



FAGLIGT INDSTIK

Genoptagelse som følge af
»særlige omstændigheder«
Side 2 - 4

Undervisning og foredrag
– momsmæssig sontring
Side 5 - 6

Ophør af den længereva-
rende aftale – herunder
ved ugyldighed, umulighed,
force majeure mv.
Side 7 - 9

Moms
– udlejning af fast ejendom
Side 10 - 11

Genoptagelse som følge af »særlige omstændigheder«

Det kan af flere årsager være relevant at anmode om genoptagelse af en ansættelse af skat eller moms, og en gennemgang af praksis viser, at Skattestyrelsen ikke sjældent er for restriktiv i vurderingen af, hvorvidt der foreligger særlige omstændigheder.

Af partner, advokat (H), HD (R) Henrik Rahbek, TVC Advokatfirma og ekstern lektor i skatteret



Henrik Rahbek
Advokat (H), HD (R) og partner
– TVC Advokatfirma og
ekstern lektor i skatteret

Det forekommer, at en given skatte- eller afgiftsyder konstaterer, at denne har selvangivet forkert. Ligeledes ses det i praksis, at en skatte- eller afgiftsyder ikke har modtaget eller har overset en afgørelse truffet af Skattestyrelsen, hvorefter dennes ansættelse af skat eller moms er blevet ændret uden, at der er blevet reageret på afgørelsen fra Skattestyrelsen. I begge tilfælde kan det være relevant at anmode om genoptagelse af tidligere skatte- eller momsansættelser, og i denne artikel sættes særligt fokus på adgangen til ekstraordinær genoptagelse for de tilfælde, hvor der foreligger såkaldte »særlige omstændigheder«, som kan begrunde en genoptagelse og ændring af en tidligere ansættelse af skat eller moms.

Artiklen indeholder således ikke en udtømmende opregning af alle de tilfælde, hvor der er adgang til en genoptagelse af en tidligere ansættelse af henholdsvis skat eller moms. Fokus er derimod en omtale af de oprindelige lovforarbejder samt nyere udvalgt praksis, hvor skatte- eller afgiftsyder har opnået medhold i det forhold, at denne er berettiget til en genoptagelse af tidligere ansat skat eller moms under henvisning til, at der foreligger »særlige omstændigheder«.

Lovgrundlaget for ekstraordinær genoptagelse som følge af »særlige omstændigheder«

Det følger helt overordnet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, at såfremt en skattepligtig ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, så skal denne senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk og retlig karakter, der kan begrunde ændringen, idet vi samtidig – uden at omtale disse tilfælde nærmere i denne artikel – for god ordens skyld skal bemærke, at der gælder en forlænget frist for såkaldte »kontrollerede transaktioner« efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Ønskes en skatteansættelse for indkomståret 2020 således genoptaget, skal en amodning herom været indgivet senest den 1. maj 2024, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Er der tale om »kontrollerede transaktioner«, skal amodningen indgives senest den 1. maj 2026, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

Anmodes der ikke om såkaldt ordinær genoptagelse af en skatteansættelse indenfor de ovenfor beskrevne frister, da er der mulighed for at få ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen i henhold til bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27.

Således følger det helt overordnet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, at uanset fristerne i skatteforvaltningslovens § 26 kan ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis én af de i bestemmelsens stk. 1, nr. 1-8 anførte forudsætninger er opfyldt.

I skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-7 er herefter direkte i loven opregnet en række objektive kriterier, hvorefter der bevilges ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse efter udløbet af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26.

Videre følger det af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at der også bevilges ekstraordinær genoptagelse i tilfælde, hvor skattemyndighederne efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til en ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger »særlige omstændigheder«.

Den pågældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 er en såkaldt »opsamlingsbestemmelse«, der finder anvendelse i de tilfælde, der ikke er omfattet af de objektive kriterier, der hjemler en ekstraordinær genoptagelse i bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1-7, og som ikke er genstand for nærmere omtale i denne artikel.

En tilsvarende »opsamlingsbestemmelse« forefindes i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4 for de tilfælde, hvor en ansættelse af et afgiftstilsvar, herunder et momstilsvar, ønskes ændret efter udløbet af de ordinære frister efter skatteforvaltningslovens § 31.



Det er i ingen af lovbestemmelserne, der tilnærmelsesvis har samme ordlyd, positivt angivet, hvornår der – ifølge loven – foreligger »særlige omstændigheder«, som kan begrunde en genoptagelse.

“

Det forekommer, at en given skatte- eller afgiftsyder konstaterer, at denne har selvangivet forkert

Lovforarbejdernes omtale af tilfælde omfattet af »særlige omstændigheder«

De nugældende bestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 27 og 32 er en direkte videreførelse af de tidligere gældende bestemmelser i skattestyrelseslovens §§ 35 og 35 C.

