalinger fra pensions-, ulykkes- og livsforsikringer og vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausul), der udbetales som et vederlag én gang for alle, og som har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold.

I rubrikken anføres endvidere løn til ansatte, der er fritaget for at betale lønmodtagerbidrag, eksempelvis fordi de er socialt sikret i et land, som Danmark har indgået aftale med om social sikring. For denne personkreds gælder også at værdien af visse personalegoder, der er A-indkomst, skal specificeres i rubrikkerne 19, 20 og 21. Om social sikring i udlandet se afsnit C.

En række skatteydere kan som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomster eller på anden vis være fritaget for at betale skat i Danmark. Er den pågældende samtidig fritaget for at betale lønmodtagerbidrag, skal lønoplysninger indgå i rubrik 14. Er den pågældende pligtig at betale lønmodtagerbidrag skal lønoplysninger indgå i rubrik 13.

Rubrik 19, 20 og 21 Personalegoder, der er gjort til A-indkomst I disse rubrikker specificeres værdi af fri bil, værdi af fri telefon samt værdi af fri kost og logi efter Ligningsrådets satser.

Den samlede sum, inkl. lønmodtagerbidrag, skal også indgå i rubrik 13. Er lønmodtageren fritaget for at betale lønmodtagerbidrag, skal værdien af personalegoder indgå som del af den samlede sum i rubrik 14.

Om værdiansættelse af personalegoder henvises til afsnit B.1.6.

Værdi af bil til rådighed (fri bil), rubrik 19:

Firmabil indberettes med den værdi, der følger af LL § 16, stk. 4.

Værdi af fri telefon udenfor arbejdsstedet, rubrik 20:

Fri telefon indberettes med værdien 3.000 kr., hvis arbejdsgiveren har betalt telefonregningen hele året, og ellers med en forholdsmæssig værdi, dog højst arbejdsgiverens faktiske udgift. Den angivne værdi gælder uanset om arbejdsgiveren har stillet en eller flere telefoner til rådighed.

Kost og logi efter Ligningsrådets satser, rubrik 21:

Er fri kost og logi ydet i forbindelse med kontant løn til de lønmodtagergrupper, der er omfattet af Ligningsrådets satser, skal værdien specificeres i denne rubrik.

Rubrik 36 I rubrikken indberettes honorarer, provision og andet vederlag i penge for personligt arbejds- eller tjenesteydelse udenfor ansættelsesforhold, der er bidragspligtig B-indkomst. Dette indbefatter også vederlag for udnyttelse af ophavsrettigheder mv., samt beløb ydet som godtgørelse for afholdte udgifter ved indkomstens erhvervelse.

Ydes vederlag for en immateriel rettighed delvis som naturalieydelse, skal der ske krydsmarkering i rubrik 40 og naturalieydelsens art, værdi og rubriknummer, hvor naturaliedelen indgår, skal angives i rubrik 67. Penge delen indgår i rubrik 36 og naturaliedelen indgår i rubrik 38, da denne del ikke er omfattet af bidragspligten i medfør af lov om arbejdsmarkedsfonde.

Rubrik 38 I denne rubrik indberettes B-indkomst, hvoraf der ikke skal betales lønmodtagerbidrag. Som eksempel herpå kan nævnes uddelinger fra fonde og foreninger mv., honorar for arbejde udført i udlandet samt forsikrings-selskabers udbetaling af erstatning for tabt arbejdsindtægt.

Naturalieydelser fra fonde og foreninger skal krydsmarkeres i rubrik 40 med angivelse af ydelsens art i rubrik 67.

Ydes en del af erstatning for tab af arbejdsindtægt, der er bidragsfri B-indkomst, som en naturalieydelse, skal der ske krydsmarkering i rubrik 40 og ydelsens art og værdi samt rubriknummer, hvor naturaliedelen indgår skal angives i rubrik 67.

Den samlede værdi af pengedel og naturaliedel skal indgå i rubrik 38.

Rubrik 39 I rubrikken skal indberettes hædersgaver, der er omfattet af den lempelige beskatning i LL § 7 O. Ydelsen skal indberettes med bruttobeløbet.

Ydes en hædersgave helt eller delvis som en naturalieydelse skal der ske krydsmarkering i rubrik 40 og art, værdi og rubriknummer, hvor naturaliedelen indgår, skal angives i rubrik 67. Den samlede værdi af pengedel og naturaliedel skal indgå i rubrik 39.

J.3.2

- Rubrik 46** I rubrikken indgår ATP-bidrag, dvs. arbejdsgiver- og lønmodtagerbidrag under ét.
- Rubrik 48** I rubrikken indgår skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse efter Ligningsrådets satser, jf. LL § 9, stk. 5.
- Rubrik 50 - 53
Personalegoder,
der er B-indkomst** I disse rubrikker indberettes de personalegoder, der ikke er A-indkomst og som skal værddiangives. Værdierne skal ikke medregnes i rubrikkerne 36 og 38.
Om værdiansættelse se afsnit B.1.6.
- Rubrik 50
Fri helårsbolig** Ansatte, der har hel eller delvis fri helårsbolig til rådighed, beskattes, hvis der betales en leje, der ligger under den faktiske markedsleje. Ligningsrådet har fastsat satser herfor.
Den ansatte skal beskattes af forskellen mellem det faktisk betalte beløb og den fastsatte værdi, og det er dette beløb, der skal indberettes.
Hvis arbejdsgiveren mv. ud over den betalte fri bolig også betaler for udgifter, der normalt afholdes af lejeren (fx el og varme), skal beløbet indberettes i rubrikken og specificeres i rubrik 67.
Direktører mv., se rubrik 61.
- Rubrik 51
Værdi af fri
sommerbolig
her i landet** Ved sommerbolig forstås enhver form for bolig, der har karakter af fritidsbolig, herunder sommerhus, ferielejlighed og lignende.
Der skal kun ske indberetning af forskellen mellem den faktisk betalte leje og den fastsatte værdi, forudsat den betalte leje ikke overstiger den fastsatte værdi.
- Rubrik 52
Værdi af fri
lystbåd** Ved udtrykket lystbåd forstås enhver form for båd, der anvendes i fritidsøjemed.
Der skal kun ske indberetning af forskellen mellem den faktisk betalte leje og den fastsatte værdi, forudsat den betalte leje ikke overstiger den fastsatte værdi.
- Rubrik 53
Værdi af fri
TV-licens** Arbejdsgiverens betaling af den ansattes radio- og TV licens er skattepligtig. Det samme gælder betaling af udgifter til betalingskanaler.
Der skal indberettes med arbejdsgiverens faktiske udgift.
- Rubrik 60 - 63** I disse rubrikker indberettes de personalegoder, der ikke er A-indkomst, og som kun skal krydsmarkeres.
- Rubrik 60
Personalelån** For ansatte, der har modtaget personalelån, skal der ske indberetning, hvis lånet er forrentet lavere end mindsterenten, og rentefordelen i kalenderåret er over 1.200 kr.
- Rubrik 61
Fri helårsbolig
for direktører** Får en direktør eller anden medarbejder - med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform - helårsbolig stillet til rådighed, og ligger den aftalte leje under markedslejen, skal der ske indberetning med en krydsmarkering.

Rubrik 62
Fri sommerbolig
i udlandet

Sommerbolig til rådighed i udlandet skal krydsmarkeres.

Rubrik 63
Frikort

Ydes der frikort til offentlige befordringsmidler, skal der foretages krydsmarkering i denne rubrik.

Arbejdsgivere, der som led i ansættelsesforhold yder frikort til offentlig befordring til nuværende ansatte, skal foretage indberetning. Ydes frikort til tidligere ansatte, skal der ikke indberettes, idet forholdet er omfattet af de almindelige gaverregler.

Frikort til kollektiv befordring, der ydes til kommunalbestyrelsesmedlemmer som led i hvervet som kommunalbestyrelsesmedlem, skal indberettes. Det samme er tilfældet for folketingsmedlemmer, der som led i folketingshvervet modtager frikort til offentlig befordring.

Ydes frikort til tidligere kommunalbestyrelses- eller folketingsmedlemmer, er der ikke indberetningspligt, idet frikort ikke er ydet som led i udøvelsen af hvervene, jf. TfS 1996,825 (TSS).

Rubrik 64

Med baggrund i de særlige regler for beskatning af ph.d.-studerende, jf. LL § 7 K, stk. 3, er der af kontrollenssyn dannet ny rubrik til indberetning af den skattefri del af ydelsen.

Rubrik 69,
70 og 71

Jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelse mv. og afløsningssum for pensionstilsagn er undergivet den lempelige beskatning i LL § 7 O, dvs. med et skattefrit bundfradrag på 10.500 kr. for 1998 og en medregningsprocent på 85.

Arbejdsgiveren skal i rubrik 69 oplyse det samlede bruttobeløb, der er udbetalt. Det vil sige beløbet før fradrag af lønmodtagerbidrag og før fradrag af det skattefrie beløb på 10.500 kr. for 1998.

Er en del af ydelsen indbetalt af arbejdsgiveren på en pensionsordning for den ansatte, skal den indbetalte del specificeres i rubrik 70.

Hvis en del af gratialet mv. ydes som en naturalieydelse/tingsgave, skal denne del specificeres i rubrik 71, idet der ikke skal betales lønmodtagerbidrag af naturaliedelen af en fratrædelsesgodtgørelse mv.

J.4 Oplysningspligt i særlige situationer

Der gælder særlige regler vedrørende indberetning for visse persongrupper, ligesom der er en speciel indberetningsordning vedrørende månedlige indberetninger af personnumre.

J.4.1
Søfolk

I forbindelse med indberetning af lønoplysninger mv. for søfolk, skal det fremgå af oplysningssedlen i hvilket omfang og i hvilke perioder, modtageren har erhvervet lønindtægt ombord på et dansk skib i udenrigsfart henholdsvis nærfart, jf. § 2 i lov om særlige fradrag for sømænd.

Har en søfarende i et indkomstår haft indkomst vedrørende forskellige farttyper, indsendes oplysningsseddel for hver enkelt farttype, idet der på hver oplysningsseddel kun kan ske indberetning vedrørende indkomst og antal

J.4.1

dage for en enkelt farttype.

For personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 og KSL § 2, stk. 1, litra j, og som har erhvervet lønindkomst mv. ved tjeneste ombord på et dansk skib i nær- eller udenrigsfart, anføres lønindkomsten i rubrik 13. I rubrik 67 anføres antal dage med søindkomst, og i rubrik 68 anføres kode "29" eller "28" for henholdsvis nær- eller udenrigsfart.

Der er specielle kodeværdier for søfolk i nær- og udenrigsfart, der er hjemmehørende på Grønland eller Færøerne.

Søfolk, der er skattepligtige efter KSL § 1 og KSL § 2, stk. 1, litra j, og som har erhvervet lønindkomst ved tjeneste ombord på et dansk skib, der er registreret i DIS, skal ikke betale lønmodtagerbidrag af lønindkomst, hvorfor denne altid indberettes i rubrik 14.

For denne personkreds oplyses på samme måde antal dage med DIS-indkomst i rubrik 67 og kodeværdien "27" i rubrik 68.

Der henvises iøvrigt til LV A.B.3 om søfolk mv. samt til afsnit C.1.1.5. i denne vejledning.

J.4.2 Udenlandske forskere

Efter KSL § 48 E kan visse udenlandske forskere og nøglemedarbejdere, der opholder sig i Danmark i en kortere periode, og som indgår aftale om ansættelse med en dansk arbejdsgiver, vælge at blive omfattet af en 25% bruttobeskatning. De udenlandske forskere mv. skal betale lønmodtagerbidrag af de indtægter, der er omfattet af ordningen.

Arbejdsgivere med ansatte, der er omfattet af beskatning efter KSL § 48 E, skal indsende særlig oplysningsseddel til Told- og Skatteregion København, der administrerer ordningen.

Om § 48 E-beskatning se afsnit C.1.2.4.

Hvis de nævnte personer har anden indkomst end § 48 E-indkomsten, skal der indsendes almindelig oplysningsseddel vedrørende denne indkomst.

J.4.3 Indberetning af identiteten på modtagere af A-indkomst

Ifølge SKL § 7 C, jf. bek. nr. 975 af 20. nov. 1996, skal indeholdelsespligtige vedrørende A-skat foretage månedlige indberetninger af personnumre på de personer, der har fået udbetalt A-indkomst i den foregående A-skatteperiode.

Indberetningspligten består, uanset om der er foretaget indeholdelse i udbetalingen eller ikke, jf. § 1 i samme bekendtgørelse. Omfattet af oplysningspligten er indeholdelsespligtige, der i det forudgående kalenderår har haft mindst 11 ansatte, jf. § 2, stk. 1 i samme bekendtgørelse. Indberetning skal foretages senest den 10. i måneden efter den måned, hvor der er udbetalt A-indkomst, jf. bekendtgørelsens § 4, stk. 1.

Indberetningspligten omfatter, jf. bekendtgørelsens § 3, ikke udbetaling af A-indkomst i form af ydelser udbetalt til personer i medfør af sociallovgivningen samt udbetalte ydelser som nævnt i PBL § 20.

Told- og skatteregionen kan give dispensation fra indberetningspligten, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 3. Dette gælder specielt de situationer, hvor den indeholdelsespligtige godtgør, at en opfyldelse af indberetningspligten vil medføre uforholdsmæssige omkostninger for denne.

J.4.4 Arbejdsudleje

Der skal ikke indsendes almindelig oplysningsseddel for arbejdsudlejede personer. Se om arbejdsudleje afsnit C.1.1.2. og H.7.

J.5 Erklæringsordning vedrørende finansielle aktiver i udlandet

SKL §§ 11 A - D indeholder særlige regler vedrørende oplysning om finansielle aktiver i udlandet. Administrationen af erklæringsordningen er udlagt til Told- og Skatteregion Sønderborg.

Som en konsekvens af, at oplysningspligt efter skattekontrolloven ikke kan pålægges udenlandske institutioner mv., er det de pågældende ejere af finansielle aktiver i udlandet, der pålægges erklæringspligt samt pligt til at indhente tilsagn fra de udenlandske pengeinstitutter, depositarer og forsikringsselskaber mv. om indsendelse af kontroloplysninger til Told- og Skatteregion Sønderborg.

Omfattet af erklæringspligten mv. er fysiske og juridiske personer, der har indskud på konti mv. i udlandet, har værdipapirer i depot i udlandet, er i besiddelse af livs- eller pensionsforsikringer hos forsikringsselskaber i udlandet eller er begunstiget efter en afdød person i en sådan forsikring i udlandet.

Fysiske eller juridiske personer, der er skattepligtige her til landet, som yder en gave til en værdi af over 60.000 kr. til en person, der ikke er skattepligtig her i landet, skal afgive gaveanmeldelse til Told- og Skatteregion Sønderborg.

Reglerne om erklæringspligt er nærmere beskrevet i LV A.L.4, hvortil der henvises.

Afsnit K Arbejdsgiverkontrol

Arbejdsgiverkontrollen omfatter administration og kontrol af virksomhedernes indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, opgørelse og beregning af arbejdsgiverbidrag samt opfyldelse af indberetningspligt.

Arbejdsgiverkontrollen har til formål at sikre en korrekt afregning fra virksomhederne af A-skat og AM-bidrag. Kontrollen har endvidere til formål at sikre, at indberetningspligterne er opfyldt på en måde, der kan give et korrekt grundlag for de kommunale skatteforvaltningers ligning af indkomstmodtagere.

Kontrollen kan gennemføres på grundlag af indkaldt materiale eller ved et besøg i virksomheden, eventuelt i forbindelse med andre kontroller, for eksempel på moms-, told- og/eller skatteområdet.

K.1 Kontrolbeføjelser

Skattemyndighedernes generelle kontrolbeføjelse fremgår af SKL § 6, jf. lovbek. nr. 142 af 18. feb. 1997. For en nærmere beskrivelse henvises til LV A.L.3.

Arbejdsgiverkontrollens beføjelser fremgår af KSL § 86, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997, AMFL § 14, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997 og SKL § 6 A, jf. lovbek. nr. 142 af 18. feb. 1997.

Kontrollen kan gennemføres ved besøg i virksomheden eller ved gennemgang af indhentet regnskabsmateriale mv.

K.1.1 Regnskabsmateriale mv.

Arbejdsgiverkontrollens adgang til den indeholdelsespligtiges/bidragspligtiges materiale omfatter efter KSL § 86, stk. 2 alt regnskabsmateriale og efter AMFL § 14, stk. 1 regnskabsmateriale mv. om opgørelse af bidragsgrundlaget mv.

Regnskabsmateriale mv. omfatter også dokumenter af betydning for kontrollen, herunder selskabers revisionsprotokol. Udskrift af bestyrelsens forhandlingsprotokol er ligeledes omfattet, i det omfang protokollen indeholder oplysninger af betydning for kontrollen, fx om bestyrelsens kendskab til overtrædelser af lovgivningen på området.

Regnskabsmateriale mv. skal på arbejdsgiverkontrollens begæring indsendes eller udleveres, jf. KSL § 86, stk. 2 og AMFL § 14, stk. 3.

Arbejdsgiverkontrollen har efter SKL § 6 A, stk. 2 tilsvarende adgang til grundmaterialet vedrørende de oplysninger, som den indberetningspligtige efter loven skal afgive.

Regnskabsmateriale hos tredjemand

Hvis regnskabsmaterialet beror hos tredjemand, har den indeholdelsespligtige/bidragspligtige fortsat pligt til at fremskaffe materialet. Hvis det ikke er muligt for eksempel på grund af tredjemands tilbageholdsret, har tredjemand samme pligt som den indeholdelsespligtige/bidragspligtige til at udlevere materialet til myndighederne, og myndighederne skal i så fald returnere materialet til tredjemand, jf. SKL § 6, stk. 1.

K.1.2

K.1.2 Kontrolbesøg

Der er endvidere adgang til at foretage eftersyn af regnskabsmateriale mv. hos den indeholdelsespligtige/bidragspligtige på dennes forretningssted, jf. KSL § 86, stk. 2 og AMFL § 14, stk. 1. Der er efter SKL § 6 A, stk. 2 en tilsvarende adgang til eftersyn hos indberetningspligtige efter SKL.

Hjemlerne er særbestemmelser, der ikke er omfattet af retsplejeloven, og der kan derfor foretages eftersyn uden retskendelse mod behørig legitimation (betingelsen om behørig legitimation er kun eksplicit nævnt i AMFL § 14, stk. 1, men gælder tilsvarende for kontrolbesøg efter KSL og SKL).

Det er ikke i lovene eller deres motiver angivet, hvornår en kontrol på stedet bør foretrækkes frem for en anmodning om indsendelse af regnskabsmateriale mv.

Kontrolhjemlerne stiller ikke krav om, at kontrolbesøg skal varsles, men varsling bør i almindelighed ske ved forudgående skriftlig og/eller telefonisk henvendelse til den indeholdelsespligtige og/eller bidragspligtige (virksomhedens ejer eller daglige leder mv.).

Uvarslet kontrolbesøg bør kun anvendes, hvis det ikke har været muligt at opnå aftale om kontrolbesøget, eller hvis formålet med kontrolbesøget undtagelsesvis menes at blive svækket ved et varsel, jf. også LV A.L.3.2.

Selv om arbejdsgiverkontrollen ikke har behov for eller hjemmel til at gennemgå beholdninger, udelukker det ikke en gennemgang af bilag, der opbevares i kassen, for eksempel som en del af kassebeholdningen.

Der er ikke på forretningsstedet lokalemæssige restriktioner, hvis der i lokalene opbevares materiale af betydning for kontrollen. Regnskabsmateriale kan under kontrolbesøg imidlertid kun gennemgås, hvis den indeholdelsespligtige på anmodning har fremlagt dette.

