

Rettevejledning – Skatteret 1 – E 13

Spørgsmål 1.1.

Kresten Kampers virksomhed

Der lægges indledningsvist op til en drøftelse af, hvorvidt Kresten Kampers virksomhed kan karakteriseres som en erhvervmæssig virksomhed, eller om der i stedet reelt er tale om en fortsættelse af det oprindelige ansættelsesforhold. Det bør af besvarelsen fremgå, at dette beror på en konkret vurdering, og at Højesteret flere gange har angivet cirkulære nr. 128 af 4.7.1994 som afgørende for denne vurdering.

Det bør konkluderes, at Kresten Kamper fortsat anses som lønmodtager i Job Connect A/S.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 312ff.

Kursusdeltagelsen

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til, hvorvidt værdien af kurset udgørende kr. 20.000 skal indtægtsføres hos Kresten Kamper som en skattepligtig naturalydelse. Der bør i den forbindelse henvises til LL § 31, der hjemler skattefrihed for kursusdeltagelse, hvor udgiften hertil er afholdt af arbejdsgiveren. Afgørende for skattefriheden er, at kurset ikke alene har privat karakter, jf. LL § 31, stk. 2. Det må vurderes, at kurset i regnskabsstyring har betydning for Kresten Kampers varetagelse af de arbejdsmæssige opgaver hos Job Connect A/S, hvorfor konklusionen bør være, at der ikke skal ske beskatning af Kresten Kamper, jf. LL § 31.

Det kan ikke anses som en fejl, at den studerende når til samme resultat ud fra de alm. regler, jf. SL § 4.

Udgiften til kursusdeltagelsen kan Job Connect A/S fratække som en driftsomkostning i selskabets skattepligtige indkomst, jf. SL § 6 a.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 217ff.

Abonnementet på Revision og Regnskabsvæsen

Det bør i besvarelsen anføres, at værdien af abonnementet på Revision og Regnskabsvæsen er et skattepligtigt naturalgode omfattet af LL § 16, hvorfor Kresten Kamper som udgangspunkt skal beskattes af værdien udgørende kr. 2.000, jf. LL § 16, stk. 1. Det bør dog drøftes, om abonnementet er omfattet af bagatelgrænsen i LL § 16, stk. 3, 6. pkt. Afgørende herfor er, om abonnementet i

overvejende grad er ydet af hensyn til den ansattes arbejde, hvilket må anses for tilfældet. Da værdien ikke overstiger kr. 5.500, udløses herefter ingen beskatning hos Kresten Kamper.

Udgiften til abonnementet kan Job Connect A/S fratække som en driftsomkostning i selskabets skattepligtige indkomst, jf. SL § 6 a.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 322f. og p. 218 f.

Erhvervsansvarsforsikringen

Eftersom Kresten Kamper ikke kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, har den afholdte udgift ingen betydning for hans indkomsterhvervelse, hvorfor den må anses for en ikke-fradragsberettiget privatudgift, jf. SL § 6, stk. 2.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 226ff.

Minkpelsen

Da der ikke er tale om en selvstændig erhvervsvirksomhed, kan reglerne i KSL § 25 A om hhv. overførsel til en medarbejdende ægtefælle og aflønning af ægtefælle ikke anvendes, og det af Kresten Kamper foretagne fradrag er derfor sket uretmæssigt. Det bør af besvarelsen fremgå, at der er tale om en ikke-fradragsberettiget gave, jf. SL § 6, stk. 2. Værdien af pelsen er ikke skattepligtig for Lise Kamper, da gaver mellem ægtefæller er såvel skatte- som afgiftsfrie.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 250ff. og p. 825ff.

Fakturering af arbejdet

Der lægges op til en drøftelse af periodiseringen af det oppebårne vederlag. Eftersom der er tale om lønindkomst, må beskatningen ske på udbetalingstidspunktet. Kresten Kamper skal derfor beskattes af kr. 350.000 i 2012 og af kr. 50.000 i 2013. Beløbene beskattes i den personlige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1.

De af Job Connect A/S afholdte udgifter fratrækkes som driftsomkostninger jf. SL § 6 a. Fradraget sker i overensstemmelsen med pligtpådragelsesprincippet i 2012.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 314.

Spørgsmål 1.2.

Aktiesalget i 2012:

Det bør indledningsvist konstateres, at en evt. næringsstatus hos Lise Kamper ikke har nogen betydning ift. Kresten Kampers aktieafståelse, idet der ikke gælder en almindelig lære om afsmitning.