Af lovforarbejderne til den oprindelige bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35 fremgår af lovforslag nr. 175 2002/03 fremsat den 12. marts 2003 følgende:

”Under forslaget til § 35, stk. 1, nr. 8, foreslås det, at skatteministeren bemyndiges til at tillade en skatteansættelse ændret efter anmodning fra den skattepligtige, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor.

Forslaget indebærer, at ændring af ansættelsen kan tillades efter en konkret bedømmelse af forholdene. Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter, jf. forslaget til § 35, stk. 1, nr. 1-7, og hvor det må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven, hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er

begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne. Den foreslåede bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden at fejlen kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materiel urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. [...]

Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, medmindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen. Vedrører det forhold, der begrundes ansættelsens foretagelse, flere indkomstår, skal der foretages en samlet vurdering, således at en indkomstændring for samtlige indkomstår på i alt 5.000 kr. eller mere ligeledes vil tale for, at anmodningen om genoptagelse imødekommes.” (vores understregning)

Som det med tydelighed fremgår af lovforarbejderne forud for den oprindelige bestemmelse i skattestyrelsesloven, da var bestemmelsen tænkt som en »opsamlingsbestemmelse« med et bredt anvendelsesområde.

Dertil kommer, at selvom det positivt fremgår af lovforarbejderne, at bestemmelsen – som udgangspunkt – ikke omfatter tilfælde, hvor der ønskes en genoptagelse grundet et glemt fradrag, så ses be-

stemmelsen i praksis alligevel anvendt i sådanne tilfælde, idet der henvises til en afgørelse truffet af Landsskatteretten ([sagsnr. 13-0186177](#)), hvor skatteyder – til forskel fra skattemyndighedernes oprindelige afgørelser – fik genoptaget tre skatteansættelser med henblik på at opnå fradrag for pensionsindbetaling. I den pågældende sag blev der lagt vægt på, at *“... der er tale om betydelige beløb, der må anses at have væsentlig betydning for klageren, ligesom det som følge af klagerens sygdomsforløb og bivirkningerne af ulykken og kontakten med myndighederne anses for urimeligt at fastholde ansættelserne.”*

“

»særlige omstændigheder«, som kunne begrunde en anmodning om genoptagelse

Nyere udvalgt praksis

For det første henledes opmærksomheden på en sag afgjort af Landsskatteretten ([sagsnr. 20-0002433](#)), hvor skattemyndighederne oprindeligt havde foretaget en skønsmæssig ansættelse af momstilsvaret for en personligt ejet enkeltmandsvirksomhed. Afgørelsen om den skønsmæssige momsansættelse var sendt til virksomhedens digitale postkasse (dvs. e-Boks) ca. seks måneder efter, at virksomheden var blevet registreret som afmeldt ved Erhvervsstyrelsen.

Ejeren af den afmeldte og lukkede enkeltmandsvirksomhed blev derfor først bekendt med momsansættelsen ved en senere henvendelse fra Gældsstyrelsen, hvor han blev opkrævet momstilsvaret relaterende til den gennemførte forhøjelse. Der blev herefter anmodet om genoptagelse af momsansættelsen, men der blev givet afslag med henvisning til, at der ikke forelå »særlige omstændigheder«.

Afslaget blev påklaget til Landsskatteretten, der blandt andet anførte følgende:

“Ved vurderingen af, om det skal pålægges Skattestyrelsen at genoptage momsindberetningen for andet halvår 2015 er det endvidere tilagt vægt, at klageren afmeldte virksomheden 2½ måned inde i andet halvår 2015, og at det ikke fremgår af SKATs opgørelse af momskravet, at der ved beregningen blev taget højde herfor. SKAT har således i den skønsmæssige fastsættelse af momstilsvaret af d. 6. april 2016 beregningsmæssigt fastsat klagerens momsgæld som hidrørende for hele perioden.

Henset til ovenstående omstændigheder finder retten efter en konkret samlet vurdering, at klageren har godtgjort, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder ...”, at der var grundlag for en ekstraordinær genoptagelse.

Landsskatteretten anså således ejeren af den afmeldte enkeltmandsvirksomhed for at have været i en undskyldelig uvidenhed om ansættelsen indtil det tidspunkt, hvor Gældsstyrelsen fremsatte et krav.

Efter en konkret vurdering fandt Landsskatteretten derfor, at der var tale om sådanne »særlige omstændigheder«, at der skulle ske ekstraordinær genoptagelse af momsansættelsen.

Videre henvises til en klagesag ([20-0084147](#)), hvor skatteyderen var blevet sat i skat af en pengeoverførsel på ca. 750.000 kr. Den pågældende skatteyder havde boet en årrække i Frankrig, hvor han havde levet af sin opsparing.

I forbindelse med skatteyderens egen håndtering af sagen ved skattemyndighederne og senere et skatteankenævn havde han afgivet en erklæring på tro og love om, at han ikke havde haft nogen indtægter i Frankrig, men han var desuagtet blevet forhøjet med nævnte overførsel.

