

# Retteskema - eksamen sommer 2012

## Skatteret / Polit-kandidat

Eksamen afholdt 7. Juni 2012.

### Indledning

Ved bedømmelsen lægges vægt på givne begrundelser. Det skal i overensstemmelse med hensigten med kurset (målbeskrivelsen) vurderes om den studerende har tilegnet sig en vis "juridisk metode", og således skal det vises via eksamensbesvarelsener om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses i begrundet og i resposumlignende form.

### Om rettevejledningen

Dette er alene en skematisk rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelsener. Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således er åben for den konkrete besvarelse, dog skal nedennævnte bestemmelser berøres. Vigtigt er det at de studerende viser en argumentation støttet på retskilderne.

### Opgaverne

A.1)

Selskabet Future A/S har kalenderårsregnskab, og selvangivelsen for 2011 skal indsendes til SKAT inden 30. juni 2012, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 2, jf. således:

*Stk. 2. Juridiske personer skal selvangive senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Udløber indkomståret i perioden den 1. februar til den 31. marts, skal der selvangives senest den 1. august samme år.*

*Stk. 3. Udløber selvangivelsesfristen en fredag eller lørdag, kan selvangivelse rettidigt foretages den følgende søndag.*

A.2)

Investeringer i 2011 giver følgende afskrivningsmuligheder:

- 1 november 2011: maskiner og hardware = tilgang på driftsmiddelsaldo med saldoafskrivning med op til 25%, jf. afskrivningslovens § 5, stk. 3. Hvis der i betegnelsen computerudstyr måtte være "software" - da har man for denne andel ret til at straxafskrive, jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4.
- 2 december 2011: overtagelsesdag 29/12
  - køb af ejendommen indeholder "blandet anvendelse kontor og lager" - og der vil principielt efter afskrivningslovens § 14, stk. 2, nr. 1. ikke være afskrivningsadgang vedrørende kontorlokaliteter - men afskrivningsret for lagerlokaliteterne og de øvrige erhvervslokaler.
    - hvis dog driften og lager indrettes så kontor er accessorisk, så vil der alligevel være afskrivningsret på det hele, jf. § 14, stk. 3 (hvis accessorisk).
  - ellers hvis det udelukkende er kontorer som ikke kan anses accessoriske - da vil bygningen være afskrivningsberettiget efter reglen om blandet benyttelse, jf. afskrivningslovens § 19, dvs. således:

**§ 19.** Anvendes kun en del af en bygning til formål, der berettiger til afskrivning efter § 14, kan der kun afskrives på den del af anskaffelsestallet, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte bygningsdels etageareal. Ved en forøgelse af den del af den samlede anskaffelsestallet, der berettiger til afskrivning efter 1. pkt., udgør den del af anskaffelsestallet, der før ændringen var afskrivningsberettiget, og den del af anskaffelsestallet, hvormed den afskrivningsberettigede del af

anskaffelsessummen forøges, særskilte afskrivningsgrundlag. Ved en reduktion af den del af den samlede anskaffelsessum, der berettiger til afskrivning efter 1. pkt., udgør den reducerede afskrivningsberettigede del af anskaffelsessummen et særskilt afskrivningsgrundlag. Den del af anskaffelsessummen, som der herefter ikke kan afskrives på, udgør et særskilt grundlag. Summen af de anvendte afskrivningsprocenter for hver enkelt særskilte afskrivningsgrundlag kan ikke overstige 100.

...

*Stk. 4.* Anvendes under 25 pct. af bygningens etageareal til afskrivningsberettiget formål, herunder afskrivning efter § 14, stk. 3, kan der dog kun afskrives på bygningen, såfremt det nævnte etageareal udgør mindst 300 kvadratmeter.

