

# Retteskema - eksamen sommer 2013

## Skatteret / Polit-kandidat

**Eksamen afholdt 10. juni 2013.**

### 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 responsumlignende 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

#### Ad opgave 1:

Afskrivningsmuligheden (skattemæssige afskrivninger) findes i afskrivningslovens kapitel 2 om driftsmidler og afskrivningsadgangen er ifølge § 2, 3 og § 5 således:

**§ 2.** Maskiner, inventar og andre driftsmidler samt skibe afskrives efter reglerne i dette kapitel, såfremt de udelukkende eller delvis benyttes erhvervsmæssigt.

.....

**§ 3.** Driftsmidler og skibe anses for anskaffet, når driftsmidlet eller skibet er

- 1) leveret til en igangværende virksomhed,
- 2) bestemt til at indgå i virksomhedens drift og
- 3) færdiggjort i et sådant omfang, at det kan indgå i driften.

Der vil være fulde skatteårsafskrivninger - dvs. samme afskrivningsmulighed uanset hvornår på året aktivet er købt og opfylder § 3.

For Anne's vedkommende er der tale om udelukkende erhvervsmæssigt anvendte aktiver, hhv. varebil og den påtænkte slibemaskine, og afskrivning følger grundreglen i § 5 som giver adgang til valg af afskrivning op til årligt 25% - og afskrivningsmetoden er "saldometoden" så aktiverne indgår i den fælles driftsmiddelsaldo som måtte være i virksomheden:

*Udelukkende erhvervmæssigt benyttede driftsmidler og skibe*

**§ 5.** Driftsmidler og skibe, som en skattepligtig udelukkende benytter erhvervmæssigt, skal afskrives på en samlet saldo for den enkelte virksomhed, jf. dog § 5 B.

*Stk. 2.* Indkomstårets afskrivninger foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi opgøres som saldo værdien ved indkomstårets begyndelse med tillæg af anskaffelsessummen for driftsmidler og skibe, der er anskaffet i indkomståret, og med fradrag af salgssummen for driftsmidler og skibe, der er solgt og leveret i indkomstårets løb. Udgifter til forbedring behandles på samme måde som anskaffelsessummer. Saldo værdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil driftsmidler og skibe anskaffet i tidligere indkomstår er nedbragt ved afskrivninger.

*Stk. 3.* Afskrivning kan højst udgøre 25 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 2. Udgør den afskrivningsberettigede saldo værdi før indkomstårets afskrivning et grundbeløb (i 1987-niveau) på 6.700 kr. eller derunder, kan beløbet fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst.

**Ad opgave 2:**

Der gælder med virkning fra og med indkomståret 2013 og kun for aktiver indkøbt inden den 31. december 2013 en mulighed for en forhøjet afskrivningssaldo med index 115, dvs. anskaffelsessummen indgår i afskrivningsgrundlag med 115 pct., jf. den midlertidige regel i afskrivningslovens § 5D som følger:

**§ 5 D.** Den skattepligtige kan i stedet for at afskrive efter § 5 vælge at afskrive udgifter til anskaffelse af nye driftsmidler, som udelukkende benyttes erhvervmæssigt, på en særskilt saldo, hvor anskaffelsessummen indgår med 115 pct., jf. dog stk. 2-7. Ved nye driftsmidler forstås driftsmidler, der anskaffes af den skattepligtige som fabriksnye.

*Stk. 2.* Det er en betingelse for afskrivning efter stk. 1, at anskaffelsessummen som nævnt i stk. 1 ikke fradrages (straksafskrives) efter § 6, stk. 1.

*Stk. 3.* Stk. 1 finder ikke anvendelse for udgifter til anskaffelse af personbiler og skibe.