Skatteyderen blev senere opmærksom på sagen igen, da Gældsstyrelsen gik i gang med at inddrive skattegælden for den ældre ansættelse.

I den forbindelse lod han sig bistå af en rådgiver og fik indgivet en anmodning om ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27.

På baggrund af nye oplysninger blev der fundet, at der var adgang til en genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og skatteyderens indkomst blev efterfølgende nedsat med det beløb, som han mere end syv år forinden var blevet forhøjet med.

Endelig henvises der endvidere til endnu en klagesag, hvor Landsskatteretten ([sagsnr. 22-0017328](#)) tilsvarende traf afgørelse om, at der forelå »særlige omstændigheder«, som kunne begrunde en anmodning om genoptagelse. Dette med henvisning til, at der var begået myndighedsfejl i forbindelse med registreringen af skatteydere skattepligtsforhold, hvorved Landsskatteretten således anførte, at denne *“... tiltræder, at der blev begået en myndighedsfejl i forbindelse med, at klageren blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark for indkomstårene 2009 og 2010, og henset til karakteren af myndighedsfejlen finder retten, at betingelsen om “særlige omstændigheder” i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er opfyldt.”*

Afsluttende bemærkninger

Det ses ikke sjældent, at skattemyndighederne – tilsvarende som i de ovenfor beskrevne sager – er for restriktive i deres vurdering af, hvorvidt der foreligger »særlige omstændigheder« og således giver afslag på genoptagelsesansøgninger, som senere ændres til et genoptagelsestilsagn. Det ses således også, at der løbende i klagesager træffes afgørelser, hvor der bliver givet skatte- eller afgiftsyder medhold i, at der skal ske genoptagelse efter »opsamlingsbestemmelserne« i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 og § 32, stk. 1, nr. 4. Konstateres det således, at en ansættelse af skat eller moms er forkert, herunder også i de tilfælde, hvor skattemyndighederne ved en afgørelse måtte have foretaget ansættelse, som ikke er blevet påklaget eller indbragt for domstolene, er der mulighed for at få ansættelsen ændret.

Undervisning og foredrag – momsmæssig sontring

Sontringen mellem foredragsvirksomhed og undervisning er ikke altid helt enkel. Og sontringen får væsentlig betydning, når og hvis undervisning/enkeltfagsundervisning bliver omfattet af momspligt. I artiklen gives en kort beskrivelse af den praksisændring, som formentlig er på vej, ligesom sontringen mellem undervisning og foredragsvirksomhed kommenteres.

Af momsdirektør Søren Engers Pedersen, Baker Tilly Denmark



Søren Engers Pedersen
Momsdirektør
Baker Tilly Denmark

Indledning

Sontringen mellem undervisning og foredragsvirksomhed har i mange tilfælde kun betydning for, om en virksomhed skal betale lønsumsafgift. Momsfri undervisning medfører pligt til at betale lønsumsafgift, hvorimod foredragsvirksomhed er fritaget for såvel moms som lønsumsafgift.

Fritagelsen for undervisning følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. Det bemærkes, at undervisningsydelser i mange tilfælde falder udenfor fritagelsen, og dermed omfattes af momspligt.

Fritagelsen for foredragsvirksomhed følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som "anden kunstnerisk virksomhed". Denne bestemmelse omfatter ikke kun billedkunstnere, musikere, scenekunstnere m.fl., men også lighed med forfattere, journalister og tilsvarende. Denne fritagelse medfører ikke pligt til at betale lønsumsafgift.

“

Momsfri undervisning medfører pligt til at betale lønsumsafgift

Ændret praksis på vej

Skattestyrelsen har haft flere styresignaler i høring, som væsentligt vil ændre på praksis vedrørende undervisningsydelser. Høringsfasen er afsluttet, og nu afventes de endelige styresignaler. Hvorvidt der vil blive ændret i indholdet i forhold til de udkast, som var i

høring, er vanskeligt at vurdere, men der har været ganske mange indsigelser, og derfor kan ændringer ikke afvises.

Et af styresignalerne vil medføre, at specialiseret undervisning/enkeltfagsundervisning vil blive omfattet af momspligt. Udover, at uddannelsesinstitutioner i vidt omfang vil blive omfattet af momspligt for deres enkeltfagsundervisning, når den gennemføres mod vederlag, vil også underleverandører, som leverer undervisning til uddannelsesinstitutioner, blive omfattet af momspligt. Underleverandører vil stort set i alle tilfælde levere specialiseret undervisning/enkeltfagsundervisning og dermed blive omfattet af momspligt. Det er uden betydning, at undervisningen indgår i et længerevarende uddannelsesforløb. Kun hvis der sker egentlig ansættelse som timelærer (A-indkomst), vil underleverandøren kunne undgå momspligt.

Dermed er der lagt op til, at selvstændige undervisere og private kursusvirksomheder i vidt omfang vil blive omfattet af momspligt.

En endelig vurdering af omfanget må afvente udsendelse af det endelige styresignal. Skattestyrelsen har ikke givet noget bud på, hvornår dette vil ske.

