Respons

INDHOLDSFORTENGELSE

Nyheder fra SKAT 2

Styresignaler fra SKAT 2

Nyheder fra Retsinformation 2

Nyheder fra Skatteministeriet 3

Nyheder fra PWC 3

Nyheder fra Beierholm 3

Nyheder fra Bech-Bruun 3

Artikel: Moms - personaleomkostninger 5

Artikel: Forventningsafstemning overfor kunderne 7

Artikel: Ligningsfrister på skatteområdet – del 1 10

Artikel: Note om beskæftigede 13

Nyheder fra SKAT

- **Fast driftssted, indkomstopgørelse**
  SKM2017.232.SR
  Skatterådet bekræfter, at grundlaget for allokering af indkomst til A's danske filial, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 2. pkt., skal fortolkes i overensstemmelse med art. 7 i OECD's 2008 Modeloverenskomst som uddybet i OECD's rapport af 17. juni 2008 om indkomstopgørelsen i faste driftssteder.
  Skatterådet bekræfter, at finansieringsudgifter betalt til uafhængige parter kan medregnes i den danske indkomstopgørelse, at interne lån kan medregnes i den danske skattebalance, mv.

- **Straf - prøvesag - transfer pricing dokumentation**
  SKM2017.227.ØLR
  Selskabet var tiltalt for ikke at have indsendt fyldestgørende dokumentation for selskabets kontrollerede transaktioner vedrørende indkomstårene 2009, 2010, 2011 og 2012 inden den af SKAT fastsatte frist på 60 dage, der udløb 5. november 2013. Selskabet indsendte fyldestgående dokumentation efter fristens udløb, og SKAT meddelte ved brev af 12. august 2014, at dokumentationen ikke gav anledning til at foretage korrektion af de interne afregningspriser.

Styresignaler fra SKAT

- **Ændring af SKM2015.119.SKAT - Realkreditinstitutter, der deltager i en fællesregistrering - Delvis fradragsret og opgørelse af den momsfrie omsætning – styresignal**
  SKM2017.231.SKAT
  Retningslinjerne for opgørelsen af delvis fradragsret i realkreditinstitutter bliver ændret fra 1. januar 2018. Ændringen betyder, at den særligt forenklede ordning i pkt. 3.2.1.3.1 i SKM2015.119.SKAT om realkreditinstitutters delvise fradragsret fra 1. januar 2018 alene kan anvendes af realkreditinstitutter, der ikke deltager i en fællesregistrering.

Nyheder fra Retsinformation

- **Bekendtgørelse om sygedagpengeforsikring for selvstændige erhvervsdrivende og private arbejdsgivere**
  BEK nr 302
  Reglerne i bekendtgørelsen anvendes ved behandling af sager om sygedagpengeforsikring for selvstændige erhvervsdrivende og private arbejdsgivere.

- **Bekendtgørelse om inddrivelse af gæld til det offentlige**
  BEK nr 300
  En fordring under 100 kr. inklusive renter, gebyrer og andre omkostninger kan ikke overdrages til inddrivelse hos restanceinddrivelsesmyndigheden.

- **Bekendtgørelse af lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. (øl- og vinafgiftsloven)**
  LBK nr 289
  Der betales afgift af øl her i landet efter reglerne i denne lov. Afgiften udgør bortset fra varer omfattet af §§ 3 A-3 C for varer henhørende under position 2203 og 2206 i EU's kombinerede nomenklatur 56,02 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol (ætanolindholdet), jf. dog stk. 2.

Nyheder fra Skatteministeriet

- **Femte del af Afgifts- og tilskudsanalysen er offentliggjort**
  Hent
  Den femte af i alt seks delanalyser af afgifter og tilskud på energiområdet er nu færdig. Den nye delanalyse har haft fokus på overskudsvarme.

Nyheder fra PWC

- **Forbedret genoptagelsesmulighed for lagerbeskatning efter aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven**
  Hent
  Den 29. marts 2017 har skatteministeren fremsat et lovforslag om genoptagelse vedrørende lagerbeskatning efter aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven.

- **Fremsat lovforslag om nedsættelse af bo- og gaveafgift ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder**
  Hent
  Den 29. marts 2017 har skatteministeren fremsat et lovforslag vedrørende nedsættelse af bo- og gaveafgiften, herunder stramning af successionsreglerne.

Nyheder fra Beierholm

- **Lempelser af generationsskifte**
  Hent pdf
  Forslaget om lempelser af generationsskifte er nu fremsat – efter en indledende høringsproces. Forslaget er stort set uændret i forhold til det tidligere udkast og vil få virkning for overdragelser fra 1. januar 2016 og senere (såvel overdragelser i levende live som ved død).