Eftersom der er tale om et delsalg af aktier i samme selskab og med samme rettigheder, skal fastlæggelsen af anskaffelsessummen på aktierne ske efter den såkaldte gennemsnitsmetode, jf. ABL § 26:

Køb 1: Nominelt kr. 600.000 kurs 150: Anskaffelsessum kr. 900.000

Køb 2: Nominelt kr. 150.000 kurs 200: Anskaffelsessum kr. 300.000

Friaktier: Nominelt kr. 50.000 kurs 200: Anskaffelsessum kr. 0

I alt aktier pålydende: Kr. 800.000

Samlet anskaffelsessum: Kr. 1.200.000

Salg: Nominelt kr. 300.000 kurs 300: Afståelsessum kr. 900.000

Gennemsnitlig anskaffelsessum: $300.000/800.000 \times 1.200.000 = \text{Kr. } 450.000$

Fortjeneste: $900.000 - 450.000 = \text{Kr. } 450.000$

Fortjenesten beskattes som aktieindkomst, jf. PSL § 4 a.

Anskaffelsessum på den resterende beholdning: $1.200.000 - 450.000 = \text{Kr. } 750.000$

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 577.

Aktieoverdragelsen i forbindelse med ægtefælleskiftet

Det bør af besvarelsen fremgå, at udlodning i forbindelse med et ægtefælleskifte er en formuebevægelse, der er indkomstopgørelsen uvedkommende. Udlodningen af aktierne fra Kresten Kampers bodel til Lise Kamper kan således ske uden beskatningsmæssige konsekvenser. Det bør endvidere anføres, at Lise Kamper i forhold til de modtagne aktier succederer i Kresten Kampers anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum. Derimod sker der ikke succession i anskaffelsehensigten, hvorfor spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger næring, må afgøres på baggrund af Lise Kampers personlige forhold på tidspunktet for skiftet.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 843 f.

Lise Kampers aktieoverdragelse

Besvarelsen bør angive, at Lise Kamper er succederet i Kresten Kampers anskaffelsessum og -tidspunkt på aktierne. Anskaffelsessummen på aktierne, som Lise Kamper har fået udlagt, kan som ovenfor anført fastsættes til kr. 750.000. Da afståelsessummen udgør kr. 1 mio., kan fortjenesten opgøres til kr. 250.000.

Den studerende bør herefter tage stilling til, hvorvidt Lise Kamper kan anses for aktienæringsdrivende. Med henvisning til Lise Kampers ansættelse som aktieanalytiker samt til opgavens oplysninger om, at Lise Kamper i de senere år har realiseret aktiegevinster, som har oversteget hendes løn som analytiker, bør det konkluderes, at Lise Kamper er aktienæringsdrivende. Den realiserede gevinst må som følge af næringsformodningsreglen som udgangspunkt anses som næringsindkomst. Den gode besvarelse indeholder en drøftelse af, hvorvidt Lise Kamper kan afkræfte denne næringsformodning. Med henvisning til, at aktierne er udlagt i forbindelse med et skifte, og at aktierne dermed ikke kan anses for erhvervet med det formål at opnå en gevinst, synes det mest nærliggende at nå frem til, at formodningen kan afkræftes. Afgørende for besvarelsens kvalitet er dog ikke så meget, hvad den studerende når frem til, men i højere grad den studerendes argumentation.

I det omfang Lise Kamper antages at kunne afkræfte næringsformodningen, skal gevinsten på kr. 250.000 beskattes som aktieindkomst, jf. PSL § 4 a.

Litteratur: Skatteretten 1, 6. udgave, p. 582 ff.

/December 2013 Malene Kerzel

Opgave 2

Spørgsmål 2.1:

2.1.1 Medhjælpende ægtefælle – Løn til Cecilie Avn

Besvarelsen bør indeholde en drøftelse af de skattemæssige forhold i forbindelse med Bente Avns deltagelse i virksomheden.