“

Foredragsvirksomhed er fritaget for såvel moms som lønsumsafgift

Foredragsvirksomhed – fritaget

Ændringerne berører ikke foredragsvirksomhed, hvor momsfritagelsen er baseret på, at der er tale om "anden kunstnerisk virksomhed". Hvis et foredrag skal være fritaget for moms, er det en forudsætning, at foredragsholderen har en vis kunstnerisk frihed til at sammensætte foredraget uden at være bundet af, at deltagerne skal tilegne sig en på forhånd defineret viden.

Typisk vil der være tale om foredrag af 1-3 timers varighed, hvor formålet er at underholde, inspirere, delagtiggøre i ny viden/forskning, deltage i offentlig debat og lignende, og hvor foredragsholderen eventuelt har aftalt et eller flere temaer, som foredraget bygger på.

Der er stort set ikke relevant praksis vedrørende definitionen på foredragsvirksomhed, og af Skatkestyrelsens Juridiske vejledning fremgår blot, at foredragsvirksomhed er fritaget i samme omfang som skriftlige arbejder.

Om dette er grunden til, at en del foredragsholdere i praksis fakturerer deres ydelser med moms, vides ikke. Men det er ikke desto mindre i langt de fleste tilfælde forkert.

I de tilfælde, hvor et foredrag indgår som et led i et samlet forløb, f.eks. et rådgivningsforløb, som afsluttes med et foredrag, vil forløbet i sin helhed være omfattet af momspligt, medmindre foredraget optræder helt uafhængigt af det gennemførte forløb.

Undervisning

I modsætning til et foredrag, så er formålet med at gennemføre undervisning, at deltagerne bibringes en på forhånd defineret viden. Der vil normalt være udarbejdet en lektionsplan/agenda, som er meldt ud til deltagerne på forhånd og som følges igennem undervisningsforløbet. Derudover vil der blive lagt vægt på, at deltagerne typisk er eller har lejlighed til at være aktive i undervisningsforløbet, ligesom der afhængig af undervisningens karakter vil indgå opgaver, afsluttende tests og eventuelt eksamen.

I modsætning til foredragsvirksomhed er undervisning ikke altid fritaget for moms. Det afhænger af, om undervisningen har skolemæssig karakter eller er udtryk for faglig undervisning. Og som nævnt ovenfor kan momspligten blive væsentligt udvidet.

“

Høringsfasen er afsluttet, og nu afventes de endelige styresignaler

Afrunding

Sondringen mellem foredragsvirksomhed og undervisning er overordnet forholdsvis klar, men der opstår fra tid til anden grænsetilfælde, hvor der må tages konkret stilling. Her kan ovenstående anvendes som den foreløbige "opskrift", men det kan blive nødvendigt at dykke ned i praksis og i visse tilfælde indhente et bindende svar, hvis en første vurdering ikke giver et klart svar.

Når praksis vedrørende undervisning med stor sikkerhed ændres, bliver det endnu mere relevant med bindende svar, som også kan bidrage til at forme den fremadrettede praksis, hvor fritagelsen for foredragsvirksomhed i mange tilfælde vil blive mere attraktiv.

Ophør af den længerevarende aftale – herunder ved ugyldighed, umulighed, force majeure mv.

I en tid med samfundsmæssige økonomiske udfordringer, herunder både eftervirkningerne af covid-nedlukninger, krig, energikrise, Brexit, inflation mv. og deraf følgende særdeles volatile udsving på alt fra råvarer, arbejdsudbud, energiforsyning, stigende renter osv. er det i de senere år blevet endnu sværere for virksomhederne at navigere i – selv ud i den nærmeste fremtid.

► Af advokat (H) Andreas Kærsgaard Mylin (akm@holst-law.com, tlf.: 8934 1130) og advokat (H) Anders Roug (aro@holst-law.com, tlf.: 8934 1151), begge Holst Advokater

Holst,



Andreas Kærsgaard Mylin
Advokat (H) – Holst, Aarhus og København



Anders Roug
Advokat (H) – Holst, Aarhus og København

Det har i erfaringen været vanskeligt at tage kontraktretlig højde for de særlige omstændigheder, der har præget de senere år, og den nye økonomiske virkelighed gør det mere udfordrende for mange virksomheder at indgå og overholde sine aftaleretlige forpligtelser i længerevarende kontrakter i erhvervsforhold.

Hvis der i forbindelse med indgåelsen af en aftale ikke er taget stilling til det forhold, som medfører, at den ene aftalepart ønsker at blive frigjort for sine forpligtelser, så kan der dog være en vis støtte at hente i baggrundsretten for de aftaleretlige principper i dansk ret, som denne artikel vil tage læseren i gennem.

Aftalers varighed i erhverv

Der er som hovedregel ingen regler for, hvor længe en aftale i et erhvervsretligt aftaleforhold kan vare.