- **Barn beskattet ved videresalg af forældrelejlighed**
  Hent pdf
  Har man købt en forældrelejlighed, vil salg af denne være skattepligtig for forældrene, da den ikke har tjent til bolig for dem i ejertiden. Derfor bliver sådanne lejligheder ofte overdraget på et tidspunkt til barnet, således at barnet bliver ejer i stedet for lejer. Lejligheden skal overdrages til markedspris, og barnet skal have anskaffet lejligheden med henblik på varig beboelse og samtidig reelt have boet i lejlighed. Dette giver barnet mulighed for et skattefrit salg af lejligheden.
  I en ny dom (SKM 2017.91 BR) blev barnet imidlertid skattepligtig af avancen ved salget af lejligheden, da lejligheden ikke ansås for værende anskaffet med henblik på varig beboelse, fordi den kort tid efter overdragelsen fra forældrene blev videresolgt.

Nyheder fra Bech-Bruun

- **Generationsskifte Omstrukturering**
  Hent pdf
  –– Lovforslag L 183 om nedsættelse af bo- og gaveafgiften og stramning af pengetankreglen mv.
  –– Lovudkast om ny ejendomsvurderingslov – +/- 15 %-reglen
  –– L 103 · Kildeartsbegrænsning af underskud fra 10-mands-K/S'er mv.
  –– Gaveafgift · forældre · arveforskud og gaver · et eller to bundfradrag · periodisering.

- **Superligabane måtte vige for offergrænsen**
  Hent
  I lyset af en ny kendelse fra Voldgiftsnævnet for Byggeri og Anlæg ser vi nærmere på det entrepriseretlige offergrænseprincip, som i særlige tilfælde kan føre til nedsættelse af bygherrens krav i anledning af mangler.

- **Begæring om sagkyndig beslutning kan afbryde forældelsesfristen**
  Hent
  Forældelsesfristen kan blive afbrudt, når en fordringshaver iværksætter, "…hvad der fra dennes side skal gøres for at sætte sagen i gang." En ny voldgiftskendelse bidrager til fortolkningen af, under hvilke omstændigheder bestemmelsens betingelse er opfyldt.

Synspunkter, der kommer til udtryk i Respons og Respons - Light, behøver ikke nødvendigvis at være udtryk for foreningernes eller bestyrelsernes standpunkt, og andenhåndskildernes information og fortolkning er ligeledes ikke blevet efterkontrolleret.

Udarbejdet af Susanne Holm, Foreningen Danske Revisorer

Moms – personaleomkostninger

Af Søren Engers Pedersen, Momsdirektør i Timetax Moms A/S

Ved en virksomheds køb af aktiver, som af indehaver og/eller medarbejdere kan anvendes såvel erhvervsmæssigt som privat, sker der en begrænsning i momsfradraget. Denne begrænsning foretages som hovedregel efter et skøn over den private anvendelse og følger af momslovens § 38, stk. 2.

Det betyder eksempelvis, at en virksomhed, som indkøber en bærbar computer til en medarbejder, der skal anvende computeren erhvervsmæssigt, men samtidig har lov til at anvende den privat, kun kan fradrage en andel af momsen svarende til den erhvervsmæssige anvendelse. Fordelingen afhænger af flere faktorer, herunder om medarbejderen også har en stationær computer til rådighed eller kun anvender den bærbare computer, ligesom medarbejderens arbejdsopgaver mv. indgår i vurderingen.

Dette regelsæt er på vej til at blive ændret. SKAT har haft et styresignal vedrørende medarbejderes private brug af virksomhedens aktiver i høring og høringsfasen er afsluttet. I første omgang var det hensigten, at styresignalet skulle træde i kraft 1. april, men det er udsat indtil videre. Det forventes at træde i kraft senest ved årsskiftet 2017/18 og en tidligere ikrafttrædelse er ikke usandsynlig.

Det ændrede regelsæt betyder, at momslovens regler om udtagningsmoms skal anvendes.

Baggrund og afgrænsning

Forslaget til styresignal er udarbejdet efter at Danmark har stemt for en såkaldt retningslinje fra EU-Kommissionens momsudvalg, og som generelt vedrører medarbejderes private anvendelse af aktiver, som tilhører arbejdsgiver.

Men styresignalet ændrer kun på retningslinjerne vedrørende aktiver, som stilles gratis til rådighed for medarbejderne, og som anvendes delvist privat.

