

Vejledende besvarelse – Skatteret – omprøve E 18

Opgave 1

Spørgsmål 1

1.1. Den skatteretlige kvalificering af Søren Stages ”tilknytning” til advokatfirmaet

Besvarelsen skal indeholde en udredning af den skatteretlige kvalificering af Søren Stages ”tilknytning” til advokatfirmaet i henseende til, om der foreligger et ansættelsesforhold eller en konsulenttilknytning. Det bør være angivet, at vurderingen må foretages på grundlag af en konkret afvejning af en række momenter, jf. Personskattecirkulæret, Cirk. 1994.129 pkt. 5. 3.1.1. Det bør ligeledes være angivet, at den omstændighed, at Søren Stage ikke modtager fast løn og ikke har fast arbejdstid, ikke i sig selv er afgørende. I stedet bør derimod lægges vægt på, at Søren Stage indgår i et advokatfirma på lige fod med andre ansatte, at hans sagsbehandling foregår i advokatfirmaets navn, at han modtager et nettovederlag, at han er omfattet af funktionærlovens regler om opsigelse, og at han ikke afholder selvstændige omkostninger i forbindelse med arbejdets udførelse. Det bør således konkluderes, at Søren Stage har lønmodtagerstatus.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 343 ff.

1.2. Kursusudgift på 12.000 kr. og udgift til alkoholbehandling

Besvarelsen bør indeholde en drøftelse af, om Søren Stages afholdte udgift på 12.000 kr. udgør en fradragsberettiget driftsomkostning efter SL § 6 litra a i modsætning til en ikke-fradragsberettiget privat- eller formueudgift. Afgørende er, om udgiften relaterer sig til den løbende indkomsterhvervelse i modsætning til, at udgiften relaterer sig til enten et ikke relevant kursus eller en kompetenceudvidende uddannelse. Når henses til, at det er angivet, at Søren Stage tidligere har arbejdet med skat, men ikke med ejendomsbeskatning, synes det mest korrekt at anse udgiften som en fradragsberettiget driftsomkostning. Den gode besvarelse er opmærksom på, at praksis indebærer, at denne bedømmelse er skærpet for lønmodtagere i forhold til selvstændige erhvervsdrivende. Den meget gode besvarelse drøfter betydningen af, at udgiften afholdes, forinden Søren Stage tiltræder, idet SL § 6 a stiller krav om en igangværende indkomsterhvervelse. Den omstændighed, at kurset afvikles på et tidspunkt, hvor der er indgået aftale om Søren Stages ansættelse, og den omstændighed, at kurset afvikles umiddelbart forud for tiltrædelsen, synes at medføre, at der dog foreligger en driftsomkostning.

Besvarelsen bør samtidig angive, at udgiften fragår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 2, e.c.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 316 f.

Besvarelsen bør herefter være opmærksom på fradragsbegrænsningen i LL § 9, stk. 2, hvorefter lønmodtagere alene kan fradrage driftsomkostninger i det omfang, udgifterne

overstiger et reguleret beløb på 5.500 kr. (2017: 5.900 kr.). Det bør herefter konkluderes, at Søren Stage kan fradrage 6.100 kr.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 419.

Besvarelsen bør ligeledes indeholde en stillingtagen til advokatfirmaets afholdelse af udgiften på 50.000 kr. til Søren Stages alkoholbehandling. Besvarelsen bør henvise til LL § 30, hvorefter en arbejdsgivers betaling til alkoholbehandling er skattefri for den ansatte, når udgiften afholdes i overensstemmelse med arbejdsgiverens almindelige personalepolitik, og der foreligger en lægehenvielse. Eftersom det ikke af opgaveteksten fremgår, at der foreligger en lægeerklæring, bør det konkluderes, at Søren Stage skal beskattes af de 50.000 kr., jf. SL § 4, smh. LL § 16. Beskatningen sker i den personlige indkomst, jf. PSL § 3.