- Undervisningslokaler som ikke kan kvalificeres som kontorlokaler, men som indgår i erhvervsmæssig anvendelse i øvrigt vil indgå i den erhvervsmæssige og afskrivningsberettigede del efter afskrivningslovens § 14, stk. 1. (dette lokale udgør 200 m<sup>2</sup> af bygningsarealet) .
- afskrivningsberettiget efter afskrivningslovens § 14 er erhvervslokalerne, jf. oven for.  
(Grundstykke er ikke afskrivningsberettiget derfor kun afskrivningsgrundlag vedr. bygningsdel).  
Afskrivningssats = 4%, jf. afskrivningslovens § 17.
- Vareelevator er en særskilt installation som skal afskrives for sig efter afskrivningslovens § 15. Afskrivningssats = 4%, jf. afskrivningslovens § 17.

A.3)

Fradrag for udgifter til eksterne konsulenter kan være fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvis der er tale om driftsomkostninger, dvs. udgifter der er afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde den løbende indkomsterhvervelse.

***ad indkøb af ekstern analyse fra grafisk firma med analyse af firmaets hjemmesides kundevenlighed mv.***

Dette er en klar driftsomkostning, da der er tale om en sædvanlig udgift som er rettet mod firmaets konkrete markedsføring og "vindue udadtil" mod kunderne. Det afholdte beløb på 150.000 kr. er fradragsberettigede, jf. SL § 6 a, jf. måske også ligningslovens § 8, stk. 1, hvis hovedvægten i analysen har været "reklame-orienteret".

***ad indkøb af "bøllram"-analyse til ejendomsprojekt som ikke bliver vedtaget af bestyrelsen.***

Udgifterne til konsulentfirmaet på 500.000 kr. angik primært "anlægsinvestering" - og udgiften ville typisk ved anskaffelse af ejendommen kunne være tillagt anskaffelsessummen.

Skattepraksis er de seneste år blevet restriktiv, jf. senest SKM 2012. 238 HD.

*Et selskab overvejede at etablere et yderligere driftscenter på en grund. Selskabet havde i forvejen to driftscentre. Pladsen på disse to eksisterende driftscentre blev vurderet til ikke at være tilstrækkelig. I forbindelse med planlægningen afholdt selskabet udgifter til rådgivere. Selskabet fratrag udgiften og fandt, at der forelå fradragsberettigede driftsomkostninger i medfør af statsskattelovens § 6 a. Højesteret fandt, at udgifterne ikke havde en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at de kunne anses for fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6a. Da centret ikke blev etableret og taget i brug, tiltrådte Højesteret videre, at udgifterne ikke kunne afskrives, heller ikke efter statsskattelovens § 6 a.*

Denne dom er stadfæstelse af tidligere SKM 2010.511 ØLD (eleverne kan se østre landsretsdommen som fremgår af Lærebogens side 263).

Dog kunne der måske argumenteres for et skønsmæssigt indrømmet fradrag for den del af analysen som angår "det at drifte et nyt anlæg" ud fra virksomhedens forøgede maskinbehov mv. jf. princippet om skønnede drift ctr. anlæg i bl.a. TfS 1987.364 LSR (fradrag for halvdelen af en udgift ud fra en konkret driftsinteresse-vurdering.

B.1)

Køb af Milky-way A/S er sket med overgang af bestemmende indflydelse pr. 28. december 2011 - og det betyder, at der er en "koncern" fra dette tidspunkt, jf. selskabsskattelovens § 31 C - og i kalenderåret 2011 (indkomståret 2011) - da skal det tilkøbte selskab indgå i obligatorisk national sambeskatning med Future A/S som moderselskab og administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31, jf. således:

*§ 31. Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller [kulbrinteskattelovens § 21](#), stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-7 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftsteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.*

....

*Stk. 3. Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.*

....

Der skal for perioden 1. januar 2011 til og med 27. december 2011 laves en almindelig selvangivelse for Future A/S på stand-alone basis - men fra og med 28. december 2011 til 31. december 2011 - da skal indgives sambeskatningsselfvangivelse til SKAT, jf. selskabsskattelovens § 31.