Hvis medarbejderne betaler for varer eller ydelser, herunder for deltagelse i kantineordning mv., vil styresignalet ikke ændre på dansk momspraksis. Derfor opretholdes eksempelvis kantinemomsreglerne uændret.

Tilsvarende vil styresignalet ikke have betydning, i det omfang medarbejdere modtager naturalløn. Her fastslår momslovens § 42, stk. 1, nr. 3, at der ikke kan fradrages moms vedrørende aflønning i naturalier, og det vil fortsat være gældende. Tilsvarende vil styresignalet ikke have betydning, hvis en medarbejder har fri bil til rådighed, hvilket skal ses i sammenhæng med, at der gælder særlige fradragsregler for personbiler (og varebiler på papegøjeplader).

De nye regler – udtagning

Momslovens udtagningsregler anvendes allerede i dag, men i et forholdsvis begrænset omfang. Det er de regler, som sikrer, at der betales moms, når en virksomhed udtager varer eller aktiver til privat anvendelse, ligesom reglerne om byggemoms, hvor der i visse tilfælde beregnes moms af værdien af eget arbejde, er udtagningsregler.

Når styresignalet træder i kraft, skal udtagningsreglerne også anvendes på aktiver, eksempelvis bærbare computere, mobiltelefoner og andre aktiver, som indkøbes for at blive stillet til rådighed for medarbejderne, som udover den erhvervsmæssige anvendelse tillige kan anvende disse privat.

De nye regler betyder, at en virksomhed kan fradrage den fulde moms ved indkøb af mobiltelefoner, bærbare computere mv. på købstidspunktet.

Til gengæld skal der afregnes salgsmoms – såkaldt udtagningsmoms – af medarbejderens private anvendelse af aktivet. Udtagningsmomsen skal beregnes efter retningslinjerne i momslovens § 5, stk. 3 og § 28, stk. 1. Heraf følger, at opgørelse af udtagningsmomsen skal baseres på kostprisen/indkøbsprisen for aktivet.

Det betyder eksempelvis:

En virksomhed køber en mobiltelefon til 5.000 kr., hvoraf moms udgør 1.000 kr. Mobiltelefonen vurderes at blive anvendt 75% til erhvervsmæssige formål, og 25% til private formål.

På købstidspunktet fradrager virksomheden den fulde moms, altså 1.000 kr. som almindelig købsmoms.

Værdien af den private anvendelse udgør 1.000 kr. ekskl. moms. Momsen af denne værdi skal betales som udtagningsmoms. Hvis det antages, at mobiltelefonen har en levetid på 4 år, betyder det, at der for hvert år skal indbetales moms vedrørende den private anvendelse med 52,50 kr., svarende til moms af 250 kr. Dette momsbeløb skal som udgangspunkt fordeles på momsperioderne (måneds-, kvartals- eller halvårsafregning).

Men det betyder også, at en kortere levetid medfører, at der indbetales mindre vedrørende den private andel end de 250 kr. (moms af 25% af mobiltelefonens værdi), ligesom en længere levetid vil føre til, at der betales for meget i moms). Dette er selvsagt uheldigt, men det er også udtryk for, at SKAT er nødt til at overveje forenklinger, der kan anvendes af især små og mellemstore virksomheder.

I udkastet til styresignal har SKAT ikke nærmere beskrevet, hvordan beregningen skal ske, men konstaterer kort og godt, at udtagningsreglerne skal anvendes. Man må håbe, at virksomhederne får mulighed for, at afregne udtagningsmomsen med det samme for hele perioden. I eksemplet ovenfor vil det betyde, at virksomheden på samme momsangivelse dels fratrækker det fulde momsbeløb, dels indbetaler 250 kr. som udtagningsmoms vedrørende den vurderede private anvendelse. Men om SKAT vil gå med til en sådan ordning, som reelt betyder, at de ændrede regler bliver uden indhold, er nok tvivlsomt.

Men under alle omstændigheder bør SKAT sikre, at regelsættet bliver til at arbejde med, herunder meget gerne overveje muligheder for forenklede ordninger.

Afrunding

Selv om styresignalet er blevet udskudt, er der næppe tvivl om, at det vil træde i kraft, og med stor sikkerhed senest 1. januar 2018, og det kan meget vel komme tidligere. Dette har SKAT forpligtet sig til ved at stemme ja til retningslinjen fra EU-Kommissionens momsudvalg.