Det kan således gyldigt aftales, at en aftale gælder a) "indtil videre", b) til et fast aftalt tidspunkt langt ud i fremtiden (uopsigelighedsperiode med ophørsdato), eller teoretisk også c) for tid og evighed.

Hvis der i en aftale ikke er fastsat tidspunkt for aftalens ophør, eller hvis aftalen ikke indeholder en opsigelsesadgang i øvrigt, så er der alligevel i baggrundsretten for erhvervsaftaler i Danmark hjælp at

hente for den part, som ønsker at blive frigjort for aftalen i "de obligationsretlige grundprincipper".

Der er nemlig efter dansk ret en deklaratorisk adgang for hver part til at opsige en aftale om vedvarende retsforhold med et for det konkrete retsforhold sædvanlige og rimelige varsel, hvis aftalen ikke selv regulerer det.

Omvendt vil der som hovedregel ikke være nogen støtte at hente, hvis det måtte være aftalt, at aftaleforholdet skal løbe i en lang år-række. Det er derfor vigtigt at medtage et udtrykkeligt vilkår om, at aftalen har særlige opsigelsesvilkår, - herunder kan være uopsigelig i en periode, og at der eksempelvis kan være særlige vilkår forbundet med opsigelse.

De mest interessante forhold er i praksis de tilfælde, hvor der enten måtte være aftalt en lang uopsigelighedsperiode eller være tale om en aftale uden udløb, idet risikoen for uforudsete forhold og omstændigheder jo stiger, des længere ude i fremtiden ydelserne efter en kontraktlig aftale skal leveres.

Risikoen (og dermed prisen) ved at levere løbende vogntransporter med gødning til Bakhmut i Ukraine er for eksempel noget anderledes i dag end for 2 år siden, hvor de færreste bekymrede sig

om en mulig krig i Europa, og der er i mange tilfælde ikke taget højde herfor ved aftalens indgåelse.

Også i disse tilfælde kan der være støtte at hente for den aftalepart, som ønsker at blive frigjort for sine forpligtelser i henhold til en aftale, som er indgået før de uforudsete og særlige byrdefulde økonomiske forhold indtraf.

“

Der er som hovedregel ingen regler for, hvor længe en aftale i et erhvervsretligt aftaleforhold kan vare

Udgangspunktet; "aftaler skal holdes"

Den juridiske støtte er dog i de fleste tilfælde svær at opdrive, da den klare hovedregel er, at aftaler skal overholdes, og at hver part selv må bære den aftaleretlige risiko, som levering af partens kontraktlige ydelse er forbundet med. Denne hovedregel gælder også, selvom der måtte være usædvanlige, alvorlige og uforudsete samfundsmæssige omstændigheder, som berørt i indledningen ovenfor.

Nedenfor bliver i det følgende gennemgået den mulige juridiske støtte til parter, som ønsker at blive løst for udgangspunktet om, at hver part er forpligtet af aftalen og skal levere sin kontraktlige ydelse.

Aftaleretlig ugyldighed – den bristede forudsætning m.v.

I dansk ret har vi bl.a. i aftaleloven, - hvilken lov i flere bestemmelser udtrykker nogle af de uskrevne obligationsretlige regler i dansk ret om "aftaler" og uopsigelighed.

Det følger af aftalelovens § 36, at en aftale kan tilsidesættes helt eller delvist, hvis det vil være urimeligt eller i strid med redelig handlemåde at gøre den gældende.

Der er med denne generalklausul åbnet op for en skønsmæssig vurdering af, om en aftale kan siges at være urimelig og derfor skal tilsidesættes som ugyldig. Det er med aftalelovens § 36 ikke nødvendigvis sådan, at hele aftalen dermed bliver ugyldig, da det f.eks. kun bliver den del af aftalen, som er urimelig.

Aftalelovens § 36 siger:

En aftale kan ændres eller tilsidesættes helt eller delvis, hvis det vil være urimeligt eller i strid med redelig handlemåde at gøre den gældende. Det samme gælder andre retshandler.

Der tages hensyn til forholdene ved aftalens indgåelse, aftalens indhold og senere indtrufne omstændigheder.

Anvendelsesområdet for bestemmelsen kan med formuleringen umiddelbart fremstå med en bred anvendelse, men bestemmelsen er juraens svar på det forjættede land, idet bestemmelsen et utal af gange er påberåbt uden held.

Det har den bagside, at der med forgæves påberåbelse af bestemmelsen typisk modsat i stedet bliver tale om et erstatningskrav ef-

ter misligholdelse af parternes kontrakt mod netop den part, som med aftalelovens § 36 i hånden forgæves har forsøgt at gøre ugyldighed gældende.

Bestemmelsens primære sigte er at beskytte forbrugere, men kan også anvendes til afgørelse af tvister i erhvervsforhold. I erhvervsforhold er det klare udgangspunkt dog, at der udvises særdeles stor tilbagehold med at anvende bestemmelsen hos domstolene i relation til erhvervsmæssige afvejninger af økonomiske og risikomæssige omstændigheder. Der er dog en løbende aktual retspraksis for reglens anvendelse.