Indeholdelsespligtige og bidragspligtige skal efter AMFL § 14, stk. 2 yde arbejdsgiverkontrollen hjælp ved eftersynet.

K.1.3 Tvangsmidler

Hvis den indeholdelsespligtige/bidragspligtige eller dennes repræsentant ikke har ønsket at give adgang til de relevante forretningslokaler eller materiale af betydning for kontrollen, kan arbejdsgiverkontrollen ikke på egen hånd eftersøge regnskabsmateriale.

Dagbøder iflg. KSL § 86, stk. 3

For så vidt angår indeholdelsespligtige efter KSL kan adgangen til eftersyn, fremlæggelse af dokumenter og indsendelse af regnskabsmateriale mv. gennemtvinges ved daglige bøder (tvangsbøder), jf. KSL § 86, stk. 3.

Tvangsbøder pålægges den indeholdelsespligtige. For et selskab pålægges tvangsbøder normalt dets direktør eller daglige leder. Tvangsbøder opkræves ved politiets foranstaltning og kan ved uerholdelighed kræves afsonet.

Ikke betalte tvangsbøder bortfalder, når den indeholdelsespligtige giver arbejdsgiverkontrollen adgang til eftersyn eller indsender det ønskede regnskabsmateriale.

Politiets bistand iflg. AMFL § 14, stk. 4

Hvis den indeholdelsespligtige/bidragspligtige efter AMFL nægter Told•Skat adgang til virksomheden, kan politiet yde bistand til gennemtvingelse af adgangen, jf. AMFL § 14, stk. 4.

Der kræves ikke retskendelse, da der er tale om en beføjelse uden for retsplejeloven. Politiet yder derfor kun bistand til overvindelse af eventuelle fysiske hindringer for kontrollens gennemførelse, men ikke til selve kontrollen.

**K.1.4
Oplysninger fra
indkomstmodtager**

Efter KSL § 86, stk. 4 kan arbejdsgiverkontrollen hos modtagerne af A-indkomst indhente oplysninger til brug for kontrollen.

Bestemmelsen kan for eksempel anvendes for at konstatere omfanget af lønudbetalinger og indeholdelser, hvis der er begrundet formodning om, at den indeholdelsespligtiges regnskabsmateriale er mangelfuldt eller ikke kan tilvejebringes.

Oplysninger fra indkomstmodtagere kan imidlertid ikke gennemtvinges. Hvis indkomstmodtageren således ikke ønsker at medvirke, må oplysningerne søges indhentet med hjælp fra den kommunale skatteforvaltning, der forestår ligningen af indkomstmodtageren.

**K.1.5
Underretning
fra kommunale
skatteforvaltninger**

De kommunale skatteforvaltninger skal, hvis de under den skattemæssige kontrol bliver opmærksomme på forhold af betydning for kontrollen af bidrag og bidragspligtige, underrette Told•Skat herom, jf. AMFL § 14, stk. 5.

K.2 Myndighedsområde

Afgrænsningen af en forvaltningsmyndigheds kompetenceområde foretages ud fra reglerne om den saglige og stedlige kompetencefordeling.

**K.2.1
Saglig kompetence**

Reglerne om saglig kompetencefordeling bygger bl.a. på den forudsætning, at visse forvaltningsmyndigheder i kraft af deres særlige sagkundskab og opsamlede erfaring er særligt velegnede til at tage sig af bestemte forvaltningsopgaver, herunder at træffe bestemte typer af afgørelser. Den saglige kompetencefordeling indeholder derfor en fordeling af opgaver mellem forskellige myndigheder efter opgavernes art.

Told- og skatteregionerne er efter henholdsvis KSL § 89 B og AMFL § 16, stk. 1 bemyndiget til at træffe afgørelse som 1. instans om indeholdelse mv. af A-skat og lønmodtagerbidrag og om betaling af arbejdsgiverbidrag, jf. § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 (udlægningsbekendtgørelsen), som ændret ved bek. nr. 965 af 15. dec. 1997. Regionerne har således hver især den samme saglige kompetence på arbejdsgiverkontrollens område.

**K.2.2
Stedlig kompetence**

Reglerne om stedlig kompetence fordeler ensartede forvaltningsopgaver mellem flere sideordnede forvaltningsmyndigheder, således at hver myndighed får tildelt sit stedlige forretningsområde. Efter SSL § 15, jf. lovbek. nr. 276 af 12. april 1997 har skatteministeren fastsat landets inddeling i told- og skatteregioner og toldcentre, jf. bek. nr. 878 af 30. nov. 1997.

En stedlig kompetenceregulering kan være begrundet i en opfattelse af, at et vist stedkendskab vil være nødvendigt ved varetagelsen af en bestemt opgave. En stedlig kompetenceregulering kan også være begrundet i hensynet til en rent praktisk arbejdsdeling mellem sideordnede myndigheder. Da der hverken i loven, forarbejderne til loven eller i bekendtgørelsen er angivet særlige hensyn som begrunder afgrænsningen af regionernes forretningsområder, må det antages, at der alene er tale om en rent praktisk arbejdsdeling mellem regionerne.

K.2.2

SE-registreret

Fordelingen af opgaver på de enkelte myndigheders forretningsområder foretages ud fra sagernes stedlige tilknytning, fx en parts bopæl eller en fast ejendoms beliggenhed. På arbejdsgiverkontrollens område er den enkelte regions opgaver afgrænset til de virksomheder mv., der er registreret i SE-registret under det enkelte told- og skatteregionsnummer. Se vedrørende registrering afsnit E.

Ikke SE-registreret

Som omtalt i afsnit K.1 udføres kontrolbeføjelserne efter bestemmelserne i henholdsvis KSL § 86 og AMFL § 14. En region kan derfor gennemføre kontrol i en indeholdelsespligtig virksomhed, selvom virksomheden ikke er registreret som indeholdelses- eller indberetningspligtig hos Told•Skat.

Tværregionalt

Er der iværksat et kontroleftersyn, som medfører en gennemgang af regnskabsmateriale, der findes inden for en anden regions forretningsområde, kan kontrollen videreføres der.

Kontrollen kan ligeledes udstrækkes til at omfatte en virksomhed mv., der selv er SE-registreret som indeholdelsespligtig i en anden region. Tværregional kontrol bør dog altid ske i samarbejde eller efter aftale med de implicerede regioners arbejdsgiverkontrol.

Fællesafregning

Ansvar for arbejdsgiverkontrol vedrørende SE-numre, der er omfattet af en tilladelse til fællesafregning, påhviler registreringsregionen for det SE-nummer, hvorunder fællesafregningen sker. Hvis det er nødvendigt, kan regioner vedrørende de af fællesafregningen omfattede inaktive SE-numre inddrages i kontrollen. Dette gælder tilsvarende for virksomheder med filialer.

K.2.3 Inkompetence

Saglig inkompetence foreligger, hvor en forvaltningsmyndighed træffer afgørelse vedrørende et anliggende, der efter sin art henhører under en anden forvaltningsmyndighed. Denne form for inkompetence vil som hovedregel utvivlsomt medføre ugyldighed ifølge den forvaltningsretlige teori.

Da told- og skatteregionerne på arbejdsgiverkontrollens område besidder den samme saglige kompetence, vil en afgørelse truffet af en region vedrørende en virksomhed, der er registreret i SE-registret under en anden region, ikke medføre saglig inkompetence.

Derimod vil en afgørelse truffet af én region på en anden regions vegne medføre stedlig inkompetence, da den som forvaltningsakt vil være et indgreb i den anden regions stedlige forretningsområde. Dette gælder ifølge den forvaltningsretlige teori også, hvor den stedlige kompetenceregulering - som her - ikke kan opfattes som en garanti for afgørelsens lovlighed og rigtighed, men alene som udtryk for en arbejdsdeling mellem sideordnede forvaltningsmyndigheder.

Told- og skatteregionerne kan derfor som anført i afsnit K.2.2 gennemføre kontrolarbejdet hver for sig, i samarbejde eller efter aftale på tværs af deres stedlige forretningsområder.

Selve afgørelsen skal derimod træffes af den stedligt kompetente region, selvom den stedlige kompetence udelukkende er baseret på en arbejdsdeling mellem regionerne.

K.3 Afgørelse og klage

Arbejdsgiverkontrol i virksomhederne samt anden sagsbehandling inden for arbejdsgiverkontrollens område kan resultere i følgende typer af afgørelser:

- afgørelser knyttet til registreringspligten,
- pålæg om indeholdelse af A-skat og/eller lønmodtagerbidrag,
- afgørelser om arbejdsgiverens opgørelse af arbejdsgiverbidraget,
- krav om betaling af for lidt indeholdt og/eller angivet A-skat og lønmodtagerbidrag (hæftelse), og
- afgørelser knyttet til oplysningspligten.

Der er i alle tilfælde tale om afgørelser, som er omfattet af forvaltningslovens kapitel 5, 6 og 7 om partshøring, begrundelse og klagevejledning, jf. lov nr. 571 af 19. dec. 1985, som ændret ved lov nr. 347 af 6. juni 1991. Se afsnit K.3.1.

Arbejdsgiverkontrollens sagsbehandling kan endvidere bestå i besvarelse af forespørgsler (dvs. vejledning) samt beslutninger om

- videregivelse af kontroloplysninger til andre myndigheder (kommunale skatteforvaltninger, regioner), jf. afsnit K.3.1.3,
- indhentning af yderligere oplysninger hos andre myndigheder eller virksomheder, jf. myndighedens pligt til af egen drift at oplyse sagen (officialmaksimen), og
- vurdering af strafansvar, jf. afsnit M.

Der er i disse tilfælde ikke tale om afgørelser i forvaltningslovens forstand, men om processuelle beslutninger som led i sagens behandling. Hverken vejledning eller processuelle beslutninger er derfor omfattet af pligten til partshøring, begrundelse og klagevejledning.

K.3.1 Regionens afgørelse

Arbejdsgiverkontrollens afgørelser om indeholdelse af A-skat er opkrævningsmæssige afgørelser, der - bortset fra de tilfælde, hvor der er grundlag for hæftelse - har fremtidig virkning.

Forhold, som told- og skatteregionerne opkrævningsmæssigt har taget stilling til, skal derfor ligningsmæssigt bedømmes af de kommunale skatteforvaltninger. Hvis den kommunale skatteforvaltning kommer til et andet resultat end told- og skatteregionen, er regionen som tilsynsmyndighed forpligtet til at sikre, at der er tale om en ligningsmæssig korrekt afgørelse. Er det tilfældet, skal told- og skatteregionens afgørelse ændres.

K.3.1.1 Partshøring

Der er ikke - hverken i KSL, SSL eller AMFL - fastsat særlige regler om partshøring i forbindelse med arbejdsgiverkontrollens afgørelser om indehol-

K.3.1.1

delse af A-skat og/eller lønmodtagerbidrag. Arbejdsgiverkontrollens afgørelser er derfor omfattet af forvaltningsmyndighedernes almindelige pligt til på eget initiativ at foretage partshøring, inden der træffes en bebyrdende afgørelse, jf. FVL §§ 19 og 20.

FVL indeholder ikke en definition af partsbegrebet, men udtrykket skal forstås i overensstemmelse med det almindelige forvaltningsretlige partsbegreb, herunder den praksis, der har udviklet sig i tilknytning hertil.

Afgørelsens adressat, dvs. den person afgørelsen rettes til er herefter utvivlsomt part. Men også andre end adressaten kan være part. Som part anses personer iøvrigt, der har en væsentlig, direkte, individuel og retlig interesse (af økonomisk eller personlig art) i sagens afgørelse og udfald.

Arbejdsgiveren er som afgørelsens adressat utvivlsomt part. Det er dog ofte indkomstmotageren, der har den væsentligste interesse i sagen, fx når afgørelsen drejer sig om indkomstmotagerens status som lønmodtager/ selvstændigt erhvervsdrivende, eller om hvorvidt en godtgørelse skal anses for skattepligtig eller ej.

Den enkelte indkomstmotager kan således - uanset om afgørelsen omfatter få eller mange - have en klar direkte, retlig og individuel interesse i sagens udfald. Det må derfor i det aktuelle tilfælde bero på en konkret vurdering, om der er tale om en eller flere parter.

Hvis en part i en sag ikke kan antages at være bekendt med, at told- og skatteregionen er i besiddelse af bestemte oplysninger om sagens faktiske omstændigheder, må der ikke træffes afgørelse, før parten er gjort bekendt med oplysningerne og har haft mulighed for at komme med en udtalelse. Dette gælder dog kun, hvis oplysningerne er til ugunst for parten og af væsentlig betydning for sagens afgørelse, jf. FVL § 19, stk. 1.

Der må derfor foretages en vurdering af, om parten/parterne i det aktuelle tilfælde skal høres, før der træffes afgørelse.

Hvis en indkomstmotager anses for part og er uvidende om, at der ved regionen verserer en sag, som påtænkes afgjort til ugunst for den pågældende, må betingelserne for at foretage partshøring som hovedregel antages at være tilstede.

K.3.1.2 Begrundelse og klage

Arbejdsgiverkontrollens afgørelser er omfattet af de almindelige regler om begrundelse, jf. FVL §§ 22 - 24. Det betyder, at arbejdsgiverkontrollens bebyrdende afgørelser skal ledsages af en begrundelse, jf. FVL § 22.

Kravene til begrundelsens indhold fremgår af FVL § 24. Begrundelsen skal indeholde en henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet efter, og hvis afgørelsen beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen endvidere angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen, jf. FVL § 24, stk. 1. Begrundelsen skal om fornødent indeholde en kort redegørelse for de faktiske omstændigheder, der er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen, jf. FVL § 24, stk. 2. En sådan redegørelse vil f.eks. være fornøden, når sagens faktum er omtvistet eller uklart.

Manglende - eller utilstrækkelig - begrundelse kan medføre, at afgørelsen efter omstændighederne bliver ugyldig.

Arbejdsgiverkontrollens afgørelser er ligeledes omfattet af de almindelige regler om klagevejledning, jf. FVL §§ 25 og 26.

Afgørelser, som kan påklages til anden forvaltningsmyndighed, jf. afsnit K.3.3, skal indeholde en vejledning om klageadgang med oplysning om

klagemyndighed, fremgangsmåde ved indgivelse af klage samt tidsfrist. Dette gælder dog ikke, hvis afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold, fx i sager om registrering, hvor ansøgning om registrering meddeles ubetinget, jf. afsnit E.2.

K.3.1.3 Tavshedspligt

Ud over den almindelige tavshedspligt, som omfatter alle ansatte inden for den offentlige forvaltning, jf. FVL § 27, findes der på skatteområdet en særlig tavshedspligt.

★ Reglerne om skattemyndighedernes særlige tavshedspligt er med virkning fra 1. januar 1997 samlet i SSL § 37. Samtidig er de hidtil gældende bestemmelser om særlig tavshedspligt i SL § 44 og KSL § 87 ophævet, jf. lov nr. 238 af 2. april 1997 om ændring af skattestyrelsesloven, ligningsloven, statskatte-loven og kildeskatteloven samt om ophævelse af lov om bindende forhåndsbe-sked om skattespørgsmål mv. og omkostningsdækningsloven.

Efter SSL § 37 skal de statslige og kommunale skattemyndigheder under strafansvar iagttage ubetinget tavshed overfor uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Begrebet "uvedkommende" fortolkes restriktivt i forhold til private.

Skattemyndighederne må derfor ikke uden særlig lovhjemmel udlevere oplysninger omfattet af tavshedspligten efter SSL § 37 til andre end den, der har afgivet oplysningen, eller den, som oplysningen er om, jf. LV A.K.3.7.★

Indkomstmottager - arbejdsgiver

Den enkelte indkomstmottagers skatteforhold må derfor ikke drøftes med arbejdsgiveren. Afgørelser og sagsfremstillinger, der vedrører flere parter, bør kun indeholde fortrolige oplysninger, som er af betydning for sagens afgørelse. I sager, hvor der er flere parter, skal der endvidere foretages en vurdering af i hvilket omfang, der ved fremsendelse af afgørelse og sagsfremstilling til den ene part skal fjernes eller bibeholdes evt. fortrolige oplysninger om den anden part.

Vurderingen foretages efter reglerne om aktindsigt i tilsvarende oplysninger, jf. FVL § 15, stk. 1, hvorefter retten til aktindsigt kan begrænses, i det omfang partens interesse i de pågældende oplysninger bør vige for afgørende hensyn til andre private interesser.

Andre forvalt- ningsmyndigheder

Videregivelse af fortrolige oplysninger til andre forvaltningsmyndigheder - uopfordret eller efter anmodning - er omfattet af reglerne i FVL §§ 28 - 32.

★ Det betyder, at såvel den almindelige tavshedspligt efter FVL § 27 som den særlige tavshedspligt efter SSL § 37 er uden betydning for videregivelse af fortrolige oplysninger til andre forvaltningsmyndigheder. Der skelnes i FVL § 28 mellem oplysninger om enkeltpersoners rent private forhold, jf. stk. 1, og andre fortrolige oplysninger, herunder oplysninger om en fysisk eller juridisk persons økonomiske eller erhvervsmæssige forhold, jf. stk. 3. Der henvises iøvrigt til LV A.K.3.7.★

Oplysninger, der er indhentet i forbindelse med arbejdsgiverkontrollen, jf. KSL § 86, kan således videregives til observation for den kommunale skatteforvaltning, jf. FVL § 28, stk. 3, hvorefter fortrolige oplysninger af økonomisk og erhvervsmæssig art kan videregives til anden forvaltningsmyndighed, når oplysningerne har væsentlig betydning for myndighedens virksomhed eller for

K.3.1.3

en afgørelse, myndigheden skal træffe.

Arbejdsgiverkontrollen kan fx under gennemgang af en indeholdelsespligtig regnskabsmateriale - med henblik på videregivelse til den kommunale skatteforvaltning - notere sig navn, adresse og udbetalte beløb for personer, som har modtaget ydelser fra den pågældende virksomhed.

K.3.2 Ligningsmyndigheds afgørelse

Ved arbejdsgiverkontrollens afslutning skal der tages stilling til i hvilket omfang, der er behov for videregivelse af kontroloplysninger til andre myndigheder.

Kommunale skatteforvaltninger

Medfører en arbejdsgiverkontrol, at der efterfølgende skal foretages ændringer i virksomhedens angivelser og/eller ansattes skatteansættelser, skal der udarbejdes et kontrolnotat/en kontrolrapport. Kopi heraf skal tilsendes virksomhedens slutligningskommune.

Det præciseres, at de enkelte ansattes slutligningskommuner skal orienteres i alle tilfælde, hvor en region i forbindelse med et arbejdsgiverkontrolbesøg træffer afgørelser, der har betydning for ligningen af de ansatte.

I situationer, hvor en ansat i virksomheden slutlignes i en kommune uden for regionens område, må bestemmelserne i SSL § 12 om ensartet ligning sikres ved aftale mellem virksomhedens registreringsregion og den region, hvorunder den ansattes slutligningskommune hører.

Andre myndigheder

Ved afgivelse af kontroloplysninger til andre regioner, kan den udarbejdede kontrolrapport eventuelt vedlægges i kopi til en følgeskrivelse.

Har arbejdsgiverkontrollen under et besøg i en virksomhed konstateret forhold, som har betydning for alle regioner, runder regionen selv oplysningerne og giver Told- og Skattestyrelsen meddelelse herom.

K.3.3 Klage

K.3.3.1 Udlægningsbekendtgørelsen

I bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 (udlægningsbekendtgørelsen), som ændret ved bek. nr. 965 af 15. dec. 1997, har skatteministeren i henhold til bl.a. KSL § 89 B, AMFL § 16, stk. 1 - 3 og SKL § 23 B fastsat regler om klage over afgørelser efter disse love, herunder bemyndiget de lokale told- og skatteregioner til at træffe afgørelse som første instans, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 2, stk. 1.