Det skal i den sammenhæng bemærkes, at de fleste andre EU-lande i højere grad end Danmark anvender reglerne om udtagningsmoms. Og når først den nye praksis er kørt på plads og blevet et naturligt element i virksomhedens momshåndtering, vil det næppe volde de store vanskeligheder.

Styresignalet vil kun omfatte aktiver, som indkøbet efter at den ændrede praksis er trådt i kraft. Fra dette tidspunkt er det vigtigt, at erhvervslivet er klar til at håndtere de nye regler, herunder har sat bogføringen op, så den muliggør indbetalingen af udtagningsmomsen, som jo ikke hviler på en eksakt salgstransaktion.

Forventningsafstemning overfor kunderne

Af Jakob Dedenroth Bernhoft, Cand.Jur & Specialist i revisorjura hos RevisorJura ApS

Synliggørelse af ansvarsfordelingen mellem kunder og revisor

Når revisor[1] udarbejder regnskaber, bogføring, selvangivelser eller hjælper med tilretning af forskudsopgørelser, har kunderne ofte en forventning om, at revisor nu har overtaget ansvaret for at få indberettet korrekt og til tiden.

Det gælder også de kunder, som i sidste øjeblik afleverer alle virksomhedens bilag eller andet materiale, som måtte mangle, og hvor det kan være svært eller umuligt at færdiggøre selvangivelse eller regnskab til tiden. Her er det vigtigt at slå fast, at det altid er kunden selv – virksomhedens ledelse eller personen – der i sidste ende har ansvaret for, at indberetningen er foretaget rettidigt og på baggrund af de rigtige oplysninger.

Synliggørelse af ansvaret

For at undgå misforståelser er det vigtigt allerede fra starten af et kundeforhold at få forventningsafstemt. Det kan ske på et møde, hvor man gennemgår, hvilke forventninger kunden har, og hvad revisor har brug for at modtage af oplysninger for at kunne imødekomme disse forventninger.

Det, som aftales, skrives ind i aftalebrevet således, at kunden allerede ved aftaleindgåelsen kan tage en skriftlig forventningsafstemning med sig hjem. Ved at lade forventningsafstemningen indgå i et aftalebrev, er man sikker på, at alle emner, krav og forventninger er med, så man ikke i farten glemmer at oplyse om, hvornår kunden skal have hvad klar og i hvilken kvalitet.

Det er revisor, der skal sikre, at der er en klar indbyrdes forståelse om indholdet af en opgave.

Aftalebrevet

Som medlem af FDR er det et krav, at der foreligger et skriftligt aftalegrundlag inkl. kundeaccept på alle kunder jf. vedtægterne.

Ved revision følger kravet om aftalebrev også af ISA 210, mens det ved udvidet gennemgang og review fremgår af standarderne, at der er krav til vilkårene i aftalebrevet.

Aftalebrevet bekræfter både revisors accept af opgaven, og begrænser antallet af misforståelser omkring målet med og omfanget af opgaven, udstrækningen af revisors ansvar og formen af erklæringerne. Det er dermed en forholdsvis enkel måde at få synliggjort indholdet at den givne opgave, og fastlægge helt klart hvem der har ansvaret for hvad.

Ansvarsfordeling i aftalebrevet

For, at aftalebrevet kan anvendes som forventningsafstemning, skal det indeholde nogle bestemte punkter. I første omgang hvad der er revisors ansvar, og hvad der er kundens ansvar i forhold til den bestemte opgave, samt hvad opgaven omfatter.

[1] "Revisor" bruges i artiklen som synonym for revisorer inde for eller uden for revisorloven, bogholdere samt skatterådgivere.

Kundens ansvar kan suppleres med, hvad der forventes af kunden og f.eks. dreje sig om bilagenes kvalitet, materialets tilstedeværelse, hvorvidt kunden skal stå til rådighed, tilstrækkelige kompetencer, aktiv medvirken til overholdelse af lovgivningen mm. Det kan anbefales at have et specifikt afsnit omkring revisors ansvar, og et omkring ledelsens/kundens ansvar. Formuleringerne i aftalebrevet kan være meget generelle, og behøver ikke være tilpasset den enkelte kunde, men nærmere den enkelte opgave.

Eksempler på hvordan ansvarsfordelingen kan tydeliggøres i aftalebreve:

"Det er kundens ansvar rettidigt og fuldstændigt at afgive alle relevante oplysninger og bære risikoen for de konsekvenser, som ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger medfører for opgaven."

"Det er kundens ansvar løbende at holde os orienteret om væsentlige forhold, og således loyalt udveksle informationer, data og dokumenter i det omfang, det er relevant for aftalens opfyldelse."