Der gælder i tillæg til bestemmelsen i aftaleloven yderligere en mulighed, - nemlig den uskrevne grundsætning om "forudsætningslæren", hvorefter parternes forudsætninger for at indgå en aftale kan tillægges betydning, selvom hverken forudsætningerne eller de mulige konsekvenser heraf har fundet vej til selve aftalen.

Det udtrykkes som den bristende forudsætning eller mere ujuridisk udtryk; "hvad står der imellem linjerne i aftalen".

Forudsætningslæren kan ikke alene anvendes til supplerende af en aftale, men kan også være en mulighed for en part til at blive frigjort for en ugunstig aftale.

Man siger, at en aftale kan blive ugyldig, hvis pågældende parts beslutningsgrundlag for at indgå aftalen er bristet. F.eks. ved eksemplet om løbende levering af vogntransporter med gødning til Bakhmut i Ukraine i dag versus for 2 år siden.

Betingelsen for at anvende forudsætningslæren er, at konsekvensen ikke må have stået parten klart på tidspunktet for aftalens indgåelse.

Hvis der f.eks. i dag laves en aftale, som for en part indebærer gødningsleverance i Ukraine, vil adgangen til at påberåbe sig bristede forudsætninger i relation til krigen naturligvis være endegyldigt forpasset med Ruslands invasion, idet krigen er bekendt for alle almindeligt fornuftige aftaleparter forud for aftaleindgåelsen.

“

Man siger, at en aftale kan blive ugyldig, hvis pågældende parts beslutningsgrundlag for at indgå aftalen er bristet

Før invasionen af Ukraine kunne selv de forudgående uger med den daværende omtale af risiko for invasion i 2022 også indebære, at muligheden for at påberåbe sig bristede forudsætninger blev forpasset umiddelbart før invasionen.

Afgørende for, om en part juridisk kan blive frigjort som følge af bristede forudsætninger er, om forudsætningen har været væsentlig eller bestemmende for parten for at indgå aftalen, om det var kendeligt for modparten, at det var en afgørende forudsætning for aftaleindgåelsen, og om forudsætningen var retligt relevant, hvilket er en afvejning af, om risikoen for den bristede forudsætning bør påhvile den anden kontraktpart eller ikke.

Umulighed og grænsen for det kontraktretlige offer

Der er udover ovenstående to aftaleretlige ugyldighedsregler også mulighed for at blive frigjort for forpligtigelsen til at præstere sin kontraktretlige ydelse i medfør af læren om umulighed, som fremgår af købelovens § 24.

Bestemmelsen er samtidig udtryk for en uskreven grundsætning i dansk ret.

Købelovens § 24 siger:

Ved køb af genstande, bestemt efter art, er sælgeren, selv om forsinkelse ikke kan tilregnes ham, pligtig til at svare skadeserstatning, medmindre han har forbeholdt sig fritagelse derfor, eller muligheden af at opfylde aftalen må anses for udelukket ved omstændigheder, der ikke er af sådan beskaffenhed, at sælgeren ved køkets slutning burde have taget dem i betragtning, såsom ved hændelig undergang af alle genstande af den art eller det parti, købet angår, ved krig, indførselsforbud eller lignende.

Hvilke omstændigheder, der medfører decideret umulighed, er ikke opstillet udtømmende i lovgivningen, men købelovens § 24 nævner en række eksempler, som giver en god indikation for, at der skal være tale om *ekstraordinære* omstændigheder, såsom hændelig undergang af alle genstande af den type, som sælgeren skulle have leveret, krig eller indførselsforbud.

Leveringsumulighed kan også foreligge i tilfælde, hvor det som følge af handelsrestriktioner eller andre omstændigheder, som parten ikke kunne have taget i betragtning ved aftaleindgåelsen, ikke længere er muligt at præstere ydelsen. Det er dog som udgangspunkt en betingelse, at umuligheden skal være generel og objektiv, og at umuligheden ikke alene gælder for den pågældende aftalepart.

Det kan dog alligevel være muligt også at blive frigjort fra at præstere sin aftalte ydelse efter en kontrakt, hvis der uventet og uopregneligt indtræder betydelige prisstigninger. Prisstigninger, som mange erhvervsdrivende har oplevet de senere år med samtidig både øget efterspørgsel, leveringsvanskeligheder og påvirkning af inflation, krig og energipriser mv.

Der skal dog være tale om helt ekstraordinære omstændigheder, der kan frigøre en part i en aftale for at præstere sin ydelse efter aftalen. Der anvendes i praksis en høj "offergrænse", hvor selv ganske byrdefulde omstændigheder og ændringer ikke nødvendigvis vil overstige offergrænsen og derved heller ikke frigøre parten for at præstere sin ydelse.