Besvarelsen bør samtidig angive, at advokatfirmaet har fradrag for udgiften som en driftsomkostning omfattet af SL § 6 litra a.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 395.

1.3. Befordringsgodtgørelse – Befordringsfradrag – Fri parkeringsplads

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til den udbetalte befordringsgodtgørelse på 10.006,50 kr. Det bør her være angivet, at udbetalingen opfylder betingelserne i LL § 9 B om skattefri befordringsgodtgørelse, således at beløbet er skattefrit for Søren Stage, medens udgiften kan fratrækkes i advokatfirmaet som en fradragsberettiget driftsomkostning efter SL § 6 a.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 437.

Herefter bør besvarelsen indeholde en stillingtagen til Søren Stages fradrag for kørselsudgifter i december 2017. Det bør være angivet, at fradraget bedømmes efter LL § 9 C, og hovedbetingelserne heri bør være nævnt, herunder at der alene er fradrag i det omfang, den daglige kørsel mellem hjem og sædvanligt arbejdssted overstiger 24 km, medens det er uden betydning, hvorledes transporten foregår. Det bør herefter være angivet, at den omstændighed, at Søren Stage foretager ”sankørsel” med en kollega er uden betydning, ligesom det bør være angivet, at fradraget foretages med Skatterådets takster, som er oplyst.

Frdraget kan herefter opgøres således: 16 ture a 70 km (94 km ÷ 24 km) a 1.93 kr. = 2.161,60 kr.

Frdraget kan foretages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. PSL § 4, stk. 2 e.c. Besvarelsen bør være opmærksom på, at befordringsfradraget efter LL § 9 C ikke indgår i fradragsbegrænsningen i LL § 9, stk. 1, jf. stk. 2

Den gode besvarelse er opmærksom på tillægget til befordringsfradraget i LL § 9, stk. 4, for skatteydere med en indkomst, der ikke overstiger et reguleret beløb på 248.700 kr. (2017: 272.100 kr.). Da det er oplyst, at Søren Stages indkomst for 2017 udgør 350.000 kr., kan han ikke opnå dette tillæg.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 448 ff.

Endelig bør besvarelsen angive, at advokatfirmaets afholdelse af udgift til parkeringsplads på 6.000 kr. er skattefri for Søren Stage, jf. LL § 16, stk. 10, men at advokatfirmaet kan fradrage beløbet som en driftsomkostning efter SL § 6, litra a.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 368.

Spørgsmål 2

2.1 Afståelse af sommerhus til Rikke Stage

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til, om overdragelsen af sommerhuset er omfattet af ”sommerhusreglen” i EBL § 8, stk. 2. Besvarelsen bør navnlig indeholde en drøftelse af, om benyttelseskravet er opfyldt. Dette må antages at være tilfældet, da Søren Stage har benyttet sommerhuset i en ikke ubetydelig grad i perioden fra udstykningen og frem til afståelsen. Den præcise besvarelse nævner, at benyttelseskravet må være opfyldt fra udstykningen, således at en forudgående benyttelse er uden særskilt betydning.

Besvarelsen bør herefter indeholde en drøftelse af, hvorvidt arealkravet i EBL § 8, stk. 1, nr. 1)-3) er opfyldt, hvilket bør afvises med henvisning til, at de efter udstykningen selvstændige ejendomme hver har et areal på 1.400 m². Afståelsen af sommerhuset kan dermed ikke ske skattefrit, og der må foretages en avanceopgørelse efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. EBL § 4 smh. § 5.

Afståelsessummen udgør 2.600.000, medens anskaffelsessummen må opgøres som en forholdsmæssig andel af Søren Stages arveudlægs værdi af den samlede ejendom.

Fordelingen må foretages på grundlag af værdiforholdene ved afståelsen, hvor grunden er afstået til 1.000.000 kr., medens sommerhusejendommen er vurderet til 3.000.000 kr. På dette grundlag kan anskaffelsessummen for den udstykkede grund opgøres som $\frac{3}{4} (3.000.000 / 1.000.000 + 3.000.000)$ af udlægs værdien svarende til 1.800.000 kr.