"Ledelsen er ansvarlig for såvel nøjagtighed, som fuldstændighed af de oplysninger, der gives til os og er ansvarlig over for brugerne af de regnskabsmæssige oplysninger, der er opstillet af os. Vi stoler på, at ledelsen og virksomhedens medarbejdere vil stille alle data, dokumentation og andre oplysninger, som vi beder om i forbindelse med opgaven, til rådighed for os" (Ved assistance med opstilling af regnskabet).

"Det er kundens og dennes personales rolle på enhver relevant måde at bistå os i arbejdet med opgaven, herunder aktivt at medvirke til at al relevant lovgivning kan overholdes."

På den anden side kan det også være nyttigt at aftale mere specifikt, hvad der skal gælde på de enkelte områder. Det kan gøres på forskellige måder f.eks. i aftalebrevet eller ved en uddybning i revisors generelle forretningsbetingelser. RevisorJURA har gennemgået 22 tilfældigt udvalgte forretningsbetingelser fra helt små til store revisionsvirksomheder og kun ca. halvdelen har en specifik ansvarsfordeling på de nævnte områder. Ved delvist at beskrive ansvarsfordelingen i forretningsbetingelserne, kan man mindske omfanget af aftalebrevet og gøre det overskueligt og opgavetilpasset, mens man stadig sikrer, at kunderne har fået en klar beskrivelse af ansvarsfordelingen.

Ansvar ved regnskaber

Det er virksomhedens ledelse, der er ansvarlig for at udarbejde årsregnskabet. Det er dermed også ledelsen, der skal stå inde for, at oplysningerne er rigtige og overholder kravene i lovgivningen. Alt efter hvilken opgave revisor påtager sig i forbindelse med regnskabet, har revisor kun ansvaret for at kontrollere oplysningerne i ledelsens regnskab, eller ved assistance kun ansvaret for at årsregnskabet er opstillet korrekt efter ledelsens oplysninger.

Med mindre andet er aftalt, er det også virksomhedens ledelse, der har ansvaret for, at oplysningerne kommer frem til revisor i god nok tid til, at revisor kan have regnskabet færdigt rettidigt. Ligesom det også er ledelsens ansvar, at årsrapporten indberettes rettidigt, medmindre det fremgår af aftalen, at revisor indsender årsrapporten, så snart den er godkendt.

Assistance med indberetning af selvangivelser

Med hensyn til selskabsselvangivelser er det igen ledelsens ansvar at disse indsendes rettidigt, også selvom de er udfærdiget af revisor. I henhold til en afgørelse fra Revisornævnet, kan det ikke anses for revisors pligt at indberette et selskabs selvangivelse med mindre, der foreligger en konkret aftale herom.[2]

I henhold til private selvangivelser, er det kundens eget ansvar, at oplysningerne er korrekte og indberettet rettidigt. Revisor kan assistere hermed, men kun på baggrund af de oplysninger som kunden angiver. Det er altså kunden selv, der indestår for, at oplysningerne er korrekte og lever op til lovgivningen.

Hvis revisor indberetter selvangivelserne (både for selskaber og private), er det dog revisors ansvar, at der ikke indberettes urigtige eller vildledende oplysninger. Hvis revisor mistænker eller burde have vidst at oplysningerne var forkerte, kan det medføre et rådgiveransvar eller et ansvar for medvirken. Hvis revisor vurderes at have ageret groft uagtsomt, medfører det bødestraf.

Efterfølgende konflikt

Det gælder om at tage konflikter i opløbet og få tingene sat på sporet igen, hvis tingene begynder at spidse til, men det kan ikke helt udelukkes, at der opstår en konflikt, som ikke umiddelbart kan løses. Det kan give sig udslag i, at kunden helt eller delvist ikke vil betale for revisors arbejde eller mener at have lidt et tab, som revisor har ansvaret for og skal dække.