*Stk. 4.* Indkomstårets afskrivninger efter stk. 1 foretages på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang. Denne værdi opgøres som saldo værdien ved indkomstårets begyndelse med tillæg af 115 pct. af anskaffelsessummen for driftsmidler, der er anskaffet i indkomståret, jf. dog stk. 7, og med fradrag af 115 pct. af salgssummen for driftsmidler, der er solgt og leveret i indkomstårets løb, og som indgik på den særskilte saldo med 115 pct. af anskaffelsessummen. Saldo værdien ved indkomstårets begyndelse udgør det beløb, hvortil driftsmidler anskaffet i tidligere indkomstår er nedbragt ved afskrivninger efter stk. 1.

*Stk. 5.* Afskrivning efter stk. 1 kan højst udgøre 25 pct. af den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 4.

*Stk. 6.* § 5, stk. 4-6, og § 5 A finder tilsvarende anvendelse for driftsmidler omfattet af stk. 1.

*Stk. 7.* Stk. 1 finder alene anvendelse for driftsmidler, der er anskaffet senest den 31. december 2013, jf. § 3. Den afskrivningsberettigede saldo værdi efter stk. 4 skal lægges sammen med saldo værdien efter § 5 ved udgangen af indkomståret 2017. Den derved fremkomne samlede saldo værdi skal fra og med indkomståret 2018 behandles efter § 5.

*Stk. 8.* Stk. 1-7 finder tilsvarende anvendelse på vindmøller.

Man kan ikke anvende reglen til at afskrive med forhøjet grundlag for en personbil, jf. lovtæksten.

Undtagelsen vedrørende personbil defineres i lovens forarbejder som følger:

*"Det foreslås, at den skattepligtige ikke skal kunne vælge at anvende det forhøjede afskrivningsgrundlag på anskaffelsessummen for personbiler og skibe. Personbiler defineres som biler, der er indrettet til befordring af højst 9 personer føreren medregnet. En virksomhed, der køber en varebil i perioden, vil derfor kunne anvende det forhøjede afskrivningsgrundlag på anskaffelsessummen for bilen."*

Anne køber netop i 2013 en varebil - og hun vil da kunne anvende den særlige regel i § 5 D på denne varebil - og det forudsættes herved at bilen er købt som fabriksny. Afskrivning sker på det forhøjede afskrivningsgrundlag med sædvanlige satser efter § 5 på særskilt saldo indtil 2018, jf. lovens § 5 D stk. 7.

Tilsvarende den særlige "slibemaskine" - hvis Anne køber denne i 2013 og får den leveret mv., jf. afskrivningslovens §§ 2-3 - og at slibemaskinen købes som fabriksny. Da kan hun anvende reglen med det forhøjede grundlag i § 5 D.

**Ad opgave 3:**

Eleven skal her vise sine afvejninger ad fradragsmuligheden.

Lovbestemmelsen som omhandles i opgaven er driftsomkostningsreglen i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Rejseudgifter, der er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Rejseudgifterne skal efter praksis have en konkret og direkte sammenhæng med virksomhedens indkomstskabende aktiviteter. Der er derfor ikke fradrag, når formålet med rejsen er af generel karakter. Ved afgørelsen af, om der er fradrag for udgifter til rejser efter SL § 6, stk. 1, litra a, skal der foretages en konkret vurdering i hver enkelt sag. Skatteyder har bevisbyrden for, at rejsen har haft den fornødne sammenhæng med indkomsterhvervelsen i indkomståret eller de umiddelbart derpå følgende indkomstår. Se [SKM2005.409.HR](#). Retspraksis viser dog samtidig, at der er en tendens til en noget mildere bevisbedømmelse ved modeprægede fag. Se TfS 1988, 560 VLD og UfR1979, 413 VLD.

Rejsen for Anne er ganske vist set lidt fra oven en kombineret rejse set på tidsanvendelsen, idet Anne kombinerer fritid/ferie med erhverv.