Herefter skal foretages en opgørelse af 10.000 kr.-tillægget pr. ejerår ekskl. afståelsesåret, jf. EBL § 5, og besvarelsen bør angive, at tillægget gives pr. ejendom, hvorfor der skal foretages en fordeling for årene 2007-2016, i alt ti år. Fordelingen foretages efter samme forholdstal: $\frac{1}{4}$ for grunden, $\frac{3}{4}$ for sommerhusejendommen, medens der efter udstykningen i 2017 for hver ejendom kan opgøres et fuldt 10.000 kr.-tillæg bortset fra afståelsesåret 2018.

Den gode besvarelse drøfter den skattemæssige betydning af udgiften til gennemførelsen af udstykningen på 8.000 kr. og angiver, at udgiften må anses for en forbedringsudgift, men at der ikke kan foretages fradrag herfor, allerede fordi EBL § 5, stk. 2, alene omfatter forbedringsudgifter, der overstiger 10.000 kr.

Den skattepligtige avance kan herefter opgøres således:

Afståelsessum: 2.600.000 kr.

Reguleret anskaffelsessum:

Anskaffelsessum: 1.800.000 kr.

10.000 kr. tillæg:

2007-2016:

10 x 7.500 kr. 75.000 kr.

2017:

1 x 10.000 kr. 10.000 kr.

1.885.000 kr.

Skattepligtig ejendomsavance: 715.000 kr.

Det bør være angivet, at ejendomsavancen indgår ved opgørelsen af kapitalindkomsten, PSL § 4, stk. 14.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 622 f.

Herefter bør besvarelsen med henvisning til EBL § 3, stk. 1, indeholde en stillingtagen til, om Rikke Stage ved erhvervelsen har modtaget en gave. Der bør her være foretaget en henvisning til gaveafgiftscirkulæret, Cirk. 1982.185 og heri indeholdte 15 %-regel, hvorefter parternes værdiansættelse må opretholdes, såfremt denne ligger inden for seneste ejendomsvurdering +/- 15 %. Da vurderingen er oplyst til 3.000.000 kr., og den kontantomregnede overdragelsessum udgør 2.600.000 kr., finder 15 %-reglen anvendelse. Det bør således være angivet, at Rikke Stage ved sin erhvervelse af sommerhuset ikke har modtaget en gave.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 493 f.

2.2. Berigtigelse ved rentefrit gældsbrief og eftergivelse af pantebrevsydelse

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til de skattemæssige konsekvenser af rentefriheden for det udstedte pantebrev. Besvarelsen bør være opmærksom på, at praksis har anerkendt rentefrie familielån, således at der ikke er fundet hjemmel til beskatning af kreditor, dvs. Søren Stage, af en "fikseret renteindtægt" eller af debitor, dvs. Rikke Stage, af den økonomiske fordel ved rentefriheden. Ej heller har praksis foretaget nogen beskatning ved selve lånets stiftelse. Det er i begge henseender en betingelse, at der foreligger et formaliseret gældsforhold på anfordringsvilkår.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 476 f.

Besvarelsen bør ligeledes indeholde en udredning af de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser ved Søren Stages eftergivelse af afdraget pr. 1. december 2018 på 58.700 kr. Det bør være angivet, at der herved er ydet en gave omfattet af BAL § 22, og at der afgiftsfrit kan ydes en årlig gave bl.a. til børn på indtil 58.700 kr. (2018: 64.300 kr.) Det bør herefter konkluderes, at der ikke udløses gaveafgift for Rikke Stage. Den gode og præcise besvarelse nævner, at det er en betingelse, at der ikke kan påvises objektive omstændigheder, der viser, at det er en forudsætning, at der hvert år skal ske en eftergivelse.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 502 f.