B.2)

Vilkår 10 er en klassisk løbende ydelse - og reglen i ligningslovens § 12 B finder anvendelse.

*§ 12 B. Udgør en løbende ydelse helt eller delvist vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale om overdragelse af et eller flere aktiver, gælder reglerne i stk. 2-11, såfremt aftalen er indgået den 1. juli 1999 eller senere. Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret. Er beskattningen af den løbende ydelse reguleret i anden lovgivning, er det dog de deri fastsatte bestemmelser, der finder anvendelse.*

*Stk. 2. Parterne skal til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage en kapitalisering af den løbende ydelse. Kapitaliseringen skal foretages i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den af parterne foretagne kapitalisering er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Det skal endvidere fremgå af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for selvangivelse for det indkomstår, hvori aftalen indgås, indgive meddelelse til told- og skatteforvaltningen om den indgåede aftale, herunder oplyse om kapitaliseringen og den efter 4. pkt., foretagne fordeling.*

*Stk. 3. Parterne, der har indgået aftale om den løbende ydelse, skal hver især føre en saldo, hvor den kapitaliserede værdi i aftaleåret, som opgjort efter stk. 2, anvendes som indgangsværdi. For hvert indkomstår reduceres saldoen med de i det pågældende indkomstår betalte ydelsers nominelle værdi. Den således nedskrevne saldo viderføres til det efterfølgende år. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvori saldoen bliver negativ. Parterne skal senest samtidig med udløbet af fristen for selvangivelse for det enkelte indkomstår oplyse saldoen til told- og skatteforvaltningen.*

*Stk. 4. Så længe saldoen er positiv, beskattes de betalte ydelser ikke hos modtageren. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal modtageren medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. I efterfølgende indkomstår medregnes de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, kan et beløb svarende til saldoen fradrages ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der kan dog ikke foretages fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved den efter stk. 1 foretagne overdragelse af et sådant aktiv ikke er skattepligtig, eller til et beløb, der svarer til grundlaget for et ikke betalt henstandsbeløb efter [afskrivningslovens § 40](#), stk. 7.*

*Stk. 5. Så længe saldoen er positiv, kan yderen ikke foretage fradrag for de betalte ydelser. I det indkomstår, hvori saldoen bliver negativ, kan yderen fradrage det negative beløb i den skattepligtige indkomst. I efterfølgende indkomstår kan de i det pågældende indkomstår betalte ydelser fradrages i den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, skal et beløb svarende til saldoen medregnes ved opgørelsen af yderens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Beløbet skal dog ikke medregnes i det omfang, det svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvis anskaffelsessum yderen hverken kan afskrive, fradrage eller lade indgå i opgørelsen af skattepligtig avance ved en afståelse af aktivet, eller til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, der er overdraget med skattemæssig succession efter reglerne i [aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A](#) eller [kildeskattelovens §](#)*

*33 C. I det omfang beløbet er fastsat som vederlag for et aktiv, hvis anskaffelsessum yderen ikke kan afskrive eller fradrage, men som vil kunne indgå i opgørelsen af skattepligtig avance ved en afståelse af aktivet, og yderen ikke har afstået aktivet på tidspunktet for den løbende ydelses ophør, medregnes beløbet ikke efter 4. pkt., men nedsætter i stedet anskaffelsessummen for aktivet til det faktisk betalte beløb*

Dette betyder, at der ved tilkøbet af aktier skal opgøres en skattemæssig anskaffelsessum for aktiekøbet bestående af det kontantaftalte beløb tillagt kapitalværdien af den løbende ydelse, dvs. hvis parterne f.eks. er enige om at kapitalværdien ved handlen udgjorde 50% - da skal 50% af 1.500.000 kr eller 750.000 kr. anses for yderligere aktiehandelssum - og hvis der derudover kommer betalinger, dvs. udover den kapitaliserede værdi - da har yder fradragsret og modtager er skattepligtig, da dette er løbende ydelser som er skatterevante, jf. ligningslovens § 12 B, jf. statskattelovens § 4.