For perioden 1.1.-30.6. 2012 har Bente Avn deltaget som medarbejdende ægtefælle og har erstattet en anden deltidsansat medarbejder. Da såvel Asger Avn som Bente Avn opfylder betingelserne for overførsel til medarbejdende ægtefælle efter KSL § 25 A, stk. 3, kan Asger Avn fradrage et beløb som overførsel til medhjælpende ægtefælle, medens Bente Avn skal beskattes af tilsvarende beløb. Overførslen kan omfatte op til 50 % af virksomhedens skattepligtige indkomst dog højst 215.500 kr. (2012) og således, at overførslen ikke må stå i åbenbart misforhold til den medarbejdendes indsats i erhvervsvirksomheden. Besvarelsen bør angive, at disse satser forudsætter en beskæftigelse i hele indkomståret. Da Bente Avn alene deltager som medarbejdende ægtefælle i et halvt år, skal disse satser reduceres med 50 %. Der er dog næppe mulighed for, at Asger Avn kan overføre 50 % af 215.500 kr. – eller 107.750 kr. – da det er oplyst, at Bente Avns medhjælp sparer en lønudgift på 60.000 kr. En overførsel svarende til værdien af det udførte arbejde, dvs. 60.000 kr., kan derfor utvivlsomt foretages. Den gode besvarelse nævner, at der er mulighed for en større overførsel, når denne blot ikke står i ”åbenbart misforhold til den medarbejdende ægtefælles arbejdsindsats i erhvervsvirksomheden”, jf. KSL § 25 A, stk. 3, in fine. Det overførte beløb skal beskattes som personlig indkomst hos Bente Avn jf. PSL § 3, stk. 1 og kan fradrages i Asger Avns personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 2.

For perioden 1.7.- 31.12. 2012 har Bente Avn iht. ægtefællernes lønaftale fået udbetalt en månedsløn på 12.000 kr. eller i alt 72.000 kr. Besvarelsen bør herefter angive, at KSL § 25 A, stk. 7, hjemler sædvanligt fradrag som lønudgift efter SL § 6 a for Asger Avn med tilhørende fradrag i den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2, og at Bente Avn beskattes af lønvederlaget efter SL § 4 a med henførelse til den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 1. Den gode besvarelse nævner, at der foreligger et interessefællesskab, hvorfor der må stilles krav om, at lønvederlaget ikke væsentligt overstiger et markedsniveau. Selvom den aftalte månedsløn på 12.000 kr. tilsyneladende overstiger ”normallønnen” på 10.000 kr., synes der ikke at foreligge en så væsentlig afvigelse, at en del af lønvederlaget kan karakteriseres som henholdsvis en ikke-fradragsberettiget og en skatte- og afgiftsfri gave.

Den gode besvarelse oplyser, at der ikke i samme indkomstår, hvor der sker overførsel efter KSL § 25 A, stk. 3, samtidig kan foretages udbetaling efter KSL § 25 A, stk. 7, jf. KSL § 25 A, stk. 7, 2. pkt.

Litt.: SR 1, 6. udg., p 827 f. og 830.

Besvarelsen bør ligeledes angive, at der efter værnsreglen i KSL § 5, stk. 3, ikke er mulighed for at fradrage lønudgifter til aflønning af egne børn, der ikke er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse. Bestemmelsen ”fylder” ikke så meget i undervisning og lærebog, hvorfor en undladelse af at kende denne regel ikke i sig selv bør reducere karakteren. Det er en fejl, hvis besvarelsen anvender LL § 7 Å, stk. 2, om vederlag for unges arbejde i private husholdninger.

Litt.: SR1, 6. udg., p. 860.

2.1.2 Fradrag for sponsorudgifter – LL § 8 stk. 1

Besvarelsen bør angive, at der er fradrag for udgifter til sponsorering efter LL § 8, stk. 1, i det omfang, udgifterne har reklameværdi og er egnede til at forøge virksomhedens omsætning. Dette er navnlig tvivlsomt i henseende til udgiften på 40.000 kr. omfattende køb af golfudstyr, afholdelse af rejseudgifter til stævner mv., hvor der ikke synes at bestå den fornødne sammenhæng mellem udgiftens størrelse og reklameværdien. Dette understøttes navnlig af, at det er datterens idrætsudøvelse, der understøttes, således at der er tale om en omkvalificering af en privat – og ikke fradragsberettiget – udgift til en kommerciel sponsorudgift. Den nærmere konklusion afhænger dog af en faktisk afvejning, hvorfor det afgørende ved bedømmelsen er, om besvarelsen drøfter problematikken. Den gode besvarelse angiver, at AA’s betaling af udgifterne til datterens golfspil udgør en skattefri forsøgelse, KSL § 5, stk. 4.

Derimod synes fradragsbetingelserne for sponsorudgiften direkte til golfklubben at være opfyldt, idet der foreligger den krævede reklamemæssige værdi. Fradraget foretages efter SL § 6 a og fragår ved opgørelsen af den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2.