2.3 Afståelse af grund i 2018 for 1.000.000 kr. kontant

Besvarelsen bør angive, at Søren Stage er skattepligtig af sin avance ved salget af sommerhusgrunden i 2018 efter EBL § 1. Afståelsen henføres til indkomståret 2018, selvom overtagelsen sker den 1. februar 2019, idet der er indgået købsaftale den 5. december 2018.

Herefter skal den skattepligtige avance opgøres efter EBL § 4, jf. § 5.

Afståelsessummen er oplyst til 1.000.000 kr., medens anskaffelsessummen må opgøres som en forholdsmæssig andel af Søren Stages arveudlægsværdi af den samlede ejendom.

Fordelingen må – som ovenfor – foretages foretages på grundlag af værdiforholdene ved afståelsen, hvor grunden er afstået til 1.000.000 kr., medens sommerhusejendommen er vurderet til 3.000.000 kr. Herefter kan anskaffelsessummen for den udstykkede grund opgøres som $\frac{1}{4}$ ($\frac{1.000.000}{1.000.000 + 3.000.000}$) af udlægsværdien svarende til 600.000 kr.

En opgørelse af 10.000 kr.-tillægget pr. ejerår ekskl. afståelsesåret bør herefter foretages, jf. EBL § 5, og besvarelsen bør – som ovenfor – angive, at tillægget gives pr. ejendom, hvorfor der skal foretages en fordeling for årene 2007-2016, i alt ti år. Fordelingen foretages efter samme forholdstal: $\frac{1}{4}$ for grunden, $\frac{3}{4}$ for sommerhusejendommen, medens der efter udstykningen i 2017 for hver ejendom kan opgøres et fuldt 10.000 kr.-tillæg bortset fra afståelsesåret 2018.

Herudover bør det være angivet, at udgiften til ejendomsmægler på 35.000 kr. fragår ved opgørelsen af den skattepligtige ejendomsavance, jf. SL § 6.

Den skattepligtige avance kan herefter opgøres således:

Afståelsessum:	1.000.000 kr.
Reguleret anskaffelsessum:	
Anskaffelsessum:	600.000 kr.
10.000 kr. tillæg:	
2007-2016:	
10 x 2.500 kr.	25.000 kr.
2017:	
1 x 10.000 kr.	<u>10.000 kr.</u>
	635.000 kr.
Udgift til ejendomsmægler:	<u>35.000 kr.</u>
Skattepligtig ejendomsavance:	400.000 kr.

Det bør være angivet, at ejendomsavancen indgår ved opgørelsen af kapitalindkomsten, PSL § 4, stk. 14.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 606 ff.

Opgave 2

Spørgsmål 1:

1.1. Opgørelsen af Autohjørnet A/S' omsætning ved salg af biler

Besvarelsen bør omfatte en redegørelse for opgørelsen af Autohjørnet A/S' omsætning ved salg af biler. Indledningsvist må det være angivet, at Autohjørnet A/S er næringsdrivende med omsætning af biler, således at omsætningen opgøres efter lagerprincippet. Den gode besvarelse præciserer, at ordlyden af SL § 5 alene omfatter "handelsfortjenesten" og således foreskriver realisationsprincippet, men at lageropgørelsen er anerkendt i praksis.

Omsætningen kan herefter opgøres således:

Varesalg:	3.000.000 kr.
Varekøb:	1.500.000 kr.
Klargøringsudgifter:	100.000 kr.
Varelager ultimo:	500.000 kr.
Varelager primo:	400.000 kr.
Skattepligtig omsætning:	1.500.000 kr.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 258 f.

