Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Studierejser og skat©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Erhvervsdrivende har skattemæssig fradragsret for udgifter til studierejser, når visse betingelser er opfyldt. Men det er ikke altid nemt at gennemskue, om betingelserne er opfyldt – hverken for den erhvervsdrivende eller for Skat.

Som for mange andre skatteretlige problemstillinger tager beskatningen ved studierejser afsæt i en meget gammel skatteregel om fradrag for driftsomkostninger. Herefter er der skattemæssigt fradrag for *"Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger..."*

Reglen siger ikke noget præcist om netop erhvervsdrivendes skattefradrag for studierejser. Gennem mange år er kriterierne for fradragsret for udgifter til studierejser derfor blevet fastlagt nærmere i en omfattende praksis udviklet af Skat og domstolene.

Det er denne regel og den hertil knyttede praksis, der med jævne mellemrum giver anledning til tvister mellem Skat og skatteyderne.

Nedenfor omtales reglerne for en person, der driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. For lønansatte gælder andre regler, og der er et lovforslag på vej, hvorefter den skattemæssige position for virksomheder, der sender lønansatte på rejser, formentlig vil blive forbedret set ud fra virksomhedens synspunkt.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Betingelser for fradragsret

Det er efter loven og praksis på området en central betingelse for at opnå skattemæssig fradragsret for udgifter til studierejser, at der foreligger, hvad der betegnes som en konkret og direkte sammenhæng mellem på den ene side den pågældende studierejse og på den anden side skatteyderens indkomstskabende aktiviteter.

Konkret og direkte sammenhæng

Det betyder for det første, at der ikke er fradragsret, hvis indholdet af studierejsen er - som det siges i Skats vejledning - ”*af for generel og almen karakter*”.

Hvilke krav, der helt lavpraktisk gemmer sig bag disse termer og begreber, kan dog være ret vanskeligt at vurdere for den skatteyder, der med rejseplanen for en studierejse i hånden skal tage stilling til økonomien i rejsen, og herunder måske navnlig mulighederne for skattemæssig fradragsret.

Skattemyndighedernes og domstolenes praksis på området giver et indtryk af de krav, som stilles.

En af de klassiske afgørelser på området drejede sig om en landmands udgifter til en studierejse til Belgien. Landmanden havde en omfattende svineproduktion, og rejsen var arrangeret af Landsforeningen af danske svineproducenter. Der var tale om en 4½-dages studietur, hvor den effektive tid i Belgien, knap 3 dage, var besat med bl.a. foredrag om EF's landbrugs- og strukturpolitik, belgisk landbrugs- og svineproduktion samt besøg hos svineproducenter.

Højesteret nåede i denne sag frem til, at rejsen var af generel karakter. Det var ganske vist muligt, at landmanden havde fået inspiration til sin løbende avlsudvikling, men der forelå efter Højesterets opfattelse ikke en sådan konkret og direkte sammenhæng mellem rejsen og landmandens aktuelle indkomstskabende aktiviteter, dvs. svineproduktionen, at der var grundlag for fradrag.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Heroverfor står en sag fra 1995, hvor Højesteret nåede frem til det modsatte resultat, nemlig at der var fradragsret for skatteyderens udgift til en studierejse. Har lagde Højesteret til grund, at den viden, som skatteyderen havde opnået på rejsen, umiddelbart kunne anvendes i skatteyderens aktuelle produktion.

Også denne sag drejede sig om en svineproducent, der deltog i en 3-dages rejse til Skotland arrangeret af producentens faste dyrlæge for denne og en yderligere svineproducent på egnen. Hensigten med rejsen var bl.a. at studere grises adfærd under andre opstaldningsforhold end anvendt i Danmark med det formål at nedbringe dødeligheden i producentens svinebesætning. Alle 3 dage var besat med møder med forskere m.v. på området. Straks efter hjemkomsten var svineproducenten begyndt at anvende de metoder og fremgangsmåder, som han havde fået belyst under turen til Skotland med det resultat, at dødeligheden blandt smågrise i hans besætning blev mindsket.