Regionernes afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. § 11, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 og afsnit K.3.3.2 - K.3.3.8 nedenfor.

Hvis ikke andet er bestemt i loven, er fristen for klage til Told- og Skattestyrelsen 3 måneder, jf. § 10 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997.

I relation til AMFL afviger klagereglerne på visse punkter fra det her beskrevne. Om klage efter AMFL, se afsnit K.3.3.8.

I det følgende beskrives klagevejen for en række afgørelser som arbejdsgiverkontrol typisk giver anledning til. Opregningen er ikke udtømmende.

K.3.3.2 Afgørelser vedrørende registrering

Efter § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 har told- og skatteregionerne kompetence til som første instans at træffe afgørelser om,

- at en indeholdelsespligtig skal registreres i SE-registret, jf. § 18, stk. 1 i

KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, og §§ 1 - 4 i AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996,

- at indeholdelsespligtige, der anmeldes til registrering, skal anvende en forkortet afregningsperiode efter KSL § 56, stk. 4, jf. stk. 2 og AMFL § 13, stk. 10, eller skal stille sikkerhed efter KSL § 56 A, stk. 2 og AMFL § 13, stk. 10,
- at virksomheden ikke kan registreres pga. manglende sikkerhedsstillelse, jf. KSL § 56 A, stk. 3 og AMFL § 13, stk. 10, og
- at virksomheden ikke kan registreres i den ønskede driftsform, men at registrering kan ske i en anden driftsform, fx som personligt hæftende, jf. afsnit E.2.3.2.

Disse afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. samme bek. § 11, stk. 4.

K.3.3.3 Afgørelser ved- rørende inde- holdelse

Efter § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 har told- og skatteregionerne kompetence til som første instans at træffe afgørelser om,

- at en virksomhed skal indholde A-skat af en given ydelse, jf. KSL § 46, jf. KSL § 43 og/eller, at der skal indeholdes lønmodtagerbidrag af den pågældende ydelse, jf. AMFL § 11, stk. 10, og
- at der skal indeholdes A-skat og lønmodtagerbidrag af ydelser, der uberettiget er udbetalt som skattefri godtgørelse.

De her nævnte afgørelser vedrørende indeholdelse kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. samme bek. § 11, stk. 4.

Pålægger regionen blot virksomheden fremover at udbetale skattefrie godtgørelser i overensstemmelse med satserne, uden samtidig at træffe afgørelse om indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, er der ikke tale om en afgørelse, og der er derfor ikke klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

Om klage over afgørelser, der træffes efter AMFL, se i øvrigt afsnit K.3.3.8.

Fra 1. april 1998 gennemføres en ændret klagestruktur bl.a. vedrørende afgørelser om indeholdelsespligt. Se herom afsnit K.3.3.9.

K.3.3.4 Afgørelser vedrørende arbejdsgiver- bidrag

Efter § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 har told- og skatteregionerne kompetence til som første instans at træffe afgørelser om, at en given ydelse indgår i arbejdsgiverens bidragsgrundlag, jf. AMFL § 9. Afgørelsen kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan påklages til Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene, jf. AMFL § 17, stk. 2.

Om klage over afgørelser, der træffes efter AMFL, se i øvrigt afsnit K.3.3.8.

K.3.3.5

K.3.3.5 Afgørelser ved- rørende angivelse og betaling

Efter § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 har told- og skatteregionerne kompetence til som første instans at træffe afgørelser om,

- at der skal pålægges afgiftsforhøjelse efter KSL § 57, stk. 2 og AMFL § 13 A, stk. 2 på grund af ikke rettidigt indgivet angivelse vedrørende A-skat, lønmodtagerbidrag og arbejdsgiverbidrag,
- at der skal foretages en foreløbig skønsmæssig fastsættelse efter KSL § 69, stk. 3 og AMFL § 13, stk. 7, jf. AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 14, og
- at en allerede registreret indeholdelsespligtig virksomhed skal anvende forkortet afregningsperiode efter KSL § 56, stk. 2 og AMFL § 13, stk. 10, eller stille sikkerhed efter KSL § 56 A, stk. 1 og AMFL § 13, stk. 10. Tilsvarende gælder virksomheder, der er bidragspligtige efter AMFL § 7, stk. 2.

Disse afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. samme bek. § 11, stk. 4.

K.3.3.6 Afgørelser vedrørende oplysningspligt

Efter § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 har told- og skatteregionerne kompetence til som første instans at træffe afgørelse om, at en virksomhed er oplysningspligtig efter SKL §§ 7 og 7 A. Told- og skatteregionerne har en tilsvarende kompetence til at træffe afgørelse om oplysningspligtens omfang.

Disse afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. samme bek. § 11, stk. 4.

K.3.3.7 Afgørelser vedrørende hæftelse

Efter § 2, stk. 1 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 har told- og skatteregionerne kompetence til som første instans at træffe afgørelser om

- hæftelse for indeholdt A-skat og lønmodtagerbidrag efter KSL § 69, stk. 2 og AMFL § 15, stk. 5, 2. pkt.,
- lønmodtagerens hæftelse for ikke-indeholdt A-skat og ikke-indeholdte lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 68 samt AMFL § 15, stk. 1,
- den indeholdelsespligtiges hæftelse for ikke-indeholdt A-skat og ikke-indeholdt lønmodtagerbidrag, jf. KSL § 69, stk. 1 samt AMFL § 15, stk. 5, og
- den bidragspligtiges hæftelse for betaling af arbejdsgiverbidrag, jf. AMFL § 15, stk. 4.

Disse afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. samme bek. § 11, stk. 4.

K.3.3.8 Afgørelser efter AMFL

Skatteministeren har i henhold til AMFL § 16, stk. 1 fastsat regler om klage over afgørelser efter AMFL. I bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 2, stk. 1 har skatteministeren bemyndiget told- og skatteregionerne til at træffe afgørelse efter AMFL i første instans.

Told- og skatteregionernes afgørelser kan påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 11, stk. 1. Styrelsens afgørelse kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. samme bek. § 11, stk. 4. Hvis ikke andet er bestemt i loven, er fristen for klage til Told- og Skattestyrelsen 3 måneder, jf. § 10 i bek. nr. 653 af 14. aug. 1997.

Dette gælder som udgangspunkt alle afgørelser regionerne træffer efter AMFL, fx afgørelser om pålæg om indeholdelse af lønmodtagerbidrag. For nogle afgørelser efter AMFL fraviges udgangspunktet imidlertid. Disse situationer er beskrevet i det følgende.

Bidragsspligt og bidragsgrundlag

Regionernes afgørelser om bidragsspligt efter AMFL § 7, stk. 1, litra a, b, d og § 7, stk. 2 og afgørelser om bidragsgrundlag efter AMFL §§ 8 og 9 kan i overensstemmelse med det netop beskrevne udgangspunkt påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene har i følge AMFL § 17, stk. 2 den endelige administrative afgørelse af spørgsmål om bidragsspligt og bidragsgrundlag. Da AMFL går forud for bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, fraviges bekendtgørelsens § 11, stk. 4 således i disse sager, og styrelsens afgørelse kan derfor påklages til ankenævnet, jf. AMFL § 17, stk. 2.

Fristen for klage til Ankenævnet er 3 måneder efter, at der er truffet afgørelse, jf. AMFL § 17, stk. 6. Ankenævnets afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. AMFL § 17, stk. 2.

Fra 1. april 1998 gennemføres en ændret klagestruktur. Se herom afsnit K.3.3.9.

Fritagelse for og bortfald af bidragsspligt

Skatteministeren har i henhold til AMFL § 16, stk. 3 bemyndiget Den Sociale Sikringsstyrelse til at træffe afgørelse i første instans efter AMFL § 7, stk. 4 om fritagelse for bidragsspligt ved flytning inden for De Europæiske Fællesskaber, og efter AMFL § 7, stk. 5 om bortfald af bidragsspligt i henhold til mellemfolkelige aftaler om social sikring, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 6.

Det er en forudsætning for at Sikringsstyrelsen kan træffe afgørelse om fritagelse for eller bortfald af bidragsspligt, at told- og skatteregionen har truffet afgørelse om bidragsspligt.

Sikringsstyrelsens afgørelse kan påklages til Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene, jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997, § 13. Fristen for klage til Ankenævnet er 3 måneder efter, at der er truffet afgørelse, jf. AMFL § 17, stk. 6. Ankenævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed, jf. AMFL § 17, stk. 2.

Fra 1. april 1998 gennemføres en ændret klagestruktur. Se herom afsnit K.3.3.9.

Honorarmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende

Afgørelser efter AMFL § 7, stk. 1, litra c om honorarmodtageres bidragsspligt, og efter AMFL § 7, stk. 3 om selvstændigt erhvervsdrivendes bidragsspligt kan påklages til Landsskatteretten efter reglerne i SSL kap. 3, jf. AMFL § 17, stk.

K.3.3.8

7. Fristen for klage til Landsskatteretten er 3 måneder efter modtagelsen af afgørelsen, jf. AMFL § 17, stk. 7, der henviser til SSL § 25, stk. 1. Landsskatterettens afgørelse kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

Se i øvrigt TFS 1996,340, hvor Departementet har redegjort for baggrunden for udformningen af klagereglerne i AMFL på dette punkt, og om fremgangsmåden ved behandlingen af klager over bidragspligt efter lovens § 7, stk. 1, litra c og § 7, stk. 3.

Fra 1. april 1998 gennemføres en ændret klagestruktur. Se herom afsnit K.3.3.9.

Domstolsprøvelse

Sager om spørgsmål efter AMFL kan først indbringes for domstolene, når der foreligger en endelig administrativ afgørelse eller den endelige administrative instans har afvist at behandle sagen, jf. AMFL § 17 A, stk. 3. Den endelige administrative afgørelse truffet af henholdsvis Told- og Skattestyrelsen, Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene eller Landsskatteretten skal indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at der er truffet afgørelse, eller sagen er afvist, jf. AMFL § 17 A, stk. 4.

K.3.3.9

Ændret klagestruktur

★Ved L 56 (om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove), som er vedtaget den 19. december 1997, er klagestrukturen bl.a. for visse afgørelser efter KSL og AMFL ændret. Hensigten med loven er at harmonisere klagestrukturen på skatte-, told- og afgiftsområderne, således at afgørelser på disse områder som udgangspunkt kun kan påklages een gang, og således at Landsskatteretten i de væsentligste sagstyper bliver sidste administrative klageinstans. ★

KSL

Indeholdelsespligt

★I følge § 17, nr. 2 i L 56 indsættes i KSL en § 87, hvorefter Landsskatteretten påkender klager over de statslige told- og skattemyndigheders afgørelser i 1. instans om indeholdelsespligter efter KSL. Landsskatterettens klagebehandling sker efter reglerne i skattestyrelseslovens kap. 3 og 3 A, som også er ændret ved L 56.

Det betyder, at arbejdsgiverkontrollens afgørelser vedrørende indeholdelsespligt, dvs. afgørelser om, hvorvidt der skal indeholdes kildeskat i en given indkomst, herunder om arbejdsgiveren mv. er indeholdelsespligtig, om indkomstmotageren er skattepligtig her til landet samt den beløbsmæssige opgørelse af indkomsten og af den skat, der skal indeholdes i indkomsten, kan indbringes for Landsskatteretten. Klageberettiget er såvel den indeholdelsespligtige som indkomstmotageren.

Andre typer afgørelser om angivelse, betaling og hæftelse, truffet af arbejdsgiverkontrollen efter KSL, kan fortsat påklages til Told- og Skattestyrelsen, hvis afgørelser på dette område ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. ★

AMFL

Bidragspligt

Bidragsgrundlag

Indeholdelsespligt

★I følge § 6, nr. 2 i L 56 ændres AMFL § 16 således, at skatteministeren kan bemyndige de statslige told- og skattemyndigheder til at træffe afgørelse efter AMFL, samt fastsætte regler om adgangen til klage over afgørelserne, herunder om at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

Samtidig ændres AMFL § 16, stk. 2 således, at Landsskatteretten som 2. og sidste administrative instans påkender klager over de statslige told- og skattemyndigheders afgørelser i 1. instans om bidragspligt og bidragsgrundlag efter

AMFL §§ 7-10 og om indeholdelsespligt efter AMFL. Landsskatterettens klagebehandling sker efter reglerne i skattestyrelseslovens kap. 3 og 3 A, som også er ændret ved L 56. De processuelle regler i AMFL § 17 A er således ophævet.

Ligeledes er AMFL § 17 ophævet, hvilket betyder, at Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene nedlægges.

Ændringen af AMFL betyder, at told- og skatteregionerne træffer afgørelse i 1. instans vedrørende alle spørgsmål i henhold til AMFL. Dette medfører, at de kommunale skattemyndigheder ikke længere vil have kompetence i arbejdsmarkedsbidragsspørgsmål, og at told- og skatteregionerne overtager Den Sociale Sikringsstyrelses kompetence til efter de gældende regler at træffe afgørelse om spørgsmål efter AMFL § 7, stk. 4 og stk. 5 om fritagelse for og bortfald af bidragspligt. Der vil dog administrativt blive fastsat regler om obligatorisk høring af Den Sociale Sikringsstyrelse i disse sager.

Det er kun klager over told- og skatteregionernes afgørelser vedrørende bidragspligt, bidragsgrundlag og indeholdelsespligt efter AMFL, som Landsskatteretten kan tage stilling til. Med hensyn til afgørelser om indeholdelsespligt efter AMFL er både den indeholdelsespligtige og indkomstmodtageren klageberettiget, jf. ovenfor om indeholdelsespligt efter KSL.

Regionernes afgørelser vedrørende øvrige spørgsmål efter AMFL, fx om registrering, regnskab, kontrol og bidragsbetaling kan som hidtil påklages til Told- og Skattestyrelsen som 2. og sidste administrative instans. ★

Domstolsprøvelse

★Det følger af § 1, nr. 15 i L 56 at de afgørelser efter KSL og AMFL, som efter lovforslaget kan påklages til Landsskatteretten, først vil kunne indbringes for domstolene, når der foreligger en endelig administrativ afgørelse, eller den endelige administrative instans har afvist at behandle sagen. ★

Ikrafttrædelse Overgangsordning

★I følge § 40 i L 56 finder reglerne om klage anvendelse på afgørelser, der påklages fra og med den 1. april 1998. Det gælder også klage over en afgørelse efter AMFL § 7, stk. 4 eller 5, truffet af Den Sociale Sikringsstyrelse.

Reglerne om klage til Landsskatteretten har dog virkning for afgørelser efter AMFL, der er påklaget til Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene, inden 1. april 1998, når høring af sagens parter ikke er tilendebragt senest denne dato. Andre sager, der er påklaget til nævnet inden 1. april 1998, overgår til Landsskatteretten den 1. oktober 1998, hvis nævnet ikke har truffet afgørelse senest denne dato. Ankenævnet nedlægges den 1. oktober 1998.

Afgørelser, der inden den 1. april 1998 er påklaget til Told- og Skattestyrelsen, i sager, hvor styrelsen efter de hidtidige regler er sidste administrative klageinstans, kan ikke påklages til Landsskatteretten, selv om spørgsmålet er omfattet af Landsskatterettens nye kompetenceområde. ★

Afsnit L Hæftelse og erstatningsansvar

L.1 Hæftelse generelt

Bestemmelserne om hæftelse for skatter, der opkræves efter KSL, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997, findes i lovens afsnit VII. I § 68 findes reglerne om indkomstmodtagerens hæftelse, hvis denne lader sig udbetale A-indkomst uden indeholdelse af A-skat, og i § 69 findes reglerne om den indeholdelsespligtiges hæftelse for skatter, som skal indeholdes efter KSL.

I KSL foreskrives alene, hvad den indeholdelsespligtige formelt skal gøre for at foretage en indeholdelse, nemlig beregne det beløb, der skal indeholdes, og tilbageholde beløbet i A-indkomsten. Der stilles i denne forbindelse ikke krav om, at den indeholdelsespligtige skal have et beløb til disposition svarende til den indeholdte A-skat. Den indeholdelsespligtige hæfter for den indeholdte midlertidige pensionsopsparing på samme måde som for indeholdt lønmodtagerbidrag, jf. ATP-loven § 17 B, som indsat ved lov nr. 803 af 24. okt. 1997.

I AMFL, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997, findes tilsvarende hæftelsesbestemmelser. For den bidragspligtige gælder bestemmelsen i lovens § 15, stk. 1, og for den indeholdelsespligtige bestemmelsen i lovens § 15, stk. 5.

L.2 Hæftelse ved forskellige driftsformer

Hæftelsens omfang afhænger af, hvem der er indeholdelsespligtig.

- a. I enkeltmandsvirksomheder hæfter indehaveren personligt for indeholdte A-skatter samt for AM-bidrag. Hæftelsen omfatter altså ikke alene den formue, der er skudt ind i virksomheden, men også den personlige formue. Hæftelsen er begrænset til indehaverens formue og omfatter således ikke en eventuel ægtefælles formue.
- b. I interessentskaber er hver enkelt interessent i hæftelsesmæssig henseende stillet som indehaveren af en enkeltmandsvirksomhed. Det vil sige, at der foreligger personlig og solidarisk hæftelse.
- c. I aktie- og anpartsselskaber under stiftelse hæfter stifterne på samme måde som interessenterne i et interessentskab. Når selskabet er stiftet, dvs. registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, begrænses hæftelsen til kun at omfatte selskabets formue. Der er ikke længere personlig hæftelse. Dette gælder også de skatterestancer, som selskabet har oparbejdet, mens det var under stiftelse, medmindre de inden registreringen blev sikret ved udlæg el. lign. i stifterens/stifternes personlige formue.
- d. I kommanditselskaber hæfter komplementaren personligt som i interessentskaber, medens kommanditisterne alene hæfter med deres kapitalindskud, som i anpartsselskaber og aktieselskaber. Flere komplementarer hæfter indbyrdes solidarisk.

L.2

- e. Foreninger, arbejdsløshedskasser, selvejende institutioner o. lign. hæfter med kapitalen. Der vil normalt ikke i forbindelse med sådanne institutioner være tale om personlig hæftelse.

L.2.1 Hæftelse for indeholdt A-skat og indeholdte lønmodtagerbidrag

Efter KSL § 69, stk. 2, hæfter den, som har indeholdt skat efter KSL, over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb, og hæftelsen kan alene gøres gældende over for den indeholdelsespligtige.

Der stilles i KSL § 69, stk. 2, ingen betingelse om, at den indeholdelsespligtige skal have handlet culpøst for at kunne pålægges hæftelse for den indeholdte, ikke indbetalte A-skat. Det er således tilstrækkeligt, at der er indeholdt A-skat, som ikke er indbetalt.

Den indeholdelsespligtiges hæften efter KSL § 69, stk. 2, fortsætter under en eventuel betalingsstandsning efter konkurslovens kap. 2, indtil konkursdekretets afsigelse. Herefter vil en eventuel indeholdelsespligt og hæftelse påhvile konkursboet.

I den udstrækning, der ikke ved konkursafslutningen bliver fuld dækning til A-skattekravet, hæfter den/de indeholdelsespligtige i personligt ejede virksomheder fortsat for den resterende A-skat.

Af AMFL § 15, stk. 5, 2. pkt. fremgår, at kun den indeholdelsespligtige hæfter for ubetalte indeholdte bidragsbeløb.