Anne er dog med rejsen yderst konkret ad sit erhverv, idet hun undersøger tendenser i markedet på et modepræget og sæsonbetonet område - og hun tager til et vigtigt og relevant strategisk sted i udlandet, hun undersøger sæsonvarerne og ski-udstyret, der er oppe i tiden. Hun forholder sig også konkret til udstyrsmuligheder og indkøbsmulighederne erhvervsmæssigt. Hendes undersøgelser munder ud i at hun på rejsen indkøber skisportsudstyr, som hun bringer med tilbage i sin varebil og til virksomhedens lager i Danmark, og hun opnår en samtidig erhvervskontrakt om at blive ski-guide det kommende år, hvilket også kan ses som en konsulentlignende del af hendes hverv efterfølgende.

Formålet med rejsen - uanset hendes samtidige afholdelse af ferie er dog i altovervejende grad og helt grundlæggende erhvervsmæssigt, idet udvælgelsen af udstyr mv. under alle omstændigheder kræver hendes tilstedeværelse på stedet - og da hun også selv bringer varerne til Danmark.

Det forhold "at hun også fragter sig selv" - gør ingen forskel i fradragsretten - og dette gælder også hendes kørselsudgifter, jf. således også en ældre højesteretsdom:

*I TfS 1996, 663 HRD fik en gartner fuld fradragsret for sine kørselsudgifter fra gartneriet, hvor han også boede, og til grønttorvet, hvortil han transporterede sine grøntprodukter for at sælge dem. Højesteret fandt, at gartnerens udgift til transport af produkterne fra gartneriet til grønttorvet var det overordnede formål med transporten - og ikke transporten af ham selv som person - og anså derfor transporten for en forudsætning for salget af produkterne og dermed for erhvervelsen af hans indkomst som gartner.*

Hun har derfor fuldt fradrag for kørselsudgifter - og også for opholdsudgifter, der knytter sig direkte til dette erhvervsmæssige formål. Eleven bør dog ved besvarelsen diskutere om eventuelle direkte feriedage og opholdsudgifterne knyttet dertil skal betragtes som privatudgifter og dermed efter skøn over de samlede udgifter ikke skal kunne fradrages, jf. statsskattelovens § 6, stk. 2 om privatudgifter. Der vil være plads til argumentation for resultatet efter en samlet bedømmelse og afvejning.

Yderligere - udover statsskattelovens § 6a - da bør henvises til ligningslovens § 8, stk. 1, om fradrag for rejseudgifter, jf. således:

**§ 8.** Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.

#### *Ad udgifter til bøderne*

Grundlæggende så gælder efter praksis efter statsskattelovens § 6 a, at "pønale" foranstaltninger, bøder, bod mv. er driftsfremmede udgifter - og derfor ikke forbundet med nogen skattemæssig fradragsret.

Udgifter til bod, bøder og konfiskation kan i deres rendyrkede art karakteriseres som fremmede for driften, især fordi der kan nægtes fradrag som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a for udgifter, der er langt mindre driftsfremmede. Det er jo ikke tilstrækkeligt til at kunne fratække en omkostning som driftsudgift, at den

erhvervsdrivende mv. har handlet retskaffent og agtpågivende, dvs. hverken forsætligt eller uagtsomt. Dertil kommer, at disse udgifter alle er følger af forsætlig eller uagtsom adfærd og derfor skal virke som en pengestraf. Denne virkning ville afsvækkes, hvis man anerkendte fradrag for udgifterne.

Det samme gælder bøder, som en erhvervsdrivende mv. enten er blevet idømt eller har vedtaget for at overtræde f.eks. færdselslovgivning - også selv om den strafbare handling er snævert forbundet med at tjene penge på at drive virksomheden.

