

Retteskema - eksamen sommer 2009

Skatteret / Polit-kandidat.

Indledning

Opgavesættet består af en blanding af AO-opgaver (argumentationsopgaver) og FO (Færdighedsopgaver)

Der er for såvidt angår AO-opgaverne ønske om fyldigere begrundelser og for så vidt angår FO-opgaverne tale om kortsvarsopgaver.

Ved bedømmelsen lægges afgørende vægt på givne begrundelser. Det skal således i overensstemmelse med hensigten med kurset vurderes om den studerende har tilegnet sig en vis ”juridisk metode”, og således om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses i responsumlignende form.

Om rettevejledningen

Der angives hermed alene skematisk og emnebaseret rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelserne.

→ Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således er åben for den konkrete besvarelse, dog skal nedennævnte berøres. Vigtigt er det at eleverne argumenterer, begrunder og afgiver besvarelsen i ovenfor ønskede form.

Ad de enkelte Spørgsmål

1)

Eleven skal kort drøfte afvejningen hobbyvirksomhed ctr. erhvervsmæssig virksomhed - og der skal konkluderes, at der henset til virksomhedens omfang er tale om en biaktivitet som kan karakteriseres som erhvervsmæssig henset til hans professionalisme og hans indtjening som til trods for vigende resultater må karakteriseres erhvervsmæssig. Lovhenvvisning herved er statsskattelovens § 4 og praksis derved.

Skattekriterierne ud fra en overordnet betragtning er:

Erhvervsmæssig virksomhed vil - i modsætning til hobbyvirksomhed - være indrettet på systematisk indtægtserhvervelse, dvs. det afgørende formål er den fortjeneste, der kan opnås.

De relevante momenter, der har været lagt vægt på i praksis, har bl.a. været:

- om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (er rentabel)
- om virksomhedens underskud er forbigående, f.eks. indkøringsvanskeligheder, eller om virksomheden vedvarende forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud
- om der forud for virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomheden/udsigterne til rentabel drift, herunder om der har været lagt budgetter m.v.
- om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet
- om ejeren har særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv
- om der er andre end erhvervsmæssige formål med virksomheden
- om skatteyderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug
- om virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse

- om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art
- om virksomheden lever op til den erhvervsmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv
- om virksomheden i givet fald kunne sælges til trediemand, dvs. om den trods hidtidigt underskud i trediemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.

Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurderingen af, om virksomheden er erhvervsmæssig. Det afhænger bl.a. af, hvilken type virksomhed, der er tale om, men rentabilitetsbetragtningen har været lagt til grund i mange afgørelser.

Det forhold, at han er lønmodtager i én relation medfører ikke, at han ikke kan være erhvervsdrivende i en anden relation, og her er der etableret en virksomhed.

2

Elven skal begrunde lidt om beskatningsstrukturforskellen mellem direkte beskatning efter personskattelovens principper og så koblingen til virksomhedsskattelovens principper om virksomhedsbeskatning, jf. virksomhedsskattelovens afsnit 1 "Virksomhedsordningen".

Elven bør konkludere, at hvor der er overskud af virksomhed vil det kunne være en fordel med virksomhedsbeskatningen, hvis der betales den særlige virksomheds-acontoskat på 25% og samtidig opspares i personlig virksomhed på virksomhedskonto for opsparet overskud, jf. princippet i virksomhedsskattelovens § 10.

3 & 4

Elven skal berøre det forhold om den pågældende specielle guitar er omfattet af "erhvervsformuen" eller om han kan løfte beviset for at have en anlægsformue ved siden af den personlige virksomhed. Dette er en konkret bevisbedømmelse, hvor der bl.a. skal lægges vægt på anskaffelseshensigten og fra hvilke midler denne blev erhvervet - og yderligere at den ikke efterfølgende er overgået til "omsætningssfæren"/erhvervsformuen. Det skal også drøftes at dette tilkøb rent faktisk sker efter at erhvervsvirksomhed er etableret.

Der skal fra elevens side argumenteres på forskellen mellem statsskattelovens § 4 sammenholdt med privatformuen i statsskattelovens §5.

Salg af private aktiver vil være skattefritaget efter hovedreglen i statsskattelovens § 5 - også selvom stor gevinst foreligger.