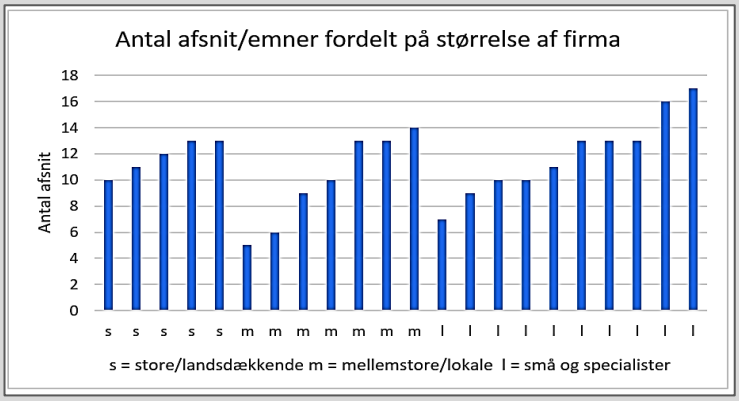
Her spiller aftalebrevet en stor rolle i forhold til det ansvar, revisor har påtaget sig. I Danmark er en mundtlig aftale lige så bindende som en skriftlig aftale, men en mundtlig aftale kan være svær at bevise indholdet af. Skulle det komme til en retssag, vil dommeren som udgangspunkt lægge den skriftlige aftale med begge parters underskrifter til grund.

Hvis dommeren når frem til, at kundens eventuelle tab skyldes revisor, så vil en ansvarsbegrænsning i aftalebrevet eller foreningsbetingelserne kunne få en betydning. Gennemgangen af de 22 forretningsbetingelser ovenfor viste, at 17 af de pågældende revisionsvirksomheder begrænsede deres ansvar, hvilket må sige at være en relativ høj andel.

Generelt om forretningsbetingelser

Ser man på RevisorJURA's undersøgelse af forretningsbetingelser, så dækker de fleste af dem relativt mange områder, hvoraf de fleste overordnet set har en betydning for fordelingen af ansvaret.

Undersøgelsen er foretaget marts 2017.



[2] Sag nr. 2/2014. https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/revisor/2-2014_16._december_2014.pdf

Ligningsfrister på skatteområdet – del 1

- eller på dansk - hvilke frister der gælder for SKATs ændring af en skatteansættelse og skatteyderes anmodning om ændring.

Skrevet af Direktør, skatterådgiver Thorbjørn Helmo Madsen, TimeTax A/S

Det kan konstateres, at SKAT og mange rådgivere ikke har en 100 % viden om ligningsfristerne, og hvordan fristerne skal anvendes, når SKAT vil ændre en skattepligtig indkomst. Det betyder i mange tilfælde, at en borger uretmæssigt har fået forhøjet sin skattepligtige indkomst på grund af ukendskab til ligningsfristerne.

Vi konstaterer gang på gang, at SKAT mener, at der kan ses bort fra ligningsfristen på grund af andre forhold end det, man forhøjer. Jeg vil senere beskrive et par eksempler. Vi er ikke altid enige i deres betragtninger.

Jeg mener derfor, at revisorerne skal være meget opmærksomme på, om SKAT har ret i deres synspunkter om ophævelse af ligningsfristen.

Jeg vil forsøge at give klarhed over fristerne, så man forholdsvis hurtigt kan danne sig et indtryk af, om SKATs ændring holder sig inden for de formelle regler. Artiklen giver også et overblik over borgernes mulighed for at få ændret en skatteansættelse.

Forkortet ligningsfrist – gælder kun skattemyndighederne

For borgere med enkle økonomiske forhold, gælder der en forkortet ligningsfrist. I disse tilfælde kan SKAT ikke varsle en forhøjelse (agterskrivelse) senere end den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomståret. Eksempel: Hvis indkomståret er 2016, er SKATs frist den 30. juni 2018, og SKAT skal have foretaget ændringen senest 3 måneder efter, d.v.s. den 30. september 2018. SKAT kan inden for de normale ligningsfrister nedsætte en skattepligtig indkomst.

Enkle økonomiske forhold gælder som udgangspunkt for de borgere, som SKAT kan sende en årsopgørelse til, og hvor årsopgørelsen kan dannes på baggrund af oplysninger fra banker, arbejdsgivere, forsikringsselskaber m.v.

Der er ikke tale om enkle økonomiske forhold i disse tilfælde:

- Hovedaktionærer
- Indkomst fra udlandet – både lønindkomst og kapitalindkomst
- Deltager i anpartsprojekter
- Selvstændig virksomhed
- Borgeren har handlet groft uagtsomt eller med forsæt

Reglen gælder ikke for borgernes muligheder for at få genoptaget sin skatteansættelse, da borgerne altid kan benytte reglerne om ordinær ændring og ekstraordinær ændring, som omtales efterfølgende.

Ordinære ændringer (genoptagelser)

Den almindelige og for mange kendte ligningsfrist er 3-årsreglen, der reelt er 3 år og 4 måneder - denne regel kaldes også for 1. maj-reglen.

Reglen benævnes også den **ordinære** genoptagelsesfrist.

