

Vejledende besvarelse – Eksamen Skatteret E 2016

Opgave 1

Spørgsmål 1.1

Avishold

Der lægges op til en drøftelse af, hvorvidt Asger Amstrup skal beskattes af værdien af de to aviser, som han får betalt af sin arbejdsgiver. Besvarelsen bør indledningsvist fastslå, at betalt avis som udgangspunkt udgør et skattepligtigt personalegode, hvilket dog imidlertid forudsætter, at der er tale om en vederlæggelse fra arbejdsgiveren til den ansatte. Om dette konkret er tilfældet, beror på en interesseafvejning. Af opgaveteksten fremgår det, at Børsen er stillet til rådighed for Asger Amstrup, der er journalist på Express A/S' erhvervsredaktion, for at denne kan holde sig orienteret om de væsentligste erhvervsnyheder. Det bør på den baggrund fastslås, at udgiften er afholdt i Express A/S' interesse, hvorfor der ikke udløses beskatning hos Asger Amstrup af værdien af Børsen. Derimod fremgår det af opgaveteksten, at Anders Amstrup og dennes husstand med abonnementet på Express A/S har fået dækket et privat behov for avishold, hvorfor der er opnået en besparelse i husstandens privatforbrug, jf. LL § 16, stk. 1 smh. SL § 4. De kr. 3.500 beskattes hos Asger Amstrup i den personlige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1. Den gode besvarelse indeholder en drøftelse af, hvorvidt LL § 16, stk. 3, 2. pkt., hvorefter rabat på varer, der udbydes til salg som led i arbejdsgiverens virksomhed, alene beskattes i det omfang, rabatten overstiger avancen hos arbejdsgiveren, kan finde anvendelse, hvilket formentlig bør anses for tilfældet. Eftersom Express A/S' fremstillingsomkostninger ikke er angivet i opgaveteksten, kan det nøjagtige beskatningsgrundlag ikke fastsættes.

Express A/S kan fratække udgiften til abonnementet på Børsen udgørende kr. 4.500 i den skattepligtige indkomst som en driftsomkostning, jf. SL § 6 a.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 347f. samt p. 263ff.

Rygeafvænnning og alkoholbehandling

Besvarelsen bør redegøre for indholdet af LL § 30, hvorefter arbejdsgiverens betaling af sundhedsydelser for den ansatte under visse betingelser er fritaget for beskatning.

I forhold til rygeafvænningskurset bør herefter angives, at betingelserne for skattefrihed er opfyldt, hvorfor der ikke udløses en beskatning hos Asger Amstrup. Det fremgår således af opgavens oplysninger, at kurset er tilbudt samtlige medarbejdere på avisen, jf. LL § 30, stk. 3, ligesom det fremgår modsætningsvist af LL § § 30, stk. 4, at en lægeerklæring ikke er en betingelse, når der er tale om et rygeafvænningskursus. Express A/S kan fratække udgiften til kurset udgørende i alt kr. 40.000, jf. SL § 6 a.

Hvad det rentefri lån til Bent Børgesens alkoholbehandling angår, er udgangspunktet, at den fordel, som Bent Børgesen opnår som følge af det rentefri lån, er fritaget for beskatning, jf. LL § 30, stk. 1. Således fremgår det af opgaveteksten, at der foreligger den fornødne lægeerklæring på, at Bent

Børgesen har behov for behandling. Imidlertid fremgår det videre af opgaveteksten, at der er tale om en enkeltstående hjælp til behandling af en medarbejder, hvorfor kravet om, at udgiften afholdes som et led i avisens generelle personalepolitik, ikke er opfyldt. Bent Børgesen skal på den baggrund beskattes af værdien af rentefordelen udgørende kr. 6.000, jf. LL § 16 smh. SL § 4. Beskatningen sker i den personlige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1. I den gode besvarelse drøftes, hvorvidt Express A/S kan fratække rentefordelen i den skattepligtige indkomst. Med udgangspunkt i rentefikseringsdommen, jf. TfS 1998, 199 H, synes det mest rigtigt at afvise dette med henvisning til, at Express A/S ikke har afholdt en udgift, men derimod alene har manglet en indtægt.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 371ff. samt p. 263 ff.