1.2. Husleje og vederlag for indtræden i lejekontrakt

Besvarelsen bør angive, at lejebetaling for et erhvervsmæssigt lejemål udgør en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. SL § 6 litra a. Besvarelsen bør herefter være opmærksom på periodiseringsproblematikken. Det bør være angivet, at periodiseringen af udgifter som udgangspunkt følger pligtpådragelsesprincippet, men at praksis foreskriver, at erhvervsmæssig lejebetaling periodiseres efter lejeperioden. Dette indebærer, at Autohjørnet A/S for 2017 alene har fradrag for 50.000 kr., således at den resterende lejebetaling på 50.000 kr. kan fratrækkes i 2018.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 237 f. og p. 335.

Herefter bør besvarelsen indeholde en redegørelse for den skattemæssige behandling af vederlaget på 70.000 kr. for indtræden i lejekontrakt. Det bør være angivet, at udgiften udgør en anlægsudgift, og som sådan ikke kan fratrækkes efter SL § 6 a. Det bør samtidig være angivet, at der erhverves et immaterielt aktiv bestående i retten til at indtræde i og videreoverdrage lejemålet, og at erhvervelsen er omfattet af AFL § 40, stk. 2. Autohjørnet

A/S kan herefter afskrive anskaffelsessummen på 70.000 kr. med 1/7 pr. år, dvs. med 10.000 kr. i 2017.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 762 f.

1.3. Konfiskation og erstatning

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til de skattemæssige konsekvenser af den foretagne udbyttekonfiskation. Det fremgår af praksis, at der ved konfiskation af skattepligtige indkomster kan foretages et fradrag øjensynligt med den begrundelse, at der foreligger et driftstab omfattet af SL § 6. Lærebogen angiver dog, at det synes mere korrekt, at den foretagne konfiskation indebærer, at den pågældende indkomst ikke er realiseret som krævet i SL 4 litra a. Efter denne opfattelse indebærer konfiskationen, at der skal foretages en genoptagelse af den pågældende indkomstopgørelse med heraf følgende regulering. Dette vil i praksis give samme resultat, omend fradrag efter praksis foretages i konfiskationsåret, medens genoptagelse indebærer fradrag i indkomståret.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 292.

Ligeledes bør besvarelsen indeholde en stillingtagen til den erstatning på 25.000 kr., som Autohjørnet A/S er pålagt som følge af mangelfuld leveret bil. Det bør være angivet, at erstatningen er pådraget i kontrakt og udgør en sædvanlig forretningsmæssig risiko ved erhvervsmæssig omsætning af biler, hvorfor der foreligger et driftstab, der er fradragsberettiget efter SL § 6 a. Tilsvarende gælder de pålagte sagsomkostninger på 15.000 kr.

Litt.: SR1, 8. udg., p. 295 f. og p. 337.

Besvarelsen bør også indeholde en drøftelse af periodiseringen af den pålagte erstatning. Det bør være angivet, at udgifter som udgangspunkt periodiseres efter pligtpådragelsesprincippet, der isoleret set peger i retning af, at erstatningen kan fratrækkes i indkomståret 2016, hvor erstatningsforpligtelsen pådrages. Det bør dog samtidig være angivet, at såfremt udgiften er bestridt og først afgøres ved dom, foretages periodiseringen i det indkomstår, hvor endelig dom foreligger. Fradraget for den pålagte erstatning kan herefter ske i 2017.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 335 og p. 239 f.

Spørgsmål 2

2.1. Salg af aktier i Nordbyens Autolakering A/S

Besvarelsen bør angive, at der foreligger en aktieafståelse foretaget af et selskab til bedømmelse efter ABL kap. 2, hvorefter der må foretages en kvalifikation af de solgte aktier

i henseende til ABL §§ 4 A - 4 C. Det bør herefter være angivet, at der foreligger afståelse af aktier omfattet af ABL § 4 C, således at den konstaterede avance er skattefri, jf. ABL § 8.

Litt.: SR 1, 8. udg. p. 681 f.