LL § 8, stk. 1, gennemgås udførligt på kurset ”Erhvervs- og selskabsbeskatning” og kun som introduktion på Skatteret 1. Bestemmelsens eksistens skal dog kendes.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 445.

2.1.3 Udgiften til miljølovsbøde og oprensning af jordforurening – SL § 6 a

Besvarelsen bør angive, at udgifter med pønale elementer, herunder bøder, ikke kan fradrages efter SL § 6 a som driftsomkostninger, idet den krævede driftsmæssighed ikke foreligger. Den pålagte bøde på 50.000 kr. kan således ikke fradrages allerede af den grund.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 235 f.

Besvarelsen bør samtidig angive, at fradrag som driftsomkostning forudsætter, dels at udgiften har sammenhæng med den løbende drift og i princippet er tæt forbundet med indkomstårets indtægter, dels at der ikke er fradrag for afviklingsudgifter, efter den indkomsts-kabende virksomhed er ophørt.

Dette peger i retning af, at udgiften til oprensning af jordforureningen ikke er en fradragsberettiget driftsomkostning, men i stedet en ikke-fradragsberettiget formueudgift. Det bør dog være angivet, at praksis anerkender fradrag for ”opsatte driftsudgifter”, således at fradrag anerkendes, selvom udgiften afholdes efterfølgende, men når udgiften dog træder i stedet for en løbende udgift, som ville have været fradragsberettiget.

På dette grundlag bør det statueres, at i hvert fald en del af udgiften til jordoprensningen er en fradragsberettiget driftsomkostning jf. SL § 6 a. Fradraget foretages i den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2. Den meget gode besvarelse drøfter, om der er fuldt fradrag for hele udgiften på 200.000 kr. eller alene fradrag for den sparede udgift på 100.000 kr.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 248 f.

Den gode besvarelse anfører, at det fra og med indkomståret 2013 er en formel betingelse for fradrag for erhvervsdrivende, at der foretages digital betaling for driftsudgifter, der overstiger 10.000 kr. jf. LL § 8 Y.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 276.

Spørgsmål 2.2:

2.2.1 Afståelse af opskrift og rettighederne til fremstilling af møbelpolish

Den gode besvarelse gør opmærksom på, at fremstilling og salg af møbelpolish i alle årene har givet underskud, hvorfor det kan drøftes, om der foreligger hobby eller anden ikke-erhvervsmæssig aktivitet. Der synes dog ikke at være holdepunkter herfor, idet der ikke er momenter udover det konstaterede underskud, der peger i denne retning.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 260 f.

Det bør være angivet, at opskriften og rettighederne til møbelpolishen udgør en immateriel rettighed omfattet af AFL § 40, stk. 2. Asger Avn har herefter kunnet foretage årlige afskrivninger på 1/7 årligt eller 20.000 kr. pr. år. Det oplyses, at rettighederne afstås i 2012, hvorfor der ikke kan foretages afskrivninger for 2012 jf. AFL § 40, stk. 4. Afskrivningerne omfatter herefter indkomstårene 2008, 2009, 2010 og 2011 og udgør $4 \times 20.000 \text{ kr.} = 80.000 \text{ kr.}$ Det bør være angivet, at der også er mulighed for at foretage straksafskrivning efter AFL § 41. I så fald er hele anskaffessummen afskrevet i 2008. Afståelsen er sket til en kontant betaling på 50.000 kr., og genvundne afskrivninger og kapitalgevinst/-tab skal opgøres efter AFL § 40, stk. 6, som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen med tillæg af foretagne afskrivninger. Kapitaltabet opgøres følgelig således: $50.000 \text{ kr.} \div 140.000 \text{ kr.} + 80.000 \text{ kr.} = 10.000 \text{ kr.}$ Den gode besvarelse anfører, at kapitaltabet foretages ved opgørelsen af den personlige indkomst jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 11. Såfremt der er foretaget straksafskrivning, udgør avancen 50.000 kr.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 713 f. og 715 f.

2.2.2 Afståelse af varelager

Besvarelsen bør angive, at afståelsessummen for varelageret opgøres efter LL § 12 B, idet der sker en berigtigelse med en 3-årig omsætningsandel. Herefter foretages en skønsmæssig kapitalisering, der må tage udgangspunkt i varelagerens værdi på 80.000 kr. Dette beløb medregnes herefter til Asger Avns erhvervmæssige omsætning. Den gode besvarelse nævner, at såfremt Asger Avn har medtaget varelageret i sin indkomstopgørelse for tidligere år, skal den skattepligtige omsætning reduceres med primoværdien.