Fristen for ordinær ændring/genoptagelse gælder både for skattemyndighedernes ændring og borgernes anmodning om at få en skattepligtig indkomst ændret. Borgerne er både borgere med forenklet selvangivelse og udvidet selvangivelse.

SKAT

Reglen betyder, at skattemyndighederne ikke kan sende et varsel om ændring af en skattepligtig indkomst senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomståret.

Eksempel: Hvis indkomståret er 2013, kan SKAT kun varsle en forhøjelse af indkomsten frem til og med 1. maj 2017.

Selvom, SKAT har sendt et rettidigt varsel, indeholder bestemmelsen også en frist for den endelige ændring, som skal være foretaget af SKAT senest den 1. august. I eksemplet ovenfor skal SKAT derfor have foretaget en endelig ændring senest 1. august 2017.

Borgerne

For borgerne betyder reglen, at anmodninger om ændring af en skattepligtig indkomst skal være sket inden den 1. maj i det 4. år efter indkomståret.

Eksempel: Borgeren opdager, at han har glemt et rentefradrag på årsopgørelsen for 2013. Borgeren skal senest 1. maj 2017 anmode SKAT om at få ændret sin skattepligtige indkomst. Efter denne dato er fradraget "tabt"!

Ekstraordinære ændringer (genoptagelse)

Ekstraordinære ændringer er de tilfælde, hvor den forkortede frist (gælder kun for skattemyndighederne) og fristen for ordinære ændringer er overskredet.

Det vil sige, de tilfælde, hvor SKAT vil foretage en ændring eller en anmodning fra borgeren, er fremkommet senere end fristen for ordinær ændring.

Ændring på SKATs initiativ

Når SKAT vil foretage en ekstraordinær ændring, kræves det for det første, at SKAT sender et varsel til borgeren senest 6 måneder efter, at SKAT er blevet opmærksom på, at skatteansættelsen er forkert. Det er derfor vigtigt for borgeren at være opmærksom på, hvornår SKAT har modtaget de oplysninger, der fører til, at SKAT vil foretage en ændring. Vi har i flere tilfælde set, at SKAT har haft oplysningerne liggende, men på grund af andre opgaver ikke har fået sendt et varsel i tide, men alligevel prøver at gennemføre en ændring. Det er vores erfaring, at klageinstanserne ser alvorligt på, at SKAT ikke kender de formelle regler om ansættelsesfrister, og praksis er, at ansættelsesfristerne i skattekontrolloven skal overholdes. SKAT taber derfor som hovedregel disse sager. Man kan søge om aktindsigt for at finde frem til, hvornår SKAT er blevet bekendt med ændringen.

For det andet kræver en ændring på SKATs initiativ, at borgeren har handlet ansvarspådragende på det punkt, som SKAT vil ændre.

Der er to måder at handle ansvarspådragende på:

1. Grov uagtsom handling. Det vil sige, at borgeren vidste eller burde vide, at indkomsten var skattepligtig eller udgiften ikke kunne fratrækkes

2. Forsætlig skatteunddragelse. Her selvangiver borgeren bevidst forkert med det formål, at unddrage sig skat.

I begge tilfælde er SKAT berettiget til at varsle og foretage en ændring, selvom det sker uden for de ordinære ligningsfrister.

Ændring på borgerens initiativ

Der er mange, der gennem tiden har snydt sig selv for et fradrag, f.eks. glemt at fratrække en renteudgift, glemt at fratrække børnebidrag m.m. Ofte opdager man det først på et tidspunkt, hvor man i en stille stund sidder og gennemgår sine skattepapirer for de sidste mange år. Her skal rådet være: Lad være med at gå længere tilbage end den periode, hvor skatten kan ændres inden for de ordinære frister. Alt andet er spild af tid.

For, at borgeren kan få tilladelse til en ekstraordinær ændring af den skattepligtige indkomst, skal der være tale om helt ekstraordinære forhold.

Det betyder, at der skal være tale om forhold, som borgeren ikke tidligere har kunnet vide og først senere er blevet gjort opmærksom på.

Fristen for at reagere og bede SKAT om en ekstraordinær ændring er senest 6 måneder efter, at borgeren er kommet i besiddelse af den oplysning, der fører til en ændring af skatten.

Der er en meget omfattende praksis for, hvornår der er tale om nye og væsentlige oplysninger, der giver grundlag for en ændring af skatten uden for de normale frister.

Eksempler på tilfælde, der **ikke** giver anledning til ekstraordinær ændring på borgerens initiativ:

- Glemte renteudgifter
- Glemte fradrag for bidrag til børn eller tidligere ægtefælle
- Skønsmæssig ansættelse af skatten, når skønnet skyldes, at borgeren ikke har sendt selvangivelse ind til SKAT.