### B.3.

Brian Grip skal være opmærksom - da han er sælger og hans salg af aktier vil udløse en aktieavance som beskattes for personer, jf. aktieavancebeskatningslovens § 12 og som beskattes som aktieindkomst til 27%/ 42% 's beskatning, jf. personskattelovens § 4a, jf. § 8a, og ved opgørelse af afståelsesvederlaget for aktierne skal han huske at medregne kapitalværdien af den "løbende ydelse" allerede for afståelsesåret. Hvis han udover kapitalværdien modtager betaling via vilkår 10 - da er det løbende ydelse som er skattepligtig for ham som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 16, dvs. til en beskatningsprocent på ca. 50% alt afhængig af hans nettokapitalindkomst mv.

### C.1.

Holdingselskabsdannelse kan ske skattepligtigt ved at de to aktionærer indskyder (apport) deres aktier ind til et af dem hver især derved nystiftet selskab, men dette vil alt andet lige være en skattepligtig afståelse (salg) som er skattepligtigt og vil udløse avanceopgørelse for dem hver, jf. aktieavancebeskatningslovens regler og med beskatning som aktieindkomst, jf. personskatteloven.

Skattefrit kan sådanne transaktioner med holdingselskabsetablering ske enten ved aktieombytning eller tilførsel af aktiver, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36 hhv. fusionskattelovens § 15 c-d.

Men strukturændringer ved dette tiltag alene giver ikke to holdingselskaber men kun eet - og de bliver så begge ejere i samme holdingselskab. Dette er ikke ønsket i forhold til strukturen. En aktieombytning er en såkaldt "majoritetsoverdragelse" - og derfor vil de ikke hver især kunne ombytte individuelt - da de ejer 50/50 (ligeligt). De skal derfor begge indgå i samme aktieombytning - og derefter kombinere den skattefrie transaktion ved aktieombytning med at ophørsspalte det nystiftede holdingselskab ved ombytningen ved spaltning ind i to nye selskaber, jf. fusionskattelovens § 15 a - b.

Sådan ophørsspaltning vil med "rene holdingselskaber" typisk ikke blive givet med tilladelse - medmindre de to aktionærer kan begrunde meget konkret forretningsmæssigt - så derfor vil man foretage denne strukturændring efter de objektive regler i omstruktureringsbestemmelserne - og dette betyder uden tilladelse fra SKAT. Konsekvensen er dog at der kommer "holdingkrav" mellem selskaberne - og det vil sige, at der ikke "i selskabsniveauet" kan afhændes aktier i en 3 års periode uden at omstruktureringen med oprindelig virkning bliver skattepligtig.

### C.2.

Future A/S kan altid sælge skattefrit datterselskabsaktier - og Milky Way A/S er fra erhvervelsen et datterselskab, da der efter aktieavancebeskatningslovens § 4 A er til de to holdingselskaber som er dannet, jf. C.1., og dette følger aktieavancebeskatningslovens § 8 som følger:

**§ 4 A.** Ved datterselskabsaktier forstås aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet... og

**§ 8.** Gevinst og tab ved afståelse af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst"

Rent skattemæssigt glider MilkyWay A/S og Future A/S dog så ud af sambeskatningskreds igen på det tidspunkt, hvor dette salg sker - da der så ikke længere er noget selskab, der har bestemmende indflydelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Dette vil også være tilfældet selvom de to fysiske personer ikke får lavet deres holdingselskaber som ellers planlagt, jf. oven for C.1. Eleven bør omtale, at hvis der er sket "strukturændring" uden tilladelse - da vil der være et holdingkrav på 3 år som betingelse for omstruktureringens skattefrihed.