Besvarelsen bør samtidig angive, at parterne efter LL § 12 B, stk. 3, skal føre en saldo for løbende ydelser med den kapitaliserede værdi som indgangsværdi, og således at saldoen reduceres med modtagne ydelser. Så længe denne saldo er positiv, foretages ingen beskatning hos modtageren, og der er ikke fradrag for yderen jf. LL § 12 B, stk. 4 og 5. Asger Avn skal således ikke beskattes af den i januar 2014 modtagne omsætningsandel på 50.000 kr.

Litt.: SR1, 6. udg., p. 206 f. og p. 488 f.

2.2.3 Udstykning og salg af sommerhus og sommerhusgrund

Besvarelsen bør drøfte, om Asger Avn ved salg af sommerhuset opfylder kravet om anvendelse til private formål som betingelse for anvendelse af parcel- og sommerhusreglen jf. EBL § 8, stk. 2. Selvom sommerhuset er anskaffet navnlig med henblik på udlejning, foreligger dog en ikke uvæsentlig privat benyttelse, ligesom der ikke er andre omstændigheder, der modsiger, at der er tale om et privat benyttet sommerhus. Ved anskaffelsen opfylder sommerhusejendommen ikke arealkravet for skattefri afståelse på 1.400 m² jf. EBL § 8, stk. 1. Besvarelsen bør derfor indeholde en stillingtagen til betydningen af den udstykning, der foretages forud for overdragelsen af de udstykkede ejendomme. Det bør her konstateres, at den nyudstykkede ejendom, som selve sommerhuset er beliggende på, nu opfylder kravene til skattefri afståelse. Den gode besvarelse præciserer, at kravet om privat benyttelse skal være opfyldt efter udstykningen, og at dette trods et forholdsmæssigt kortvarigt ophold på 8 dage er opfyldt. Den gode besvarelse præciserer tillige, at det er uden betydning, at de to nyudstykkede ejendomme erhverves af samme køber.

Derimod er evt. kapitalgevinst ved salg af sommerhusgrunden omfattet af ejendomsavancebeskatningen. Besvarelsen bør derfor indeholde en skitsering af principperne for avanceopgørelsen.

Det er oplyst, at sommerhusejendommen afhændes til en kontant afståelsessum på 3 mio. kr., og at sommerhusgrunden afhændes til en kontant afståelsessum på 1 mio. kr. Værdiforholdene er således 3:1, og anskaffelsessummen for den samlede ejendom skal fordeles tilsvarende. Dette indebærer, at anskaffelsessummen for grunden kan opgøres til $\frac{1}{4}$ af 3.2 mio. kr. = 800.000 kr.

Det bør samtidig være anført, at der ved avanceopgørelsen gives et 10.000 kr.'s tillæg for hvert år, ejendommene har været i Asger Avns besiddelse. Det bør være angivet, at tillægget gives for hver matrikuleret ejendom, og at der ved salg af en del af en fast ejendom alene gives et forholdsvist tillæg. Ligeledes bør være angivet, at tillægget gives for anskaffelsesår og hvert af de efterfølgende ejerår bortset fra afståelsesåret jf. EBL § 5, stk. 1.

Avanceopgørelse for sommerhusgrunden er herefter følgende:

Afståelsessum: 1.000.000 kr.

Anskaffelsessum 1/4 af 3.2 mio. kr. : 800.000 kr.

Tillæg 2011: ¼ af 10.000 kr. = 2.500 kr.

2012: do 2.500 kr.

2013: 10.000 kr.

15.000 kr.

Reguleret anskaffelsessum: 815.000 kr.

Skattepligtig ejendomsavance 185.000 kr.

Avancen er skattepligtig og medregnes ved opgørelsen af kapitalindkomsten jf. EBL § 1 og PSL § 4, stk. 1, nr. 14.

Den meget gode besvarelse nævner, at parternes fordeling af afståelsessummerne for de to ejendomme er underlagt skattemyndighedernes særlige kontrol i henseende til, at fordelingen svarer til markedsmæssige værdier jf. princippet i EBL § 4, stk. 5 og 6.

Litt.: SR 1, 6. udg., p. 484, p. 534, p. 535 og p. 499.

Aarhus, december 2013

Jan Pedersen