L.2.2 Hæftelse for ikke indeholdt A-skat og ikke indeholdte lønmodtagerbidrag

Når A-skat og lønmodtagerbidrag ikke er indeholdt som påbudt, hæfter indkomstmotageren og den indeholdelsespligtige solidarisk for den ikke indeholdte A-skat og de ikke indeholdte bidrag, dvs. at den ikke indeholdte A-skat eller ikke indeholdte bidrag kan opkræves enten hos indkomstmotageren, jf. KSL § 68 og AMFL § 15, stk. 1, eller hos den indeholdelsespligtige, jf. KSL § 69, stk. 1 og AMFL § 15, stk. 5. Kravet kan altid rettes mod indkomstmotageren, mens den indeholdelsespligtige alene hæfter ved udvist forsømmelighed.

Der foreligger ikke nogen fast administrativ praksis for, hvornår henholdsvis KSL § 69, stk. 1 og AMFL § 15, stk. 5 (den indeholdelsespligtiges hæftelse), og KSL § 68 og AMFL § 15, stk. 1 (indkomstmotagerens hæftelse), skal anvendes. Som udgangspunkt kan anvendelsen af KSL § 69, stk. 1, og AMFL § 15, stk. 5 begrænses til tiden forud for det tidspunkt, hvor skatten og bidraget er blevet endeligt pålignet indkomstmotageren.

Der må ikke samtidig med opkrævning hos indkomstmotageren foretages opkrævning af beløbene hos den indeholdelsespligtige.

Lønmodtagerens hæftelse

Lønmodtageren hæfter umiddelbart i henhold til KSL og AMFL for ikke indeholdt A-skat og ikke indeholdte lønmodtagerbidrag.

Ikke indeholdte beløb skal som hovedregel opkræves hos lønmodtageren og reguleres over dennes årsopgørelse og opkræves som restskat og slutbidrag.

Selvom den indeholdelsespligtige har udvist forsømmelighed, kan det besluttes at berigtige løbende og senest afsluttet indkomstår over den ansattes årsopgørelse. I givet fald må det ske på grundlag af en vurdering af, hvad der findes mest hensigtsmæssigt. Det skal naturligvis tillægges betydning, om der ved en sådan udskydelse af bidragenes/skatternes opkrævning er reel risiko for, at beløbene ikke vil blive betalt. Hvis det ikke er tilfældet, kan situationer, hvor

- det for lidt indeholdte beløb ikke med rimelighed kan rummes i den ansattes

- løn for resten af året,
- lønmodtageren ikke længere er ansat hos den indeholdelsespligtige, eller
 - tidspunktet for indgivelse af oplysningseddelen er nært forestående,
- tale for berigtigelse over den ansattes årsopgørelse uden told- og skatteregionen således forinden gør hæftelse gældende hos den indeholdelsespligtige.

Den indeholdelsespligtiges hæftelse

Betingelserne for at opkræve den ikke indeholdte A-skat og det ikke indeholdte bidrag hos den indeholdelsespligtige er, at denne har udvist forsømmelighed i forbindelse med den manglende eller for lave indeholdelse, og at indkomstmotageren ikke allerede har betalt skat og lønmodtagerbidrag af indkomsten.

Uanset at bestemmelserne har omvendt bevisbyrde, har det i retspraksis vist sig, at det er Told•Skat, der skal bevise, at den indeholdelsespligtige har handlet forsømmeligt.

Den indeholdelsespligtige anses for at have udvist forsømmelig adfærd i tilfælde, hvor han undlader at indeholde A-skat og bidrag i udbetalinger til en person, der udfører arbejde af en sådan karakter, at det klart falder ind under bestemmelsen i KSL § 43 og KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 20, som ændret ved bek. nr. 761 af 20. aug. 1996, om personligt arbejde i tjenesteforhold. Det tillægges ikke i den forbindelse betydning, at personen, der udfører arbejdet, er momsregistreret og tillægger regningen for det udførte arbejde moms. Det tillægges heller ikke betydning, at arbejdstageren kan forevise giroindbetalingskort lydende på betaling af B-skat mv., idet en prøvelse af, hvorvidt udbetalinger er A- eller B-indkomst og bidragspligtige, ikke finder sted hos forskudsregistreringsmyndigheden, men hos arbejdsgiverkontrollen.

Hvis told- og skatteregionen i tilfælde, hvor arbejdstageren er forskudsregistreret som B-skatteyder, konstaterer, at den pågældende i virkeligheden er A-indkomstmotager, bør forskudsregistreringsmyndigheden underrettes.

Hvis en indeholdelsespligtig mod bedre vidende, jf. TfS 1996,284 (VLD), foretager udbetalinger uden indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag, anses han for at have handlet forsømmeligt. (Dommen er anket til højesteret).

Hvis en indeholdelsespligtig undlader at rette sig efter et påbud, givet af told- og skatteregionen om at indeholde A-skat og lønmodtagerbidrag, anses den indeholdelsespligtige for at have handlet forsømmeligt. Klage over pålægget har ikke opsættende virkning.

Hvis den indeholdelsespligtige har været i undskyldelig uvidenhed om, at udbetalingen er A-indkomst og bidragspligtig, bør man undlade at pålægge hæftelse for manglende indeholdelse i allerede foretagne udbetalinger.

I tilfælde af manglende indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag som følge af den indeholdelsespligtiges indkodningsfejl el. lign. i virksomhedens lønsystem pålægges ikke hæftelse, hvis virksomheden i øvrigt administrerer kildeskatte- og bidragsordningen korrekt.

Den indeholdelsespligtige har regreskrav mod de berørte indkomstmotagere. Afstår den indeholdelsespligtige fra at gøre sit krav gældende, skal indkomstmotagerens ligningsmyndighed underrettes med henblik på en eventuel ændring af indkomstmotagerens skatteansættelse.

Fiskale repræsentanter

Personer, der i henhold til KSL § 46, stk. 5 er befuldmægtiget til at foretage indeholdelse for en arbejdsgiver, der ikke har hjemting her i landet, hæfter som udgangspunkt på samme måde som indeholdelsespligtige, jf. KSL § 46, stk. 1.

L.3 Opkrævning

Hæftelse efter KSL § 69, stk. 1 og AMFL § 15, stk. 5 er ikke begrænset til det løbende indkomstår. Det opgjorte beløb opkræves særskilt af told- og skatteregionerne ved skriftlig, begrundet meddelelse over for den indeholdelsespligtige. A-skatten og bidraget specificeres på indkomstmottagere og på indkomstperioder.

Vedrørende klage, se afsnit K.3.3.

Krav opgjort efter indkomstårets udløb, men inden den ordinære årsopgørelse er tilgængelig

Hvis den indeholdelsespligtige ikke har indsendt oplysningsseddel med den pågældende A-indkomst mv., udskriver told- og skatteregionen af hensyn til ligningsmyndigheden straks en sådan udvisende A-indkomsten. Den beregnede, ikke indbetalte A-skat og de beregnede lønmodtagerbidrag må derimod ikke anføres på oplysningssedlen. Supplerende oplysningsseddel udvisende A-skatten og lønmodtagerbidraget udskrives først, når den indeholdelsespligtige har indbetalt det opgjorte tilsvarebeløb.

Hvis tilsvaret indbetales i afdrag, skal supplerende oplysningsseddel udskrives for hvert indbetalt afdrag.

Krav opgjort efter, at den ordinære årsopgørelse er tilgængelig

Told- og skatteregionerne skal, før krav fremsættes over for den indeholdelsespligtige, for hver indkomstmottager undersøge,

- om den opgjorte A-indkomst mv. er medtaget ved indkomstmottagerens skatteansættelse for det pågældende indkomstår, og
- om der ifølge indkomstmottagerens årsopgørelse forekommer restskat og slutbidrag til særskilt opkrævning, og om beløbet er betalt.

Er A-indkomsten mv. ikke medregnet ved skatteansættelsen, eller forekommer der restskat og lønmodtagerbidrag til særskilt opkrævning, kan den ikke indeholdte A-skat og lønmodtagerbidraget umiddelbart opkræves hos den indeholdelsespligtige. Oplysningssedler udskrives som ovenfor anført.

Det tilsvarebeløb, der opkræves hos den indeholdelsespligtige, må ikke overstige indkomstmottagerens samlede, ikke betalte restskat eksklusiv procenttillæg og eventuelle morarenter for det pågældende indkomstår.

Hvis en restskat og slutbidrag vedrørende indkomstmottageren er til tvangsinddrivelse, og der samtidig af den indeholdelsespligtige indbetales et beløb efter KSL § 69, stk. 1, eller efter AMFL § 15, stk. 5 skal indkomstmottagerens bopælskommune straks underrettes om, at restskatten og slutbidraget nu vil blive nedskrevet med det indbetalte beløb.

L.4 Nulstilling og erstatningsansvar generelt

Hvis en indeholdelsespligtig virksomhed med begrænset ansvar ophører som insolvent med en A-skatteestance og restancer af AM-bidrag, vil det offentlige som oftest lide tab, fordi der kun kan opnås dividende af restancen. Som følge heraf har det offentlige anlagt en række erstatningssager og fået medhold

i, at erstatningsansvar under visse betingelser kan pålægges fysiske personer, der har været særligt nært knyttet til den fallerede virksomhed.

Erstatningsansvar bygger på grundsætningen i dansk ret om, at man kan pålægges erstatningsansvar, hvis man på uansvarlig vis er årsag til, at tredie-mand påføres et økonomisk tab.

Der skal foreligge culpa.

For at en person skal kunne idømmes erstatningsansvar efter culpa-reglen kræves det, at den skadegørende handling skal kunne tilregnes ham som forsætlig eller uagtsom, dvs., at han enten har tilsigtet den skadegørende handling, eller at han har vidst eller burde have vidst, at hans handling ville medføre skadens indtræden.

Herudover skal den ansvarspådragende adfærd være årsag til det lidte tab, ligesom årsagssammenhængen skal have stået skadevolderen klart. Se UFR 1976.241 (ØLD).

Hæftelsessager vedrørende indeholdt, men ikke indbetalt A-skat og lønmodtagerbidrag kan opdeles i 2 grupper:

1. A-skatte- og bidragsrestancer vedrørende udbetalinger til selskabets ledelse og disses nærtstående (nulstilling) og
2. A-skatte- og bidragsrestancer vedrørende udbetalinger til selskabets øvrige ansatte (erstatning).

I de fleste tilfælde udvises culpa ved, at ledelsen kan bebrejdes, at den indeholdelsespligtige virksomhed er fortsat, selv om den ikke havde økonomisk evne til at indbetale de indeholdte A-skatter samt AM-bidraget.

Culpøs adfærd kan også forekomme, når parterne i et retsforhold har nær tilknytning til hinanden, f.eks. i familieforhold, eller når et aktie-/anpartsselskab eller lignende beherskes af en enkelt eller af en snæver gruppe af kapitalindskydere, og disse tilrettelægger indeholdelsen på en sådan måde, at det bliver til skade for det offentlige, dvs. at det offentlige får mindre provenu, jf. TSS-cirk. 1997-9.

L.4.1 Nulstilling

Nulstilling gennemføres ved, at skattemyndighederne tilsidesætter de bogførte A-skatter og lønmodtagerbidrag med den virkning, at indkomstmodtageren ikke godskrives beløbene på sin årsopgørelse.

Nulstilling hindrer således, at en skatteyder gennem indeholdelsesreglerne opnår en fyldestgørelse, som ikke kan opnås i selskabet/boet.

Told•Skats praksis vedrørende nulstilling fremgår af TSS-cirk. 1997-9, som er udfærdiget på grundlag af en højesteretsdom refereret i UFR 1981.473 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, hvorefter lønmodtagerbidrag reguleres ved årsopgørelsen på samme måde som personskatter.

Betingelser for nulstilling

1. Den indeholdelsespligtige skal være en virksomhed med begrænset ansvar, typisk et aktie- eller anpartsselskab.
2. Virksomhedens insolvens skal være konstateret ved ophør, konkurs, betalingsstandsning, akkord eller lignende.
3. Den indeholdelsespligtige skal have restancer af A-skat og lønmodtagerbi-

L.4.1

drag vedrørende den/de periode(r), hvor der er sket bogføring af disse beløb og ved udbetaling af løn til de under pkt. 4. nævnte personer. Perioderne behøver ikke at være sammenhængende.

4. Nulstilling kan kun ske for den person, der har en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden, og som disponerer enerådende i virksomhedens anliggender. Dette gælder tilsvarende, hvor disse forudsætninger samtidig opfyldes af flere personer, ligesom bogført A-skat og lønmodtagerbidrag for de nævnte personers ægtefæller, registrerede partnere og samleverer kan nulstilles. Det er ikke afgørende, om de pågældende helt eller delvis ejer virksomhedens kapital.
5. Nulstilling forudsætter, at de pågældende i kraft af deres tilknytning til virksomheden vidste eller burde vide, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser, således at de bogførte A-skatter og bidrag ikke ville kunne afregnes.

Told•Skat foretager endvidere nulstilling i tilfælde, hvor det findes rimeligt, at den ovenfor nævnte personkreds og ikke staten er nærmest til at bære risiko for tab.

Opkrævning

Nulstilling skal reguleres over årsopgørelsen og opkræves som restskat/særskilt slutbidrag.

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst

Indkomstmodtageren har ikke fradragsret for det nulstillede beløb ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, men beløbet kan anmeldes som fordring i et eventuelt bo, jf. TfS 1996,165 (LSR).

L.4.2 Erstatning

Domstolene har i en række sager pålagt personligt ansvar for et selskabs manglende afregnede A-skatter, hvis den pågældende, typisk en leder af et aktie- eller anpartsselskab, ved sin handlemåde har påført det offentlige tab.

På grundlag af en højesteretsdom, refereret i UfR 1981.473, er SD-cirk. 1982-15, som ændret ved TSS-cirk 1997-6 om erstatning udfærdiget.

Senest har Højesteret i en dom af 24. nov. 1994, jf. UfR. 1995.43, pålagt en leder af et anpartsselskab personligt ansvar for selskabets ikke indbetalte A-skatter.

Betingelserne for at kræve erstatning

Den indeholdelsespligtige skal være en virksomhed med begrænset ansvar, typisk et aktie- eller anpartsselskab.

1. Der skal være påført det offentlige et tab ved culpøs adfærd, se ovenfor.
2. Virksomheden skal være ophørt som insolvent med restancer af A-skat og AM-bidrag, eller tab skal være konstateret i forbindelse med akkord eller lignende.
3. Personer, der ønskes pålagt erstatningsansvar, skal have haft en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden og have været enerådende i virksomhedens anliggender. Dette gælder tilsvarende, hvor disse forudsætninger samtidigt er opfyldt af flere personer. Det er ikke afgørende, om de pågæl-

dende helt eller delvist ejede selskabets kapital.

Der findes en del domme, som pålægger direktøren og/eller bestyrelsen erstatningsansvar. Domstolene stiller imidlertid strenge krav til bevisførelsen.

Der lægges vægt på, hvornår det regnskab, som udviste det dårlige resultat, har foreligget for selskabets ledelse, og om denne - trods et kendt dårligt resultat - har haft berettiget grund til at tro på, at igangværende forhandlinger om overdragelse af virksomheden eller tilførsel af ny kapital ville kunne hindre virksomhedens økonomiske sammenbrud, jf. UfR 1985.377 (HRD) og TFS 1997,65 (ØLD).

Hvis der slet ikke foreligger noget regnskab, vil det som oftest tolkes som culpøs adfærd fra ledelsens side.

Den erstatningspligtige skal allerede på det tidspunkt, hvor lønningerne blev udbetalt, have indset eller burde have indset, at der var en nærliggende risiko for, at selskabet ikke kunne betale de tilhørende A-skatter og AM-bidrag.

Domstolene lægger endvidere vægt på, om selskabet har været pålagt permanent inkasso, og om opkrævningen fra regionens side har været effektiv. UfR 1985.209 (HRD).

Culpabedømmelsen er således strengere ved erstatning end ved nul-stilling. Det er Told•Skat, der har bevisbyrden for, at der er handlet culpøst.

Forældelse

Erstatningskrav, der ikke er fastslået ved dom, forældes 5 år efter, at tabet er endeligt konstateret.

Hvis erstatningskravet er fastslået ved dom eller forlig, er forældelsesfristen 20 år.

Renter og opkrævning

Erstatning afgøres på grundlag af de almindelige erstatningsregler. Erstatningskravet kan derfor ikke tillægges renter efter KSL og AMFL, men alene procesrenter, og erstatningskravet kan ikke inddrives efter de særlige regler for inddrivelse af skatterestancer og arbejdsmarkedsbidrag.

Afsnit M *Strafansvar*

Straffebestemmelserne findes i KSL §§ 74 - 79 A, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997 og i AMFL §§ 18 - 20, jf. lovbek. nr. 744 af 21. sept. 1997 samt i § 56 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995 med senere ændringer, og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, §§ 41 og 42.

M.1 Generelt

Der kan kun straffes efter KSL og AMFL, hvis straffelovens almindelige betingelser (strafbarhedsbetingelser mv.) er opfyldt. Det betyder bl.a., at der skal foreligge subjektiv tilregnelser i form af forsæt eller grov uagtsomhed, jf. M.2.

M.2 Subjektiv tilregnelser

Efter KSL § 74, stk. 1 og AMFL § 18, stk. 1 er det den forsætlige eller groft uagtsomme handlemåde, der er strafbar. Den simpelt uagtsomme handlemåde er straffri.

Efter KSL § 75, nr. 1 er kun den forsætlige handlemåde strafbar.

Er overtrædelsen af KSL og AMFL begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat eller bidrag, eller foreligger der i øvrigt skærpende omstændigheder, kan straffen stige til hæfte eller fængsel indtil 2 år, jf. KSL § 74, stk. 2 og AMFL § 18, stk. 2.

M.3 Arbejdsgiveres strafansvar

M.3.1 Ikke indeholdt A-skat og lønmod- tagerbidrag

I følge KSL § 74, stk. 1, nr. 1 og AMFL § 18, stk. 1, litra b straffes den arbejdsgiver, der undlader at foretage indeholdelse af A-skat og lønmodtagerbidrag.

Bøde for overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 1 og AMFL § 18, stk. 1, litra b er 25 pct. af den ikke indeholdte A-skat eller det ikke indeholdte bidrag. I mindre grove tilfælde kan bøden fastsættes som en ordensbøde på 1.000 kr., eller sagen kan afgøres med en advarsel.

M.3.2 Ikke indbetaling af indeholdte A-skatte og bidrags- beløb

I følge KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og AMFL § 18, stk. 1, litra c straffes den arbejdsgiver, der ikke rettidigt indbetaler indeholdte A-skatte- og bidragsbeløb.

Bøde for overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og AMFL § 18, stk. 1, litra c beregnes efter følgende principper:

- a. Hvis restancen ikke er betalt på det tidspunkt, hvor bødeforelæg fremsendes eller told- og skatteregionens begæring om tiltale fremsendes til anklagemyndigheden, beregnes bøden med 1 pct. pr.

M.3.2

måned af den akkumulerede restance.

- b. Udgør restancen på det under pkt. a. nævnte tidspunkt mindre end 25 pct. af den højst konstaterede restance i overtrædelsesperioden, beregnes bøden med 0,75 pct. pr. måned af den akkumulerede restance.
- c. Er restancen betalt på det under pkt. a. nævnte tidspunkt, beregnes bøden med 0,5 pct. pr. måned af den akkumulerede restance.
- d. Ved kombinerede overtrædelser af KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og 4 og AMFL § 18, stk. 1, litra a og c, anvendes ved begge beregninger den bødesats, som anvendes ved overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og AMFL § 18, stk. 1, litra c.
- e. Hvis den beregnede bøde for henholdsvis overtrædelsen af KSL og AMFL er under 3.000 kr., skal sagen som hovedregel afgøres med en advarsel.