I praksis vil der, hvor der viser sig ikke at foreligge umulighed, og aftalen dermed ikke er bortfaldet, i stedet være den konsekvens, at parten, der viser sig ikke at være frigjort for sin forpligtelse, ofte vil være i misligholdelse og dermed samtidig have pådraget sig erstatningskrav ved ikke at have præsteret sin kontraktretlige ydelse til tiden.

Force majeure

Det klare udgangspunkt i dansk ret er som anført ovenfor, at modparten kan gøre misligholdelsesbeføjelser gældende overfor den

misligholdende aftalepart, som ikke leverer sin ydelse i henhold til vilkår i en gyldigt indgået aftale.

I mange kontrakter er der dog indarbejdet en "bagdør" for parterne ved en "force majeure-klausul". Det er et aftalt vilkår, som under visse omstændigheder kan frigøre en part fra aftalen, uden at denne kommer i misligholdelse.

Force majeure kan karakteriseres som en *uforudset* og *udefrakommende* begivenhed, der medfører, at en aftalepart ikke kan levere sin ydelse. Sådanne begivenheder kan være krig, udførselsforbud, naturkatastrofer og omstændigheder af lignende karakter.

Både i relation til umulighedslæren og force majeure gælder det, at kun den aftalepart, der skal levere en realydelse, kan påberåbe sig sådanne ekstraordinære situationer, mens den part, der skal levere betaling (pengeydelsen) ikke kan rammes af umulighed af en karakter, som anført ovenfor eller af force majeure.

Force majeure-klausuler kan være indført i kontrakter i generelle vendinger om, at aftaleparten er ansvarsfri ved manglende levering i tilfælde af force majeure, hvor begrebet så må fortolkes i overensstemmelse med købelovens § 24, hvilken bestemmelse kræver, at der foreligger egentlig umulighed.

Sådanne klausuler med brede formuleringer kan være indbydende for aftaleparterne, fordi de er enkle at blive enige om ved aftaleindgåelsen og favner alle uforudsete omstændigheder.

Omvendt vil der, når hindringen opstår, og parternes interesser bliver modsatrettede, i vidt omfang også lettere opstå tvister om, hvornår en hindring for leveringen udgør en force majeure begivenhed, der skal medføre aftalens bortfald og ansvarsfrihed.

I stedet kan parterne imødekomme mulige tvister ved i en force majeure-klausul at definere, hvad der skal anses for force majeure, og hvor aftaleparterne dermed skal kunne frigøre sig for aftalen, uden der foreligger misligholdelse med erstatningsansvar til følge.

For at leveringshindring kan udgøre force majeure, skal begivenheden have været uforudsigelig på tidspunktet for aftaleindgåelsen, ligesom det er et krav, at det skal være den pågældende force majeure begivenhed, der har medført den relevante hindring.

Man kan dog godt i en kontrakt aftale lave en mere konkret definition af leveringshindringer, der giver en nemmere adgang til at komme ud af en kontrakt, end blot en henvisning til den uskrevede regel om force majeure.

Som konklusion på ovenstående er det altså muligt for aftaleparter, der i erhvervsforhold har indgået længerevarende eller uopsigelige aftaler, at frigøre sig for disse, men det kræver *ganske* ekstraordinære omstændigheder, som skal indebære mere end almindeligt byrdefulde konsekvenser for den part, der har forpligtet sig til at levere en ydelse, hvis parterne slet ikke i aftalen har indført klare og tydelige vilkår om, under hvilke omstændigheder aftaleparterne derudover kan frigøre sig for deres forpligtelser i henhold til aftalen.

Moms

– udlejning af fast ejendom

Som udgangspunkt er enhver udlejning af fast ejendom fritaget for moms. Hvis en udlejning indeholder andet og mere end selve ejendommen, kan der blive tale om en opdeling af ydelsen. Derudover skal man være opmærksom på, at en husleje kun kan tillægges moms, hvis udlejer har fået en tilladelse fra Skattestyrelsen.

► Af momsdirektør Søren Engers Pedersen, Baker Tilly Denmark



Søren Engers Pedersen
Momsdirektør
Baker Tilly Denmark

Generelt

Som hovedregel er enhver form for udlejning af fast ejendom fritaget for moms. Fritagelsen omfatter udlejning af boliger, erhvervslokaler, enkeltlokaler, jord med eller uden afgrøder, udlejning af husbåde og/eller containere, som er indrettet som boliger med tilførsel af el, vand, afløb osv.

Fast monteret udstyr i form af maskiner, driftsmidler o.lign. vil typisk indgå som en del af ejendommen, medmindre det kan flyttes/afmonteres, uden at det har indflydelse på ejendommens stand.

Derudover kan fritagelsen omfatte udlejning af opbevaringsrum o.lign., hvis der er indgået aftale mellem udlejer og lejer, som indebærer, at lejer får en råderet svarende til en ejers. Dermed får det karakter af momsfri udlejning og ikke et momspligtigt salg af en opbevaringsydelse.