Elven skal samtidig berøre de lovmæssige undtagelser til dette princip dvs. skattepligt som opstår ved aktivets erhvervelse i spekulationshensigt eller dog i næringshensigt/formodning. Dette skal efter en konkret afvejning i denne sag afvises, dvs. eleven skal argumentere, hvorfor der ikke ligger spekulationshensigter hermed, dvs. guitaren er køb for private midler (omprioritering af lån i den private ejendom), at det er grundet hans personlige samlerinteresse af privat karakter, at der er tale om en guitar som helt afviger fra det der foregår i hans erhvervsvirksomhed osv. Salget fremkommer ikke som tilsigtet - eller oprindeligt sat spekulationsmål - men er en mulighed som følge af samlerinteressen. Derved bliver værdistigningen og dermed en realiseret værdigevinst ved evt. salg fortsat privat salgsgevinst af ikke skattepligtigt indbo.

I en konkret sag fra skattepraksis blev helt identisk forhold efterprøvet og følgende resultat forelå ved kendelse i SKM 2008.1006 LSR, hvor Landsskatteretten tilsidesatte SKATs bindende svar og udtalte:

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse (uddrag fra kendelsen)

"Det følger af statsskattelovens § 5, at formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi, eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele, for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed, ikke henregnes til indkomsten. Det følger af ligningsvejledningen, at indtægt ved salg af private aktiver, f.eks. indbo eller frimærke-, mønt og bogsamlinger, som udgangspunkt er skattefri efter hovedreglen i statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a.

Det følger endvidere af ligningsvejledningen afsnit E.A.1.3.1 om spekulation, at der i dette begreb for det første ligger et krav om, at det pågældende aktiv skal være erhvervet i den hensigt at videresælge det, og for det andet et krav om, at dette skal ske med det formål at opnå en fortjeneste.

Uanset det forhold, at den spanske guitar sandsynligvis har været en god investering for klageren, finder Landsskatteretten ikke, at dette er tilstrækkeligt til, at der kan statueres spekulation. Østre Landsret har i dom af 23. april 1990 anset en tæppehandler for indkomstskattepligtig af en fortjeneste ved salg af nogle tæpper. Det var i sagen ikke godtgjort, at tæpperne havde været overladt skatteyderen til privat brug, og det måtte antages, at tæpperne, der havde været anvendt som udstillingsgenstande i skatteyderens forretning, var blevet solgt som led i hans næringsvirksomhed. De faktiske forhold herunder skatteyderens opbevaring af tæpperne i oven nævnte sag er efter Landsskatterettens opfattelse ikke sammenlignelige med de faktiske forhold i nærværende sag. Den spanske guitar har efter det oplyste under hele ejertidsperioden været holdt adskilt fra klagerens erhvervsmæssige virksomhed, ligesom den heller ikke har været udstillet i klagerens værksted. Landsskatteretten er af den opfattelse, at der i det foreliggende tilfælde er tale om privat indbo, der ikke kan anses som erhvervet som led i klagerens næringsvirksomhed eller i spekulationsøjemed. Landsskatteretten har herved lagt vægt på, at købet er finansieret gennem private midler uden om virksomheden, at den er forsikret gennem en privat tegnet forsikring, at hensigten med erhvervelsen har været at spille på den, og at den pågældende guitar efter rettens opfattelse må betragtes som et særligt samlingsobjekt. Landsskatteretten har endvidere lagt vægt på, at klagerens primære arbejde består i restaurering og reparation af guitarer samt, at klageren kun sælger ganske få guitarer om året i et væsentlig lavere prisniveau.

På det praktiske spørgsmål vedrørende selvangivelsen for "salgsåret" - da er det vigtigt, at aktivet ikke indgår i regnskabet for den lille virksomhed - men at aktivet fremgår af evt. personlig formueopgørelse - og at der således ikke via regnskab eller selvangivelsesbilag skabes en forbindelse til erhvervsvirksomhedens aktiver mv.

5

Der findes regler i skatteforvaltningslovens kapitel 8 §§ 21-25 om indhentelse af bindende svar fra SKAT. Eleven skal kort berøre reglerne og deres virkning. Dette betyder, at Jens Jørgensen kunne anvende og få en forhåndsbesked inden salg finder sted. Ved negativt svar ville han tilmed kunne efterprøve dette ved klageinstans enten skatteankenævn og/eller Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 5.

6

Eleven skal berøre skattepligt ganske kort (subjektiv skattepligt), dvs. Danmark beskatter Yrsa efter globalindkomstprincippet, da hun er bosiddende her i landet, jf. kildeskattelovens § 1 og i relation til den objektive beskatningsret vedrørende investering i tyrkiske obligationer også selvom det ligger i udenlandsk depot. Der er tale om skattemæssige fordringer i fremmed valuta, og beskatningsreglen følger kursgevinstbeskatningslovens § 16 (fordringer i fremmed valuta).