M.3.3 Ikke rettidig angivelse

I følge KSL § 74, stk. 1, nr. 3 straffes den arbejdsgiver, der ikke rettidigt indgiver angivelse.

Bøde for overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 3 beregnes for angivelser indsendt mere end 1 måned efter sidste rettidige indsendelsesdag med 100 kr. pr. angivelse. Hvis den samlede bøde for angivelser udgør mere end 500 kr., nedsættes den med 1/3 og nedrundes til nærmeste 100 kr., dog således at bøden aldrig nedsættes til mindre end 500 kr.

Med bøde straffes bl.a. også den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader rettidigt at indgive angivelse om det i angivelsesperioden i alt opgjorte og indeholdte bidrag, jf. AMFLbek. 1250 af 16. dec. 1996, § 41, jf. § 11.

M.3.4 Afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger

I følge KSL § 74, stk. 1, nr. 4 og AMFL § 18, stk. 1, litra a straffes den arbejdsgiver, der afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om grundlaget for A-skat og bidrag.

Bøde for overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 4 og AMFL § 18, stk. 1, litra a beregnes med samme procentsats som for overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og AMFL § 18, stk. 1, litra c, jf. afsnit M.3.2, da motivet for afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger oftest vil være at skaffe sig henstand med betalingen. Bøden fastsættes som 25 pct. af et beløb svarende til en bøde for overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og AMFL § 18, stk. 1, litra c. Hvis dette beløb er mindre end 250 kr., rejses sagen ikke.

M.3.5 Strafansvar for juridiske personer

Efter KSL § 77 og AMFL § 18, stk. 3 kan der, jf. straffelovens 5. kapitel, pålægges den juridiske person et bødeansvar. Dette begrundes med, at det er den juridiske person, der må antages at have opnået den økonomiske fordel ved den strafbare overtrædelse. Frihedsstraf kan aldrig komme på tale i forbindelse med selskabsansvar - heller ikke i form af forvandlingsstraf.

Hvis den daglige leder af den juridiske person er hovedaktionær eller hovedanpartshaver (dvs. ejer mindst 50 pct. af kapitalen) og enerådende disponerer på selskabets vegne, rettes strafansvaret dog mod denne.

En kombination af selskabsansvar og personligt ansvar forekommer i

selskaber med en direktør og daglig leder, der handler på selskabets vegne, men som ikke ejer aktie- eller anpartsmajoriteten i selskabet. I disse tilfælde beregnes en samlet bøde, hvoraf 80 pct. pålægges selskabet og 20 pct. pålægges den daglige leder. Hvis der er flere direktører eller daglige ledere, der skønnes ansvarlige, deles 20 pct.-bøden ligeligt mellem disse.

M.4 Lønmodtageres strafansvar

M.4.1 Udbetaling af A- indkomst uden indeholdt A-skat

Lader en lønmodtager sig udbetale A-indkomst vidende om, at der ikke i indkomsten er indeholdt A-skat som påbudt, kan vedkommende straffes efter KSL § 75, nr. 1.

Bøde for overtrædelse af KSL § 75, nr. 1 er 25 pct. af den ikke indeholdte A-skat.

M.4.2 Afgivelse af visse urigtige eller vild- ledende oplys- ninger efter KSL

Hvis en lønmodtager afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgørelsen af, om en indkomst er A-indkomst eller B-indkomst, til brug for forskudsregistreringen eller til brug for foreløbig redegørelse vedrørende forventede indkomstforhold, kan lønmodtageren straffes efter KSL § 75, nr. 2.

Bøde for overtrædelse af KSL § 75, nr. 2 er 25 pct. af den A-skat, der som følge af de urigtige oplysninger ikke bliver indeholdt.

M.5 Fortsat drift trods nægtet registrering

Hvis myndighederne har nægtet registrering, og der fortsat drives virksomhed, der er indeholdelsespligtig, kan den indeholdelsespligtige straffes efter KSL § 74 A og AMFL § 18, stk. 5.

Der er endnu ikke nogen fast praksis for, hvorledes overtrædelse af KSL § 74 A og AMFL § 18, stk. 5 sanktioneres.

M.6 Sanktioner for overtrædelse af KSL § 74, stk. 2 og AMFL § 18, stk. 2

Hvis forholdet er begået med forsæt til at unddrage skat eller bidrag, jf. KSL § 74, stk. 2 og AMFL § 18, stk. 2, og der ikke er grundlag for at kræve frihedsstraf, beregnes dobbelt bøde. Der vil normalt være grundlag for at kræve frihedsstraf, hvis den ikke indeholdte eller ikke indbetalte A-skat eller bidrag udgør mere end 100.000 kr.

Derudover kan bøden forhøjes ved gentagelsestilfælde.

Der beregnes ikke i samme sag både dobbelt bøde for forsæt til unddragelse og forhøjet bøde for gentagelse.

M.7 Overtrædelse af fastsatte forskrifter

I forskrifter, der er udstedt i medfør af KSL og AMFL kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelser af bestemmelser i forskrifterne, jf. KSL § 76 og AMFL § 18, stk. 4. Der henvises til KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 56 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, §§ 41 og 42. Det bemærkes i den forbindelse, at det efter de nævnte bekendtgørelser bl.a. også kan være strafbart ikke at tilmelde sig SE-registeret.

M.8 Processuelle regler**M.8.1
Administrativ
afgørelse
Bødeforlæg**

Hvis en overtrædelse af KSL og AMFL ikke vil medføre højere straf end bøde, er told- og skatteregionerne i medfør af KSL § 79 og AMFL § 20 bemyndiget til at tilkendegive over for den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, hvis den pågældende erkender sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden for en nærmere angivet frist, der efter begæring kan for-længes, at betale den bøde, der fremgår af bødeforelægget, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 56, stk. 2 og AMFLbek. nr. 1250 af 16. dec. 1996, § 42.

**M.8.2
Udfærdigelse af
bødeforlæg**

Med hensyn til udfærdigelsen af bødeforelægget finder retsplejelovens bestemmelser om indholdet af anklageskrift tilsvarende anvendelse, jf. KSL § 79, stk. 2 og AMFL § 20, stk. 2. Det betyder bl.a., at overtrædelsen med angivelse af tid og sted skal beskrives i bødeforelægget.

**M.8.3
Afgørelsen er
endelig**

KSL § 79, stk. 3 og AMFL § 20, stk. 3 bestemmer, at betales bøden i rette tid, eller bliver den efter stedfunden vedtagelse inddrevet eller afsonet, bortfalder videre forfølgning.

**M.8.4
Sigtelse**

KSL § 78, stk. 1 indeholder regler om, at retsplejelovens § 752, stk. 1 tilsvarende finder anvendelse i sager om overtrædelse af KSL §§ 74 - 77, der behandles administrativt.

Retsplejelovens § 752, stk. 1 bestemmer, at inden politiet afhører en sigtet, skal han udtrykkeligt gøres bekendt med sigtelsen og med, at han ikke er forpligtet til at udtale sig. Det skal af rapporten fremgå, at disse regler er iagttaget.

**M.8.5
Ransagning**

Ransagning i sager om overtrædelse af KSL og AMFL kan ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler, jf. KSL § 78, stk. 2 og AMFL § 19.

Der kræves således som udgangspunkt dommerkendelse. Der henvises nærmere til retsplejelovens kapitel 73 om ransagning.

**M.8.6
Forsvarerbistand**

Reglerne om forsvarerbistand i administrative bødesager findes i lov om adgang til forsvarerbistand under en administrativ skatte- og afgiftsstraffesag, jf. lovbek. nr. 489 af 19. sept. 1984, som ændret ved lov nr. 363 af 1. juli 1988.

I sager om overtrædelse af KSL § 74, stk. 1, nr. 1 og 4, § 74, stk. 2 eller § 75, men ikke i øvrige sager om overtrædelse af KSL og AMFL, kan der

beskikkes sigtede en forsvarer, når det efter sagens beskaffenhed, sigtedes person eller omstændighederne i øvrigt må anses for ønskeligt, og sigtede ikke selv har skaffet sig bistand af en forsvarer.

Forsvareren beskikkes af retten. Begæring om beskikkelse kan fremsættes såvel af sigtede som af skattemyndighederne.

Forsvareren har adgang til at gøre sig bekendt med med det materiale, skattemyndighederne har tilvejebragt ved behandlingen af spørgsmålet om strafansvar.

Hvis sigtede findes skyldig, har han pligt til at erstatte det offentlige udgifterne til vederlaget til den beskikkede forsvarer.

Sigtede skal skriftligt vejledes om adgangen til at begære en forsvarer beskikket, om forsvarerens beføjelser og om betalingen af forsvarerens vederlag.

Der henvises til bek. nr. 976 af 2. feb. 1994 om vejledning om forsvarerbeskikkelse under en administrativ skatte- eller afgiftssag.

M.9 Forældelse af strafansvar

Reglerne om forældelse af strafansvar findes i straffelovens kapitel 11.

Efter straffelovens § 92 straffes en lovovertrædelse ikke, når der er indtrådt forældelse efter straffelovens §§ 93 og 94.

Forældelsesfristen efter straffelovens § 93, stk. 1, nr. 1 er 2 år, når der ikke er hjemlet højere straf end fængsel i 1 år for overtrædelsen, eller når straffen for overtrædelsen ikke ville overstige bøde.

Dette betyder for overtrædelse af KSL og AMFL, at for alle overtrædelser, hvor der kun er grundlag for at påstå bøde som straf, er forældelsesfristen 2 år.

I de tilfælde, hvor der efter KSL § 74, stk. 2 og AMFL § 18, stk. 2 er grundlag for idømmelse af frihedsstraf, finder straffelovens § 93, stk. 1, nr. 2 anvendelse.

Forældelsesfristen efter straffelovens § 93, stk. 1, nr. 2 er 5 år, når der ikke er hjemlet højere straf end fængsel i 4 år.

Efter straffelovens § 94, stk. 1 regnes forældelsesfristen fra den dag, da den strafbare virksomhed eller undladelse er ophørt.

Dette betyder, at for handlingsforbrydelser begynder forældelsesfristen den dag, da den strafbare handling foretages.

For undladelsesforbrydelser begynder forældelsesfristen den dag, da den strafbare undladelse ophører. Hvis den strafbare undladelse aldrig ophører, er en undladelsesforbrydelse i princippet uforældelig.

Indenfor KSL og AMFL er kun KSL § 74, stk. 1, nr. 2 og AMFL § 18, stk. 1, litra c undladelsesforbrydelser.

Efter straffelovens § 94, stk. 5 afbrydes forældelsesfristen ved ethvert rettergangsskridt, hvorved den pågældende sigtes for overtrædelsen.

I de tilfælde hvor told- og skattemyndighederne har kompetencen til at afgøre en sag, afbryder told- og skattemyndighedernes sigtelse af den pågældende forældelsesfristen, jf. straffelovens § 94, stk. 4, 3. pkt..

M.10 Kompetenceregler

Skatteministeren har i medfør af KSL § 79 bemyndiget told- og skatteregionerne til at tilkendegive, at en sag om overtrædelse af KSL kan afgøres ved en administrativ bøde, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 56, stk. 2.

Skatteministeren har i medfør af AMFL § 20 bemyndiget told- og skatteregionerne til at tilkendegive, at en sag om overtrædelse af AMFL kan afgøres ved en administrativ bøde, jf. AMFLbek. 1250 af 16. dec. 1996, § 42.

I det omfang der i en sag er grundlag for idømmelse af frihedsstraf, og sagen således skal afgøres af domstolene, har told- og skatteregionerne kompetencen til at sende tiltalebegæring til anklagemyndigheden, jf. TSS-cirk. 1995-6.

Afsnit N *Lønindeholdelse af restancer til det offentlige*

Ved lønindeholdelse forstås, at Told•Skat skriftligt pålægger en skyldners arbejdsgiver at indeholde en del af skyldners løn, samt at afregne det indeholdte beløb til Told•Skat.

Ved lov nr. 1203 af 27. december 1996 er der vedtaget regler om et fælles lønindeholdelsesregister. I lovens § 2, nr. 4 er det blandt andet bestemt, at Hypotekbanken skal modtage indbetalinger fra den indeholdelsespligtige samt fordele og afregne indbetalingerne til myndighederne.

Det fremgår af lovens § 8, at finansministeren fastsætter det nærmere tidspunkt for lovens ikrafttræden. Loven træder formentlig i kraft medio 1998.

N.1 Lovhjemlen

Lønindeholdelse kan kun iværksættes, når der er udtrykkelig lovhjemmel til det.

Hjemlen til at foretage lønindeholdelse findes i KSL § 73, stk. 1, jf. lovbek. nr. 614 af 10. juli 1997. Bestemmelsen finder direkte anvendelse på inddrivelse af skatter, og kommunerne er bemyndiget til at træffe afgørelse i 1. instans efter KSL § 73, stk. 1, 1. pkt. og stk. 6, 1. pkt., jf. bek. nr. 653 af 14. aug. 1997 (udlægningsbekendtgørelsen), § 3, stk. 1, nr. 8.

Derudover er der i en række særlove henvist til, at krav i henhold til loven kan inddrives efter samme regler, som gælder for inddrivelse af personlige skatter, herunder ved lønindeholdelse efter reglen i KSL § 73, stk. 1.

N.2 Iværksættelse af lønindeholdelse

N.2.1 Krav, der kan lønindeholdes for Lønindeholdelse kan som nævnt kun iværksættes for krav, hvor det i lovgivningen positivt er nævnt, at inddrivelse kan ske på denne måde.

KSL § 73, stk. 1 hjemler lønindeholdelse for indkomstskat til staten, folkepensionsbidrag, amtskommunal - og kommunal indkomstskat samt kirkeskatter.

Lønindeholdelsesadgangen omfatter ligeledes påløbne renter, gebyrer og tillæg. KSL § 73, stk. 2, hjemler indeholdelse for A-skat samt beløb, som er pålagt indeholdt, men hvor indbetaling ikke er sket. Sidstnævnte har betydning i tilfælde, hvor en person er arbejdsgiver og lønmodtager på en gang.

Endvidere kan lønindeholdelse ske for AM-bidrag efter AMFL § 15, stk. 6, for toldkrav efter § 37, stk. 4 i toldloven, for moms krav efter § 59, stk. 3 og 4 i momsloven samt for lønsumsafgift efter § 13 a i lov om afgift af lønsum mv.

Der er mulighed for lønindeholdelse for bøder efter § 23 A, stk. 2 i SKL, efter § 79 A i KSL og efter straffelovens § 52.

I særlovgivningen er der blandt andet givet hjemmel til lønindeholdelse for forfaldne, men ikke betalte afdrag på gæld til Statens Uddannelsesstøtte og ejendomsskat, og i lov om dødsbo- og gaveafgift, § 39, stk. 2 og 3, er der givet

N.2.1

hjemmel til lønindeholdelse for bo- og gaveafgift.

N.2.2

Hvornår kan lønindeholdelse foretages

Af KSL § 73, stk. 1 fremgår, at lønindeholdelse kan foretages på det tidspunkt, hvor udlæg kan begæres. Efter retsplejelovens regler kan udlæg begæres, når der foreligger en restance, det vil sige, ved udløbet af sidste rettidige betalingsdag. Lønindeholdelse skal derfor ikke afvente den i inddrivelseslovens § 9 foreskrevne forkyndelse eller bekendtgørelse.

Er sidste rettidige betalingsdag overskredet, kan lønindeholdelse iværksættes indtil fordringen er forældet.

Lønindeholdelse kræver ikke, at udlæg først har været forsøgt, ligesom et foretaget udlæg ikke er til hinder for, at der samtidig iværksættes lønindeholdelse.

N.2.3

Lønindeholdelse hos en skyldner under gældssanering

Højesteret har ved kendelse, jf. UfR 1987.755, fastslået, at skattemyndighedernes pålæg om lønindeholdelse under behandlingen af en gældssaneringssag ikke kunne omstødes efter konkurslovens §§ 72 og 74, da lønindeholdelse ikke er omfattet af disse regler.

Højesterets kendelse betyder, at lønindeholdelse begæret inden gældssaneringssagens indledning kan fortsættes, ligesom der kan iværksættes indeholdelse efter sagens indledning. Den anmeldte restance skal reduceres med de beløb, som inddrives ved lønindeholdelse.

Efter gældssaneringskendelsens afsigelse, kan der kun foretages lønindeholdelse for krav, som ikke er omfattet af kendelsen og for forfaldne, men ikke betalte afdrag i følge kendelsen.

N.2.4

Lønindeholdelse hos en skyldner under betalingsstandsning

Uanset om der er anmeldt betalingsstandsning til skifteretten, kan der ske lønindeholdelse. Det gælder både for en påbegyndt lønindeholdelse og for iværksættelse af en ny lønindeholdelse.

N.2.5

Lønindeholdelse hos en skyldner under konkurs

Er der afsagt konkursdekret for en skyldner, omfatter konkursboet skyldners formue på tidspunktet for konkursdekretets afsigelse, og hvad der under konkursen tilfalder ham, jf. konkurslovens § 32.

Skyldners indtægter ved egen virksomhed, og hvad der træder i stedet for, er dog ikke omfattet af konkursen, jf. konkurslovens § 33.

Selv om konkursdekret er afsagt, kan en påbegyndt lønindeholdelse fortsættes, og der kan iværksættes en ny indeholdelse. Den anmeldte restance skal nedskrives med det beløb, som inddrives via lønindeholdelse.

Konkursen frigør ikke skyldner for den ufyldstgjorte gæld. Lønindeholdelse kan derfor efter konkursens afslutning foretages for den ufyldstgjorte del af fordringen.

N.2.6

Lønindeholdelse hos en skyldner under akkord

Konkurslovens § 171, stk. 1 forbyder foretagelse af udlæg og arrest efter åbning af akkordforhandlinger. Bestemmelsen nævner ikke lønindeholdelse.

Østre Landsret undlod ved kendelse, jf. UfR 1983.252 at underkende en foretagen lønindeholdelse.

Efter akkordens åbning kan en påbegyndt lønindeholdelse derfor fortsættes, og en ny indeholdelse kan iværksættes. Lønindeholdelse kan ske både for krav, som er omfattet af akkorden og for krav, som ikke er omfattet af akkorden.

Foretages lønindeholdelse for krav omfattet af akkorden, skal den anmeldte fordring nedskrives med det indeholdte beløb.

Efter stadfæstelse af akkorden kan lønindeholdelse kun ske for krav, som ikke er omfattet af akkorden. Misligholder skyldner akkorden, uden at denne ophæves, kan forfaldne - men ikke betalte afdrag - ligeledes inddrives ved lønindeholdelse.

N.3 Ydelser, der kan foretages lønindeholdelse i

N.3.1

KSL § 73, stk. 1 Arbejdsvederlag

KSL § 73, stk. 1 og 4 opregner de ydelser, hvori lønindeholdelse kan ske.

Det drejer sig efter KSL § 73, stk. 1 om løn, provision eller andet arbejdsvederlag samt forskudsvis udbetaling heraf, og endelig A-indkomst, der hidrører fra partsfiskeri.

Er der tale om arbejdsvederlag, kan ydelserne gøres til genstand for lønindeholdelse, uanset om vederlaget er B-indkomst.

Lønindeholdelse kan også foretages i feriegodtgørelse. Udbetaler arbejdsgiver løn under ferien, foretages lønindeholdelsen heri. Indeholdelsen skal foretages ved godskrivning af feriegodtgørelsen. Denne sker hver måned, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 22, stk. 2, som ændret ved bek. nr. 1012 af 2. dec. 1996.