Det betyder, at selv for bøder, som en erhvervsdrivende har fået, mens han/hun har udført erhvervmæssigt arbejde og dermed har opnået en indtægt i forbindelse med overtrædelsen, f.eks. erhvervskørsel, kan der efter fast praksis ikke opnås driftsudgiftsfradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, jf. praksis således:

- *Se LSRM 1971.150 LSR, hvor en vognmand blev idømt en bøde, fordi seks af hans lastvogne havde kørt med overlæs, og han dermed havde overtrådt færdselslovgivningen. Landsskatteretten anså ikke udgiften for en fradragsberettiget driftsudgift efter SL § 6, stk. 1, litra a, og vognmandens anbringende om, at bøden var blevet fastsat ud fra den fortjeneste, som han havde opnået ved den ulovlige kørsel, blev ikke tillagt nogen vægt.*
- *I SKM2009.607. SR nægtede Skatterådet at bekræfte, at spørger med skattemæssig virkning kunne drive virksomhed med abonnementservice mod fartbøder, så virksomheden kunne fratække udgiften til en fartbøde, den havde dækket, som driftsudgift efter SL § 6, stk. 1, litra a. Skatterådet henviste som begrundelse for sin afgørelse bl.a. til udgiftens karakter, nemlig at bøder har til formål at forebygge og/eller straffe lovovertrædelser. Dette formål ville blive forspildt med den foreslåede ordning.*

Heller ikke en udgift til parkeringsafgift (i daglig tale kaldet en parkeringsbøde) - kan trækkes fra som driftsomkostning, og dette selv om den ikke anses for en bøde i strafferetlig forstand, og oven i købet kan være tæt knyttet til indkomsterhvervelsen, jf. således praksis som følger:

- *Se LSRM 1980.137 LSR, hvor en arkitekt blev nægtet fradrag for sine udgifter til parkeringsafgifter, selv om han havde begrænset fradraget til 50 pct. svarende til den erhvervmæssigt benyttede andel af sin personvogn. Arkitektens anbringende om, at parkeringsbøden skulle anses for en meget høj parkeringsafgift, overbeviste ikke Landsskatteretten, som derimod bemærkede, at bøden skulle anses for en sanktion for at overtræde gældende forskrifter.*
- *I SKM2005.170.ØLR nåede landsretten frem til samme resultat ved at nægte en selvstændigt erhvervsdrivende fradrag for bl.a. en parkeringsafgift, fordi udgiften ikke blev anset for erhvervmæssig*

Konklusionen er entydigt, at Anne ikke har fradrag for disse bøder og afgifter.

#### **Ad opgave 4:**

Anvendelsen af varebilen til fragt af varer og erhvervmæssig rejse er ikke en privat anvendelse, jf. også besvarelsen af opgave 3 - og derfor er bilen fortsat anvendt til udelukkende erhvervmæssige formål, og der opstår for Anne ikke nogen beskatning af værdi af fri privat råden. Derfor ingen firmabilbeskatning af hende efter ligningslovens § 16, stk. 4, da rejse/kørselsudgifterne under alle omstændigheder er erhvervmæssige.

#### **Ad opgave 5.**

Indkøb af varer til videresalg i virksomhed er lagervarer og omsætningsaktiver - og der er fradrag for enhver virksomhedsrelateret udgift, jf. statsskattelovens § 6 a.

Årets bruttoomsætning og dermed skattepligtige omsætning efter statsskattelovens § 4 skal nedsættes med vareforbrug, jf. lageropgørelsen i varelagerloven.

Skiudstyret bliver efter indkøb en lagervare til brug for videresalg, jf. varelagerreglerne og skattepraksis derved. Varelager-reglerne styrer fradrag og beskatningen.

Varelageret består af løsøreaktiver, der tilhører virksomheden, og som enten i den aktuelle form er bestemt til at skulle sælges videre som led i erhvervsvirksomheden eller bestemt til at udgøre et delelement i produktion af genstande, der skal sælges videre som led i virksomhedens drift. Hvis et aktiv efter sin karakter er bestemt til at skulle sælges videre i skatteyderens erhvervsvirksomhed, har det ikke nogen betydning, hvordan aktivet er erhvervet. Genstanden hører til varelageret, uanset om den er købt, arvet eller fremstillet i egen virksomhed.