Erstatning og bøde

Der lægges op til en drøftelse af, hvorvidt Asger Amstrup skal beskattes som følge af, at Express A/S betaler den ham pålagte torterstatning på kr. 50.000 samt bøden på kr. 15.000. Det bør indledningsvist anføres, at en medarbejder som udgangspunkt skal beskattes i det omfang, en arbejdsgiver betaler bøder og erstatninger for medarbejderen, jf. LL § 16 smh. SL § 4. Medarbejderen har på den anden side ikke fradragsret for udgiften som følge af udgiftens pønale karakter.

Den meget gode besvarelse indeholder imidlertid en drøftelse af, om opgavens oplysninger, hvorefter Express A/S ikke havde rettet et regreskrav mod Asger Amstrup, samt det forhold, at injuriesager udgør en indkalkuleret risiko, har nogen betydning for den skattemæssige bedømmelse, hvilket ifølge Skatterådet er tilfældet, for så vidt angår erstatningen, jf. SKM 2015.598 SR. Derimod er udgiften til bøden udgørende kr. 15.000 skattepligtig for Asger Amstrup. Kendskab til Skatterådets afgørelse fra 2015 kan naturligvis ikke forventes, hvorfor besvarelser, der fastslår skattepligt for Asger Amstrup og afviser fradragsret for selvsamme, må godtages.

Ligeledes bør besvarelsen indeholde drøftelse af, hvorvidt Express A/S har fradragsret for udgiften på kr. 65.000. I det omfang den studerende har fastslået, at Asger Amstrup skal beskattes af de kr. 65.000, bør det af besvarelsen fremgå, at et tilsvarende beløb er fradragsberettiget for Express A/S iht. SL § 6 a. Såfremt det imidlertid konstateres, at Asger Amstrup er fritaget for beskatning, synes fradragsretten mere tvivlsom. Mest nærliggende er det givetvis at anse udgiften som en ikke fradragsberettiget formueudgift.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 343f. samt p. 263ff.

Royaltyforskud og garantihonorar

Det bør af besvarelsen fremgå, at Anders Amstrup er skattepligtig af såvel det modtagne forskud på kr. 50.000 som af det modtagne garantihonorar vedrørende 1. oplaget på kr. 150.000, jf. SL § 4 b. Beskatningen sker i den personlige indkomst, jf. PSL § 3. Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til periodiseringen af de to vederlæggelser. Med henvisning til, at royaltyvederlag periodiseres i overensstemmelse med et retserhvervelsesprincip, bør det fastslås, at beskatningen af de kr. 150.000 må ske i 2015, hvor der i forbindelse med udgivelsen er erhvervet ret til beløbet. I forhold til forskuddet bør det angives, at det af aftalen med forlaget fremgår, at Asger Amstrup har

en tilbagebetalingsforpligtelse, såfremt romanen ikke udgives. Asger Amstrup har derfor først erhvervet endeligt ret til de kr. 50.000 på udgivelsesdatoen i 2015, og beløbet skal på den baggrund først beskattes i dette indkomstår.

Den gode besvarelse indeholder en drøftelse af, hvorvidt de kr. 200.000 er omfattet af den særlige lempelsesregel i LL § 7 O, stk. 1, nr. 4, hvilket må anses for tilfældet, da der er tale om en indkomst hidrørende fra et arbejde af litterær karakter, og da beløbet på de kr. 200.000 overstiger det i bestemmelsen angivne sammenligningsbeløb (25 % af gennemsnittet af Asger Amstrup indkomst for årene 2012, 2013 og 2014). Herefter er de første kr. 25.000 fritaget for beskatning, mens der af det resterende beløb på kr. 175.000 alene medregnes 85 % til den skattepligtige indkomst (kr. 148.750). Beløbet beskattes som personlig indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1.

Den samlede udgift på kr. 200.000 kan Forlaget Liber A/S fratække i den skattepligtige indkomst, jf. SL § 6 a. Fradraget sker på pligtpådragelsestidspunktet, dvs. i 2015.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 685ff.

Spørgsmål 1.2.