Grundlaget for lønindeholdelse er det udbetalte eller godskrevne arbejdsvederlag efter fradrag af lønmodtagerbidrag, A-skat, ATP-bidrag samt arbejdsgiverens pensionsindbetaling, hvis den er omfattet af PBL § 19, og bidrag til midlertidig pensionsopsparing.

Der kan således indeholdes i visse løntillæg, for eksempel tantieme, gratiale samt overarbejdsbetaling.

Skatteværdien af fri bil og fri telefon samt fri kost og logi kan derimod ikke gøres til genstand for lønindeholdelse.

I beregningsgrundlaget skal heller ikke medtages beløb, der ved lønfor skrivning efter tjenstemandslovens § 57 indeholdes i løn til dækning af tjenstemandslån, jf. UFR 91.49 (ØLD).

Beløb, der ikke udbetales til lønmodtager, men som i stedet betales af arbejdsgiveren til tredjemand på den pågældende lønmodtagers vegne, indgår i grundlaget for lønindeholdelse. Det gælder arbejdsgiverens betaling af lønmodtagerens private udgifter, og fx pensionsindbetalinger, der ikke er omfattet af PBL § 19. Tilsvarende gælder for arbejdsgivers indbetalinger til en kapitalpensionsordning, medmindre ordningen er omfattet af PBL § 19.

Godtgørelse for slid og merudgifter, for eksempel værktøjspenge, skurpenge eller befordringsgodtgørelse mv., kan derimod ikke gøres til genstand for lønindeholdelse.

De afgørende kriterier for, hvilke tillæg der kan foretages lønindeholdelse i, er, om ydelserne er eller kan sidestilles med et arbejdsvederlag, og om den efter sin art udbetales. Der kan således ikke lønindeholdes i vederlag for udgifter, der er forbundet med tjenesten, og som ikke udbetales eller godskrives lønmodtageren.

N.3.2

N.3.2 Lønmodtagere aflønnet med drikkepenge

I ansættelsesforhold, hvor arbejdstager lønnes med drikkepenge, der ansættes til en bestemt brøkdel af det beløb, som arbejdstager indtjener på arbejdsgivers vegne, gælder reglen i KSL § 73, stk. 6.

Lønindeholdelse foretages i disse tilfælde ved, at arbejdsgiveren skriftligt pålægges ved hver afregning med arbejdstager at afkræve det beløb, som skal dække lønindeholdelsen.

Reglen i KSL § 73, stk. 3 skal respekteres også ved indeholdelse i drikkepenge. Hvor meget, der kan indeholdes, beregnes ud fra det beløb, hvormed drikkepengene medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Hvis lønmodtageren vægrer sig ved at indbetale det beløb, som hans arbejdsgiver er pålagt at indeholde, kan han uanset gældende opsigelsesvarsel afskediges med øjeblikkeligt varsel, jf. KSL § 73, stk. 6.

Lønmodtageren underrettes skriftligt om lønindeholdelsen og om muligheden for afskedigelse i tilfælde af manglende afregning.

N.3.3 KSL § 73, stk. 4 Ventepenge, pensioner mv.

Efter KSL § 73, stk. 4 kan der foretages lønindeholdelse i ventepenge, pension og ligende understøttelser, der udredes af statskassen, kommunale kasser og andre offentlige eller private kasser. Forinden lønindeholdelse iværksættes i disse ydelser skal skattemyndigheden vurdere, om der er særlige hensyn, der taler imod en sådan lønindeholdelse.

KSL § 73, stk. 4 omfatter endvidere blandt andet folkepension, førtidspension, efterløn, arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge og tjenestemandspensioner.

Det kan være vanskeligt at afgrænse de ydelser, der efter KSL § 73, stk. 4 kan foretages lønindeholdelse i.

Der kan ikke foretages lønindeholdelse i forsikringsydelser, der udbetales fra forsikringsselskaber, jf. SD-cirk. 1985-11.

Derimod kan lønindeholdelse foretages i ægtefællepension, jf. UfR 1988.756 (ØLD), som anerkendte lønindeholdelse i en ægtefællepension, idet retten fandt, at kapitalgrundlaget for ydelserne var tilvejebragt på den for pensioner sædvanlige måde.

Ved SD-cirk. 1979-3 og SD-cirk. 1984-5 om stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte (SU) samt TSS-cirk. 1994-3 om kontanthjælp efter bistandslovens §§ 37a, 43 og 47a er det bestemt, at indeholdelse ikke skal ske i sådanne ydelser, selv om de efter deres art er omfattet af KSL § 73, stk. 4. Bistandsloven afløses pr. 1. juli 1998 af lov nr. 454 af 10. juli 1997 om social service.

Stipendier fra SU overgik den 1. januar 1992 til at være A-indkomst. Der foretages på trods heraf ikke lønindeholdelse i disse beløb. Baggrunden herfor er formålet med og størrelsen af disse beløb samt det forhold, at der ud over indeholdelse af A-skat også indeholdes restskat i SU-ydelsen.

Lønindeholdelse kan ikke ske i ydelser, der tilkommer skyldners ægtefælle. Inddrivelse af restancen hos ægtefællen må derfor ske efter regler i KSL § 72, stk. 2 om subsidiært udlæg.

N.4 Forholdet til forældelse

Som tidligere nævnt kan begæring om lønindeholdelse tidligst fremsættes ved udløbet af sidste rettidige betalingsdag.

Retten til at begære lønindeholdelse for et krav bevares så længe selve kravet ikke er forældet.

Statslige og kommunale skatte- og afgiftskrav forældes efter 1908-lovens § 1, nr. 4 på 5 år. Forældelsesfristen regnes fra forfaldsdagen og indtræder, medmindre skyldner inden fristens udløb erkender at skyldte beløbet, eller kreditor foretager retslige skridt mod skyldner.

Fremsendelse af en begæring om lønindeholdelse er som hovedregel ikke et retsskridt, der afbryder forældelsen. Baggrunden herfor er, at der ikke i forbindelse med lønindeholdelsesbegæring sker en formel tilsigelse af skyldner som ved udlæg, ligesom skyldner ikke har samme mulighed for at indbringe lønindeholdelsen for fogedretten.

Regionerne skal derfor i tilfælde, hvor forældelsesfristen er ved at springe, sørge for at der tillige foretages udlæg for kravet.

N.5 Lønindeholdelsesprocenten

Af KSL § 73, stk. 3 fremgår, at lønindeholdelsen højst kan udgøre 20 pct. af lønudbetalingen efter fradrag af den i KSL §§ 46 og 49 indeholdte skat. I praksis er grundlaget for lønindeholdelsen indkomsten efter fradrag af lønmodtagerbidrag, A-skat, ATP-bidrag samt arbejdsgiverens pensionsindbetaling, hvis den er omfattet af PBL § 19, og midlertidig pensionsopsparing, jf. ovenfor under N.3.1. Der skal ikke foretages andre fradrag, før indeholdelsesbeløbet beregnes.

Procentsatsen kan ikke forhøjes i tilfælde, hvor der ikke indeholdes A-skat, for eksempel fordi skyldner har frikort eller udelukkende optjener B-indkomst. I disse tilfælde er beregningsgrundlaget bruttolønnen.

At der "højst" kan indeholdes 20 pct. giver mulighed for at indeholde med en lavere procentsats, idet der skal overlades skyldneren det nødvendige til eget og familiens underhold.

Ved fastsættelsen af lønindeholdelsesprocenten skal der således foretages en vurdering svarende til den i retsplejelovens § 509 vedrørende transgbeneficiet. Som udgangspunkt anvendes de samme indkomstkriterier som ved gældssånering.

N.5.1 Indeholdelse med op til 15 pct.

For så vidt angår indeholdelse efter KSL § 73, stk. 1 (løn m.v.) er der ved fastsættelsen af en lønindeholdelsesprocent på 15 pct., som udgangspunkt taget hensyn til, at skyldner ikke må fratages sit eksistensgrundlag. Konsekvensen heraf er, at indeholdelse generelt kan foretages med 15 pct., men at der efter en konkret vurdering kan indeholdes med en lavere procentsats, jf. TSS-cirk. 1997-5 vedrørende betalingsevnevurdering i forbindelse med lønindeholdelse og afdragsordninger.

I sager, hvor lønindeholdelse sker med op til 15 pct., må regionen ud fra de foreliggende oplysninger om skyldners og hans husstands indkomst-, bolig- og formueforhold vurdere, hvor meget der skal overlades skyldner til eget og

N.5.1

familiens underhold.

Af KSL § 73, stk. 1 fremgår, at vedkommende skattemyndighed skriftligt kan pålægge skatteyderens arbejdsgiver at indeholde i skatteyderens lønning, provision mv.

Ønsker regionen at foretage lønindeholdelse efter reglen i KSL § 73, stk. 4 må der ikke være særlige hensyn, som taler imod det. Kommune eller region skal derfor foretage en vurdering af skyldners betalingsevne og herudfra vurdere, hvor meget der kan fratages ved lønindeholdelse.

N.5.2 Indeholdelse med mere end 15 pct.

Ved lov nr. 391 af 6. juni 1991 er den maksimale lønindeholdelsesprocent forhøjet fra 15 til 20 pct., jf. KSL § 73, stk. 3.

Foretages lønindeholdelse med en procentsats mellem 15 og 20 pct., skal myndigheden i hvert enkelt tilfælde foretage en nærmere vurdering af, om der overlades skyldner de nødvendige midler. Til brug for denne vurdering skal myndigheden have aktuelle oplysninger, som entydigt peger på, at en sådan lønindeholdelse vil være forsvarlig. Oplysningerne kan for eksempel indhentes fra skyldner selv.

N.6 Betaling

N.6.1 Restancemyndigheden

Ved lov nr. 1203 af 27. december 1996 er der vedtaget regler om et fælles lønindeholdelsesregister. I lovens § 2, nr. 4 er det bestemt, at Hypotekbanken skal modtage indbetalinger fra den indeholdelsespligtige samt fordele og afregne indbetalingerne til myndighederne. I lovens § 8 er det bestemt, at finansministeren fastsætter tidspunktet for lovens ikrafttræden. Loven træder i kraft på et endnu ikke fastlagt tidspunkt - dog formentlig medio 1998.

Indtil lovens ikrafttræden skal indbetaling ske til den kommune eller den told- og skatteregion, der forestår restanceinddrivelsen.

N.6.2 Indbetalingsfrist

Beløb, der indeholdes i løn mv., forfalder til betaling den 1. i den kalendermåned, der følger efter tidspunktet for indeholdelsen, og skal betales senest den 15. i forfaldsmåned, jf. § 34, stk. 3 i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995.

Hvis sidste rettidige betalingsdag er en søgne- helligdag forlænges fristen til næstfølgende hverdag. Som eksempel kan nævnes, at beløb, som indeholdes i januar, forfalder til betaling den 1. februar, og skal afregnes til regionen senest den 15. februar.

Arbejdsgiveren kan ikke forlange, at regionen selv skal afhente beløbet. Indbetaling skal ske til den region, som har givet arbejdsgiveren pålæg om lønindeholdelse, jf. samme bek. § 34, stk. 1. Flytter skyldner, kan regionen pålægge arbejdsgiveren at indbetale indeholdte beløb til den region, hvor skyldner nu har bopæl.

N.6.2.1 Morarente

Ved for sen betaling skal der betales morarenter, som er på 1,3 pct. pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen, jf. KSL § 63, stk. 2.

N.6.2.2 Straffebestemmelser

Af KSL § 73, stk. 10 fremgår, at den indeholdelsespligtige kan pålægges ansvar for en række forhold.

N.6.2.2.1 KSL § 69 Hæftelse

Arbejdsgiveren hæfter direkte over for det offentlige for såvel indeholdte, men ikke afregnede beløb, som for beløb der burde være indeholdt.

Sådanne beløb kan derfor inddrives efter reglerne i lov nr. 278 af 25. maj 1976 om fremgangsmåden ved inddrivelse af skatter og afgifter mv., jf. KSL § 72. Adgangen til lønindeholdelse gælder også for renter, gebyrer mv.

Hæftelse for undladelse af at efterkomme et pålæg om lønindeholdelse eller indeholdelse af et for lille beløb forudsætter, jf. KSL § 69, at den indeholdelsespligtige har udvist forsømmelighed. Det er efter loven den indeholdelsespligtige, som har bevisbyrden for, at han ikke har udvist forsømmelighed (dvs. omvendt bevisbyrde). I praksis har det imidlertid vist sig, at bevisbyrden er pålagt skattemyndighederne.

N.6.2.2.2 Strafansvar efter KSL § 74

Undladelse af at efterkomme et pålæg om lønindeholdelse kan straffes med en bøde, som udgør 25 pct. af det ikke indeholdte beløb, dog minimum 300 kr., jf. KSL § 74, stk. 1, nr. 1.

Afregnes et indeholdt beløb ikke rettidigt, kan der pålægges en bøde beregnet efter samme principper, som gælder for manglende afregning af A-skatter, jf. KSL § 74, stk. 1, nr. 2, jf. afsnit M.3.2.

For samtlige nævnte strafbestemmelser gælder, at der kun kan gøres ansvar gældende, hvis den indeholdelsespligtige har handlet forsætligt eller udvist grov uagtsomhed.

Straffesager rejses i praksis primært i forbindelse med manglende overholdelse af reglerne om A-skat. Det vil dog kunne forekomme, at der rejses tiltale for overtrædelse af reglerne om lønindeholdelse.

N.7 Arbejdsgivers underretnings- og opbevaringspligt

N.7.1 Hvem er arbejds- giver

Det er skyldners arbejdsgiver, som med hjemmel i KSL § 73, stk. 1 kan pålægges at foretage lønindeholdelse, og som skal indeholde A-skat.

Det er af betydning, om arbejdsforholdet har været af en vis varighed, eller om der kun er tale om levering af enkeltstående tjenesteydelser.

I tilfælde, hvor arbejdet udføres som led i skyldners selvstændige virksomhed, er lønindeholdelse udelukket.

Det kan have vejledende betydning, om der skal indeholdes A-skat af beløb, som udbetales til skyldner.

For at foretage lønindeholdelse, skal arbejdsgiveren have hjemting her i landet, eller han skal lade lønudbetaling ske via en befuldmægtiget, som har hjemting her i landet. Om hjemting se retsplejeloven §§ 235-240 og afsnit C 1.1.1. Lønindeholdelse kan således ikke ske ved fremmede landes diplomatiske repræsentationer i Danmark.

Derimod er det uden betydning, om skyldner har hjemting i Danmark, eller om han er skattepligtig af indtægten i Danmark, når blot udbetalingen foretages af en person, som har hjemting her, og som på grund af status som arbejdsgiver kan pålægges indeholdelsespligt.

Ved en udlægsforretning har skyldner pligt til at give regionen oplysning om, hvem hans arbejdsgiver er, jf. retsplejeloven § 497, stk. 1. Nægtelse straffes med bøde.

N.7.2

N.7.2 Arbejdsgivers pligter

Den indeholdelsespligtiges pligter i forbindelse med lønindeholdelse er reguleret i KSL § 73, stk. 8 og i KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995.

Hvis en arbejdsgiver modtager begæring om indeholdelse for en person, som ikke er beskæftiget hos ham, skal dette meddeles regionen inden 5 dage. Ophør af arbejdsforhold skal ligeledes meddeles regionen inden 5 dage efter ophøret, hvis der er begæret lønindeholdelse for en restance, som ikke er fuldt afviklet.

Regionen og lønmodtageren skal endvidere fra arbejdsgiveren have oplysning om størrelsen af det indeholdte beløb, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 34, stk. 4.

Arbejdsgiveren kan ikke kræve vederlag for administrationen af en begæring om lønindeholdelse. Direkte udgifter, for eksempel porto kan dog kræves dækket hos skyldner.

Endelig skal en indeholdelsespligtig besvare skriftlige henvendelser fra regionen af betydning for indeholdelsen, jf. KSLbek. nr. 768 af 19. sept. 1995, § 35. Regnskabsmateriale vedrørende indeholdelsen skal opbevares i 5 år efter udløbet af det kalenderår, hvor indeholdelsen er foretaget, jf. samme bek. § 36.

Afsnit O Midlertidig pensionsopsparing

O.1 Generelt

Der opkræves i 1998 en midlertidig pensionsopsparing fra lønmodtagere, selvstændigt erhvervsdrivende m.fl.

Opsparingen beregnes som udgangspunkt af det samme grundlag som lønmodtagerbidraget og det arbejdsmarkedsbidrag, som selvstændigt erhvervsdrivende betaler. Dog skal der ikke betales pensionsopsparing af indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger, herunder af ATP, ligesom der for at friholde personer med meget små indkomster er fastsat en bagatelgrænse på 345 kr., der betyder, at der kun skal foretages pensionsopsparing, hvis indkomsten overstiger 34.500 kr. Personer, der har frikort, skal ikke have indeholdt midlertidig pensionsopsparing, hvis frikortgrænsen ikke er overskredet. Opkrævet midlertidig pensionsopsparing for personer med indkomst under bagatelgrænsen bliver tilbagebetalt i forbindelse med den skattemæssige årsopgørelse for 1998.

Opsparingen, der er på 1 pct. af grundlaget, er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Dagpenge- og kontanthjælpsmodtagere m.fl. skal også foretage en midlertidig pensionsopsparing. Opsparingen, som udgør 1.300 kr. på årsbasis, svarende til 0,68 kr. pr. time, indbetales af de dagpenge- og kontanthjælpsudbetalende myndigheder m.fl. direkte til ATP.

Den midlertidige pensionsopsparing for indkomstmodtagere, der får indeholdt lønmodtagerbidrag, indeholdes af den udbetalende virksomhed og indbetales til Told•Skat, mens Told•Skat opkræver pensionsopsparingen for selvstændigt erhvervsdrivende og andre indkomstmodtagere, der skal foretage pensionsopsparing (bortset fra de nævnte dagpenge- og kontanthjælpsmodtagere m.fl.).

Den midlertidige pensionsopsparing administreres af ATP. De beløb, som de indeholdelsespligtige virksomheder indbetaler til Told•Skat samt de beløb, som Told•Skat opkræver direkte hos den opsparingspligtige overføres derfor løbende til ATP. De overførte beløb fordeles af ATP på individuelle konti.

Beløbene er indtil personen fylder 67 år eller afgår ved døden bundet på den enkeltes konto. På det tidspunkt, hvor den berettigede fylder 67 år eller hvis den berettigede dør, udbetales kontoens indestående inkl. rentetilskrivningen til den berettigede eller til boet. Personer, der i 1998 er fyldt eller fylder 67 år, skal også foretage midlertidig pensionsopsparing, hvis de i 1998 har indkomst, der skal foretages pensionsopsparing af. Denne persongruppe modtager deres tilgodehavende på én gang pr. 1. januar 2000 fra ATP. Dog vil personer med indkomster under bagatelgrænsen få tilbagebetalt den midlertidige pensionsopsparing i forbindelse med den skattemæssige årsopgørelse for 1998.

O.2 Lovgrundlag

Reglerne om midlertidig pensionsopsparing for lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende findes i kapitel 5 b (§§ 17 b - 17 e) i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. lovbek. nr. 4 af 8. januar 1996 med senere ændringer. Den midlertidige pensionsopsparing er indført ved lov nr. 803 af 24. oktober 1997.

Derudover finder reglerne i AMFL om opkrævning, angivelse og indbetaling, periodisering, indberetning, straf, regulering m.v., herunder reglerne om afgørelser og klagebehandling tilsvarende anvendelse for pensionsopsparing.

Endelig er det i LL §§ 7 L og 8 M fastsat, at den midlertidige pensionsopsparing ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

O.3 Personer, der skal foretage midlertidig pensionsopsparing

Reglerne om, hvilke personer, der skal foretage midlertidig pensionsopsparing, findes i § 17 b i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension.