Fradraget i den skattepligtige opgørelse er vareforbruget

Efter statsskatteloven og varelagerreglerne er det kun årets vareforbrug, som er en fradragsberettiget driftsomkostning i det aktuelle år.

Vareforbruget fremkommer ved at lægge årets varekøb til varelageret ved årets begyndelse og derfra trække de varer, der er i behold ved årets udgang. Mere praktisk sagt er det alene forskydningerne mellem varelageret primo og varelageret ultimo, som påvirker, hvor stor en del af årets varekøb, der straks kan fratrækkes i indkomsten.

Et lavt vurderet varelager ultimo medfører en lavere skattepligtig indkomst, modsat et højere vurderet. Men den samme værdiansættelse af varelageret ultimo skal bruges som indgangsværdi på samme lager primo i det efterfølgende indkomstår, hvorfor det hele blot periodeforskydes. Se varelagerlovens § 2, stk. 2.

Den erhvervsdrivende kan for hver enkelt varegruppe inden for varelageret selv vælge, hvilken af tre opgørelsesmåder, man vil bruge. Se varelagerlovens § 1.

**§ 1.** Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan næringsdrivende personer, dødsboer samt selskaber og foreninger vælge at opgøre deres varelagre på grundlag af:

1. dagsprisen ved regnskabsårets slutning eller
2. indkøbsprisen med tillæg af fragt, told og lignende (faktura prisen) eller
3. fremstillingsprisen, såfremt varen er fremstillet i egen virksomhed.

Anne vil således kunne fratække købet i den "indirekte opgørelse" der finder sted ved varelageropgørelsen pr. 31. december 2013, jf. lagerprincipperne. Hun har ingen egen fremstillingspris - så hun kan værdiansætte lageret ultimo året efter "dagsprisprincip" eller indkøbsprisprincip.

Er der lagervarer som er blevet ukurante eller teknisk/økonomisk forældede, jf. ukuransreglerne, kan der nedskrives efter praksis på dette.

#### **Ad opgave 6:**

Anne kan ikke få sin virksomhed til at betale de pågældende udgifter mv. - og dette vil blive betragtet som privat hævnning i virksomhedsordningen. Dette skyldes at der er tale om egentlig "grund- og videreuddannelse" - og det er udgifter til den egentlige kompetencegivende uddannelse - og dette er ikke virksomhedens udgifter da de ikke knytter sig til den løbende indkomsterhvervelse, der er i virksomhedens drift i dag. Uddannelsen er kompetencegivende uddannelse for Anne som er hendes private udgift. Dette gælder også den "eksterne hjælp" som hun køber sig til.

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan udgifter til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Udgifter til kurser kan fratrækkes som driftsomkostninger, hvis der er en konkret og direkte sammenhæng mellem det kursus, der ønskes fradrag for, og den pågældendes aktuelle indkomsterhvervelse. Formålet med at deltage i kurset skal være at vedligeholde og ajourføre sin faglige viden og uddannelse.

Det betyder, at et kursus ikke må være af for generel og almen karakter. I så fald kan kurset ikke anses for tilstrækkeligt tæt relateret til den pågældende persons indkomsterhvervelse.

Et kursus må heller ikke have karakter af videreuddannelse. I så fald kan udgiften ikke fratrækkes, fordi den vedrører virksomhedens indkomstgrundlag eller etablering af et nyt.

Udgifter ved deltagelse i faglige kurser er derfor fradragsberettigede, når der er tale om kurser, der har til formål at vedligeholde og ajourføre deltagerens faglige viden og uddannelse, mens udgifter til kurser med

videreuddannelsesformål ikke kan fratrækkes. Skatteyderen har som udgangspunkt bevisbyrden for, at kurset opfylder betingelserne for fradragsret, det vil sige, at der skal være en direkte sammenhæng med indkomsterhvervelsen. Når det skal afgøres om kursusudgifter kan fratrækkes, skal den enkelte erhvervsdrivendes forhold vurderes konkret.