2.2. Bent Byrns skattemæssige status i henseende til køb og salg af biler

Besvarelsen bør indeholde en drøftelse af, om Bent Byrn skal anses som næringsdrivende med hensyn til salg af biler og med angivelse af de relevante momenter. Det bemærkes i den henseende, at lærebogen sætter – stort – spørgsmålstegn ved lovligheden af et ”smittesynspunkt”, men dette synspunkt deles vist ikke af alle. Næringsbedømmelsen er vel næppe åbenbar, og da den relaterer sig til et forbrugsgode, må næringskvalifikationen være noget tilbageholdende. Under hensyntagen til Bent Byrns branchetilknytning, omsætningshastigheden og navnlig den omstændighed, at hans private biler er udbudt til salg hos Autohjørnet A/S, synes dog at medføre, at afståelsen af bilen må anses for sket som led i næring. Afgørende for bedømmelsen er ikke, om der statueres næringsomsætning, men at problemstillingen er beskrevet.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 250 f.

Såfremt besvarelsen ikke statuerer næringsomsætning, bør det være angivet, at salgssummerne er skattefrie, jf. SL § 5 litra a. Såfremt der statueres næringsomsætning, skal næringsindkomsten opgøres. Da Bent Byrn øjensynligt alene har én bil ad gangen, skal opgørelsen foretages efter realisationsprincippet, jf. SL § 5 om ”handelsfortjenesten”. Dette indebærer, at det modtagne pantebrev skal kursansættes. Pålydende værdi udgør 250.000 kr., medens kursværdien må fastsættes til 200.000 kr., da det udstedte pantebrev træder i stedet for et kontantvederlag på 200.000 kr. Pantebrevets kursværdi kan herefter opgøres som 4/5 af pålydende værdi svarende til kurs 80. Bent Byrns handelsfortjeneste kan herefter opgøres til 50.000 kr. (500.000 kr. ÷ 450.000 kr.)

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 248 og p. 722, herunder med note 51, der omfatter en lignende situation.

2.3. Kursgevinst på afdrag og kurstab ved Kim Klans konkurs

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til beskatningen af Bent Byrns kursgevinster ved modtagelse af afdragene for 2017 i alt 50.000 kr. Der er herved konstateret en kursgevinst på 10.000 kr., der opgøres som 1/5 af 50.000 kr. Kursgevinsten er skattepligtig efter KGL § 14, stk. 1. Dette gælder, uanset om besvarelsen har anset Bent Byrn for næringsdrivende eller ikke. I begge tilfælde medregnes kursgevinsten ved opgørelsen af kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 2.

Det bør tillige være angivet, at Kim Klan samtidig konstaterer et kurstab af tilsvarende størrelse, men at der ikke er hjemmel til fradrag herfor, jf. KGL § 20.

Besvarelsen bør herefter indeholde en stillingtagen til, om Bent Byrn ved Kim Klans konkurs og ved bortkomsten af pantesikkerheden har lidt et tab på sin fordring. Med henvisning til, at der foreligger et udtalelse fra konkursboet om, at Bent Byrns tilgodehavende måtte anses for

endeligt tabt, må det være angivet, at der foreligger et fradragsberettiget kurstab, der opgøres som forskellen mellem fordringens anskaffelsessum og afståelsessummen. Fordringens restgæld kan opgøres til 200.000 kr., der er erhvervet til kurs 80, dvs. en anskaffelsessum på 160.000 kr. med fradrag af afståelsessummen, der kan ansættes til kr. 0, således at kurstabet kan opgøres til 160.000 kr. Såfremt Bent Byrn er anset for næringsdrivende, sker fradraget efter KGL § 17, således at der kan foretages fradrag ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. PSL § 4, stk. 3. Såfremt Bent Byrn ikke er anset for næringsdrivende, kan fradraget foretages ved opgørelsen af kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 2.

Afslutningsvist bør det være angivet, at Kim Klan heller ikke i denne situation er skattepligtig af sin modstående kursgevinst, jf. KGL § 20.

Litt.: SR 1, 8. udg., p. 726 og p. 741 f.