O.3.1 Lønmodtagere og honorarmodtagere m.fl.

Alle bidragspligtige lønmodtagere, honorarmodtagere m.fl., som er omfattet af AMFL § 7, stk. 1, herunder personer, der er fyldt 67 år, skal i 1998 foretage en midlertidig pensionsopsparing på 1 pct. af det bidragsgrundlag, der skal opgøres efter AMFL § 8, stk. 1, litra a, b, d og e.

Lønmodtagere, der er fritaget for at betale lønmodtagerbidrag efter AMFL § 7, stk. 4 og 5 eller for hvilke, der ikke skal opgøres et bidragsgrundlag, jf. AMFL § 8, stk. 3-4 og 6-7 er tillige fritaget for at foretage midlertidig pensionsopsparing. Også lønmodtagere, der arbejder i udlandet for en udenlandsk arbejdsgiver og derfor ikke er bidragspligtige, er fritaget for at foretage midlertidig pensionsopsparing.

Den midlertidige pensionsopsparing for lønmodtagere, honorarmodtagere m.fl. indeholdes af den virksomhed, der foretager udbetalingen.

O.3.1.1 Indeholdelse af mid- lertidig pensionsop- sparing

Den indeholdelsespligtige virksomhed skal ved udbetaling af A-indkomst, hvoraf der skal indeholdes lønmodtagerbidrag, tillige indeholde en midlertidig pensionsopsparing med 1 pct. Den midlertidige pensionsopsparing fragår ved beregningen af A-indkomsten i lighed med lønmodtagerbidraget og indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger. Derimod fragår den midlertidige pensionsopsparing ikke ved beregningen af det grundlag, der skal beregnes lønmodtagerbidrag af.

Der skal ikke indeholdes midlertidig pensionsopsparing ved udbetalingen, hvis der ifølge et udstedt frikort, jf. KSL § 48, stk. 6, ikke skal indeholdes A-skat, jf. ATP-lovens § 17 b, stk. 2. Det gælder også, selv om frikortet er udstedt til en person, hvis skattepligtige indkomst i løbet af året vil være så stor, at vedkommende ikke falder under bagatelgrænsen på 345 kr.

Hvis der ved udbetaling af A-indkomst sker en overskridelse af frikortgrænsen, således at der skal indeholdes A-skat, skal den indeholdelsespligtige tillige opgøre og indeholde midlertidig pensionsopsparing af hele den pågældende udbetaling. Den indeholdelsespligtige skal derimod ikke efteropkræve midlertidig pensionsopsparing af de udbetalinger, der ligger forud for den

udbetaling, der medfører overskridelse af frikortgrænsen. Pensionsopsparingen heraf opkræves af Told•Skat i forbindelse med udsendelsen af bidragsopgørelsen.

Lønmodtagere og honorarmodtagere skal også foretage midlertidig pensionsopsparing af B-indkomst, der skal betales lønmodtagerbidrag af. Den midlertidige pensionsopsparing opkræves i disse tilfælde af Told•Skat i forbindelse med udsendelsen af bidragsopgørelsen.

0.3.1.2 Angivelse og betaling af indeholdt midlertidig pensionsopsparing

Den indeholdelsespligtige skal angive og afregne indeholdt midlertidig pensionsopsparing sammen med A-skat og AM-bidrag. På A-skatte- og bidragsangivelsen skal den indeholdelsespligtige angive periodens indeholdte lønmodtagerbidrag og midlertidige pensionsopsparing som ét samlet tal. Den indeholdte pensionsopsparing afrundes på helt samme måde som indeholdte lønmodtagerbidrag, jf. G.3.1.

Told•Skat overfører månedligt 1/9 af det under ét angivne lønmodtagerbidrag og pensionopsparingsbeløb som en acontobetaling til ATP, som efter 1. nov. 1999 indsætter beløbene på den enkelte indkomstmodtagers særlige konto på grundlag af oplysningerne i indkomstmodtagerens årsopgørelse/bidragsopgørelse.

0.3.1.3 Regnskab, oplysningsseddel og underretning af indkomstmodtageren

Den indeholdelsespligtige skal angive den midlertidige pensionsopsparing særskilt på den årlige oplysningsseddel, jf. J.3.1. Virksomheden skal derfor føre en særskilt konto i regnskabet, hvoraf pensionsopsparingen kan udledes.

Den indeholdelsespligtige skal give indkomstmodtageren underretning om, hvor meget virksomheden har indeholdt i midlertidig pensionsopsparing. Det kan enten ske ved at angive den indeholdte midlertidige pensionsopsparing separat på lønsedlen/afregningsbilaget eller ved at anføre det samlede beløb, der er indeholdt i lønmodtagerbidrag og midlertidig pensionsopsparing på lønsedlen/afregningsbilaget, jf. afsnit G.4.

0.3.2 Selvstændigt erhvervsdrivende

Selvstændigt erhvervsdrivende omfattet af AMFL § 7, stk. 3, herunder personer, der er fyldt 67 år, skal i 1998 også foretage en midlertidig pensionsopsparing. Pensionsopsparingen er på 1 pct. af det bidragsgrundlag, der skal opgøres efter AMFL § 10.

Den midlertidige pensionsopsparing for selvstændigt erhvervsdrivende opkræves af Told•Skat sammen med acontobidragene.

0.3.3 Dagpenge- og kontanthjælpsmodtagere

Dagpenge- og kontanthjælpsmodtagere m.fl. skal også foretage en midlertidig pensionsopsparing.

Opsparingen, der opkræves løbende af den udbetalende virksomhed/myndighed, er på 1.300 kr. på årsbasis, svarende til 0,68 kr. pr. time. Ordningen administreres i sin helhed af ATP, som har orienteret arbejdsgiverne direkte. Det skal derfor blot bemærkes, at den midlertidige pensionsopsparing, som arbejdsgiveren tilbageholder hos den ansatte ved udbetaling af dagpenge, skal indbetales direkte til ATP. For private arbejdsgivere sker det sammen med de øvrige kvartalsvise ATP-indbetalinger og tilskrives den pågældendes almindelige ATP-konto. Private arbejdsgivere skal, når der indsendes oplysningsseddel til Told•Skat, derfor indberette midlertidig pensionsopsparing som vedrører dagpenge som en del af ATP-bidraget i rubrik 46 på oplysningssedlen. Beløbet må derfor ikke bogføres på den

O.3.3

særskilte konto for pensionsopsparing, men skal bogføres på kontoen for indeholdt ATP.

O.4 Endelig beregning af den midlertidige pensionsopsparing

I forbindelse med beregningen af sluskskatten og slutbidragsberegningen for 1998 foretager Told•Skat på grundlag af indkomstmodtagerens selvangivelse endelig beregning af, om der i årets løb er opkrævet for lidt eller for meget i midlertidig pensionsopsparing. Beregningen sker alene for de personer, hvor Told•Skat forestår opkrævningen og indbetalingen til ATP. For lidt opkrævet, respektive for meget opkrævet pensionsopsparing efteropkræves/ tilbagebetales efter helt samme regler som gælder for lønmodtagerbidraget og bidraget for selvstændigt erhvervsdrivende og opkrævningen/tilbagebetalingen fremgår af indkomstmodtagerens årsopgørelse/bidragsopgørelse, jf. dog nedenfor.

Told•Skat underretter på grundlag af årsopgørelserne/bidragsopgørelserne ATP om, hvilket beløb, der skal tilskrives den enkeltes særskilte konto hos ATP. Underretningen foretages første gang 1. november 1999.

Hvis den skattemæssige årsopgørelse efterfølgende ændres, og ændringen sker efter at indkomstmodtagerens særlige konto hos ATP er nedlagt, fordi pensionsopsparingen er udbetalt, medfører den ændrede skattemæssige årsopgørelse ikke yderligere opkrævning, respektive udbetaling af midlertidig pensionsopsparing.

O.5 Udbetaling af midlertidig pensionsopsparing

Udbetaling af midlertidig pensionsopsparing fra de særskilte konti i ATP, herunder forrentning heraf, varetages i sin helhed af ATP. Evt. henvendelser herom må derfor rettes til ATP.

Stikordsregister

A

- A-indkomst A.1.2, I.2.2, J.2.2.1
- A-skat A.1.2
- Advokater B.2.1
- Afdækkede ordninger B.3.4
- Afgift, for sen angivelse
 - virksomheder H.5.1
 - offentlige institutioner H.7.3
- Afgiftspligtige udbetalinger, oplysningspligt J.2.3
- Afgørelser K.3
 - regionens afgørelse K.3.1
 - ligningsmyndighedens afgørelse K.3.2
 - registrering K.3.3.2
 - indeholdelse K.3.3.3, K.3.3.9
 - angivelse og betaling K.3.3.5
 - oplysningspligt K.3.3.6
 - hæftelse K.3.3.7
 - efter AMFL K.3.3.8
- Afkald på indtægt A.4
- Afmeldelse, registrering E.2.3.3
- Afstemning, regnskab I.2.3
- Ajourføring, regnskab I.1.3
- Akkordfortjeneste B.1.2
- Aktieløn, aktieoptioner i ansættelsesforhold B.1.9.5
- Aktiveringsfond A.2.1
- AM-bidrag/arbejdsmarkedsbidrag A.2.1
- AM-indkomst A.2.2, I.2.1, I.2.2
- Amba (andelsselskab), registrering E.2.3.2
- Ambassader, ansatte, AM-bidrag B.1.1.2
- Angivelse H
 - rettidig H.4, H.7
 - ikke rettidig H.5.1, H.7.3, M.3.3
 - klage K.3.3.5
- Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene K.3.3.8, K.3.3.9
- Ansvarlig kapital, registrering E.2.3.2
- Ansættelsesforhold, bortseelsesregel B.1.10.1
- Arbejdsdragt/uniform B.1.6.14
- Arbejdsgiveradministreret pensionsordning F.3, H.10.2
- Arbejdsgiverbidrag A.2.1, F.2, F.3.1
 - bidragsgrundlag F.3
 - klage K.3.3.4
- Arbejdsgivers strafansvar M.3, N.6.2.2.2
- Arbejdsløshedsdagpenge B.5.1
- Arbejdsmarkedets Tillægspension/ATP B.3.4.2, J.1
- Arbejdsmarkedsbidrag/AM-bidrag A.2.1
- Arbejdsmiljøloven, unge i arbejde B.6.2.1

Arbejdsskade B.1.5.3
Arbejdsudleje C.1.1.2, C.2.3
- indeholdelse D.5.1
- beregning G.3.5
- angivelse og betaling H.8
- oplysningspligt J.4.4
Arrangører, oplysningspligt D.11
Assurandører B.2.8
Asylansøgere C.1.2
ATP/Arbejdsmarkedets Tillægspension B.3.4.2, J.1
ATP-loven B.1.1.1
Avis B.1.6.9

B

B-indkomst A.1.2, J.2.2.2
B-skat A.1.2
Bagatelgrænsen, personalegoder B.1.6
Bagudløn G.2.3, H.7.1
Barselsdagpenge
- lønmodtager B.1.2.1
- selvstændigt erhvervsdrivende B.1.2.1.1
- medarbejdende ægtefælle B.7.2
- lønaftale, ægtefælle B.7.3
- fri fordeling, ægtefælle B.7.4
Befordringsgodtgørelse B.1.7.2.2, F.3
- arbejdsplads B.1.7.2.2
- undervisning B.1.7.2.2
- uddannelsesorlov B.1.7.2.2
Befuldmægtigede C.1.1.1, F.1, J.1
Begrundelse K.3.1.2
Begrænset skattepligt C.1.1, C.1.1.1
Beregning G
- lønmodtagerbidrag G.1
- A-skat G.2
- fradrag G.2.5.1.1
Bestyrelseshonorar B.2.1, C.3.2, C.4.2
Betaling H
- rettidig H.4, H.7
- ikke rettidig H.6, H.7.4, M.3.2
- klage K.3.3.5
Betjeningsafgift B.1.8.4
Bevilling, autorisation mv., indeholdelsespligt D.3.5
Biblioteksafgifter B.2.3.1, B.2.3.4
Bidragsgrundlag
- lønmodtager A.2.2
- arbejdsgiver A.2.2, F.3
- regnskab I.2.1, I.2.2
- klage K.3.3.8, K.3.3.9

Bidragssatser

- bidragsfritaget B.1.1.2
- lønmodtagere A.2.2, B.1.1.2
- arbejdsgiver A.2.2, F.1
- klage K.3.3.8, K.3.3.9
- internationale forhold C.1.1.1, C.2.1.2

Bidragssatser A.2.2

Bikort G.2.5.2

Bonus B.1.2

Bopæl i Danmark C.1.2

Bortfaldet ferie B.1.3.4

- erstatning B.1.3.4

Bortseelsesret, PBL § 19 B.1.10.1

Bortseelsesret, midlertidig pensionsopsparing O.1

Brugsrettigheder, oplysningspligt J.2.2.10

Bruttobeskatning, KSL § 48 E C.1.2.4

- beregning G.3.7
- angivelse og betaling H.9
- oplysningspligt J.4.2

Bruttotrækkort G.2.4.1

Bygge-, anlægs- og monteringsarbejde C.1.1.1

- i Danmark C.1.1.4
- i udlandet C.2.2

Bødeforlæg, administrativ afgørelse M.8.1

Børns indkomst B.6

- beskatning B.6.1
- arbejdsindtægt B.6.2
- forældres løn til deres børn B.6.2.2

C

Chauffør B.1.6.1

Civile værnepligtige, militærnægtene B.1.8.2

Civilløn under militærtjeneste B.1.8.3

D

Dagbøder, kontrol K.1.3

Dagpenge

- ledighed, sygdom, barsel B.1.2.1, B.5.1, G.2.5.1.1
- selvstændigt erhvervsdrivende B.1.2.1.1
- midlertidig pensionsopsparing O.3.3

Dagpengefond A.2.1

Dagpengerefusion B.1.2.1

Dansk fly C.1.1.5

Dansk Internationalt Skibsregister B.1.1.2, C.1.1.5

Dansk skib C.1.1.5

Delefterløn B.5.3, G.2.5.1.1

Delregistrering E.2.2.3

Den Sociale Sikringsstyrelse, klage K.3.3.8, K.3.3.9

Diplomater B.1.1.2, C.1.2.5
Dobbeltdomicil C.1.2
Domstolsprøvelse K.3.3.8, K.3.3.9
Driftsform E.2.3.2
Drikkepenge B.1.2, B.1.8.4
Dødsfald B.1.11.6, G.2.3
Døgnophold B.6.3

E

Edb-angivelse H.3.1
Edb-indberettere H.7.1
Efterbetalinger B.1.11.3
Efterangivelse H.5.3
Efterløn B.5.5
Ejendomsadministration, indeholdelsespligt D.3.3
Elektroniske skattekortoplysninger G.2.4.1.1
Éngangsvederlag, konkurrenceklausuler B.1.5.5
Enkeltregistrering E.2.2.1
Erhvervs- og Selskabsstyrelsen E.2.3.2
Erstatningsansvar L.4, L.4.2
- culpa L.4, L.4.2
Erstatningsbeløb for tabt arbejdsfortjeneste B.1.11.5, B.1.5.3
- oplysningspligt J.2.2.9
Europaparlamentet, indeholdelsespligt D.3.7

F

Fast driftssted C.1.1.1, C.2.1.1, C.2.1.2
Fejltællingspenge B.1.5.4
Ferie med løn B.1.3.2
Ferie uden løn B.1.3.1
Feriebetaling B.1.2.1
Feriegodtgørelse B.1.3
- fratrædelse B.1.3.2
- overgang til anden stilling B.1.3.3
- tidspunkt for indeholdelse af A-skat G.2.3
- beregning af fradrag G.3.3
- lønindeholdelse N.3.1
Feretillæg B.1.2
Finansielle aktiver i udlandet, oplysningspligt J.5
Firmabil B.1.6.1, G.2.3, I.2.2
- værdiansættelse B.1.6.1
Fiskale repræsentanter L.2.2
Flytning til Danmark C.1.2
Flytning fra Danmark C.1.2
Flyttegodtgørelse B.1.5.1
Fmba (forening), registrering E.2.3.2
Folkepension B.3.2
Fonde B.1.2.2

Foreløbig fastsættelse H.5.2
Foreninger, indeholdelsespligt D.8
Forfatterrettigheder B.2.3.4
Forkortet afregningsperiode A.1.4, A.2.4, E.2.1.1, H.6.1
Formidlet døgnophold B.6.3
- arbejdsdusør B.6.3
- beklædning B.6.3
- ferietilskud B.6.3
- gaver B.6.3
- kostpenge B.6.3
- lømpepenge B.6.3
Formkrav, regnskab I.1.4
Forrentning af andelskapital, rentekontrolordningen J.2.4.1
Forrentning af erstatningssum, rentekontrolordningen J.2.4.1
Forrentning af lønindestående, rentekontrolordningen J.2.4.1
Forsikrings- og pensionsordninger B.1.10
Forsikringsselskaber, oplysningspligt J.2.3
Forskere og lærere, internationale forhold C.1.2.2, C.2.6
Forskningsprojekt, KSL § 48 E C.1.2.4
Forsvarerbistand M.8.6
Forudløn G.2.3, H.7.1
Forældelse af strafansvar M.9
Forældres løn til deres børn B.6.2.2
Forældreorlovsydelse B.7.2, B.7.3, B.7.4
Fotomodeller B.2.5
Fradrag, skattekort G.2.5.1.1
Fraflytning, forsikrings- og pensionsordninger B.1.10.1
Fratrædelse, ferie med løn B.1.3.2
Fratrædelse, skattekort G.2.5.1
Fratrædelsesgodtgørelse B.1.11.2
Fratrædelsesgodtgørelse, jubilæumsgratiale
- pensionsbidrag B.1.10.1
- regnskab I.2.1
- oplysningspligt J.2.2.6
Fremrykket afregning H.7
Fri bil B.1.6.1, G.2.3, I.2.2
- værdiansættelse B.1.6.1
Fri fordeling, ægtefælle B.7.4
Fri kost og logi B.1.6.10, I.2.2
Fri telefon B.1.6.2, G.2.3, I.2.2
Fri undervisning B.1.6.18
Fribolig, studerende B.4.4
Frikort, befordring B.1.6.15
Frikort, skattekort G.2.5.3
Frirejser B.1.6.17
Frivillig sikkerhedsstillelse E.2.1.1.1, H.6.1.1
Fuld skattepligt til Danmark C.1.2, C.2.1, C.2.2, C.2.8
Fællesregistrering E.2.2.2
Førtidspension B.3.3

G

- Gave B.1.4
- Gebyr, forkortet afregning E.2.1.1.3, H.6.1
- Gebyr, foreløbig fastsættelse H.5.2
- Globalindkomstprincip C.2.1
- Godtgørelse af telefonudgifter B.1.6.3
- Godtgørelse fra arbejdsgiver B.1.5
 - flyttegodtgørelse B.1.5.1
- Grundbilag I.3
- Gruppelivsforsikringer B.1.10.3, J.2.3
- Grænsegængere
 - fra andre lande end Sverige C.1.1.7
 - fra Sverige C.1.1.7
 - fra Danmark C.2.4
- Grønlandsk kildeskat C.2.5, D.4, H.12