Eksempler på tilfælde, hvor **SKAT accepterer** en ekstraordinær ændring:

- Hvis en domstol underkender SKATs hidtidige praksis.
- Fejlagtig opkrævning af kirkeskat

I næste udgave af Respons bliver anden del af "Ligningsfrister på skatteområdet" bragt.

Note om beskæftigede



Artiklen er skrevet af registreret revisor Bjarne Aalbæk fra FagligAfdeling.dk. Faglig Afdeling a/s leverer nyheder til revisionsbranchen indenfor regnskab, revision, kvalitetsstyring, erklæringer, revisorlovgivningen og moms. Disse er gratis, men registrering kræves.

2016 regnskabet skal indeholde en note om antal beskæftigede

Reglen

Virksomheder fra klasse B skal angive det gennemsnitlige antal beskæftigede i regnskabsåret.

'Gennemsnitlig' dækker over udligning for sæsonudsving. Hvis der f.eks. har været ansat 12 personer i første halvår og 6 personer i andet halvår, har der i gennemsnit været ansat 9 personer.

Det fremgår ikke af reglen, om der skal oplyses antal personer, eller om tallet skal omregnes til fuldtidsbeskæftigede.

Det angives ikke i loven, hvilke metoder, der skal benyttes til at beregne antallet af beskæftigede. Det er således op til virksomhedens ledelse at vælge en opgørelsesmetode, der bedst muligt fortæller herom ud fra virksomhedens driftsmæssige forhold.

F.eks. kan anvendes ATP metoden, hvorved den samlede betaling til ATP divideres med 12 måneder og 3 (da arbejdsgiverens andel udgør dobbelt så meget som lønmodtagerens), og delt med det månedlige ATP bidrag.

Hvis man derimod har ansatte, som ikke betaler ATP, kan det være mere rigtigt at opgøre det ud fra anvendte ressourcer/timer.

Således kan det i nogle tilfælde være mest hensigtsmæssigt at oplyse det absolutte antal medarbejdere med bemærkning om, at der er tale om f.eks. deltids- eller sæsonbeskæftigede.

I andre tilfælde bør der ske omregning af deltidsbeskæftigede til antal heltidsansatte.

Direktionen i en virksomhed vil oftest skulle medregnes i opgørelsen, da direktionen, som er ansat af bestyrelsen eller ejerne, udgør virksomhedens daglige ledelse, og som sådan er beskæftiget i virksomheden.

Derimod vil bestyrelsesmedlemmer i et selskab normalt ikke skulle medregnes.

En praktisk indgangsvinkel er at overveje, om en person rent faktisk arbejder (lønnet eller ulønnet) i virksomheden. En virksomhed med to ejere som arbejder ulønnet på fuld tid, vil således skulle oplyse to personer i noten. Hvorimod et holdingselskab uden aktivitet, ikke har nogen ansatte.

Note om nul ansatte kan i givet fald helt undlades, da man ikke skal oplyse om ikke-relevante forhold, jf. årsregnskabslovens §12, stk. 3 og § 13, 3. punkt.

Noteplaceringen

Noter efter årsregnskabsloven skal præsenteres i samme rækkefølge som de poster i resultatopgørelsen og balancen, de vedrører.

Hvis man anvender den artsopdelte resultatopgørelse, er oplysning om antal beskæftigede relevant for posten personaleomkostninger. Derfor skal oplysningen gives i note om personaleomkostninger.

Hvis man anvender den funktionsopdelte resultatopgørelse, er der ingen post til personaleomkostninger. Oplysning om antal beskæftigede, må derfor gives i note til produktion, distribution og administration.

Notekravet står i årsregnskabsloven under nærtstående parter. Det kan derfor ikke afvises, at noteoplysningen kan gives i note om nærtstående parter, som normalt gives efter balancens øvrige poster.

Sammenligningstal

Der er ikke krav til sammenligningstal om antal beskæftigede.

Hvis man frivilligt tilvælger sammenligningstal, skal disse tilpasses ved ændringer i anvendt regnskabspraksis (opgørelsesmetoden).

Mikrovirksomheder

Virksomheder i klasse B, som vælger at anvende reglerne for mikrovirksomheder, kan undlade at oplyse antal beskæftigede. I givet fald skal oplyses i en note, at man anvender undtagelsesreglerne for mikrovirksomheder.

Anvendt litteratur

- Årsregnskabslovens §§ 22b og 68