Udgiften til et voksenpædagogisk grundkursus kunne ikke fradrages som driftsudgift. Højesteret fandt, at kurset var grund- eller videreuddannelse. Se [SKM2007.321.HR.](#)

### Ad opgave 7:

Bertil har været i virksomheden siden 2003 og fejrer derfor et 10 års jubilæum i 2013. Den særlige regel i ligningslovens § 7 U kan ikke anvendes - da den har følgende kriterier, jf. særligt stk. 3:

**§ 7 U.** Gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling eller i forbindelse med arbejdsgiverens eller medarbejderens jubilæum, medregnes til den skattepligtige indkomst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8.000 kr., jf. dog stk. 2-4 og § 31. Det er en forudsætning for skattefriheden, at den skattepligtige person, der modtager gaven, godtgørelsen eller gratialet, er ansat som lønmodtager i den virksomhed, der foretager udbetalingen. Reglen i 1. pkt. gælder ikke, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler.

*Stk. 2.* For fratrædelsesgodtgørelser er det en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at

- 1) den skattepligtige person, der modtager godtgørelsen, fuldstændig ophører med at være ansat i den udbetalende virksomhed, og at
- 2) godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen.

**Stk. 3.** For gaver og gratialer, der udbetales i anledning af en medarbejders jubilæum i virksomheden, er det en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at ansættelsen har bestået i 25, 35 eller et større antal år deleligt med 5.

*Stk. 4.* For gaver og gratialer, der ydes i forbindelse med en virksomheds jubilæum, er det en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at

- 1) virksomheden har bestået i 25 år eller i et antal år, der er deleligt med 25, og at
- 2) virksomheden beløbsmæssigt udbetaler det samme jubilæumsgratiale til samtlige fuldtidsansatte medarbejdere og en forholdsmæssig andel heraf til deltidsansatte medarbejdere.

Efter ligningslovens § 7 U stk. 3 er det ad medarbejderjubilæum en minimumsbetingelse at der er tale om 25 årsjubilæum.

Denne regel finder således ikke anvendelse for Bertil. Hvis Anne vil fejre dette jubilæum for den ansatte med et pengekode eller naturalkode - da vil der være sædvanlig skattepligt på dette, jf. statskattelovens § 4 ad pengekode, og jf. ligningslovens § 16 ad evt. personalekode. Der skal således både betale almindelig indkomstskat og AM-bidrag heraf.

### Ad opgave 8:

Bertil kan dog godt modtage en fratrædelsesgodtgørelse med beskatning efter den særlige regel i ligningslovens § 7 U, jf. oven for til opgave 7. Det skal dog være en egentlig fratrædelsesgodtgørelse. Der henvises til ligningslovens § 7 U, stk. 1 og stk. 2.

Der er indkomstskattefrihed på de første 8.000 kr. men der skal dog betales AM-bidrag af disse. Beløb derudover er til almindelig indkomstbeskatning. Der er tale om A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 2, jf. opkrævningsbekendtgørelsens § 18, nr. 32.

### Ad opgave 9:

Grundlæggende er en entrepriseaftale ikke udtryk for en ansættelse eller en arbejds-indleje-udleje-situation - og i entreprisetilfælde - da er der ikke tale om arbejdsgiverforpligtelser og ingen hæftelse for A-skatter mv.

I praksis skal sådanne forhold dog nøje vurderes - for hvis realiteten bag aftalen er, at der foreligger et ansættelsesforhold eller en arbejdsudleje-situation - da opstår der for Anne (opdraggiveren) helt almindelige skattemæssige indeholdelses- og oplysningsforpligtelser - da enhver udbetaling vil være A-indkomst - og der skal trækkes A-skat, jf. kildeskattelovens § 46 eller § 48 B - og der er solidarisk hæftelse for manglende A-skatter, jf. kildeskattelovens § 69 i tilfælde af at man som arbejdsgiver/hvervgiver har handlet forsømmeligt.