H

- Helårsbolig B.1.6.4
- Hjemmearbejde, børn B.6.2.1
- Hjemting C.1.1.1
- Hjælpe- og understøttelsesfonde B.1.10.2
- Hjælpekonti I.2
- Honorar B.1.2, B.2
 - internationale forhold C.3.2, C.4.2
 - arbejdsgiverbidrag F.3
 - oplysningspligt J.2.2.2
- Hovedaktionærens børn B.6.2.2
- Hovedbeskæftigelse, skattekort G.2.5.1
- Hovedkort G.2.5.1, G.2.4.1
- Hundeførertillæg B.1.5.4
- Hushjælp B.1.2
- Hvervgiver B.1.1.1, C.1.1.2
- Hædersgaver, oplysningspligt J.2.2.5
- Hæftelse A.1.4, A.2.4, L
 - forskellige driftsformer L.2
 - den indeholdelsespligtige L.2.1, L.2.2
 - lønmodtager L.2.2
 - klage K.3.3.7
 - lønindeholdelse N.6.2.2.1

I

- Identifikationsoplysninger J.1
- Immaterielle rettigheder B.2.3.4, J.2.2.4
- Indberetning, identitet på A-indkomstmodtager J.4.3
- Indbetalingskort H.3, H.7.2
- Inddrivelse, lønindeholdelse N.2.1

Indeholdelse D.2

- A-skat A.1.3, D.2.1, I.2.2
 - lønmodtagerbidrag D.2.2, I.2.2
 - manglende indeholdelse M.3.1, M.4.1
 - midlertidig pensionsopsparing O.3.1.1
- ## Indeholdelsespligtig virksomhed D.2
- hæftelse ved forskellige driftsformer L.2

Indeholdelsespligtige

- arbejdsgivere D.2.1.1, F.1
- hvervgivere D.2.3
- pensionsinstitutter D.2.4
- andre D.2.5
- registrering E.1.1

Indeksordninger B.3.4.5

Inkompetence K.2.3

Interessentskab, børns indkomst B.6.2.2

Internationale organisationer C.1.2.5, C.2.9

J

Jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelse

- pensionsbidrag B.1.10.1
- regnskab I.2.1
- oplysningspligt J.2.2.6

Jubilæumsgratiale B.1.4

Juridisk status, registrering E.2.3.2

K

Kapitalpensionsordninger B.3.4.6

Kildeskat A.1

Kildeskat til Grønland C.2.5, D.4, H.12

Kilometerpenge B.1.5.4

Klage K.3.3, K.3.1.2

Kompetenceregler, strafansvar M.10

Koncertbureauer, indeholdelsespligt D.11

Konkurrenceklausul B.1.5.5, B.1.10.1

Konkurs, registrering E.2.3.3.2

Konkursbo

- registrering E.1.1.1
- indeholdelsespligt D.9

Konsulent B.2.2, C.3.2

Kontanthjælp B.5.6.1

- lønindeholdelse N.3.3
- midlertidig pensionsopsparing O.3.3

Kontinentalsoklen B.1.1.2, C.1.1.6

Kontorholdsgodtgørelse B.1.5.4

Kontrolbeføjelser K.1

Kontrolbesøg K.1.2

Konvertible obligationer B.1.9.4

Kost og logi B.1.6.10, I.2.2
Kreditbegrænsning
- registrering E.2.1.1
- angivelse og betaling H.6.1.
Kreditkort B.1.6.13
Kulbrinteaktiviteter C.1.1.6
Kulbrintesektoren B.1.1.2
Kunstner B.1.1.1, C.1.1.3
Kunstnerrettigheder B.2.3.4
Køberetter B.1.9.5

L

Landskatteretten, klage K.3.3.8, K.3.3.9
Leaset bil B.1.6.1
Legater B.4.2
Livsforsikring, kapitalværdi, oplysningspligt J.2.3
Lystbåd B.1.6.6
Lærere og forskere, internationale forhold C.1.2.2, C.2.6
Lærlinge, internationale forhold C.1.2.3, C.2.7
Løn og vederlag B.1.2
Lønftale, ægtefælle B.7.3
Lønbureau mv., indeholdelsespligt D.3.1
Lønindeholdelse
- hjemmel N.1
- krav der kan lønindeholdes for N.2.1
- tidspunkt N.2.2
- ydelser der kan lønindeholdes i N.3
- forældelse N.4
- lønindeholdelsesprocent N.5
- betaling N.6
- arbejdsgivers pligter N.7
Lønindeholdelsesregister N
Lønmodtagerbidrag, definition A.2.1
Lønmodtagerbegrebet B.1.1.1
Lønmodtagere fra udlandet C.1.1.4, C.1.2.1
Lønmodtagerindkomst B.1.1.1
Lønmodtagernes Garantifond D.10, H.11
Lønmodtagernes Dyrtidsfond B.3.4.1
Lønmodtagers dødsfald B.1.11.6
Lønmodtagers strafansvar M.4
Lønmodtagerspecifikationer I.2.2
Lønoplysningsseddel A.5.1, J.3.1
Lønperiode, skæv G.2.5.1.1
Lønseddel G.4
Løntillæg B.1.5.4
Løsøre til hjemmet B.1.6.19

M

- Maskeret udbytte/udlodning B.1.10.1
- Medarbejdende ægtefælle B.7.2
- Medarbejderaktier mv. B.1.9
- Medarbejderobligationer B.1.9.3
- Medarbejderfonde B.1.2.2
- Mellemmand/befuldmægtiget, oplysningspligt J.1
- Midlertidig pensionsopsparing A.3, O
 - honorarmodtagere O.3.1
 - lønmodtagere O.3.1
 - indeholdelse O.3.1.1
 - angivelse og betaling O.3.1.2
 - regnskab O.3.1.3, I.2.1, I.2.2
 - oplysningsseddel O.3.1.3
 - dagpengemodtagere O.3.3
 - kontanthjælpsmodtagere O.3.3
 - endelig beregning O.4
 - udbetaling O.5
 - pension B.3.4.2.1
 - indeholdelse D.2.6
- Militærnægtere B.1.8.2
- Mindreårige B.6.2.1
- Modkrav B.1.11.5
- Modregning, fællesregistrering E.2.2.2
- Modregningsforbud, rejse- og befordringsgodtgørelse B.1.7.2.1
- Morarenter, for sen betaling H.6, H.7.4

N

- Natpenge B.1.5.4
- Naturalieydelse B.1.4, B.1.6, B.1.11.2
- Nulstilling L.4, L.4.1

O

- Objektive kriterier, registrering E.2.1.1
- OECD-modeloverenskomst C.1.1.4
- Offentlige hverv, SL § 5, litra d B.1.7.1
- Offentlige institutioner mv., indeholdelsespligt D.6
- Offentlige tilskud, studerende B.4.4
- Omdannelse, registrering E.2.3.3.3
- Opbevaring, regnskab I.1.2
- Opgivelse af tjenestebolig B.1.5.2
- Opgørelse af A-indkomst G.2.2
- Ophavsrettigheder B.2.3.4
- Ophør af skattepligt, beregning G.2.3
- Ophør, registrering E.2.3.3.1
- Opkrævning L.3
- Oplysninger fra indkomstmodtager, kontrol K.1.4

- Oplysningspligt A.5, J
 - A-indkomst J.2.2.1
 - B-indkomst J.2.2.2
 - honorar J.2.2.2
 - personalegoder J.2.2.3
 - midlertidig pensionsopsparing J.3.1
- Oplysningspligt, klage K.3.3.6
- Oplysningssedlen J.3.1
 - indhold J.3.2
- Opløsning af selskaber, registrering E.2.3.3.2
- Orlovsydelse B.5.2
 - uddannelse B.5.2.1
 - sabbat B.5.2.2
 - børnepasning B.5.2.3
- Overarbejdsbetaling B.1.2
- Overdragelse af obligationer mv., oplysningspligt J.2.4.4
- Overskudsdeling B.1.9

P

- Parkeringsplads B.1.6.12
- Partshøring K.3.1.1
- Partsfiskeri B.2.13
- PC'er B.1.6.11
- Pengegave, jubilæumsgratiale, mv. B.1.4
- Pension B.3
- Pensionsfond H.2
- Pensionsinstitut H.10
- Pensionskasse H.2, D.7
- Pensionslignende ydelser B.3.5.2
- Pensionsordninger med løbende udbetalinger B.3.4.3
- Pensionsordninger B.1.10
 - oplysningspligt J.2.3
- Pensionsordninger omfattet af PBL § 19
 - bortseelsesregel B.1.10.1
 - indeholdelse D.7.2
- Periodeafgrænsning H.7.1
- Personalegoder B.1.6
 - bagatelgrænsen B.1.6
 - regnskab I.2.2
 - oplysningspligt J.2.2.3
 - arbejdsgiverbidrag F.3
- Personalelån B.1.6.8
- Personlig hæftelse E.2.3.2
- Personligt arbejde
 - i tjenesteforhold B.1.1.1
 - uden for tjenesteforhold B.2
- Personnummerindberetning A.5.2
- Ph.D.-studerende B.4.5
 - rejse- og befodringsgodtgørelse B.1.7.2.1
 - oplysningspligt J.2.2.8

Piloter og andet flyvende personel C.1.1.5
Politiets bistand K.1.3
Produktionstillæg B.1.2
Provision B.1.2

R

Rabat B.1.6.16
Radio- og TV-licens B.1.6.7
Ransagning, strafansvar M.8.5
Ratepensionsordninger B.3.4.4
Registrering E
- klage K.3.3.2
- nægtelse af registrering E.2.1.3
- nægtet registrering, fortsat drift M.5
Registreringsbevis E.2.2
- ændring E.2.2, E.2.3
- afmeldelse E.2.3
Regnskab, fællesregistrering E.2.2.2
Regnskab, almindelig bogføring I.2
Regnskabs hæfte I.2
Regnskabsmateriale mv., kontrol K.1
Regnskabspligt I.1.1
Regulering, arbejdsgiverbidrag F.3.2
Rejsegodtgørelse B.1.7.2.3
- rejse i Danmark B.1.7.2.3.1
- rejse på Færøerne og i Grønland B.1.7.2.3.2
- rejse i udlandet B.1.7.2.3.3
- 30%-reglen B.1.7.2.3.3
- satser B.1.7.2.3.3
- særregler B.1.7.2.3.4
Rejse- og befordringsgodtgørelse B.1.7.2
Rente, for sen betaling H.6
Rentekontrolordningen J.2.4
Rente, internationale forhold C.3.1, C.4.1
Repræsentationstillæg og -tilskud B.1.7.4
Restancemyndigheden, lønindeholdelse N.6.1
Restauratører mv., indeholdelsespligt D.11
Royalty B.2.3.4
- internationale forhold C.3.1, C.4.1
Rådigheds løn og ventepenge B.1.11.1
Rådighedstillæg B.1.2

S

Saglig kompetence K.2.1
Satser, rejsegodtgørelse B.1.7.2.3.3
SE-nummer E.2.2
Selskabsindkomst B.1.1.1
Selvstændig erhvervs virksomhed B.1.1.1, B.6.2.2

Selvstændigt erhvervsdrivende B.1.2.1.1, B.1.7.2.1

Sigtelse M.8.4

Sikkerhedsstillelse (frivillig) E.2.1.1.1, H.6.1.1

Sikkerhedsstillelse (tvungen) E.2.1.2, H.6.1.1

- tidspunkt E.2.1.2.1
- størelse E.2.1.2.2
- varighed E.2.1.2.3
- form E.2.1.2.4

Skattebillet A.1.2

Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse B.1.7

- betingelser B.1.7.2.1
- arbejdsgiver B.1.7.2.1
- lønmodtager B.1.7.2.1
- B-indkomstmotager B.1.7.2.1
- bestyrelsesmedlemmer mv. B.1.7.2.1
- Ph.D.-studerende B.1.7.2.1
- selvstændigt erhvervsdrivende B.1.7.2.1
- modregningsforbud B.1.7.2.1
- udlæg efter regning B.1.7.2.1
- arbejdsgivers kontrol I.3
- oplysningspligt J.2.2.1
- arbejdsgiverbidrag F.3

Skattefri omkostningsgodtgørelse, ulønnet medhjælp mv. B.1.8.1

Skattefri uddelinger, oplysningspligt J.2.2.10

Skattefrie godtgørelser, klage K.3.3.3

Skattefrie ydelser, regnskab I.2.2, I.3

Skattekort G.2.4.1, G.2.5.1

- elektronisk G.2.4.1.1
- opbevaring G.2.5.1

Skattepligtig rejse- og befordringsgodtgørelse B.1.5.4, B.1.7.2

Skattekontrolloven, oplysningspligt

- SKL § 7, A-indkomst J.2.2.1
- SKL § 7 A, B-indkomst J.2.2.2
- SKL § 7 B, fonde og foreninger J.2.2.10
- SKL § 7 D, tilbagebetalingspligtig kontanthjælp J.2.2.11
- SKL § 7 F, underholdsbidrag J.2.2.12
- SKL § 8 B, syge- og ulykkesforsikringer J.2.2.13
- SKL § 8 B og F, pensionsordninger J.2.3
- SKL § 8 H, indskudskonti J.2.4.1
- SKL § 8 P, udlånskonti J.2.4.2
- SKL § 8 S, anparter J.2.5
- SKL § 8 T, faglige kontingenter J.2.6
- SKL § 8 U, arbejdsløshedskasser J.2.7
- SKL § 8 Q, pantebreve i depot J.2.4.3
- SKL § 10, deponerede børsnoterede aktier J.2.4.5
- SKL §§ 10 A og B, obligationer, finansielle kontrakter J.2.4.4
- SKL §§ 10 A og B, investeringsforeningspapirer J.2.4.4

Skuespillere B.2.3.2

Skurpenge B.1.5.4

Skæv lønperiode G.2.5.1.1

Skønsmæssige kriterier, registrering E.2.1.1

Smba (selskab), registrering E.2.3.2

- Smudstillæg B.1.5.4
- Social sikring, internationale forhold C.1.1.2
- Sociale sikringsordninger A.2.1
- Solidarisk hæftelse E.2.2.2
- Sommerbolig B.1.6.5
- Specialister, KSL § 48 E C.1.2.4
 - beregning G.3.7
 - angivelse og betaling H.9
 - oplysningspligt J.4.2
- Stamoplysninger I.2.2
- Stamregister for Erhvervsdrivende (SE) E.1.1, D.1
- Statens Uddannelsesstøtte B.4.1, B.4.5
- Statsunderstøttelser B.1.11.3
 - supplerende ydelser, statsansatte B.1.11.3
- Stedlig kompetence K.2.2
- Stipendier B.4.1
- Strafansvar A.1.5, A.2.5, M
 - arbejdsgiveren M.3
 - juridiske personer M.3.5
 - lønmodtageren M.4
 - forældelse M.9
 - angivelse og betaling H.13
- Studerende og lærlinge, internationale forhold C.1.2.3, C.2.7
- Studerende fra udlandet, nødvendigt underhold C.1.2.3
- Subjektiv tilregnelser M.2
- Supplerende dagpenge, beregning G.2.5.1.1
- Supplerende engangsydelser, pension, oplysningspligt J.2.3
- Svindgodtgørelse B.1.5.4
- Sygedagpenge
 - lønmodtager B.1.2.1
 - selvstændigt erhvervsdrivende B.1.2.1.1
 - medarbejdende ægtefælle B.7.2
 - lønaftale, ægtefælle B.7.3
 - fri fordeling, ægtefælle B.7.4
- Sygedagpengefond A.2.1
- Sygeferiedagpenge B.1.2.1
- Sædvanlig afregningsperiode mv., registrering E.2.1.1.2
- Særlige konti I.2.1
- Søfolk C.1.1.5, G.3.6, J.4.1
- Søgnehelligdagsbetaling B.1.2

T

- Tabt arbejdsfortjeneste B.1.5.3
 - fra tidligere arbejdsgiver B.1.11.5
- Tantieme B.1.2
- Tavshedspligt K.3.1.3
- Telefon B.1.6.2
- Tidligere arbejdsgiver, PBL, kap. 1-ordning B.1.11.4
- Tilforordnede vælgere B.1.2
- Tilmeldingsskema, registrering E.2.3

Tilsagnsordninger B.1.10.1
- indeholdelsespligt D.7.2.1
- oplysningspligt J.2.3
Tingsgave, naturalieydelse B.1.4, B.1.6, B.1.11.2
Tjenesteforhold B.1.1.1
Tjenestemandspension B.3.5.1
Tjenestemandspensionslignende pensionsordninger mv. B.3.5.2
Tjenesteskift, flyttestedskift B.1.5.1
Tjenesteydelse B.1.1.1
Trangsbeneficiet, lønindeholdelse N.5
Trækprocent, forhøjelse G.2.5.4
Tupperware-dommen B.2.8
Turistregel C.1.2
Tvangsmidler K.1.3
Tvungen sikkerhedsstillelse E.2.1.2, H.6.1.1
Tærepengene B.1.5.4

U

Uafdækkede pensionsordninger B.3.5
Udbetalinger, pensionskasser, indeholdelsespligt D.7.1
Udbytte, internationale forhold C.3.1, C.4.1
Uddannelsesorlov B.5.2.1
- befordring B.1.7.2.2
- medarbejdende ægtefælle B.7.2
- lønaftale, ægtefælle B.7.3
- fri fordeling, ægtefælle B.7.4
Uddeling, fonde og foreninger J.2.2.10
Udenlandsk arbejdsgiver
- bortseelsesregel B.1.10.1
- fritagelse for indeholdelse af A-skat C.2.1.2
Udenlandsk virksomhed, indeholdelsespligt D.5
Udenlandske artister, kunstnere og sportsfolk C.1.1.3
Udenlandske forskere C.1.2.2
Udenlandske forskere og specialister, KSL § 48 E C.1.2.4
- beregning G.3.7
- angivelse og betaling H.9
- oplysningspligt J.4.2
Udenlandske gæsteforskere C.1.1.1
Udenlandske lønmodtagere C.1.2.1
Udenlandske trainees C.1.1.1
Udgiftsdækning, løntillæg B.1.5.4
Udlodning, medarbejderaktier B.1.9.2
Udlodning til ægtefælle, oplysningspligt J.2.3
Udlæg efter regning, skattefri rejse- og befordring B.1.7.2.1
- oplysningspligt J.2.2.1
Udlæg for arbejdsgiver B.1.7.3
Udlægningsbekendtgørelsen, klage K.3.3.1
Udsendt til tjeneste C.2.8
Ulønnede bestyrelsesmedlemmer B.1.8.1

Ulønnet medhjælper B.1.5.3, B.1.8.1
Umyndige, indeholdelsespligt D.3.6
Underretning fra kommunale skattemyndigheder K.1.5
Underretningspligt J.1
Undervisning, befordringsgodtgørelse B.1.7.2.2
Undtagelser fra oplysningspligten J.2.1
Undtaget for indeholdelse B.1.2
Uniformsgodtgørelse B.1.5.4
Uvarslet kontrolbesøg K.1.2

V

Valgstyrere B.1.2
Vederlag, der ydes af en forening, oplysningspligt J.2.2.2
Vederlag, løn mv. B.1.2
Vederlag for afløsning af pensionstilsagn B.3.5, J.2.2.7
Vederlag for leje mv. af fast ejendom, oplysningspligt J.2.2.2
Vederlag for personbefordring, oplysningspligt J.2.2.2
Vederlag fra tidligere arbejdsgiver B.1.11
Videregivelse af oplysninger K.3.1.3
Vikarbureauer, indeholdelsespligt D.3.2
Virksomhedsoverdragelse, indeholdelsespligt D.3.4
Værktøjsspenge B.1.5.4

W

Warrants B.1.9.4
Wienerkonventionen C.2.9

Y

Ydelser, skattefrie, regnskab I.3

Æ

Ægtefællers indkomst B.7
Ændring og afmeldelse af registrering E.2.3
Ændring af skattekort G.2.5.4

Ø

Økonomisk fællesskab E.2.2.2
Ørefrunding G.3.1
Øresundsforbindelsen C.1.1.8