Som nævnt anerkendte Højesteret, at der i denne sag var fradragsret med den begrundelse, at producentens *"…rejse til Skotland var en koncentreret studierejse med et fagligt indhold, der var relevant for ham. Som sagen foreligger oplyst for Højesteret, fik [producenten] i forbindelse med besøget hos Mike Boxter på Rowett Institute - som var rejsens væsentligste mål for ham - demonstreret et system, som kunne muliggøre en nedsættelse af dødeligheden blandt smågrise, og han erhvervede herved en viden, som umiddelbart gav sig udslag i konkrete dispositioner i tilknytning til hans indkomsterhvervelse. Under disse omstændigheder finder Højesteret, at udgifterne til rejsen er en fradragsberettiget driftsomkostning…"*

Efter denne praksis er det således en betingelse for at opnå fradragsret, at den viden, der erhverves på studierejsen, har et meget direkte sigte på de aktiviteter, som skatteyderen aktuelt beskæftiger sig med.

Den her anlagte højesteretspraksis er udtryk for en meget stringent, men også meget striks fortolkning af de grundlæggende regler om skattemæssig fradragsret for driftsomkostninger.

Men praksis viser, at der er tale om en ganske vanskelig vurdering.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Så sent som den 13. september 2017 traf Landsskatteretten afgørelse i en sag, hvor en stor mælkeproducent havde været på rejse til USA med henblik på at se nærmere på management og reproduktion i store kvægbesætninger. Mælkeproducenten solgte senere samme år en tyrekalv til en kvægavlsforening, der havde været med til at arrangere turen. Endvidere kunne producentens konstaterede produktionsforøgelse de følgende år bl.a. tilskrives det faglige udbytte, som producenten havde opnået ved studierejsen.

Skat havde afvist fradragsret for mælkeproducentens udgifter til rejsen. Landsskatteretten derimod anerkendte fradragsret for udgifterne, da rejsen måtte anses for at have haft et fagligt formål med tilstrækkelig tilknytning til mælkeproducentens erhvervsmæssig virksomhed. Landsskatteretten lagde bl.a. vægt på, at producenten ved dele af studieturen havde erhvervet sig viden, som umiddelbart havde givet udslag i konkrete dispositioner i tilknytning til indkomsterhvervelsen. Rejsen havde dog også haft elementer af turistmæssig og mere generel karakter, og fradraget blev derfor skønsmæssigt nedsat til 75 pct. af udgifterne.

Vedligeholdelse af faglig viden

Det er ligeledes en betingelse for fradragsret, at studierejsen har til formål at vedligeholde eller ajourføre faglig viden og uddannelse og ikke – som modsætning hertil – må anses som videreuddannelse.

Denne betingelse skal ses i lyset af, at videreuddannelse anses som etablering af et nyt indkomstgrundlag, og betingelsen er således et udslag af de grundlæggende regler, der fører til, at udgifter til etablering af virksomhed eller udvidelse af en eksisterende virksomhed ikke er fradragsberettigede.

En ældre, men meget illustrativ, sag drejer sig om en læge, der i slutningen af 1972 havde påbegyndt selvstændig praksis med akupunktur som eneste behandlingsform. Østre Landsret afviste her at anerkende fradragsret for udgifter til lægens studie- og kongresrejser i udlandet i sommeren og efteråret 1973, da formålet med hans deltagelse i kurserne havde været at opnå en sådan videreuddannelse i akupunkturbehandling, at han blev i stand til at drive den nyligt åbnede klinik.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Krav om fornødent erhvervsmæssigt indhold

Det ligger også i sagens natur, at der ikke er skattemæssig fradragsret for udgifter til kurser, der tjener, hvad der må anses som private formål.

Det er naturligvis uden videre klart, at der ikke er skattemæssig fradragsret for et kursus i "Italiensk for begyndere" til brug for den erhvervsdrivendes kommende årlige ferierejse til Rom – uanset om kurset foregår i Danmark eller Italien.

Men afgrænsningen af det private formål rækker videre, og har f.eks. i praksis også omfattet en tandlæges udgifter til undervisning i Mensendieck gymnastik. Efter Landsskatterettens opfattelse havde tandlægens udgifter til Mensendieck undervisning privat karakter set i lyset af, at den kropslige vedligeholdelse hørte ind under den enkeltes privatsfære. Dette uanset at Mensendieck-underviseren til brug for sagen bl.a. oplyste, at undervisningen havde til formål at forebygge kroniske skader i nakke, skulderled, arm og rygsøjle som følge af tandlægens ofte ekstremt belastende arbejdsstillinger og deraf følgende risiko for nedsat arbejdsevne.