Reglen er som følger:

§ 16. Gevinst og tab på fordringer i fremmed valuta medregnes, jf. dog § 18. Gevinst og tab skal dog alene medregnes, hvis årets nettogevinst eller nettotab sammenlagt med gevinster og tab, som omfattes af § 23, overstiger 1.000 kr."

7

Eleven skal diskutere hvilket skatteretligt indtægtskriterium, der gælder, dvs. hvornår der skal ske periodisering/kontatering af gevinst/tab.

Dette følger kursgevinstbeskatningslovens § 25 som realisationsprincippet, dvs. når Yrsa rent faktisk sælger fordringerne. Gevinsten/tabs opgøres som forskellen mellem den skattemæssige anskaffelsessum og den skattemæssige afståelsessum, jf. lovens § 26, stk. 1. Yrsa skal derfor ikke løbende tage "kursstigninger/tab" med ved indkomstopgørelsen, idet der for hende ikke gælder et lagerprincip - men et realisationsprincip, jf. oven for. Dog ved indfrielse ved udtrækning er der tale om realisation, som medfører gevinstopgørelse skattemæssigt.

8

Ved salg i 2008 er der tale om realisation for indkomståret 2008 for Yrsa - og hun skal derfor ved selvangivelsen medregne en kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 2, opgjort som forskellen, jf. kursgevinstbeskatningslovens § 26 med principper som følger:

Anskaffelsessum:

*Investeret sum = 200.000 DKK (købt til kurs 70)
+ kurtage 2000 CHF
- indfrielse løbende beskattet i tidligere år.*

NB. formueforvaltningsudgifter kan ikke fradrages, jf. ligningslovens § 17 C som følger:

§ 17 C. Udgifter til depotgebyrer, boksleje, kontooversigter samt administration i øvrigt vedrørende værdipapirer og bankindeståender, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, eller aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Afståelsessum:

*Investeret sum (tilbageværende) til kurs 95.
-Kurtage*

= Forskellen udgør den skattepligtige gevinst.

9

Formueforvaltningsudgifter kan ikke fradrages, jf. ligningslovens § 17 C som følger:

§ 17 C. Udgifter til depotgebyrer, boksleje, kontooversigter samt administration i øvrigt vedrørende værdipapirer og bankindeståender, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, eller aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

10

Eleven skal oplyse om retsfaktum og retsfølge ved ejendomsavancebeskatningslovens § 8's anvendelse.

Reglen som følger skal beskrives:

§ 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 m² 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.

Ved salg af en- og tofamiliehuse er det først og fremmest en betingelse for skattefritagelsen, at huset har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori ejeren har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit,

11

Eleven skal drøfte forholdet om at have to ejendomme, hvor praksis kræver strenge beviser for "to parcelboliger" til husstandsbenyttelse på samme tid og hvor det efter praksis typisk kun er rene arbejdsbetingede forhold, der er afgørende for, at ejendom nr. 2 også kan være skattefri.

I opgavens forhold er den første ejendom dog ikke beboelig grundet ombygning - og den faktiske beboelse foreligger derfor for hele husstanden i ejerlejligheden, og hertil kommer at realiteterne er underbygget af det formelle omkring flyttemeddelelse via Folkeregister. Endvidere er beboelsesperioden en ikke helt kort periode fra december 2007 til august 2008. Det hurtige salg efter benyttelse ændrer intet på forholdet efter ejendomsavancebeskatningsloven - da selv spekulative handler afgøres efter denne lov - og hvis parcelhusreglen i lovens § 8 er opfyldt, da opnås skattefrihed.

Se f.eks. SKM 2007.939 SR. Flere ejendomme og kort ejerbeboelse - men dog accepteret bevis for reel beboelse.

På den anden side må eleverne gerne argumentere for om der reelt har været en husstandsbeboelse som forudsat i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 - da det blot er en lille ejerlejlighed - og der ikke er plads til alle familiens ejendele osv. som jo befinder sig i den ejendom som ombygges. Forholdet er på grænsen - og konklusionen må derfor stå åben. Det er en såkaldt bevissag.

For de som finder, at beviset ikke kan løftes - da vil der skulle opgøres en avance efter EBLs principper i lovens §§ 4-6 sammenholdt med de fakta opgaven giver om købssum og salgssum mv.

Den 3. juni 2009 / Ekstern lektor, cand. jur. Hans Henrik Bonde Eriksen