I denne situation som beskrives for Anne med hjælp til "at styre lageret" - da er det en direkte del af virksomhedens drift og samtidig en tæt forbundet ydelse som ikke naturligt outsources på en entrepriseaftale - og Anne skal da være klar over følgende regler som nævnt:

**kildeskattelovens § 46, stk. 1**

I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h, påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Indeholdelsen foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner det beløb, der skal indeholdes, og tilbageholder dette beløb i A-indkomsten.

og ved arbejdsudlejesituation:

**kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. - personer der - 3)** Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

**kildeskattelovens § 48 B.** For personer, der efter § 2, stk. 1, nr. 3, er skattepligtige af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v. Tilsvarende gælder for personer, som ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, og som erhverver indkomst omfattet af § 2, stk. 1, nr. 1.

*Stk. 2.* For personer, der er omfattet af stk. 1, og som også er omfattet af [ligningslovens § 8 M](#), stk. 5, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten beregnet efter stk. 1 med fradrag af de udenlandske obligatoriske sociale arbejdsgiverbidrag, som påhviler lønmodtageren.

Konklusionen er, at Anne ikke skal lade dette ske via entrepriseaftale - da det alt andet lige ud fra en realitetsbetragtning vil være et direkte ansættelsesforhold eller dog evt. et arbejdsudlejerforhold - og hun vil under alle omstændigheder blive "arbejdsgiveransvarlig" og skal registrere forholdet og sikre oplysning og indeholdelse og afregning af skatter til den danske stat.

**Ad opgave 10:**

Anne har et sommerhus på en grund på 1500 m<sup>2</sup> i Nordsjælland og hun har ifølge opgaveteksten rent faktisk anvendt det siden 2008 til ferieformål. Grunden kan ikke udstykkes yderligere, jf. lokalplan. Hun opfylder således ejendomsavancebeskatningslovens § 8 (parcelhusreglen) om skattefrihed på avancen ved salg af dette hus, og dette uanset grundstykket overstiger 1400 m<sup>2</sup>, jf. således ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, jf. stk. 1 nr. 2.

**§ 8.** Fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skal ikke medregnes, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke. Med hensyn til en- og tofamiliehuse gælder denne fritagelse dog kun, såfremt

- 1) ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m<sup>2</sup> eller
- 2) der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse eller
- 3) udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

*Stk. 2.* Reglerne i stk. 1 gælder også for sommerhusejendomme og lign., som ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke.

#### **Ad opgave 11:**

Bjarne og Anne har været ugift samlevende - så der er ikke tale om deling af ægtefællers bo. Derfor vil alle beløb der overføres - udover almindelig deling af de aktiver hver især ejer - være skattepligtig indkomst for modtageren. Bjarne er skattepligtig efter statsskattelovens § 4 af dette beløb, og det vil være personlig indkomst efter personskattelovens § 3.

For Anne da vil det principielt kunne være en lønudgift i virksomheden, hvis det er korrekt og uomtvisteligt, at beløbet dækker over et lønefterslæb - og derfor er en lønudgift som der skulle have været i virksomheden, jf. statsskattelovens § 6 a. Problemet er bevisbyrden for Anne - da det kan være svært at bevise at man har haft en lønaftale - og at man har en "skyldig løn" her i 2013 al den stund at parterne gik fra hinanden i 2012 og Bjarne ikke har arbejdet i virksomheden siden. Det stiller store krav til den formulering af "tildelingen" i bevismæssig henseende til at dette udelukkende dækker løn. Hvis der er elementer af private udgifter i dette - da vil det under ingen omstændigheder kunne fradrages i virksomheden og Anne vil blive betragtet som at hun måtte have hævet privat i virksomheden, jf. virksomhedsskattelovens hæverækkefølge og dermed hævning af opsparet overskud.