Ophør af fuld skattepligt

Besvarelsen lægger op til en drøftelse af, hvornår Asger Amstrups fulde skattepligt til Danmark ophører. Det bør af besvarelsen fremgå, at det i praksis accepteres, at en bolig anses for opgivet i det omfang, der er tale om 3 års uopsigelig udlejning fra udlejers side. Det bør dog drøftes, om det har en skattemæssig betydning, at Asger Amstrup indleder sit ophold i Spanien på hotel og først den 1. december tager ophold i lejligheden i Marbella, på hvilket tidspunkt hans opmagasinerede indbo bliver sendt til Spanien. En samlet vurdering bør dog føre til at anse Asger Amstrups bopæl for opgivet den 1. oktober 2016, hvor han dels tager ophold i Spanien og dels udlejer sin lejlighed uopsigeligt. Opgivelsen af den fulde skattepligt den 1. oktober 2016 understøttes endvidere af Asger Amstrups samtidige opsigelse af sin ansættelse hos Express A/S. Det bør angives, at der for 2016 skal ske en omregning af Asger Amstrups indkomst iht. PSL § 14.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 735ff.

Udlejning af lejlighed til datter

Det bør af besvarelsen fremgå, at Cecilie Amstrup opnår en månedlig besparelse på kr. 1.400 derved, at hun lejer sin fars ejerlejlighed til en leje under markedslejen. Besparelsen må anses som en gave til Cecilie Amstrup. Eftersom gavens størrelsen ikke overstiger det regulerede grundbeløb på kr. 61.500 (2016) er gaven afgiftsfri.

Besvarelsen bør endvidere indeholde en drøftelse af, hvorvidt Asger Amstrup kan beskattes af en fikseret lejeindtægt. Med henvisning til SKM 2002.547 H bør det fastslås, at dette er tilfældet. Asger Amstrup skal herefter stilles, som om han har modtaget en lejebetaling svarende til markedslejen, hvilket indebærer, at han i 2016 er begrænset skattepligtig af kr. 19.200, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5. Den gode besvarelse anfører, at det angiveligt ifølge praksis er en betingelse for fiksering, at der er tale om en aftalt leje, der afviger væsentligt fra markedslejen, hvilket med henvisning til SKM 2002.547 H samt SKM 2007.438 H må anses for tilfældet.

Endelig bør besvarelsen indeholde en drøftelse af, hvorvidt udgifterne på kr. 10.000 til udskiftning af vaskemaskinen kan fragå i den begrænsede skattepligtige indkomst, jf. KSL § 2, stk. 4, hvilket bør afvises med henvisning til, at der ikke er tale om vedligeholdelse af et indtægtsgivende aktiv, da vaskemaskinen ikke udgør en bestanddel af ejerlejligheden.

Artikelvederlag

Det bør konstateres, at der ikke længere består et ansættelsesforhold mellem Express A/S og Asger Amstrup, hvorfor vederlaget på kr. 10.000 ikke er omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Da Asger Amstrup heller ikke har haft del i ledelsen af Express A/S, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 7, må det konkluderes, at han ikke er begrænset skattepligtig af sit vederlag.

Express A/S kan fratække udgiften på kr. 10.000 i den skattepligtige indkomst, jf. SL § 6 a.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 749ff. samt p. 763.

Royaltyvederlag

Besvarelsen bør endelig indeholde en stillingtagen til beskatningen af royaltyvederlaget på kr. 500.000, som Asger Amstrup modtager den 10. januar 2017 for perioden 1. januar 2016-31. december 2016. Det bør anføres, at vederlaget beskattes i overensstemmelse med retserhvervelsesprincippet, hvorfor beskatningen udløses på et tidspunkt, hvor Asger Amstrup ikke længere er fuldt skattepligtig til Danmark. Besvarelsen bør herefter indeholde en drøftelse af, hvorvidt de kr. 500.000 er begrænset skattepligtige i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 8, hvilket imidlertid må afvises med henvisning til, at den begrænsede skattepligt alene omfatter kommerciel royalty og ikke såkaldt kulturel royalty, jf. henvisning i KSL § 2, stk. 1, nr. 8 til KSL § 65 C, stk. 4.

Besvarelser, der angiver, at der skal ske en fuld periodisering af royaltyvederlaget, bør dog tillige godtages. En sådan løsning indebærer, at tre fjerdedele af vederlaget (1. januar-30. september 2016) er skattepligtigt i medfør af SL § 4 b, mens den resterende fjerdedel er undtaget for beskatning i overensstemmelse med ovenstående.

Udgiften på kr. 500.000 kan Liber A/S fratække som en driftsomkostning, jf. SL § 6 a.

Litteratur: Skatteretten 1, 7. udgave, p. 197f., p. 685ff., p. 691ff. samt p. 763f.

December 2016/Malene Kerzel

Opgave 2

Spørgsmål 2.1

2.1.1 Studietur til New York

Besvarelsen bør indeholde en stillingtagen til de skattemæssige konsekvenser af selskabets afholdte udgifter til turen til New York. Det bør her være angivet, at en virksomhed har fradrag for driftsomkostninger, herunder til relevante studierejser, men at virksomheden har bevisbyrden for, at udgiften opfylder betingelserne for fradrag i SL § 6 litra a. Det bør konkluderes, at hverken Heine Henz eller selskabet har godtgjort studierejsens faglige relevans. Det bør derfor konstateres, at udgiften ikke er fradragsberettiget i American Diner ApS.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 267 og p. 283 f.

Herefter bør drøftes, om selskabet i stedet har afholdt en privatudgift for Heine Henz, således at der foreligger en maskeret udlodning fra selskabet til Heine Henz. Dette bør konkluderes, således at Heine Henz er skattepligtig af værdien. Indkomsten udgør et aktieudbytte omfattet af LL § 16 A, stk. 1, og udbytte medregnes som aktieindkomst efter PSL § 4 a, stk. 1, nr. 1.

Udbyttebeskatningen gennemgås alene ganske overfladisk i SR 1, hvorfor der må ses med ”milde øjne” på besvarelser, der konkluderer, at der foreligger et lønaccessorium omfattet af LL § 16, stk. 1. Den meget gode besvarelse drøfter, om der efterfølgende er mulighed for at omkvalificere udgiften til et lønvederlag med fradrag i selskabet til følge og lønbeskatning hos Heine Henz. Dette vil næppe være en mulighed.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 842.

Besvarelsen skal indeholde en stillingtagen til beskatningen af Heine Henz ved afståelsen af anparterne i American Diner ApS.

Dette indebærer såvel en stillingtagen til anskaffelsessum som afståelsessum.

2.1.2 Anskaffelsessummen

Det bør være angivet, at anparterne er anskaffet dels ved arv med beskatning i boet med en udlægsværdi på 400.000 kr. og dels ved nytegning af nominelt 100.000 kr. til kurs 400. dvs. med et tegningsbeløb på 400.000 kr.

Anskaffelsessummen udgør herefter 800.000 kr.

2.1.3. Afståelsessummen og avanceopgørelse

Afståelsessummen udgør det aftalte vederlag. Som udgangspunkt bør uafhængige parter egen værdiansættelse lægges til grund, med mindre SKAT kan påvise en bevidst gaveoverdragelse. Det bør herefter drøftes, om værdiansættelsen af sommerhusgrunden til 500.000 kr. kan lægges til grund, selvom det er oplyst, at Kresten Kold for 550.000 kr. havde erhvervet grunden 3 måneder forinden. I mangel af anden værdioplysning og navnlig med henvisning til, at overdragelsen sker uden for interessefællesskab, bør parternes aftalte værdiansættelse på 500.000 kr. anerkendes.

Ligeledes indgår den oplyste kursværdi på gælds brevet på 75.000 kr. i anskaffelsessummen.

Afståelsessummen kan herefter opgøres som:

Kontant: 100.000 kr.

Værdi af sommerhusgrund: 500.000 kr.

Kursværdi af gælds brev: 75.000 kr.

I alt 675.000 kr.

Heraf fragår anskaffelsessummen: 800.000 kr.

Hvorfor der kan opgøres et anpartstab på **125.000 kr.**

Tabet kan fradrages i aktieindkomsten, jf. ABL § 13.

Det bør angives, at anpartsoverdragelsen er indgået i december 2014, således at tabet fragår i indkomstopgørelsen for 2014.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 510, p. 595 og p. 605 ff.

Spørgsmål 2.2

Besvarelsen bør indeholde en drøftelse af de skattemæssige konsekvenser ved Heine Henz' afståelse af sommerhusejendommen til Dieter Henz.

Indledningsvist bør drøftes, om sommerhuset er omfattet af EBL § 8 om skattefrihed. Det bør her konkluderes, at selvom Heine Henz opfylder kravet om privat benyttelse eller måske endda har anvendt sommerhuset som bolig, opfylder dette ikke arealkravet i EBL § 8, stk. 1, nr. 1. Det bør herunder være præciseret, at sommerhusejendommen er egnet til udstykning, hvorfor undtagelsesbestemmelserne i EBL § 8, stk. 1, nr. 2 og 3 ikke kan finde anvendelse. En evt. ejendomsavance er herefter skattepligtig.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 557 f. og p. 559 f.

2.2.1 Opgørelse af anskaffelsessummen

Besvarelsen bør indeholde en redegørelse for opgørelsen af den regulerede anskaffelsessum efter EBL § 5.

Denne opgøres herefter som anskaffelsessummen for grunden med tillæg af 10.000 kr. pr. år, ejendommen har været besiddet, og med tillæg af årlige forbedringsudgifter i det omfang, disse overstiger 10.000 kr.

Det bør være angivet, at der kan beregnes 10.000 kr.'s tillæg fra anskaffelsesåret 2014, idet bindende aftale om erhvervelsen blev indgået i 2014. Ligeledes kan opgøres 10.000 kr.'s tillæg for 2015. Derimod kan ikke medregnes 10.000 kr.'s tillæg i afståelsesåret, jf. EBL § 5, stk. 1.

Udgifterne til opførelse af sommerhuset medregnes som forbedringsudgifter. Det bør her være angivet, at udgiften til typehusfabrikanten på 600.000 kr. indgår, ligesom det bør drøftes, i hvilket omfang ægteparrets ”medbyg” kan indgå i opgørelsen af forbedringsudgiften. Det bør her være angivet, at materialeudgifter kan indgå, medens værdien af eget ”fritidsarbejde” efter praksis ikke kan indgå.

Den regulerede anskaffelsessum opgøres herefter således:

Anskaffelsessum for grund: 500.000 kr.

10.000 kr.’s tillæg 2014 og 2015 20.000 kr.

Forbedringsudgift:

Køb af sommerhus 600.000 kr.

Materialeudgifter 110.000 kr.

med fradrag af 10.000 kr.’s tillæg: 700.000 kr.

Reguleret anskaffelsessum: 1.220.000 kr.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 540 ff. især p. 544.

2.2.2 Opgørelse af afståelsessum, avanceopgørelse og gavebeskatning

Besvarelsen bør indeholde en drøftelse af fastsættelse af afståelsessummen.

Det bør være angivet, at overdragelsen er sket i et skattemæssigt interessefællesskab, og at afståelsessummen derfor bør fastlægges til markedsværdien, jf. EBL § 3, stk. 2.

Besvarelsen bør herefter indeholde en drøftelse af gaveafgiftscirkulæret 1982.152 og heri indeholdte regel om, at en afståelsessum, der befinder sig inden for intervallet $\pm 15\%$ af ejendomsværdien på 2 mio. kr., anses at afspejle markedsværdien. Det bør konkluderes, at denne regel ikke finder anvendelse, idet overdragelsen er sket mellem brødre, der ikke tilhører gaveafgiftskredsen. I stedet bør afståelsessummen ansættes med udgangspunkt i ejendomsvurderingen. Da der ikke foreligger omstændigheder, der giver anledning til objektiv tvivl om vurderingen, må denne anses for udgørende markedsværdien.

Ejendomsavancen kan herefter opgøres således, jf. EBL § 4:

Afståelsessum: 2.000.000 kr.

Reguleret anskaffelsessum: 1.220.000 kr.

Skattepligtig avance: **780.000 kr.**

Beløbet medregnes ved opgørelse af Heine Henz’ kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 14.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 540 f.

Besvarelsen bør endvidere indeholde en stillingtagen til den omstændighed, at Dieter Henz har erhvervet sommerhuset til en pris, der er 200.000 kr. lavere end markedsværdien og derfor har modtaget en gave på 200.000 kr. Da denne ikke er omfattet af BAL § 22 om gaveafgift, er gaven fuld skattepligtig efter SL § 4 litra c. Beløbet medregnes ved opgørelsen af Dieter Henz' personlige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1.

Litt.: SR 1, 7. udg., p. 434 f. og p. 444.

Aarhus, december 2016

Jan Pedersen