Kravet om et fagligt indhold rummer også en anden facet. Det er således en betingelse, at rejsen kun har et meget behersket turistmæssigt islæt. Det er må således ikke være mange halve eller hele dage i rejseprogrammet, der anvendes til andet end arrangementer af faglig karakter.

Tidligere havde SKAT og domstolene den opfattelse, at var der tale om kurser afholdt i udlandet, måske ovenikøbet på traditionelle feriesteder, var det udelukket at få studieturen anerkendt som en fradragsberettiget udgift. Det fulgte af SKAT´s vejledning fra 1996, at: *"Der antages således at være en formodning for, at der med kursets afholdelse på et udenlandsk turiststed er forbundet et så betydeligt turistmæssigt islæt, at kursusudgiften ikke kan anses som en fradragsberettiget driftsomkostning."* Denne praksis blev forelagt EU-domstolene, der nåede frem til, at EF-traktaten var til hinder for, at der som udgangspunkt ikke kunne indrømmes fradrag ved deltagelse på et efteruddannelseskursus afholdt på et almindeligt turiststed i udlandet.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Individuel vurdering

Vurderingen af, om en konkret studierejse har den nødvendige konkrete og direkte sammenhæng med skatteyderens indkomstskabende aktiviteter foretages på grundlag af netop denne skatteyders faglige og erhvervsmæssige baggrund.

Det indebærer bl.a., at selv om en given studierejse er arrangeret af f.eks. en brancheforening for foreningens medlemmer, er det ikke givet, at vurderingen af rejsens sammenhæng med den enkelte deltages virksomhed vil få samme udfald for alle rejsedeltagere.

Beskatning, når rejsen anses som en turistrejse

Er betingelserne for at anse en rejse som en studierejse ikke opfyldt, har skatteydere, der driver virksomhed i personligt regi, ikke fradrag for rejseudgifterne. Anvender den erhvervsdrivende virksomhedsskatteordningen, vil betaling af udgifterne med midler placeret i virksomhedsordningen blive anset som en hævning i ordningen.

Drives virksomheden i selskabsform, vil selskabet ikke have fradragsret for udgifterne, og hovedaktionæren vil blive udbyttebeskattet af udgifterne. Alternativt kan selskabets afholdelse af udgifterne i visse tilfælde anses som yderligere løn til hovedaktionæren, således at selskabet opnår fradragsret for udgifterne og aktionæren skal personbeskattes af samme beløb.

——— o ———

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

II. SPØRGSMÅL FRA LÆSERE

Spørgsmål 2004

Om fælleseje ved skilsmisse og dødsfald

Kære Tommy

Min mand og jeg har været gift i 15 år. Vi har ikke været gift tidligere, og sammen har vi tre børn.

Som mange andre kvinder har jeg passet hus og børn og bidraget til, at min mand kunne gøre karriere og bygge et firma op. Det har han gjort med succes i de 15 år. Vi arbejder begge fuld tid og bidrager retfærdigt til vores fælles forpligtelser.

Min mand har i forbindelse med salget af hans virksomhed tjent ca. 30 mio. kr. Pengene er placeret i et holdingselskab og investeres forskellige steder. Min mand udtager desuden et årligt udbytte (det han kan uden at blive dobbeltbeskattet) til at afdrage boligkredit. Han har ikke særeje.

Jeg er usikker på, hvordan jeg er stillet ved en skilsmisse eller ved hans eventuelle dødsfald.

De aktiver, som vi har til fælles, udgør de også aktiverne i holdingselskabet og investeringerne foretaget derfra?

Vi har lavet børnetestamente.

Med venlig hilsen
VG

Svar

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Indledningsvis skal jeg bemærke, at en vurdering af Deres økonomiske situation ved en skilsmisse eller Deres ægtefælles død, forudsætter en lang række yderligere oplysninger, herunder særligt hvilke skatter og afgifter, der påhviler aktiverne, og som kan blive udløst ved et skifte og dermed kan reducere formuen betydeligt. I det følgende har jeg derfor omtalt en række forhold, der har betydning for en vurdering af Deres økonomiske situation.