Direkte undtagelser

Momslovens fritagelse i § 13, stk. 1, nr. 8, har nogle undtagelser, hvor en udlejning anses for at være omfattet af momspligt. Det gælder:

- udlejning af værelser i hoteller og lign.,
- udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned,
- udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.

De første to pinde vil ikke blive omtalt yderligere her. Skattestyrelsen har sendt et udkast til styresignal i høring, som indebærer en væsentlig ændring af praksis vedrørende udlejning af ferieboliger.

Udlejning af parkeringspladser, som også omfatter bådepladser, er som udgangspunkt omfattet af momspligt. Kun hvis der er tale om udlejning af parkeringsplads til en beboer i en lejlighed, kan udlejningen anses for en del af den momsfrie boligudlejning. Det forudsætter, at ejendom og parkeringspladser er ejet af samme juridiske enhed (udlejer).

I andre tilfælde er udlejning af parkeringsplads momspligtig. Det gælder overskydende parkeringspladser, som udlejes til beboere i en naboejendom, taxavognmand eller tilsvarende.

Blandede ydelser

I nogle tilfælde skal der tages stilling til, om en udlejning af ejendom, som også indeholder andre ydelser, kan anses for at være en momsfri udlejning af fast ejendom.

Skattestyrelsen har igennem flere år opretholdt en noget særegen praksis vedrørende hotellere udlejning af lokaler til konferencer, fester o.lign. Hvis der sælges en pakke, som både indeholder lokaleleje og bispisning, kan faktura opdeles i en momsfri og en momspligtig del under den forudsætning, at bispisning ikke finder sted i lokaler (men i restaurationen eller separat lokale). Hvis bispisning sker i det lejede lokale, er arrangementet momspligtigt i sin helhed.

En tilsvarende praksis er vedrørende udlejning af hestebokse, hvor selve bokselejen er fritaget for moms, mens ydelser i form af pasning, foder mv. er momspligtig. Dermed kan faktura opdeles i en momsfri lokaleleje/bokseleje og en momspligtig betaling for pasning, foder mv.

Dette vil være udgangspunktet, hvis der er tale om blandede ydelser. Der er en del praksis på området, som kan hjælpe i mere specielle situationer.

Frivillig registrering

Endelig er det helt afgørende, at en husleje kun kan tillægges moms, hvis udlejer har søgt og fået en frivillig momsregistrering på ejendommen. Den almindelige momsregistrering kan ikke anvendes til at lægge moms på en husleje, heller ikke når der er tale om et enkeltlokale eller bortforpagtning af jord.

Der skal være etableret en frivillig registrering på hver af de ejendomme, hvorfra der ønskes opkrævet en husleje, som er tillagt moms.

Der kan ikke fås en frivillig registrering på udlejning til boligformål, hvor huslejen altid skal opkræves uden moms. Boligformål vil være udlejning af bolig, som lejer skal anvende som sin faste bopæl (folkeregisteradresse). Hvis der er tale om midlertidige boliger, er det praksis, at der kan opnås en frivillig registrering.

Hvis en virksomhed har glemt at anmode om frivillig registrering, men i øvrigt håndteret udlejningen korrekt, har Skattestyrelsen indtil videre haft den praksis, at de ikke foretager efteropkrævning vedrørende tidligere perioder. Der har været nogle tiltag til at ændre denne praksis, men indtil videre er den fastholdt.

Momsfradrag

Den frivillige registrering giver adgang til momsfradrag vedrørende ejendommen. Hvis der er tale om en blandet ejendom, enten bolig/erhverv eller udlejning/privat brug, gælder særlige regler for opgørelse af momsfradrag. Det betyder, at de fleste udlejere skal anvende en kvadratmeterfordeling vedrørende selve bygningen, mens der anvendes en omsætningsfordeling vedrørende administrative omkostninger, rengøring, belysning mv.

Afrunding

Ovenstående er tænkt som et overblik over de forskellige forhold, man i forbindelse med udlejning af fast ejendom skal være særligt opmærksom på. Derudover vil udtagningsreglerne kunne spille ind, men det er hovedsageligt i forbindelse med en ejendomsovergang fra en hensigt om salg til en hensigt om udlejning.



Bliv medlem af Foreningen Danske Revisorer og få store besparelser på værktøjer og rådgivning

FDR har indgået en række aftaler med leverandører. Aftalerne kan du se på vores hjemmeside eller i vores katalog, som kan rekvireres på sekretariatet eller fås på vores kurser.

Vi anbefaler, at du gør brug af de aftaler, som foreningen har indgået, og derved får kvalitet til en fornuftig pris.

Medlemskab af foreningen foregår via vores hjemmeside: www.fdr.dk. Er du godkendt revisor, kan vi optage dig straks.

Driver du revisionsvirksomhed og ikke er godkendt revisor, skal du opfylde en række krav, der er gengivet på vores hjemmeside. Herefter skal du godkendes af foreningens optagelsesudvalg – det tager som regel 14 dage.



Foreningen
Danske
Revisorer