#### **Ad opgave 12:**

Hvis Anne indskyder sin virksomhed i selskab (apport), da vil dette som udgangspunkt være en skattepligtig afståelse af de enkeltaktiver som indskydes, og der skal laves "skatteopgørelser" på baggrund af afskrivningslovens regler og øvrige regler for de aktiver som måtte være i virksomheden mv. Dette sker til beskatning efter handelsværdier og dermed markedsværdiprincip.

Tilsvarende vil konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen komme til beskatning, jf. virksomhedsskattelovens § 15

**§ 15.** Afstår den skattepligtige sin virksomhed, eller ophører den skattepligtige med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, medregnes indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst i samme indkomstår, jf. § 10, stk. 3. Opretholdes den regnskabsmæssige opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi efter § 2, stk. 1, i hele det indkomstår, hvori afståelsen eller ophøret finder sted, kan virksomhedsordningen anvendes til og med udløbet af indkomståret. I så fald indgår salgssummen i virksomhedsordningen. Indestående på konto for opsparet overskud ved indkomstårets udløb med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til den personlige indkomst i det efterfølgende indkomstår.

Hvis Anne ønsker en skattefri omdannelse af den personlige erhvervsvirksomhed til selskabsform - da kan hun kunne gøre dette efter successionsreglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse, jf. dennes § 1 mv.

**§ 1.** Omdannes en personligt ejet virksomhed til et aktieselskab eller anpartsselskab, der registreres her i landet, har ejeren (ejerne) adgang til at anvende reglerne i denne lov i stedet for skattelovgivningens almindelige regler.

Dette betyder nærmere efter virksomhedsomdannelseslovens § 4 at Anne som "sælger/overdrager" ikke beskattes men at skattemæssige "avancer" lægges ind i anskaffelsessummen for de modtagne aktier/anparter. Tilsvarende succederer selskabet i de afskrivningsgrundlag mv. som var i Annes personlige virksomhed, dvs. de nedskrevne aktuelle grundlag videreføres i selskabet (indtræden), jf. lovens § 6.

Tilsvarende ved anvendelse af lov om skattefri virksomhedsomdannelse - da vil hun også kunne vælge at "overføre" konto for opsparet overskud ind i den skattemæssige anskaffelsessum ved aktierne/anparterne som hun får som modydelse. Derved kommer det opsparet overskud mv. grundet successionen reelt først til beskatning den dag Anne sælger aktierne/anparterne til selskabet, jf. virksomhedsskattelovens § 16:



**§ 16.** Ved omdannelse af virksomheden til selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse kan indestående på konto for opsparet overskud nedsætte den skattemæssige værdi af aktiver og passiver ved opgørelsen efter § 4 i virksomhedsomdannelsesloven. Nedsættes aktiernes anskaffelsessum, bliver virksomhedsskatten endelig. Nedsættes aktiernes anskaffelsessum ikke, medregnes indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den dertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst, jf. § 10, stk. 3, i omdannelsesåret.

*Stk. 2.* Er indeståendet på indskudskontoen opgjort efter § 3 negativt, er det en betingelse for at kunne omdanne virksomheden til selskab efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at den skattepligtige inden omdannelsen overfører et beløb til virksomheden, der gør, at indeståendet på indskudskontoen bliver nul eller positivt, jf. dog § 2, stk. 4, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Udligningen af indskudskontoen sker i perioden fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret, til omdannelsen finder sted. Beløbet anses for indskudt på indskudskontoen med virkning fra udløbet af indkomståret forud for omdannelsesåret

**Den 9. juni 2013 / Ekstern lektor, cand. jur. Hans Henrik Bonde Eriksen**