Såvel ved en skilsmisse som ved Deres mands dødsfald som førstafdøde har det afgørende betydning for Deres økonomiske stilling, om der er formuefællesskab (tidligere benævnt fælleseje) eller særeje i Deres og Deres mands ægteskab.

Hvis der er særeje, har det endvidere betydning, hvilken form for særeje, der er tale om, og hvor stor en del af ægtefællernes respektive formuer, dette særeje omfatter.

Endelig har det ved dødsfald betydning, om den afdøde ægtefælle havde oprettet testamente.

Sideløbende hermed kan eventuelle aftaler mellem Deres mand og en tredjepart på forskellig vis spille ind på Deres økonomiske situation ved skilsmisse og dødsfald. Eksempelvis kan nævnes aftaler mellem holdingselskabet og tredjemand, hvorefter selskabet og/eller Deres mand har rettigheder og forpligtelser, som i sidste ende vil få betydning for Deres økonomiske situation ved skilsmisse eller dødsfald.

En nærmere vurdering af Deres økonomiske stilling ved en skilsmisse eller dødsfald forudsætter således et konkret kendskab til og vurdering af Deres og Deres mands økonomiske og juridiske forhold i bred forstand.

Min anbefaling vil være, at De og Deres mand drøfter disse spørgsmål med Deres faste revisor samt en advokat, der kan vurdere eventuelle juridiske spidsfindigheder i sagen samt komme med forslag til, hvordan De og Deres familie opnår en betryggende økonomisk situation ved skilsmisse og ved dødsfald.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Der er min erfaring, at en sådan gennemgang, ledsaget af konkrete beregninger over den økonomiske situation ved skilsmisse og dødsfald, herunder bl.a. under hensyntagen til de latente skatter, der hviler på formuen i selskabet, undertiden giver et noget andet billede af den økonomiske stilling, end parterne umiddelbart havde forventet. Det kan naturligvis være både i positiv og i negativ retning.

Dog bemærkes, at det ikke kan udelukkes, at der vil være langt mindre end de nævnte 30 mio. kr., som kan anvendes til privatforbrug. Der vil formentlig hvile latente skatter på aktierne i holdingselskabet, som vil skulle betales, hvis pengene anvendes til privatforbrug. Dette gælder hvad enten der er tale om et skilsmisseskifte eller et dødsboskifte.

Endvidere kan der ved dødsfald blive tale om arveafgift, førend pengene kan udtages til privatforbrug.

Sammenfattende kræver et overblik over størrelsen af den formue, der kan anvendes til privatforbrug, en konkret beregning, der involverer i hvert fald revisor og formentlig også en advokat.

Aktier i holdingselskabet

Vedrørende Deres forespørgsel om aktiverne i holdingselskabet vil jeg helt generelt bemærke følgende:

Jeg forstår Deres brev således, at der er, i hvert fald, delvist formuefællesskab i ægteskabet mellem Dem og Deres mand, og herunder, at formuefællesskabet i ægteskabet også omfatter aktierne i Deres mands holdingselskab. Aktierne tilhører således Deres mand, men aktierne er delingsformue i ægteskabet med Dem.

Det indebærer - som udgangspunkt - at aktierne i holdingselskabet, og dermed også aktierne i eventuelle datterselskaber, på linie med den del af Deres og Deres mands øvrige formue, der er omfattet af formuefællesskabet, vil indgå i den deling, der skal foretages, dels ved en eventuel skilsmisse og dels ved et eventuelt skifte i forbindelse med dødsfald.

Offentliggjort d. 28 oktober 2917

Ved dødsfald vil De som længstlevende ægtefælle som udgangspunkt endvidere have mulighed for at overtage aktierne til uskiftet bo.

Et andet væsentligt spørgsmål er i denne sammenhæng, hvordan aktierne i holdingselskabet skal værdiansættes ved en deling i forbindelse med skilsmisse eller dødsfald. Også denne problemstilling bør De og Deres mand drøfte med Deres rådgivere.

Advokat Tommy V. Christiansen

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk