

Skatteret

Personbeskatning
Baseret på Skatteretten 1, 5. udg., 2009

Indhold

1 Indledning.....	3	6.2 Renteindtægter.....	28
1.1 Begreber.....	3	6.2.1 Beskatning.....	28
1.1.1 Realitetsgrundsætningen.....	3	6.2.2 Periodisering.....	28
1.2 Systematik.....	3	6.3 Renteudgifter.....	29
1.3 Retskilder.....	4	6.3.1 Fradrag.....	29
1.4 Retsanvendelse.....	4	6.3.2 Periodisering.....	30
1.4.1 Fortolkning.....	4	6.4 Rentefrie eller lavtforrentede lån – rentefiksering?.....	30
1.4.2 Skatteudnyttelse.....	5	6.4.1 Beskatning af kreditor.....	30
2 Indkomstopgørelsen.....	6	6.4.2 Beskatning af debitor.....	31
2.1 Indtægtssiden.....	6	7 Gaver.....	32
2.2 Udgiftsiden.....	6	7.1 Gavens fremtrædelsesform.....	33
2.3 Skatteberegning.....	6	7.2 Gavens størrelse ≈ værdiansættelsen.....	33
2.3.1 Kapitalindkomst.....	7	7.3 Periodisering.....	34
2.3.2 Personlig indkomst.....	7	7.4 Gavemodtagers skattemæssige stilling.....	34
2.3.3 Aktieindkomst.....	7	7.5 Gavegivers skattemæssige stilling.....	35
2.3.4 CFC-indkomst.....	8	7.5.1 Fradragsretten.....	35
3 Den skattepligtige indkomst – SL §§ 4-6.....	9	7.5.2 Kapitalgevinstbeskatning.....	36
3.1 Positiv begrebsbestemmelse – SL § 4.....	9	8 Kapitalgevinstbeskatning – Systematik og grundbegreber.....	37
3.1.1 Normativ afgrænsning.....	9	8.1 Det skatteretlige afståelsesbegreb.....	37
3.1.2 Deskriptiv afgrænsning.....	10	8.1.1 Afståelse ved ophør af ejendomsret.....	37
3.1.3 Indtægts fremtrædelsesform.....	10	8.1.2 Afståelse af begrænset tingslig rettighed.....	38
3.2 Negativ begrebsbestemmelse – SL § 5.....	11	8.1.3 Købe- og salgsrettigheder.....	38
3.2.1 Normativ.....	11	8.2 Periodiseringen af kapitalgevinster/-tab.....	38
3.2.2 Deskriptiv.....	11	8.3 Opgørelsen af kapitalgevinster/-tabet.....	39
3.2.3 Afgrænsningsvanskeligheder.....	11	8.4 Skattesalg.....	40
3.2.4 Næring.....	12	8.4.1 Problembeskrivelse.....	40
3.2.5 Spekulation.....	12	8.4.2 Former for skattesalg.....	40
3.3 Udgifterne – SL § 6.....	13	8.5 Skatteforbehold, jf. SFL § 28.....	40
3.3.1 Litra a: Driftsomkostninger.....	13	8.6 Omgørelse, jfr. SFL § 29.....	40
3.3.2 Øvrige bestemmelser.....	14	9 Ejendomsavancebeskatning.....	42
3.3.3 Typiske driftsomkostninger.....	14	9.1 Oversigt.....	42
3.3.4 Driftsomkostninger ctr. anlægsudgifter.....	15	9.1.1 Løbende beskatning.....	42
3.3.5 Driftsomkostninger ctr. Privatudgifter.....	15	9.1.2 Kapitalgevinstbeskatning – ved afståelsen.....	42
3.3.6 Driftsomkostninger og hobbyvirksomhed.....	16	9.2 Væsentlige ændringer i EBL.....	42
3.3.7 Fradrag med hjemmel uden for SL § 6.....	17	9.3 Ejendomsavancebeskatningsloven.....	43
3.3.8 Fradrag for vedligeholdelse.....	17	9.3.1 Anvendelsesområde.....	43
3.3.9 Driftstab.....	18	9.3.2 Opgørelse af skattepligtig fortjeneste, jf. EBL §§ 4-6.....	43
3.3.10 Afskrivninger.....	18	9.4 Ejerboliger.....	44
4 Periodisering.....	19	9.4.1 Skattefritagelse, EBL §§ 8-9, "Parcelhusreglen".....	44
4.1 Opstilling af skatteretlige periodiseringskriterier.....	19	9.4.2 Forholdsmæssig skattefrihed.....	45
4.2 Praksis.....	19	9.5 Særlige fritagelsesregler.....	45
4.3 Betingede aftaler.....	20	9.6 Afståelse af næringsejendomme.....	45
4.4 Særligt om udgifter.....	20	9.6.1 Næringsstatus.....	45
5 Lønindkomst.....	21	9.6.2 Opgørelse af fortjeneste/tab.....	45
5.1 Afgrænsningen mellem lønindkomst og erhvervsindkomst.....	21	10 Aktieavancebeskatning.....	46
5.2 Periodisering af lønindkomst.....	22	10.1 Systematisk.....	46
5.3 Godtgørelser.....	22	10.1.1 Aktieindkomst.....	46
5.4 Lønindkomstens fremtrædelsesform.....	22	10.1.2 Udlodning af likvidationsprovenu.....	46
5.4.1 Indtægter.....	22	10.1.3 Afståelse af unoterede aktier til udstedende selskab.....	46
5.4.2 Udgifter.....	25	10.2 Skattesubjektivitet.....	47
5.4.3 Kasuistik.....	26	10.3 Skatteobjekterne ≈ Værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven.....	47
6 Renter.....	27		
6.1 Beskatningen af renteindtægter og renteudgifter.....	27		
6.1.1 Marginalskatteprocenter.....	28		

10.4	Aktieavancebeskatningens indtræden.....	47	14.3.4	Indgangsværdier i forbindelse med tilflytning	66
10.5	Anskaffelses- og afståelsestidspunkt.....	48	14.3.5	Kapitalgevinstbeskatning ved fraflytning.....	66
10.5.1	Periodisering.....	48	14.4	Subjektiv skattepligt og international dobbeltbeskatning	67
10.5.2	FIFO-princippet.....	48	14.4.1	Dobbeltbeskatning → Lempelse.....	67
10.6	Opgørelse af anskaffelses- og afståelsessum	48	15	Begrænset skattepligt.....	68
10.6.1	Anskaffelsessum.....	48	15.1	Begrænset skattepligt.....	68
10.6.2	Afståelsessum.....	48	15.2	Begrænset skattepligtige aktiviteter.....	68
10.6.3	Delafståelse – herunder gennemsnitsmetoden.....	48	15.3	Opgørelse af den begrænset skattepligtige indkomst...	69
10.7	Opgørelse af fortjeneste og tab.....	49	16	Familiebeskatningen.....	71
10.7.1	Skattesalg.....	49	16.1	Ægtefællebeskatningen.....	71
10.7.2	Næringsaktier, jf. ABL § 17.....	49	16.2	Opgørelsen af ægtefællens indkomst	71
10.7.3	Almindelige aktier.....	49	16.2.1	Begge ægtefæller deltager i driften af erhvervsvirksomheden.....	71
10.7.4	Boligaktier.....	50	16.2.2	Vederlæggelse af medarbejdende ægtefælle.....	72
10.7.5	Andelsbeviser.....	50	16.3	Dispositioner mellem ægtefællerne.....	72
10.7.6	Investeringsforeningsbeviser.....	50	16.4	Personfradrag.....	72
10.7.7	Investeringselskaber.....	51	16.5	Underskud.....	72
11	Kursgevinster.....	52	16.5.1	Negativ skattepligtig indkomst.....	72
11.1	Grundbegreber.....	52	16.5.2	Negativ personlig indkomst.....	73
11.2	Beskatningens indtræden.....	52	16.6	Hæftelse.....	73
11.3	Mindsterenten.....	52	16.7	Beregningen af ægtefællernes skat.....	73
11.4	Selskabers kursgevinster og kurstab, jf. KGL kap. 2.....	53	16.8	Separation/skilsmissе.....	74
11.4.1	Fordringer, jf. KGL §§ 3-5	53	16.8.1	Underholdsbidrag.....	74
11.4.2	Gæld, jf. KGL §§ 6-8	53	16.9	Beskatningen af ugifte samlevende.....	74
11.5	Fysiske personers kursgevinster og kurstab.....	54	16.9.1	Under samliv.....	74
11.5.1	Pengenæringsdrivende personer	54	16.9.2	Samlivsophør.....	74
11.5.2	Fysiske personer som ikke er pengenæringsdrivende.....	55	16.10	Beskatningen af børn.....	74
11.6	Opgørelsen af kursgevinster/-tab.....	56	16.10.1	Underholdsydelser til børn, jf. LL §§ 10-11.....	75
11.6.1	Realisationsprincippet.....	56	17	Beskatningen af erhvervsdrivende fysiske personer.....	76
11.6.2	Lagerprincippet.....	56	17.1	Selvstændig erhvervsdrivende.....	76
12	Immaterielle aktiver.....	58	17.2	Indkomstopgørelsen.....	76
12.1	Afståelse og erhvervelse af immaterielle aktiver.....	58	17.2.1	Indtægter.....	76
12.2	Goodwill.....	58	17.2.2	Udgifter.....	76
12.3	Andre immaterielle aktiver.....	59	17.3	Afskrivninger.....	77
12.3.1	Enerettigheder.....	59	17.3.1	Indledning.....	77
12.3.2	Udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakter.....	59	17.3.2	Former for afskrivninger.....	77
12.3.3	Agenturer, konkurrenceklausuler m.v.....	59	17.3.3	Afskrivningsmetoder.....	77
12.3.4	Afskrivninger på andre immaterielle aktiver.....	59	17.3.4	Periodisering af afskrivninger.....	78
12.4	Royalties.....	59	17.3.5	Overordnede afskrivningsbetingelser.....	78
12.5	Særregler for beskatningen.....	60	17.3.6	Fælles bestemmelser, jf. AFL kap. 6.....	78
12.5.1	Visse engangsindtægter, jf. LL § 7 O, stk. 1, nr. 4	60	17.3.7	Driftsmidler og skibe.....	78
12.5.2	Idé-/opfinderaktier, LL § 27 E.....	60	17.3.8	Saldosystemet, jf. AFL § 5.....	78
12.6	Opgørelse af fortjeneste og tab.....	60	17.3.9	Bygninger og installationer.....	79
13	Arbejdsmarkedsbidrag.....	61	17.3.10	Driftstab.....	80
13.1	Generelt.....	61	17.3.11	Virksomhedsskatteordningen.....	80
13.2	Lønmodtagerbidraget, jf. AMBL § 7.....	61	18	Introduktion til beskatningen af juridiske personer.....	81
13.2.1	Bidragspligten.....	61	18.1	Subjektiv skattepligt.....	81
13.2.2	Bidragsgrundlaget, jf. AMBL § 8 (udtømmende).....	61	18.1.1	Skattepligtens indtræden.....	81
13.3	Selvstændigt erhvervsdrivende.....	61	18.1.2	Indkomstår.....	81
13.3.1	Bidragspligten.....	61	18.1.3	Acontoskatteordningen.....	81
13.3.2	Bidragsgrundlaget, jf. AMBL § 10.....	62	18.1.4	Skatteansættelse og årsopgørelse.....	81
13.4	Indeholdelse og opkrævning.....	62	18.2	Selskabsbeskatning.....	81
13.4.1	Lønmodtagere	62	18.2.1	Kursgevinster / -tab.....	81
13.4.2	Selvstændige erhvervsdrivende.....	62	18.2.2	Aktieavancer og -tab.....	82
14	Fuld skattepligt.....	63	18.2.3	Driftsunderskud.....	82
14.1	Subjektiv skattepligt.....	63	18.2.4	Udbytte.....	82
14.2	Fuld skattepligt for personer, jf. KSL § 1.....	63	18.3	Koncernbeskatning.....	82
14.2.1	Bopæl.....	63	18.4	Aktionærbeskatning.....	82
14.2.2	Sammenhængende ophold i mindst 6 måneder...	65	18.5	Deltagerbeskatning.....	83
14.3	Beskatning ved til-/raflytning.....	65	18.5.1	Deltagerbeskatningen i I/S.....	83
14.3.1	Indkomstopgørelsen, jf. PSL § 14.....	65	18.5.2	Deltagerbeskatningen i kommanditselskaber.....	83
14.3.2	Skatteberegning.....	65	18.5.3	Beskatningen ved stiftelse og ophør.....	83
14.3.3	Beskatning af udenlandske forskere, erhvervsfolk etc.....	66			

1 Indledning

1.1 Begreber

- Skatter
 - Negativ afgrænsning fra planche I/1
 - Også gebyrer der modsvarer af en offentlig ydelse falder udenfor.
 - U 1993.757 H – Gebyr-sagen.
 - Løbende indtægter skal beskattes, SL § 4.
- Indkomstbeskatning
 - Indkomsten bruges til grundlag for skatteberegningen.
 - **UP:** SL § 4, stk. 1
 - De samlede årsindtægter. (Medfører at man må kunne afgøre hvilket år indkomsten skal medregnes)
 - Globalindkomstprincip
 - Samtlige indkomster, uanset hvilket land de er optjent i.
 - Uanset om indkomsten er i penge eller andre ydelser.
 - **Undtagelse:** SL § 5 afgrænser § 4
 - Der er dog igen mange undtagelser til SL § 5.
 - Næring
 - Næringsdrivende med en eller anden form for aktiver. => alligevel skattepligtig.
 - Spekulation
 - fx køb og salg med hensigt til fortjeneste. => skal beskattes.
- Progressiv beskatning
 - Afhænger af indkomsten.
- Proportional beskatning
 - Fast procentsats.

1.1.1 Realitetsgrundsætningen

- Ulovhjemlet generalklausul
- Hovedindhold er kravet om, at beskatningen ved skatteudnyttelser knyttes til realøkonomien og realindholdet i de dispositioner, som beskatningen skal ske i forhold til snarere end til dispositionernes formelle ikklædning.
 - => Beskatning af hvad der faktisk **er** sket, ikke hvad der **formelt** er sket.
- Klausulen forudsætter en indiskutabel konstatering af, at almindelige og normale forretningsmæssige dispositioner er tilsidesat til fordel for tomme og skattebetingede dispositioner således, at dispositionernes form står i modsætning til deres reelle indhold.

1.2 Systematik

Skatteretten henregnes under den offentlige ret, mere præcist under den *specielle forvaltningsret*. Dette betyder blandt andet at Folketingets Ombudsmand har indseende med skatteforvaltningen.

Den materielle skatteret ("Hvad" og "Hvem" beskattes):

- De retsforskrifter, som virker bestemmende for selve skattekravets eksistens.
- **Den objektive skatteret:**
 - Retsforskrifter, som bestemmer beskatningens objekter.
 - Dvs. hvilke indtægter og udgifter beskatningen retter sig imod.

- **Den subjektive skatteret:**
 - Reglerne om subjektiv skattepligt.
 - Hvem kan skattekravet rejses overfor.

Den formelle skatteret ("Hvorledes" gennemføres beskatningen):

- Formelle og processuelle regler, der regulerer myndighedernes gennemførelse og håndhævelse af skattekravet.

1.3 Retskilder

Hjemmelskravet: GRL § 43 – Ingen skat uden ved lov. (Skærpet hjemmelskrav)

- Legalitetsprincippet
 - Den formelle lovs princip
 - En gang reguleret ved lov => kan kun ændres/ophæves ved lov.
 - Den retlige trinfølge
 - Myndigheden må ikke handle i strid med trindhøjere lov.
 - Generelt et over-/underordningsforhold.
 - Hjemmelskravet
 - Delegationsforbud, jf. "ved lov".

Love:

- Statsskatteloven (SL)
- Ligningsloven (LL)
- Afskrivningsloven (AFL)
- Personskatteloven (PSL)
- Kildeskatteloven (KSL)
- KGL
- ABL
- EBL

Cirkulærer:

- Ligningsvejledningen

Domspraksis

- Højesteret har naturligt mest præjudikat.

Administrativ praksis

- Skærpelse af praksis
- Lempelse af praksis

1.4 Retsanvendelse

1.4.1 Fortolkning

Fortolkningen af skattelovgivning er ikke underlagt nogen særlig fortolkning, og følger således almindelige fortolkningsregler.

Realistisk ctr formalistisk

- Lægger ikke kun vægt på lovens ordlyd.
- Også andre forhold medtages.
- Først og fremmest vægt på lovens ordlyd.
 - TfS 1998.137 SKM
 - "Den væsentligste hovedkonklusion er, at Højesteret synes at have indskærpet kravet om klar

hjemmel til beskatning i lovgivningen. Synspunktet er formentlig, at er der tvivl om hjemmelsgrundlaget, er dette ubetinget myndighedernes problem. Heri ligger ikke blot, at der ikke kan fortolkes i skærpene retning, ud over hvad lovens tekst – og eventuelt klare lovmotiver – berettiger til; men tillige, at usikkerhed om rækkevidden af en hjemmel trækker i retning af en udvidende fortolkning, hvor dette er til gunst for skatteyderen”.

1.4.2 Skatteudnyttelse

HR: Subjektive hensigter er beskatningen **uvedkommende**

U1:

- Skatteudnyttelse – dispositioner der udlæser utilsigtede skattefordele.
 - Skattetænkning
 - Fordelen er lovlig, men dog utilsigtet.
 - Skatteunddragelse
 - Fordelen er ulovlig og kan tilsidesættes.
 - Fx forkert selvangivelse
 - Skattesvig
 - Fordelen er ulovlig og strafbelagt.
- Forudsætninger
 - Strukturforskelle
 - Forskellige beskatninger – fx at man ønsker at overføre indkomst til et lavere beskattet område.
 - Interessefællesskab
 - Fx familiemedlemmer.
- Hovedtyper af udnyttelse
 - Indkomstoverførsler
 - Fx personer vs. selskaber
 - Indkomstforvridninger
 - Indkomstflytning

Myndighederne bruger fx LL § 2 til at bekæmpe uønskede transaktioner.

2 Indkomstopgørelsen

2.1 Indtægtssiden

HR: SL § 4 → Løbende indtægter → Skattepligt

- Fastsætter hvilke indtægter der er skattepligtige.
- (Stort set alle indtægter)

U: SL § 5 → Salg af ejendele → Skattefrihed

- UU: Spekulations- eller næringsaktiver => SL § 4
 - Næring:
 - Erhvervsvirksomhed
 - Der skal være tale om et omsætningsaktiv. Altså sælger noget med ”producerer”.
 - Produceret / anskaffet med henblik på at opnå fortjeneste.
 - Spekulation
 - Er aktivet erhvervet med fortjeneste for øje ved videresalg.
- UU: Kapitalgevinstbeskatningslovgivningen
- Man beskattes først af værdistigninger når de realiseres.

2.2 Udgiftssiden

HR: SL § 6 → Udgifter anvendt til at erhverve sikre eller vedligeholde indkomsten.

Skattepligtig indkomst = Indtægter (SL §§ 4-5) – udgifter (SL § 6)

2.3 Skatteberegning

- Skattepligtig indkomst
 - PSL § 1 → Nettoindkomstprincip
 - PSL § 2 → Kildeindkomstprincip
 - Dvs. kan kun fradrage udgifter i den kilde hvor den kom fra.
 - 4 indkomsttyper – beskattes forskelligt.
 - Personlig indkomst
 - Kapitalindkomst
 - Aktirindkomst
 - CFC-indkomst
- Kommunale skatter
 - Beskatningsform: Proportionalbeskatning
 - Beregningsgrundlag: Den almindelige skattepligtige indkomst.
- Statslige skatter
 - Beskatningsform: Flerstrengt proportional beskatning → progressiv virkning
 - Beregningsgrundlag:
 - Bundskat, jf. PSL § 6.
 - Mellem skat, jf. PSL § 6a.
 - Topskat, jf. PSL § 7.

- Aktieindkomst, jf. PSL § 8a.
 - Til dels særskilt kildeindkomstbeskatning
 - 3 niveauer, 28%, 43% og 45%.
- CFC-indkomst, jf. PSL § 8b
- Desuden Arbejdsmarkedsbidrag → 8% brutto
- Skatteloft, jf. PSL § 19
 - → max. 59% (foruden arbejdsmarkedsbidrag)
- Personfradrag, jf. PSL §§ 9-12
- Beskæftigelsesfradrag, jf. LL § 9J
- Underskud
 - HR: Årsindkomstprincippet
 - U: Underskudsfræførsel, jf. PSL § 13.

2.3.1 Kapitalindkomst

PSL § 4 → udtømmende → nettoprincip → relaterer sig til kapitalaktiver

- Nettobeløber af
 - Renteindstæfter/-udgifter
 - Kursgevinster/-tab
 - Kapitalafkast efter VSL (virksomhedsloven)
 - Aktieudbytte, der ikke beskattes som aktieindkomst.
 - Aktieavance/-tab, der ikke beskattes som aktieindkomst.
 - Over-/underskud fra fast ejendom
 - Passiv deltagelse i I/S eller K/S med mere end 10 ejere.
 - Passiv udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe.
 - **Fortjeneste efter EBL**

2.3.2 Personlig indkomst

Almindelig skattepligtig indkomst

- Personlige indkomst +/- kapitalindkomst ÷ ligningsmæssige fradrag (typisk 33%)

PSL § 3 → Relaterer sig til skatteyderens person

- stk. 1 – indtægtssiden
 - Alle de indkomster der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst.
 - Løn, overskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed, Gaver, underhold.
- stk. 2 – fradagsberettigede udgifter
 - Driftsomkostninger i forbindelse med selvstændig erhvervsvirksomhed
 - Indbetalinger på pensionsordninger
 - NB!
 - Hvis ikke omfattet af stk. 2 → alene fradrag i den skattepligtige indkomst → ligningsmæssigt fradrag.
 - Reduceret fradagsværdi – indgår alene ved beregningen af kommuneskatten
 - Den personlige indkomst opgøres ikke efter et nettoindkomstprincip.

2.3.3 Aktieindkomst

PSL § 4a

- Omfatter navnlig udbytter fra danske A/S og ApS.

Udbyttebegreb:

- LL § 16 A
- Omfatter enhver økonomisk fordel, som tilgår en aktionær fra selskabet, og som skyldes aktionærindflydelsen.

Særskilt kildeindkomstbeskatning, jf. PSL § 4a, stk. 5.

Neutralitetshensyn

- Selskabsretlig dobbeltbeskatning.

2.3.4 CFC-indkomst

PSL § 4b

- I sidste ende 25 %

3 Den skattepligtige indkomst – SL §§ 4-6

- Nettoindkomstprincip
 - Indkomsten opgøres under ét som forskellen mellem samtlige (skattepligtige) indtægter og samtlige (fradragberettigede) udgifter.
- Kildeindkomstprincip
 - Forskellige skattepligtige indkomster opgøres og beskattes hver for sig.

Almindelig skattepligtig indkomst

- Personlige indkomst ± kapitalindkomst ÷ ligningsmæssige fradrag (typisk 33%)

Indtægtssiden:

- HR:** SL § 4 – Stort set alle indtægter er skattepligtige
- U:** SL § 5 – Indtægter der ikke henregnes til indkomsten
- U:** Anden lovgivning – indskrænkende, præciserende, udvidende

Udgiftssiden:

- HR:** SL § 6

3.1 Positiv begrebsbestemmelse – SL § 4

Aktualiserede økonomiske fordele, der er tilgået skatteyderen.

3.1.1 Normativ afgrænsning

Årsindkomstprincippet

- Skatteyderen skal beskattes af de samlede årsindtægter.
 - Enhver indtægts- og udgiftspost skal således periodiseres til et bestemt skatteår.
- **UP:** Skatteåret følger kalenderåret.
- **Modif:** *Forudforskudt* eller *bagudforskudt*, jf. KSL § 22, stk. 1.
- Perioden er væsentlig for hvilket tidspunktet skal beskattes.

Globalindkomstprincippet

- Skattepligtig af alle sine indtægter ”uanset om det kommer her fra landet eller ej”, jf. SL § 4.
- Modif: Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler.

Realisation

- **HR:** Man kan ikke beskatte en ikke realiseret indtægt.
 - Det er ikke tilstrækkeligt at man har mulighed for at oppebære en indtægt.
 - Man skal rent faktisk have realiseret indtægten. Følger af SL § 4, litra a
 - Der skal være en umiddelbar økonomisk fordel, der forbedrer den økonomiske evne, og som kan omsættes til forbrug.
 - Der er principielt ingen minimumsgrænse, men for naturalgoder må det kræves at det modsvares af en sparet privat udgift.
 - TfS 1998.199 H – Rentefiksering
 - Der var etableret et rentefrit lån.
 - Myndighederne: Den eneste grund til at der ikke krævet renter er interessefællesskab.
 - => beskattes af en **fikseret** rente. Han blev stillet som om han havde krævet rente. => långiver beskattes af fiktiv renteindtægt, og låntager kan fradrage de fiktive renter.

- Landsretten er enig
- Højesteret: Hverken SL § 4 eller anden lov hjemler adgang til at beskatte en ikke realiseret indtægt. Medmindre omgåelse.
- **Modif:** fx ABL § 38.
- TfS 2005.851 H – Lejevederlag
 - Myndighederne: Eneste grund til at der ikke er opkrævet leje er, at der er et interese-fællesskab.
 - => Udlejer stilles som om han har modtaget leje. - lejer kan fratække dette.
 - Højesteret: + hjemmel i SL § 4 litra b.

Indkomstafkald

- Skattefrihed betinget af, at man giver ”blankt” afkald på indtægt inden realisationen.
- ”Blankt”
 - Betingelsesløst. Omvendt hvis der angives betingelser for afkaldet, fx at det skal tilgå kattens værn.

3.1.2 Deskriptiv afgrænsning

SL § 4, litra a-f = Eksemplifikation

- Litra a: Erhvervsvirksomhed, arbejde, tjeneste m.v.
 - Dvs. også lønindtægt, honorarer osv.
- Litra b: Leje og vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder
- Litra c: Pensioner, understøttelser, livrente, gaver (SL § 5, b)
- Litra e: Rente, udbytte, kapitalindkomster
 - Hver opmærksom på LL § 16A+B.
 - Man må sondre mellem begrebet kapitalindtægt, og kapitalgevinster/-tab (SL § 5 a).
- Litra f: Væddemål, spil.
 - I vidt omfang fraveget ved afgiftslovgivningen.

3.1.3 Indtægts fremtrædelsesform

- Penge
 - Løn, pensioner, understøttelser, indtægter fra erhvervmæssig virksomhed o.s.v.
- Ulovlige erhvervelser + ugyldighed
 - **UP:** SL § 4 stiller ikke krav om *gyldighed* eller *lovlighed*. Alene krav at indtægten er *realiseret*.
 - Civilretlig ugyldighed vil ofte medføre at indkomsten ikke er endeligt realiseret.
 - TfS 1998.457 Ø – Den prostitueredes indtægt
 - Prostitution var strafbart. Alligevel var indtægten skattepligtig.
- Erhvervsdrivendes (private) forbrug af egne varer
 - Reelt skal der ske en korrektion af udgiftssiden.
 - Ikke egentlig beskatning af forbruget, men korrektion da ikke berettiget at fradrage udgifter til indkøb.
- Erstatnings-/forsikringssummer
 - Afgørende: Kompensation for skattepligtig indtægt?
 - Om det underliggende tab kan henføres under SL § 4 eller § 6 i modsætning til § 5 a.
 - Løbende udbetalinger: + skattepligt. F.eks. invaliditetserstatninger.
 - Engangsbeløb:
 - UP: Behandles som afståelse.
 - Erstatning for nærings-/spekulationsaktiv => + skattepligt.
 - Erstatning for tab/beskadigelse af indkomstgrundlaget er skattefrit efter SL § 5.

- Personskade:
 - Tabt arbejdsfortjeneste: + skattepligt
 - Møn, tort, svie og smerte m.m.: ÷ skattepligt.
 - ≈ Skade på indkomstgrundlaget, jf. SL § 5 a.
- Naturalier
 - UP: Den økonomiske fordel beskattes.
 - LL § 16 + § 30
- **Vennetjenester**
 - Ensidige ydelser
 - Ydelser uden for egentlige erhverv
 - => skattefrit.
 - Ydelser inden for egentlige erhverv
 - Yder har ikke realiseret nogen indtægt => skattefri.
 - Modtager har opnået en besparelse. => modtager skal beskattes af besparelsen. (Gave: SL § 4 c)
 - Ville modtager alternativt have afholdt udgifter til tilsvarende professionel ydelse?
 - Gensidige ydelser
 - Beskatning forudsætter at bistanden aflejrer sig i et varigt og omsætteligt formuegode, og at parterne alternativt ville have afholdt udgifter til ydelserne.
 - Ydelser uden for egentlige erhverv
 - => ingen beskatning
 - Ydelser inden for egentlige erhverv
 - Værdien af den leverede ydelse beskattes.

3.2 Negativ begrebsbestemmelse – SL § 5

3.2.1 Normativ

- HR: ÷ Formueforøgelse → ÷ beskatning
 - Værdistigninger/-fald – dvs. urealiserede indtægter/-tab
 - Påvirker således ikke skatteopgørelsen.
 - Kapitalgevinster/-tab – dvs. realiserede indtægter/tab
 - I forbindelse med salg af aktiver.
- U1: Næring
 - Beskatning efter SL § 4. Fradrag for tab efter SL § 6.
- U2: Spekulation
 - Beskatning efter SL § 4. Fradrag for tab efter SL § 6.
- U3: Kapitalgevinstbeskatningslovgivningen (f.eks. EBL, KGL, ABL, AFL)

3.2.2 Deskriptiv

- litra b: Gaver omfattet af BAL, arv, livsforsikring, brandforsikring samt andre skadesforsikringer
 - Disse dispositioner beskattes ikke, men er f.eks. i stedet afgiftbelagt efter boafgiftsloven (BAL).
- litra c: Kapitalforbrug – lån

3.2.3 Afgrænsningsvanskeligheder

U 1954.511 H – Tørvemosesagen

3.2.4 Næring

- Næringsdrivende beskattes af *fortjenesten*.
- Salg i næring
 - Handelsnæring
 - Vederlagsnæring
 - Fx vederlæggelse med usædvanligt betalingsmiddel.
 - Problemstillingen er om efterfølgende værdistigninger på vederlaget skal beskattes. (Ikke mange eksempler på beskatning i disse tilfælde).
 - Næringsdrivende er kun en delmængde af de selvstændigt erhvervsdrivende.
 - Selvstændig erhvervsdrivende er næringsdrivende med et eller flere bestemte næringsaktiver, f.eks. biler, huse osv. Salg af andre aktiver er ikke nødvendigvis salg i næring.
 - Næringsdrivende er altid selvstændig erhvervsdrivende, men ikke nødvendigvis omvendt.
- Begreb:
 - Løbende systematisk og professionel indsats i relation til *omsætning af bestemte formuegoder* (omsætningsaktiver), der er indkøbt eller produceret mhp. opnåelse af fortjeneste ved videresalg.
 - Subjektivt element: Aktiver erhvervet med *henblik* på videresalg.
 - I praktisk foretages en objektiv vurdering ud fra aktivernes egnethed til næring.
- Afgrænsning
 - Erklæret næring/hovednæring
 - Faktisk næring/binæring
 - Momenter: (konkret vurdering af den enkelte skatteyder)
 1. Sammenhængen med skatteyderens arbejdsområde
 2. Antal køb og salg
 3. Omsætningshastighed
 4. Kontinuiteten
 5. Fortjenestens størrelse
 6. Omsætningens gennemførelse og tilrettelæggelse
 7. Selvfinansiering/fremmedfinansiering
 8. Avancerens vægt i skatteyderens økonomi
 9. Egnethed som investerings-/anlægsaktiv
 - NB! Deltagelse i I/S eller K/S → ÷ *Generel smitte*
- Næringsaktiver ctr. anlægsaktiver → **Næringsformodningsreglen**
 - Indebærer at alle mulige aktiver formodes omfattet af næringsvirksomheden.
 - Skatteyderen har bevisbyrden for hvilke aktiver der ikke er næringsaktiver.
 - U 1985.725 H – ”Kristian Høj-dommen” Komp. s. 114, note 35.
 - Ansat som ejendomsmægler.
 - Lektion 4. 21 min.
 - Spørgsmålet er om vedkommende skulle betale skat af fortjenesten ved salget af ejendommen.
 - Spørgsmål om han kan afkræfte at denne ene ejendom er en del af næring.
 - KH havde ”kun” ejet ejendommen i 5 år.

3.2.5 Spekulation

- Begreb:
 - Afståelse af formueaktiver, der er erhvervet med henblik på opnåelse af fortjeneste ved videresalg.

- Hensigten på erhvervelsestidspunktet er afgørende.
 - → I praksis en objektiveret bedømmelse
 - → Omfatter også enkeltstående salg. Til forskel fra næringsbegrebet.
- Momenter:
 - Besiddelsestid
 - Fortjenestens størrelse
 - Objektive grunde for erhvervelse
 - Selvfinansiering/fremmedfinansiering
- Hvad er omfattet af lovgivningen: Komp. s. 1190 – 4. lektion 34 min
 - ÷ Fast ejendom
 - ÷ Aktier
 - ÷ Fordringer
 - + Løsøre
 - → Kunst, antikviteter, ædelmetal, vin, biler
 - → Manglende praktisk anvendelighed → Klar indikation af spekulationshensigt

3.3 Udgifterne – SL § 6

- SL § 6
- + andre love – særligt LL.
 - Præciserende
 - Udvidende
 - Indskrænkende

3.3.1 Litra a: Driftsomkostninger

- Driftsudgifter
- Ordinære afskrivninger
 - Betingelse af aktivet anvendes erhvervsmæssigt.
 - Afskrivninger
 - 1985.134 H – Slusedommen
 - 4. lektion 1. time 6 min
 - => SL § 6 a har et selvstændigt anvendelsesområde i forhold til afskrivningsloven (AFL).
 - Den situation hvor skatteyderen ikke er ejer af aktivet.

Begrebsbestemmelse

- Positiv:
 - Løbende driftsmæssige udgifter, der tilsigter at medgå til erhvervelse, sikring eller vedligeholdelse af indkomsten (altså tilknytning til SL § 4 indkomsten).
 - Relationer til de skattefrie indkomster i SL § 5 er således ikke fradragsberettigede udgifter.
- Negativ:
 - Må ikke vedrøre indkomstgrundlaget, dvs.:
 - ÷ **Etableringsudgifter**
 - ÷ Udgifter til **anskaffelse** af anlægsformue (aktiver der ikke er tiltænkt videresalg)
 - ÷ Udgifter til **forbedring** af anlægsformue
 - ÷ **Videreuddannelse**

- ÷ **Afviklingsudgifter**
- ÷ Formueudgifter i øvrigt
- Må ikke vedrøre *privatsfære*:
 - ÷ Privatudgifter, jf. TfS 2002.405 H – Kattefoder
 - 4. lektion 1 time 15 min.
 - SL § 6, 2. led / stk. 2.
- Må *ikke* vedrøre **fremtidige** indtægter:
 - ÷ Investeringsudgifter
- Ikke noget krav om faktisk *kausalitet* eller *nødvendighed*, jf. TfS 1994.878 H – Geologiske studierejser
 - Indtil denne dom var der krav om nødvendighed.
 - 4. lektion 1. time 20 min.

Overordnede krav:

- Igangværende erhvervsmæssig aktivitet.
 - Dvs. først når virksomheden er etableret.
 - U 1986.99 H – Kloakudgift på byggegrund
 - 4. lektion 1 time 24 min
 - Købt byggegrund, som senere afhændes. Udgifter til kloak ikke fradragsberettiget, da der ikke var etableret erhvervsmæssig virksomhed.
- Aflejrer sig normalt ikke i et aktiv.
 - U 1985.134 H – Slusedommen
- Må ikke have pønål karakter (Bøde – bod)
 - Disse er forsætlige eller groft uagtsomme. => ÷ fradrag
- Endelig retlig forpligtelse

Betænkning nr. 1221.1991 om driftsomkostninger: ”Fradrag for alle erhvervsmæssige udgifter, der ikke kan afskrives medmindre særregler forbyder dette”.

3.3.2 Øvrige bestemmelser:

- Litra b: Embedsudgifter
- Litra c: Pensionsydelse
- Litra e:
 - Renteudgifter
 - ”vedligeholdelse samt forsikring af indtægtsgivende aktiver”
 - Aktiver der skal beskattes i forbindelse med salg.

3.3.3 Typiske driftsomkostninger

- Løn til ansat personale
- Huslejudgifter
- Udgifter til elektricitet, kontorhold o.lign.
- Udgifter til relevant faglitteratur
- Telefonudgifter
- → Resulterer typisk ikke i et aktiv.
- → Udgifterne ”udspiller” deres rolle i løbet af indkomståret

3.3.4 Driftsomkostninger ctr. anlægsudgifter

	Driftsomkostninger	Anlægsudgifter
Retningsgivende:	Bevarelse af status quo <ul style="list-style-type: none"> ● Lønudgifter ● Husleje ● Kontormateriel ● Ajourføringsuddannelseskapitalindskud ● osv. + fradragsberettigede	Forbedring Udvidelse Ændring <ul style="list-style-type: none"> ● Anskaffelse af driftsmidler ● Forbedring af driftsmidler ● Erhvervelse af fast ejendom ● Videreuddannelse ● osv. ÷ fradragsberettigede udgifter
Praksis:	TfS 1986.176 Ø – løbende abonnement af UfR <ul style="list-style-type: none"> ● Dommer i Roskilde. 	U 1985.12 H – Anskaffelse af UfR <ul style="list-style-type: none"> ● Engangsudgift ved anskaffelse af UfR for en årrække. ● Ikke en driftsomkostning, men en anlægsomkostning. ● Bøger kan ikke afskrives, da de ikke forringes.

3.3.5 Driftsomkostninger ctr. Privatudgifter

- Udgifter ved privat livsførelse
 - HR: ÷ Fradrag selv om nødvendige (briller, mad, tøj), jf. SL § 6 2. led (stk. 2)
 - Private udgifter har ikke indkomstvirkning.
 - Mangler den fornødne kausalitet til indkomsten. Briller, tøj osv. er tillige begrundet i sædvanlige menneskelige behov.
 - UI: Hvis arbejdets karakter medfører merudgifter
 - Kontor i hjemmet → Restriktiv praksis
 - U 1961.107 H: Lektor, ÷ fradrag
 - Lærer skriver en del artikler og lærebøger. Hertil er indrettet et kontor i hjemmet. Han ønsker omkostninger i den forbindelse fradraget.
 - Højesteret: ÷ fradrag.
 - Kan ikke anses for bevist at denne del af boligen *kan* anvendes som en del af boligens almindelige opholdsrum.
 - TfS 1996.210 H – Fagkonsulent, + fradrag
 - Skulle behandle klager og rette opgaver m.v.
 - Værelset i hjemmet er indrettet som kontor. Værelset aflåses når det ikke er i brug, da der behandles fortroligt materiale.
 - + fradragsret under disse omstændigheder.
 - → Værelset skal ifølge praksis være uegnet til privat brug.
 - → Selvstændige, f.eks. U 2004.292 H
 - Særlige tøjkrav, f.eks. uniform eller kittel
 - UP: Tøj er en privat udgift => ÷ fradrag
 - TfS 1995.746 Ø, Musikere
 - Den ansatte er forpligtet til at erhverve sig ”kjole og hvidt”.
 - Myndighederne afviser pga. privat udgift.
 - Landsretten: + fradrag
 - Ikke sædvanligt => merudgift som følge af arbejdet.
- SKM 2007.518 Ø – X-factor Linas udgifter

- Det meste af tøjet kan anvendes ud over hendes optræden.
- Andre dele af tøjet kan ikke anvendes.
- => forholdsmæssigt fradrag på ca. 5000 kr.
- ”Dobbelt husførelse”
 - Man kan få fradrag for merudgifter for dobbelt husførelse.
 - Betingelser
 - Begrundet i erhvervsmæssige forhold. (fx forflytning for en periode)
 - At der rent faktisk er 2 husstande. (hvis man er gift, samlever min. 1 år eller børn)
 - Skal være midlertidig. => max 2 år.
- Kursusudgifter
 - Driftsomkostninger vs. formueudgifter
 - Kun hvis ajourføring af viden => driftsomkostning
 - Videreuddannelse => formueudgift (anlægsudgift)
 - Arbejdsgiveren kan dog fradrage udgifterne til den ansattes videreuddannelse.
 - Den ansatte vil i langt i fleste tilfælde være ”fredet” i forhold til beskatning af ”gaven”.
 - Driftsomkostninger vs. Private udgifter
 - Der skal ses konkret på kursusprogrammet. Fx hvis der er tale om 5 dages kursus, hvor de 4 dage er til fri disposition.
 - TfS 1994.738 H – El-installatør til kursus på Mallorca
 - Formodningsregel om at kursus på almindeligt turiststed => privat ferie
 - TfS 1995.363 V – Revisor på skattekursus på Kreta
 - Formodningsreglen er i strid med EU-retten diskriminationsforbud.
- Faglitteratur
 - Løbende indkøb af faglitteratur vil være fradragsberettiget.
 - Det må dog ikke have karakter af biblioteketsanlæggelse.
- Repræsentation – LL § 8, stk. 4 → 25 % fradrag
 - Selskabelighed og fester → Restriktiv praksis
 - TfS 1996.161 V / TfS 2002.969 H

3.3.6 Driftsomkostninger og hobbyvirksomhed

Definition af hobbyvirksomhed:

- Ved hobbyvirksomhed forstås systematisk selvstændig erhvervsvirksomhed som *ikke* udføres mhp opnåelse af økonomisk overskud, men i højere grad af ideel interesse.

Relevans

- Indtægter: + SL § 4 => + skattepligtige
 - Hvad hvis omfattet af SL § 5? (Næring og spekulation?)
 - I praksis skal også disse beskattes.
 - => altid beskatning
- Udgifter:
 - ??? Hjemmel ???
 - 5. lektion 1 time 3 min
- → Praksis: Alene beskatning af positiv nettoindkomst, jfr. LSRM 1971.160.

Momenter:

- Rentabilitet
 - Udsigt til overskud?
- Uddannelse
 - Faglige forudsætninger.
- Kapitalindsats
- Virksomhedens karakter
- Serióse undersøgelser, budgetter, forsvarlig driftsform

- U 1984.740 H – Bent Cramer – lystbådudlejning
 - 5. lektion 1 time 10 min
 - ”Ikke udsigt til at opnå afkast der modsvarer indskuddet”

Særligt vedr. hobbylandbrug:

- U 1975.1065 H og TfS 1994.364 H (DS p. 395)
 - 1. Teknisk/landbrugsfaglig forsvarlig drift
 - 2. Tilsigter et rimeligt driftsresultat
- → Formodning for erhverv

3.3.7 Fradrag med hjemmel uden for SL § 6

- LL § 8, stk. 1: Udgifter til salgsrejser, salgsreklame o.lign.
 - ÷ fradrag efter SL § 6, da det er udvidelse.
 - Reklamer: Annoncer, reklamegaver (max. 100kr) o.l.
 - Cirkulære nr. 72 af 17. 4 1996 pkt. 14.
- LL § 8, stk. 3: Forskellige provisioner og præmier for lån og kaution
- LL § 8, stk. 4: Repræsentationsudgifter, jf. cirkulære nr. 72 af 17.4.96., pkt. 14.2.
 - Repræsentation
 - afgrænset kreds → 25% fradrag
 - Reklame
 - Større kreds → 100% fradrag
 - Driftsomkostninger
 - interne udgifter
 - personaleudgifter
 - → 100 % fradrag
- LL § 8 A: Gaver til almenvelgørende – og godkendte – institutioner
 - Beløbsbegrænset
 - Kun fratække hvad der overstiger 500 kr. og indtil ca. 14.000kr.

3.3.8 Fradrag for vedligeholdelse

Vedligeholdelsesbegrebet:

- Almindeligt
 - → Udgifter til bevaring af aktiver ift almindeligt slid og ælde
- Skatteretligt

- → Udgifter til bevaring af aktiver ift almindeligt slid og ælde ift erhvervelsestidspunktet
 - Dvs. kun de udgifter der bringer aktivet i samme stand som da det blev erhvervet.
 - Forbedringer kan ikke fradrages – der kan dog eventuelt afskrives herfor.
- → Eventuelt opdeling forbedring/vedligeholdelse
- U 1958.1173 H – Ejendomsvedligeholdelse

3.3.9 Driftstab

Begreb:

Ubevidste tab, som er relateret til indkomsterhvervelsen, og som ikke skyldes indkomstdisponering eller afhændelse

ctr. Underskud, afhændelsestab (salg af aktiv til mindre end erhvervelsessum), vedligeholdelsesudgifter

Fx varer på lager der går tabt ved brand. Erstatningsansvar pga fejl-rådgivning. Tyveri osv.

Lovgrundlag:

- Udgangspunkt: Særlovgivning: AFL og KGL
- Udfyldning: SL § 6 a
 - **Genstandskriteriet**
 - Vurderer hvilket type aktiv der er beskadiget.
 - **Årsagskriteriet**
 - Er det driftsmæssigt begrundet. Fx en advokats forkerte rådgivning.

3.3.10 Afskrivninger

Indledning

- HR: SL § 5a → Værdifald i den skattepligtiges ejendele er indkomstopgørelsen uvedkommende
- U1: SL § 6a → Ordinære afskrivninger – begrænset til den årlige værdiforringelse
- U2: AFL → Afskrivninger på et mere objektive og systematisk grundlag på erhvervmæssigt benyttede aktiver – afskrivning på 25% hvert år.
- U3: Særregler → F.eks. LL § 8 B

Overordnede afskrivningsbetingelser:

- Anlægsaktiv vs omsætningsaktiv
- Erhvervmæssig anvendelse
- Igangværende virksomhed
- Færdigt og driftsklart formuegode
- Driftsmidler: Leveret
- Bygninger: Anvendes til afskrivningsberettiget formål
- *Ejendomsret til aktivet.*

4 Periodisering

Relevans:

1. Indtægtsførelse i det ene eller det andet år?
2. Hvis der er knyttet retsvirkninger til besiddelsestiden.
 - Fx aktier – besiddes aktierne mere end 3 år, kan de afhændes skattefrit. Derfor væsentlig at vide hvornår afhændelsen finder sted. Indtægten realiseres.

Årsindkomstprincippet

- Generelt: ÷ Angivelse i SL eller andetsteds
- Konkret: Særlovgivning, f.eks. LL §§ 5-5 B om renter
- I vidt omfang fastlagt ved praksis.

4.1 Opstilling af skatteretlige periodiseringskriterier

Hensyn:

- Praktikabilitet
 - Bygger på at der vælges nogle objektive kontrollerbare faktorer, der tjener et praktisk formål.
- Gensidighed
 - Ved gensidigt bebyrdende forhold skal man anvende det samme tidspunkt.
 - Fx køb af fast ejendom. Fradrag og beskatning for både sælger og køber skal falde på samme tidspunkt.
- Overensstemmelse med regnskabslæren
- Sikkerhed for at dispositionen faktisk gennemføres
 - Hvis der er usikkerhed om hvorvidt parterne gennemfører dispositionen, bør den ikke indtægtsføres.
 - Fx det forhold at man forhandler med hinanden betyder ikke at forhandlingerne bærer frugt.
 - Periodiseringen skal således tage højde for at fordringen er sikker.
- Muligt at opgøre indtægt / udgift
- => **UP: Retserhvervelsen / pligtpådragelsen** bør være det fælles mindstemål

Mulige periodiseringstidspunkter:

- Betalingstidspunktet
 - Ikke så gunstigt, da borgerne selv kan bestemme hvornår betaling finder sted.
- Faktureringstidspunktet
 - Ikke så gunstigt, da borgerne selv kan bestemme hvornår betaling finder sted.
- Leveringstidspunktet
- Aftaletidspunktet

4.2 Praksis

- Indtægter fra **varesalg** → Leveringstidspunktet
 - Det tidspunkt hvor salgsgenstanden i køberetlig forstand er leveret.
- Afståelse af formuegoder uden for næring ved salg
 - → Aftalens indgåelse (slutseddel)
- Andre former for afståelse

- Undergang – tyveri, brand o.l.
- Erstatninger → Erstatningsudløsende begivenhed
 - Sidestilles med afståelsessummer.
- Tab på fordringer → Tabet endeligt konstateret
- Stiftelse/omstrukturering af selskaber
 - Stiftelsestidspunktet – fx den stiftende generalforsamlingen
- Løn:
 - Bkg. nr. 419 af 21.05.2008 (Kildeskattebekendtgørelsen) → Udbetalingstidspunktet
 - Kap. 7 i bekendtgørelsen.
- Ægtefælle-/børnebidrag → Betalingstidspunktet
- Gaver
 - HR: Når gaveløftet er kommet gavemodtageren til kundskab.
 - Modif (??): Blandede gaver
- Bestridte krav → Ved endelig afgørelse af tvisten
- Udbytte → Generalforsamlingens beslutning

4.3 Betingede aftaler

Hvis opfyldelsen af aftalen beror på parterne → ÷ Udskydelse af beskatningstidspunktet

Typebetingelser (Resolutiv betingelse, fx betaling) → ÷ Udskydelse af beskatningstidspunktet

Suspensive betingelser (betingelser som parterne ikke er herre over) → + udskydelse af beskatningstidspunkt indtil betingelserne er opfyldt.

4.4 Særligt om udgifter

- Løbende driftsudgifter → Pligtpådragelsen
- Renteudgifter → Forfaldstidspunktet, fx LL § 5, stk. 1.
- Royalties → Betalingstidspunktet
- Igangværende arbejder
 - Entrepriser:
 - HR: Færdiggørelsesåret.
 - Årene forud: Aktivering af udgifter, passivering af a/c indtægter. U 1981.968 H
 - U1: Indtægtsførsel af acontofortjeneste i h.t. administrativ praksis
 - NB! TfS 2006.923 SKM vedr. principskifte
- Indkøb / produktion til varelager → Varelagerloven
 - → Løbende fradrag for udgifter
 - → Kompenseres ved at indtægtsføre ultimoværdien af varelageret

5 Lønindkomst

Skatteretlige konsekvenser af lønmodtagerstatus:

- Lønmodtagere kan alene fratække driftsudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.
 - Ligningsmæssigt fradrag => alene fradrag i kommune- og kirkeskat => begrænset fradragsværdi.
- Lønmodtagere har alene fradragsret for udgifter der sammenlagt overstiger et reguleret grundbeløb på kr. 3.000 (2009: kr. 5.500), LL § 9, stk. 1.
 - Diverse fradrag af undtaget fradragsbegrænsningen.
- Lønmodtagere kan *ikke* anvende virksomhedsskatteordningen.
 - Virksomhedsskatteordningen giver mulighed for at skattemæssigt at sidestille personselskaber med kapitalselskaber.
- Lønmodtagere kan ikke overføre en del af optjent lønindkomst til en medarbejdende ægtefælle iht KSL § 25 A.
- Den foreløbige skattebetaling opkræves ved indeholdelse af A-skat.
 - Indeholdelse sker på det tidspunkt hvor lønnen udbetales.
- Lønmodtagere *kan* henlægge til etableringskonto / iværksætterkonto.
 - Mulighed for at sætte penge af til senere opstart af virksomhed.
 - => et ligningsmæssigt fradrag.

5.1 Afgrænsningen mellem lønindkomst og erhvervsindkomst

→ Cirkulære nr. 129 af 4.7.1994 om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende.

- Pkt. 3.1.1.: Generel afgrænsning
 - **Def. lønmodtager:** ”Den, der modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold”.
- Pkt.3.1.1.1.: Momenter der taler for lønmodtagerforhold:
 - undergivet instrukser, tilsyn, kontrol
 - samme hvervgiver (som regel kun en)
 - løbende arbejdsydelse
 - opsigelsesvarsel
 - hvervgiver afholder udgifter
 - omfattet af ansættelsesretlig regulering
 - vederlaget er nettoindkomst
 - o.s.v.
- Pkt.3.1.1.2.: Momenter der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed
 - selvstændig økonomisk risiko
 - vederlag iht regning
 - Vil typisk være moms på regningen.
 - ansat personale
 - ejer eller råder over driftsmateriel
 - omfattet af erhvervslovgivning
 - omkostninger af vis størrelse
 - ikke underlagt instruktionsbeføjelser
 - o.s.v.
- → Konkret vurdering

- TfS 1996.449 H – Tupperware
- TfS 1997.473 H – Naturgas Syd

5.2 Periodisering af lønindkomst

Teoretisk udgangspunkt:

Retserhvervelsen = Efter udførelsen af arbejdet

Modif:

KSL § 46, stk. 2, jf. bkg. nr. 419 af 21.05.2008 om opkrævning af indkomstskat for personer m.v.

- Sædvanlig løn, tillæg, tantieme, overenskomstmæssig efterregulering:
 - Udbetalingstidspunktet
- Lønforskud
 - Med tilbagebetalingspligt: Normal løn
 - Uden tilbagebetalingspligt: Udbetalingstidspunktet
- Efterbetaling af løn
 - HR: Udbetalingstidspunktet hvis senest seks måneder efter retserhvervelsen
 - U1: Administrativ praksis → Beskatning i de år, reguleringerne vedrører
 - Krav:
 - Anmodning senest i året efter retserhvervelsen
 - Væsentlig økonomisk betydning
 - Enkeltstående krav ctr. kollektiv overenskomst
- Feriegodtgørelse
 - HR: Optjeningsåret
 - U1: Ferie med løn: Afholdelsesåret

5.3 Godtgørelser

- Udlæg: ÷ Beskatning
 - Dvs. at man lægger penge ud for arbejdsgiveren.
 - Krav: Originale bogføringsbilag hos arbejdsgiver
- Godtgørelser:
 - HR: + Skattepligtige – LL § 9, stk. 5
 - + Fradrag for udgifter
 - PSL § 3, stk. 2 e.c. → Fradrag i skattepligtig indkomst
 - + Skat af godtgørelse
 - PSL § 3, stk. 1 → Beskatning i PI (Personlig Indkomst)
 - U1: Skattefrie godtgørelser
 - Befordringsgodtgørelse efter Skatterådets satser, jf. LL § 9, stk. 5, 2. pkt.
 - Rejseudgifter ifm rejser i DK og i udlandet, jf. LL § 9, stk. 5, 2. pkt. smh. LL § 9 A
 - Rejse- og befordringsgodtgørelse ifm uddannelser og kurser, jf. LL § 31, stk. 4
 - LL § 9 A, stk. 4: Rejser som led i arbejdet → Udlæg efter regning → Mulighed for udbetaling af skattefrit beløb på op til 25 % af satsen for skattefri rejsegodtgørelse til dækning af ”småfornødenheder”.

5.4 Lønindkomstens fremtrædelsesform

5.4.1 Indtægter

HR:

- SL § 4: ”Pengegoder eller formuegoder af pengeværdi” → **Ethvert lønaccessorium**
- LL § 16: Vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug, helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder.
 - NB! Krav om vederlag i ansættelsesforhold
 - Ej udgifter afholdt i arbejdsgiverens interesse: Kurser, efteruddannelse, ”personalepleje”, uniform, evt. avisabonnement etc. → Dvs. interesseafvejning
 - NB! Krav om *realiseret* indkomst
 - HR: Ej beskatning af ikke-udnyttede tilbud (fitness, sommerbolig, kunstklub etc.)
 - U: Hovedaktionærer og direktører
 - Beskattes typisk af at have godet til rådighed.

U1: LL § 30: Visse *sundhedsydelser* betalt af arbejdsgiveren – lægeligt begrundede behandlinger

U2: LL § 31: *Uddannelses- og kursusudgifter*

5.4.1.1 Naturalgoder

Værdiansættelse:

- Generelt:
 - LL § 16, stk. 3 → Markedsværdi (aviser, kost, logi, rejser, Tv-licens, telefon m.v.).
 - Værdi kr. 0: Kaffe, øl, vand, kantinetilbud, julegaver ≤ kr. 700.
- Specielt:
 - LL § 16, stk. 3: **Medarbejderrabat**: ÷ beskatning
 - Køb af varer via virksomheden.
 - Ingen skat, hvis prisen svarer til omkostningen hos arbejdsgiver.
 - LL § 16, stk. 4: **Fri bil**.
 - Det forhold at man har lov til at anvende bilen til privat brug.
 - UP: Udelukkende lov til at bruge den erhvervsmæssigt => ÷ beskatning.
 - NB! Privat kørsel i bil udelukkende til erhvervsmæssig brug → Fuld beskatning.
 - Ny bil eller bil højst tre år gammel ift første indregistrering: 25 % af nyvognspris op til 300.000, herefter 20 % af resten (dog min. kr. 160.000) første indregistreringsår og to følgende indkomstår. Derefter 25 % (20 %) af 75 % af nyvognspris.
 - *Ældre end tre år* ift første indregistrering: 25 % (20 %) af bilens værdi ÷ anskaffelsesprisen.
 - Formål: Beskatning svarende til de udgifter man selv ville have haft. => ingen særfordele
 - LL § 16, stk. 5: Sommerhus.
 - Den faktiske benyttelse.
 - 0,5 % af ejendomsværdi pr. uge i højsæson. 0,25 % pr. uge i lavsæson.
 - NB! Direktører og hovedaktionærer.
 - Her er det nok at sommerhuset er stillet til *rådighed*.
 - Formodningsregel: at de kan råde over sommerhuset hele året.
 - LL § 16, stk. 6: Lystbåd.
 - 2 % af værdi pr. uge. - Værdien = anskaffelsesprisen
 - NB! Direktører og hovedaktionærer
 - Anses for at have rådighed hele året.
 - LL § 16, stk. 7: **Helårsbolig**.
 - Man beskattes af differencen mellem den faktiske leje og *markedslejen*.

- Objektiv værdi (jf. Skats satser) nedsættes med 30 % (**tjenestebolig**) / 10 % (**lejebolig**).
 - Max 15 % af fast gage – dog altid mindst 15 % af kr. 160.000 = 24.000.
- NB! Direktører og hovedaktionærer, jfr. Stk. 9
- LL § 16, stk. 10: Værdi af **parkeringsplads** stillet til rådighed for udførelse af arbejde → ÷ beskatning
 - Ligeledes parkometerbetalinger i forbindelse med arbejdet.
- LL § 16, stk. 11: Værdi af fri kost ifm arbejde på *midlertidigt* arbejdssted → ÷ beskatning
- LL § 16, stk. 12 og 13: PC stillet til rådighed til brug for arbejdet, herunder dataopkobling → ÷ beskatning
- Personalelån
 - Beskattes af en eventuel rentefordel.
- **Bagatelgrænse:**
 - LL § 16, stk. 3: kr. 3.000 (2008: kr. 5.400, 2009: kr. 5.500) => ÷ beskatning
 - *Indgår ikke* ved opgørelse af bagatelgrænse:
 - LL § 16, stk. 3, if.: Fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri kost og logi, personalelån, fri telefon, fri bolig, TV- og radiolicens.
 - Lovforarbejder til LL § 16, stk. 3: Goder, der udelukkende opfylder private formål (ferierejser, dækning af private udgifter osv.)
- NB! Overskridelse af bundgrænse => Hele beløbet beskattes.

5.4.1.2 LL § 7 U - indtægter

→ Kun beskatning af det beløb, der overstiger kr. 8.000 – ekstra ”bundfradrag”

Jubilæumsgratiale

- Krav:
 - Ansættelsesforhold → ”Lønmodtager”
 - Anledning
 - Virksomhedens jubilæum
 - Medarbejderens jubilæum
 - 25, 35, 40, 45 år osv.
 - Generel ordning
 - Skal udbetales til samtlige medarbejdere. Skal desuden være af samme størrelse.
 - Der må dog differentieres mellem fuldtids- og deltidsansatte.

Fratrædelsesgodtgørelse

- → Fratræden (fuldstændig)
- Krav:
 - Må ikke træde i stedet for løn.
 - Skal udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen.
 - Ansættelsesforhold → Lønmodtager
- Finder anvendelse selvom der er opstillet objektive kriterier for uddelingen.

5.4.1.3 Vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul

→ AFL (afskrivningsloven) § 40, stk. 9.

5.4.1.4 Udbyttedeling

(jf. cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 om Ligningsloven, pkt. 3)

- UP:

- Værdien eller fordelten af aktier beskattes, jf. SL § 4.
- LL § 7 A, stk. 1, nr. 1: **Medarbejderaktier**
 - Tegning af aktier til favørkurs *beskattes ikke* i den skattepligtige indkomst (Claus siger det er personlig indkomst) 7. lektion 1 time ca. 22 min..
 - → Max. 10 % pr. år af den ansattes årsløn
 - → Bindingsperiode på 5 år
 - Den *faktiske* anskaffelsessum lægges til grund ved en senere afståelse.
 - Beskattes efter aktieavancebeskatningsloven (ABL).
- LL § 7 A, stk. 1, nr. 2: **Aktieudlodninger**
 - Skal ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.
 - → Max. kr. 12.450/år (2009: kr. 22.800)
 - → Bindingsperiode på 7 år
 - → Handelsværdien på tildelingstidspunktet lægges til grund ved en senere afståelse
- LL § 7 A, stk. 1, nr. 3: **Medarbejderobligationer**
 - < kr. 2.800 (2009: kr. 5.200): Fuld skattefrihed
 - > kr. 2.800 (2009: kr. 5.200): 45 % afgift af arbejdsgiver
 - → Max. 10 % af den ansattes årsløn
 - → Bindingsperiode 5 år
- Fællesbetingelser:
 - Generel ordning
 - Uopsagt stilling
 - → Skattefri for den ansatte

5.4.2 Udgifter

→ SL § 6 a + AFL

HR: Lønmodtagere ligestilles med selvstændig erhvervsvirksomhed.

U1: PSL § 3, stk. 2 e.c. => udgifterne kan kun fratrækkes i den skattepligtige indkomst, ikke den personlige. (jf. ”*selvstændig erhvervsdrivende*”)

U2: Øgede krav til dokumentation af driftsmæssighed

- Formodning: Arbejdsgiver stiller alle faciliteter til rådighed – dvs udg.pkt: ÷ Fradrag
- UU1: Ansættelsesretligt krav om afholdelse af udgifter: + Fradrag
- UU2: De facto krav om afholdelse af udgifter: do.
 - Praksis:
 - U 1965.648 H, Tfs 1989.196 H, Tfs 1994.878 H

U3: Fradragsbegrænsninger, LL § 9

- HR:
 - LL § 9: ÷ Fradrag < kr. 3.000 (2009: 5.500)
- U1:
 - LL § 9 C – befordring mellem hjem og arbejde
 - LL §§ 9 B og 9 D
 - LL § 13 fagligt kontingent
 - PBL § 49, stk. 1 – arbejdsløshedsforsikring
- Repræsentation, jf. LL § 9, stk. 3: Alene fradrag for 25 % af de afholdte udgifter.
- Udgifter til telefonabonnement uden for arbejdsstedet

U4: Udvidede fradrag

- LL § 9 E eksportmedarbejdere:
 - Fradrag for udokumenterede merudgifter, hvis rejsedage > 100 eller uafbrudt ophold i udlandet > 2 mdr.
- LL § 9 G erhvervsfolkere:
 - → Fradrag uden dokumentation for størrelsen af udgifterne
 - → kr. 190/dag – højst kr. 41.800 årligt
- LL § 9 F Grænsegængere:
 - Begrænset skattepligtige, jfr. KSL § 2, stk. 1, nr. 1
 - Fradrag kr. 42.900 (2009)
- Dobbelt husførelse
 - Afstandskrav
 - Ægteskab / fast parforhold / børn
 - Foranlediget af arbejdet
 - Midlertidighed

5.4.3 Kasuistik

Fradrag i medfør af SL:

- Faglitteratur → Kan fratrækkes, hvis fornøden relation til indkomsterhvervelsen
- Edb-udstyr → + Fradrag hvis anskaffelsesudgift < kr. 6.700 (2009: 12.300) eller levealder < 3 år.
 - Afskrivningsloven er egentlig hjemmel.
- Studierejser og kurser
 - ÷ Fradrag, hvis led i kompetencegivende uddannelse.
 - + Fradrag hvis formålet er ajourføring af kundskaber.
 - Krav om tilknytning til løngivende stilling.
 - Se U 1965.648 H, TfS 1989.196 H samt TfS 1994.878 H.
- Arbejdsværelse i hjemmet
 - Mulighed for fradrag, hvis nødvendigt til erhvervelse af lønindkomsten og værelset i øvrigt er uegnet til privat brug. TfS 1996.210 H.

Fradrag iht særlige lovbestemmelser:

- Fagforeninger → LL § 13. NB! LL § 9, stk. 2.
- Arbejdsløshedsforsikring → PBL § 49, stk. 1. NB! LL § 9, stk. 2.

6 Renter

Definition:

(1) Periodisk ydelse, der erlægges som (2) vederlag for rådigheden over et pengebeløb, og som (3) beregnes for en given periode som en (4) bestemt procentdel af den i perioden til enhver tid værende restgæld.

Afgrænsning:

- Kursgevinster
 - Fx ved at lånet udbetales til underkurs. (Lånt 100.000, men får kun udbetalt 90.000)
- Kaution
- Afdrag
 - Afdrag påvirker ikke indkomstopgørelsen. SL § 6.
- Lånepræmier
 - Øvrige låneomkostninger er som udgangspunkt ikke fradragsberettigede. - LL § 8, stk. 3.
- Aktieudbytter
 - Opfylder ikke betingelserne for renter, da man ikke har et retskrav på udbytte.
- osv.

6.1 Beskatningen af renteindtægter og renteudgifter

- Indkomstopgørelsen
 - Renteindtægter: SL § 4 e → Beskatning
 - Renteudgifter: SL § 6 e → Fradrag uanset renteudgiftens karakter af erhvervsmæssig/privat.
- Skatteberegningen
 - Renteindtægter:
 - HR: PSL § 4, stk. 1, nr. 1 → Kapitalindtægt
 - U1: PSL § 4, stk. 3 → Næring → Personlig indtægt
 - Fx Omsætning af fordringer.
 - Renteudgifter
 - HR: PSL § 4, stk. 1, nr. 1 → Kapitaludgift
 - U1: PSL § 4, stk. 3 → Personlig udgift
 - Statsskat
 - Bundskat, jf. PSL § 6.
 - 5,48 % af *personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst*
 - → Fuld beskatning af renteindtægter / ingen fradragsret for renteudgifter.
 - Mellemskat, jf. PSL § 6 a.
 - 6 % af *personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst > kr. 190.000 (2009: kr. 347.200)*
 - → Fuld beskatning af renteindtægter / ingen fradragsret for renteudgifter.
 - Topskat, jf. PSL § 7.
 - 15 % af *personlig indkomst + fratrukne beløb iht PBL § 16, stk. 1 + positiv nettokapitalindkomst > kr. 190.000 (2009: kr. 347.200)*
 - → Fuld beskatning af renteindtægter / ingen fradragsret for renteudgifter.
 - Arbejdsmarkedsbidrag, jf. AML § 3.
 - 8 % af arbejdsvederlag eller indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed
 - → Ingen beskatning af renteindtægter / ingen fradragsret for renteudgifter

- Sundhedsbidrag, jf. PSL § 8
 - 8 % af skattepligtig indkomst
 - → Fuld beskatning af renteindtægter / fuld fradrag for renteudgifter
- Kommuneskat
 - 24,6 % af skattepligtig indkomst
 - → Fuld beskatning af renteindtægter / fuld fradrag for renteudgifter.

6.1.1 Marginalskatteprocenter

	Nettorenteindtægter			Nettorenteudgifter	
	1995	2009		1995	2009
Bundskat	12,00%	5,48%	Bundskat	12,00%	0,00%
Mellemskat	5,00%	6,00%	Mellemskat	5,00%	0,00%
Topskat	15,00%	15,00%	Topskat	0,00%	0,00%
Sundhedsbidrag		8,00%	Sundhedsbidrag		8,00%
Kommuneskat	29,00%	24,60%	Kommuneskat	29,00%	24,60%
	<u>61,00%</u>	<u>0,00%</u>		<u>46,00%</u>	<u>32,60%</u>

6.2 Renteindtægter

6.2.1 Beskatning

HR: SL § 4 e, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 1 → Skattepligtig kapitalindtægt

- Beskatning sker hos ejeren af den rentebærende fordring.
 - For børn under 18 år, sker beskatning hos forældrene.

U1: Visse renter og godtgørelser vedrørende for meget erlagt skat og afgift.

U2: Renter tilskrevet gravstedskonti

U3: Renter, der tilskrives visse pensions- og opsparingskonti

U4: Renter af beløb bundet iht LL § 14 G, stk. 2

U5: Renter af børneopsparingskonti – LL § 7 R

U6: Renter af boligopsparingskonti

6.2.2 Periodisering

HR: Forfaldsprincippet, jf. LL § 5, stk. 4 og 5 samt LL § 5 A forudsætningsvist.

- Dvs. beskattes på forfaldstidspunktet, uanset om der faktisk sker betaling.
- NB! Henstand før forfaldstid → ÷ Beskatning
- Hjemmel?? SL § 4 → Retserhvervelsesprincippet

U1: Påløbsprincippet

- Beskattes i takt med at renten påløber, dvs. når man erhverver ret hertil.

- Selskaber m.v., jf. LL § 5, stk. 4

- Hovedaktionærer, jf. LL § 5, stk. 4 i.f.

- Indtræden eller ophør af skattepligt, jf. LL § 5 B

- ”Anpartsprojekter”, jf. LL § 29

- Mindst 10 deltagere – alene passiv deltagelse.

- Virksomhedsskatteloven, jf. VSL § 6, stk. 2

- Vælges ordningen, skal renter beskattes efter påløbsprincippet.
- Personer, der driver erhvervmæssig virksomhed, jf. LL § 5, stk. 5 → Valgfrihed
 - Bundet af valget i hele perioden hvor man driver erhvervmæssig virksomhed.
- Erstatningssager → LL § 5, stk. 6
 - Fx kan endelig erstatning ofte først opgøres når skaden er stationær.
 - Skatten kan deles ud over tiden frem til udbetalingen. Kan måske derved undgå progression.
- NB! Beskatning selv om ej betalt
- Tabsfradrag: Endeligt konstaterbart tab

U2: Kontantprincippet, jfr. LL § 5 A

- Ej betalt inden selvangivelsesfrist
- Betingelser:
 - Misligholdelse (ctr. Henstand)
 - ÷ Hvis kreditor anvender påløbsprincip
 - NB! Alene fysiske personer

U3: Vedhængende renter, jf. LL § 5 C

- Eksempel:
 - Salg pålydende kr. 120.000 10 % obligationer pr. 1.12.07 med rentetermin 1.1. og 1.7.

1.1.07	1.7.07	1.12.07	1.1.08	1.7.08
Rente 6.000	Rente 6.000	Salg	Rente 6.000	Rente 6.000

Køber godskriver sælger vedhængende rente = kr. 5.000

Sælgers renteindtægter		
2007	1.1.07	6.000
	1.7.07	6.000
	1.7 - 1.12.07	5.000
		17.000
2008		0

Købers renteindtægter		
2007		÷ 5.000
2008	1.1.08	6.000
	1.7.08	6.000
		12.000

6.3 Renteudgifter

6.3.1 Fradrag

HR: SL § 6 e → Fradragsberettiget, uanset om privat eller erhverv

U1: LL § 17 → Renter af gavegæld (herunder arveforskud) → ÷ fradragsret

U2: LL § 17 A → Morarenter af skattekrav m.v. → ÷ fradragsret

U3: LL § 5, stk. 9 → Gældsfortergivelse → ÷ fradragsret

- Eksempel:
 - År 1: 300.000 => Gæld
Påløber: 50.000 => Renter
Renteudgift fratrækkes, men betales ikke
 - År 2: 350.000 => Gæld
50.000 => Renter
400.000 ← gældsforpligtelse
Nedskrives til kurs 50 => 200.000
 - => Fradragsretten beskæres i samme forhold som gælden nedskrives. → kan altså kun fratække i

alt 50.000. (I eksemplet var disse allerede fratrukket).

- Betingelser:
- ”Renter af gæld”
 - Personligt påhvilende gældsforhold (\approx ”egne renter af egen gæld”)
 - U 1960.355 H – Andelsforening
 - Stifter en andelsforening der skulle levere vand og varme til medlemmerne af andelsforeningen.
 - Foreningen indgår en låneaftale med Bikuben. Villaejerne (medlemmerne) hæfter solidarisk for lånet.
 - Medlemmerne skal betale for forbrug. Desuden skal betales årligt bidrag svarende til et forholdsmæssigt del af afdraget/renterne til Bikuben.
 - \Rightarrow kunne ikke fradrages da gældsforholdet bestod mellem andelsforeningen og banken og ikke mellem banken og villaejerne.
 - Reel retlig forpligtelse ctr. tom bogholderimæssig postering
 - TfS 1992.328 H – Grønland
 - Lærer fra Lystrup
 - Aktuel retlig gældsforpligtelse på tidspunktet for rentens påløb
 - TfS 2003.781 H – Erstatning for rentetab
 - Gældsforpligtelse opsagt, hvorefter der skal betales erstatning for tab af renteindtægter.
 - Erstatningen kunne ikke fratrækkes, da der ikke længere bestod nogen gældsforpligtelse.

6.3.2 Periodisering

HR: Forfaldsprincippet, jf. LL § 5, stk. 1.

U1: Påløbsprincippet

- Forudforfaldne renter > 6 mdr., LL § 5, stk. 2.
- Selskaber m.v., jf. LL § 5, stk. 4.
- Hovedaktionærer, jf. LL § 5, stk. 4 i.f.
- Indtræden eller ophør af skattepligt, jf. LL § 5, stk. 7.
- Virksomhedsskatteordningen - VSL § 6, stk. 2.
- ”Anpartsprojekter”, jf. LL § 29.
- Personer, der driver erhvervmæssig virksomhed, jf. LL § 5, stk. 5 \rightarrow Valgfrihed
 - Bindende så længe man driver erhvervmæssig virksomhed. ?

U2: ”Misligholdelse”, jf. LL § 5, stk. 8 \rightarrow Betalingsprincip

- Alene fradrag, hvis renter er betalt for forudgående indkomstår eller skatteyder dokumenterer solvens eller trækingsret $\approx \div$ Åbenbart insolvent

6.4 Rentefrie eller lavtforrentede lån – rentefiksering?

Typisk er der tale om lån med interessefællesskab

- Generelt interessefællesskab. Fx familiemedlemmer, koncernforbundne selskaber.

Implicerer to skatteretlige spørgsmål:

- Beskatning af kreditor hhv. debitor.

6.4.1 Beskatning af kreditor

HR: \div Beskatning, da ej realiseret en økonomisk fordel, jf. SL § 4

U1: ”Omgåelse af skattelovgivningen”

- TfS 1998.199 H

- J sælger i personlig virksomhed ejendomme. Vælger på et tidspunkt at sælge sine ejendomme til en række ApS som han i virkeligheden selv ejer.
- Højesteret:
 - Der er ikke hjemmel til foretage beskatning af en ikke realiseret renteindtægt.
 - Medmindre der er tale om omgåelse.

U2: LL § 2 – Transaktioner, hvor der mellem aftaleparterne består en bestemmende indflydelse.

- Armslængdevilkår – markedsvilkår.
- Overdragelser mellem familiemedlemmer er ikke omfattet af korrektionshjemlen i LL § 2.

6.4.2 Beskatning af debitor

HR: + Beskatning, jf. SL § 4

- Låntager opnår en fordel.

7 Gaver

Udgangspunkt:

Gaver er indkomstpligtige.

Visse gaver er ikke omfattet. Navnlig hvis de er omfattet af BAL.

Oversigt:

	Ægtefæller	BAL § 22 (SL § 5, litra b)	÷ BAL § 22 (SL § 4, litra c)
Gaver	÷ (BAL § 22, stk. 3)	Gaveafgift (15 %/36,25 %)	Indkomstskat
Arv	÷	Boafgift (15 %)	Boafgift (40 %)
Arveforskud	÷	Gaveafgift (15 %/36,25 %)	Indkomstskat

Definition:

- Det *civilretlige* gavebegreb:
 - En ydelse, hvorved modtageren tilføres en vederlagsfri fordel på giverens bekostning, der er et udslag af gavmildhed
 - Betingelser:
 - Modtagerens formue forøget
 - Giverens formue formindsket
 - Udslag af gavmildhed
- Det *skatteretlige* gavebegreb:
 - Betingelser:
 - Modtagerens formue forøget
 - Giverens formue formindsket
 - Udslag af gavmildhed???
 - Uafklaret om dette spiller en rolle.
 - Rene formueoverførsler → Formodning for gave
 - Kan afkræftes, f.eks. retlig forlig, lønfterbetaling, bod..
 - Blandede ydelser
 - Fx hvor der ikke betales fuld ydelse (leje under markedslejen)
 - Formodningsregler (kun inden for interessefællesskab? 9. lektion 25 min)
 - + Gavemiljø → Formodning for gave
 - ÷ Gavemiljø → Udslag af dygtighed
 - U 1963.954 H – Godsejerens betaling af skovridderne
 - Gavmildhedskriteriet spillede en rolle.
 - Giver en efterbetaling til sine skovriddere.
 - Var denne efterbetaling fradragsberettiget.
 - Var ikke retligt forpligtet, men følte sig moralsk forpligtet.
 - Højesteret: Moralsk forpligtelse, hvorfor der ikke var tale om gavmildhed.
 - U 1986.22 H

- Gavmildhedshensigt blev ikke tillagt betydning.
- 9. lektion 20 min.

7.1 Gavens fremtrædelsesform

- kontanter
- løsøre
- værdipapirer
 - TfS 1989.110 Ø
 - Aktier overdraget, men stemmeretten forbehold på ubestemt tid.
 - Kræver en endelig overgang af ejendomsretten.
- fordringer
- løbende ydelser
- rabatter (typisk en blandet ydelse)
- gældseftergivelse
 - Særlige regler KGL §§ 21 og 24.
 - Forældelse kan medføre at beskatning udløses.

7.2 Gavens størrelse ≈ værdiansættelsen

Teori:

- Værdien i handel og vandel

Praksis:

- Værdiansættelsescirkulæret, jf.
 - cirkulære nr. 185 af 17.11.82
 - TS-cirkulære 2000-9
 - TS-cirkulære 2000-10

HR: Værdien i handel og vandel ≈ markedsprisen ≈ objektive værdi

U1: Værdiansættelse *inden for* BAL (§ 22) ≈ cirkulære nr. 185 af 17.11.82

- Fast ejendom:
 - Kontantværdien ved seneste ejendomsvurdering $\pm 15\%$
 - Hvis overdragelse sker til mindre end grænsen
 - Vist nok sådan at man kun går op til den nedre grænse. Dvs kun gaveafgift af den værdi op til $\div 15\%$
 - Hvis overdragelse sker til mere end grænsen
 - Solgt til overpris. Principielt beskattes giveren af overprisen.
- Aktier:
 - Børsnoterede: → Børskursen
 - Unoterede: → Handelsværdien (Skattekursen)
- Løsøre:
 - Subjektiv værdiansættelse: Hvad er gaven værd for den konkrete modtager!?
 - Kan i et vist omfang overføres til kontanter der er øremærket.
- Fordringer: Kursværdien

U2: Værdiansættelse *uden for* BAL (§ 22)

- Fast ejendom:

- Seneste offentliggjorte vurdering, jf. LV (Ligningsvejledning ??)
- Aktier:
 - Børsnoterede: Børskursen
 - Unoterede: Hjælperegel, jf. TS-cirkulære 2000-9
 - Har aktierne været handlet for nyligt → kan give en vejledning.
 - Ellers værdiansætter værdierne i virksomheden.
- Goodwill: Vejledende hjælperegel, jf. TS-cirkulære 2000-10

7.3 Periodisering

HR: Når gaveløftet er kommet modtageren til kundskab

- Bør måske diskutere om beskatning først skal ske når gaveløftet accepteres.

U1: Stiltiende

- Fx at lade en fordring forælde.
- U 1958.1164 H – Afståelse af tegningsret
 - Aktieudvidelse fra kr. 50.000 til kr. 100.000 blev udbudt til nyttegning blandt hidtidige aktionærer til parikurs. Reel værdi kurs 325. Faderen som ejede kr. 49.400 afstod fra nyttegning, som i stedet tegnedes af sønnen.
 - Højesteret: + Gave

U2: Betingede gaver

- Typebetingelser
- Betingelser undergivet parternes rådighed (resolutiv karakter)
 - => Beskatning indtræder med det samme.

U3: NB!! Omgørelse / skatteforbehold, jf. SFL §§ 28 og 29

- Fx overdragelsen er betinget af at myndigheden accepterer den fastsatte overdragelsessum.
- Mulig omgørelse, hvis parterne ikke var bekendt med de skattemæssige konsekvenser af ”gaven”.

7.4 Gavemodtagers skattemæssige stilling

HR: SL § 4 c, jf. PSL § 4 e.c. → Personlig indkomst

U1: Lejlighedsgaver

- Ydes i en konkret anledning (julegaver, fødselsdagsgaver osv.)
- Familie og venner
- Ansatte
- Forretningsforbindelser
- Gavens størrelse skal være sædvanlig i forhold til den konkrete anledning og i forhold til relationen mellem giver og modtager.
- → ÷ Beskatning / ÷ gaveafgift

U2: Ægtefæller → ÷ Skat / ÷ Gaveafgift, jf. BAL § 22, stk. 3

U3: ”BAL § 22-gaver” → Gaveafgift, jf. BAL § 22, stk. 1

- § 22 kreds – ret op- og nedstigende linie.
 - a. Børn
 - b. Stedbørn
 - c. Børnebørn
 - d. Svigerbørn hvis afdød ægtefælle
 - e. Forældre
 - f. Samlevende (min. 2 års samliv)

- g. Plejebørn
 - h. Stedforældre
 - i. Bedsteforældre
 - j. Svigerbørn i øvrigt
 - NB! Brugs- og indtægtsnydelser, jf. BAL § 24, stk. 1
 - § 22, stk. 1: En person kan afgiftsfrit give a)-i) kr. 32.100 årligt (2009: kr. 58.700).
 - § 22, stk. 2: En person kan afgiftsfrit give j) kr. 11.200 årligt (2009: kr. 20.500)
 - § 23, stk. 1: Af gaver givet til a)-g) samt j) betales der ved overskridelse af beløb 15 % i afgift.
 - § 23, stk. 2: Af gaver givet til h) og i) betales der ved overskridelse af beløb 36,25 % i afgift.
- U4: Hædersgaver → LL § 7 O, stk. 1, nr. 1
- Af offentlige midler, fonde osv.
 - Når gaven er udtryk for modtagerens fortjeneste, må ikke være pga en konkret hændelse.
 - Skal altså være en generel anerkendelse.
 - Første kr. 7.900: ÷ beskatning
 - (2009: kr. 14.500)
 - Derudover: 85 % medregnes
- U5: Jubilæumsgaver → LL § 7 U
- Bundfradrag på kr. 8.000
- U6: Div. indsamlinger → LL § 7, nr. 1
- Gaver ydet som udtryk for en anerkendelse af modtagerens fortjenester eller ydet i anledning af modtagerens tilskadekomst.
 - Der skal være tale om et indsamlet bidrag der ikke er foranlediget af gavemodtager.
 - Skal være et engangsbeløb, og må ikke have karakter af vederlag.
- U7: Studierejselegater → LL § 7 K
- Skattefrit under nærmere betingelser.
 - Skal det anvendes til studierejse i udlandet.

7.5 Gavegivers skattemæssige stilling

7.5.1 Fradragsretten

- HR: ÷ Fradrag, da privat disposition, jf. SL § 6, stk. 2
- U1: SL § 6 a → Driftsomkostning (personale)
- Skal opfylde de almindelige betingelser for fradrag som driftsomkostning. Uden hensyn til hvorledes det behandles ved modtager.
- U2: LL § 8, stk. 1 → Reklame
- 100% fradragsberettigede.
 - Cirk. nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 14.2.
- U3: LL § 8, stk. 4 → Repræsentation → 25 % fradrag
- Fx hvis man tager vin med til reception.
 - Cirk. nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 14.3.
- U4: LL § 8 A → Gaver til godkendte institutioner, foreninger mv.
- De skal anvender midler i almennyttigt eller almenvælgørende øjemed.
 - Alene fradrag for den del af beløbet, der overstiger kr. 500 og max. kr. 14.500 (2009)
- U5: FBL § 4 → Fonde der foretager uddelinger til almenvælgørende eller almennyttige formål

U6: LL § 12 → Løbende ydelser

- Fradrag under nærmere betingelser:
 - *Ensidig* og *endelig* bindende forpligtelse samt ubetinget.
 - Størrelsen må *ikke* kunne fastsættes på forhånd.
 - Forfaldne og betalt.

7.5.2 Kapitalgevinstbeskatning

HR: Gavegiver beskattes ikke

U1: Gave = Afståelse

- Kapitalgevinstbeskatning, jf. EBL § 2, stk. 2, ABL § 31, KGL § 34 samt AFL § 49
 - Stilles som om aktivet var solgt.
 - Aktivet (ejendommen) opgøres til den værdi, der er lagt til grund for beregningen af gaveafgiften.
 - => udgangspunkt i værdien ved handel og vandel. (armslængde værdi)
- Kræver særlig hjemmel da urealiseret indtægt

UU1: Familieoverdragelse (generationsskifte af virksomhed) KSL § 33 C

- → Succession i overdragerens skatteforpligtelser.
- Retsvirkninger
 - Overdrageren bliver ikke kapitalgevinstbeskattet
- Erhververen succederer i overdragerens
 - *anskaffelsestidspunkt*
 - *anskaffelsespris*
 - *skattemæssige afskrivninger*
 - *anskaffelseshensigt*

8 Kapitalgevinstbeskatning – Systematik og grundbegreber

HR: SL § 5 → Kapitalgevinster / -tab er indkomstopgørelsen uvedkommende → Dvs. ÷ skat

- Dvs. realisationsprincip. => først beskatning når gevinsten realiseres. Hmm 10. lektion i starten!
- Modif: hvor der er særlig hjemmel for lagerprincippet.

U1: Kapitalgevinstbeskatningslovgivningen (ABL, EBL, KGL, AFL osv.)

U2: Næring og spekulation

- Foreligger næring eller spekulation => +beskatning
- Gælder ved siden af reglerne i U1.
 - F.eks. i EBL § 1 => falder tilbage på at næring beskattes efter SL § 4.
- Betingelser for næring:
 - Erhvervsvirksomhed.
 - Der skal være tale om omsætningsaktiv.
 - Aktivets skal være anskaffet med det formål at opnå en fortjeneste ved videresalg.
- Betingelse for spekulation:
 - Aktivet anskaffet med det formål at opnå en fortjeneste ved videresalg.
- Hovedreglen i SL § 5 er blevet reduceret til et teoretisk udgangspunkt.

8.1 Det skatteretlige afståelsesbegreb

- Går ud på at finde ud af hvornår gevinsten eller tabet er realiseret.
- Det almindelige afståelsesbegreb definition:
 - Den definitive og endelige overførelse af tinglige rettigheder over et aktiv fra et skattesubjekt til et andet.
- Hovedformer
 - Afståelse ved ophør af ejendomsret
 - Salg, gave, arv. m.v.
 - Afståelse af begrænset tinglig rettighed
 - Rådighedsret, pålæggelse af servitut m.v.

8.1.1 Afståelse ved ophør af ejendomsret

- Salg
 - Aftaler der hæves pga. misligholdelse/mangler
 - Oprindelig mangel
 - → Nullitet
 - Efterfølgende mangel
 - ÷Udergivet rådighed → Nullitet
 - Undergivet rådighed → Ny aftale
 - Ugyldighed
 - Aftalen gennemføres → Skatteretlig gyldighed
 - Aftalen ophæves → Nullitet
- Tvangsauktion
 - => beskatning
- Ekspropriation

- HR: + Afståelse
- U1: EBL § 11
 - Fast ejendom – afståelse ved ekspropriation udløser *ikke* beskatning.
 - NB! Hvis der er tale om en næringsdrivende med fast ejendom, finder EBL ikke anvendelse.
- Bytte / vederlag i naturalydelser
 - Afståelsesvederlag = handelsværdien af det modtagne.
 - EBL § 7 – mageskifte og jordombytning
- Erstatnings- og forsikringssummer
 - HR: + Afståelse – sidestilles med salgssummer
 - U1: EBL § 10
 - Skade på fast ejendom, fritages fra beskatning.
 - Betingelse af ejendommen genopføres i samme eller efterfølgende indkomstår.
- Oprettelse af et selskab
 - Afståelsesprincippet
 - Lov om skattefri virksomhedsomdanning (VOL)
 - Succession – dvs. at selskabet stilles som havde det selv erhvervet aktivet.
- Opløsning / likvidation af et selskab
 - Eventuel beskatning i selskabet af realiserede værdier.
 - Desuden beskatning i forbindelse med udbetaling til aktionærer.
- Fusion/spaltning
 - Afståelsesprincippet
 - Fusionsskatteoven (succession)
- Stiftelse/opløsning af I/S
 - → Delkøb / delsalg, jf. U 1983.318 H
- Gave-/arveforskud
 - HR: Sidestilles med afståelse – EBL § 2, stk. 2, ABL § 31, KGL § 34 og AFL § 49
 - U1: Generationsskifte, KSL § 33 C og ABL § 34
 - → Succession ved virksomheds- eller aktieoverdragelse
 - NB! Kan man give afkald på nærings- eller spekulationshensigt ved gave eller arveforskud??

8.1.2 Afståelse af begrænset tingslig rettighed

- Delafståelse

8.1.3 Købe- og salgsrettigheder

- 10. lektion 1 tim 4 min
- Uden vederlag
- Mod vederlag

8.2 Periodiseringen af kapitalgevinster/-tab

Almindelige skatteretlige periodiseringsprincipper ≈ Retserhvervelsesprincippet

- Praksis: Aftaletidspunktet er afgørende for beskatningen.
 - Ved overdragelse af aktiver.
- NB! Mundtlige aftaler – ligeså bindende som skriftlige.

Betingede aftaler

- Suspensive betingelser
 - F.eks. godkendelse/tilladelse fra myndighederne.
 - Periodiseres når betingelsen opfyldes.
- Typebetingelser
 - 10. lektion 1 time 10 min
- Betingelser undergivet parternes rådighed (resolutiv)
 - => periodiseres straks ved aftaleindgåelsen.

8.3 Opgørelsen af kapitalgevinsten/-tabet

Udg.pkt.: Nominelle kapitalgevinst

$$\begin{array}{r} \text{Nominelle afståelsessum} \\ \div \text{Nominelle anskaffelsessum} \\ \div \text{Forbedringsudgifter} \\ \div \underline{\text{Omkostninger ved handlen}} \\ \text{Fortjeneste} \end{array}$$

Anskaffelsessummen

- Nominelle beløb inkl. overtagne forpligtelser.
 - Eksempel
 - Bileksempel 10.lektion 1 time 22 min.
 - Gældsbrief opgøres hos sælger til kursværdi!
- U 1982.152 H
- Forbedringsudgifter anses som en del af anskaffelsessummen.

Afståelsessummen

- Nominelle beløb inkl. friholdte forpligtelser, men med fradrag for kurstab ved nyudstedte fordringer.
- Gældsfrigørelse: Nominelle beløb
- Kontantbetaling: Nominelle beløb
- Nyudstedte gældsbriefe: Kursværdi
 - Kursfastsættelse:
 - → Markedskursen → Skatteretligt bevisskøn
 - NB! Interessefællesskab → U 1978.37 H – Sælgerpantebrev til mor
- Løbende ydelser → LL § 12 B
 - Definition:
 - Usikkerhed enten om ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse og ydelsen løber ud over aftaleåret
 - Kapitalisering af ydelsen
 - Værdifastsættelse.
 - Beskatningen gennemføres på aftaletidspunktet uanset at den løbende ydelse først betales senere
 - På et tidspunkt er der betalt mere end oprindeligt fastsat.
 - 10. lektion 1 time 30 min.

Andre princippet:

- Kontantprincippet
 - Overdragelse af fast ejendom.

- Overdragelse af aktiver omfattet af AFL. f.eks. AFL § 45, stk. 1.

8.4 Skattesalg

8.4.1 Problembeskrivelse

- Konstruerede afståelser, hvis eksistens eller vilkår netop er bestemt til at udløse uberettigede skattefordele ift. kapitalgevinstbeskatningen.
- NB! Det skatteretlige interessefællesskab.

8.4.2 Former for skattesalg

- Salg / genkøb: Prisisiko/tid. TfS 1999.289 H
 - Salg og genkøb anerkendelse kun, hvis der har været en realistisk risiko for kursændringer.
- Internoverdragelser
 - Dispositionens anfægtelighed
 - Aktieoverdragelser inden for koncerner
 - U 1973.408 Ø – Meyer A/S
 - Ikke reelle retshandler
 - TfS 1989.110 Ø – Familieoverdragelse
 - Vilkårenes anfægtelighed
 - LL § 2 → ”Armslængdeprincippet” ≈ Korrektion af ikke-markedsmæssige vilkår
 - Værdiansættelse:
 - Cirkulære nr. 185 af 17.11.82, TS-cirkulære 2000-9 (aktier), TS-cirkulære 2000-10 (goodwill)
 - EBL § 3, ABL § 31, KGL § 34 og AFL § 49
- Koblede overdragelser
 - Vilkårlig prisfordeling mellem flere samtidigt afståede aktiver
 - Samlet afståelse af en virksomhed

8.5 Skatteforbehold, jf. SFL § 28

Begrebsbestemmelse:

- Aftalens obligationsretlige retsvirkninger er betinget af visse forudsatte skattemæssige følger.
 - Dvs. at hvis disse skattemæssige følger ikke indtræder, da kan aftalen f.eks. hæves eller andet.

Betingelser:

- Klart
- Skriftligt
- Oplyst senest samtidig med at skattemyndigheden oplyses om dispositionens øvrige indhold.
- NB! Mulighed for at underkende et skatteforbeholds virkning, hvis de privatretlige virkninger heraf er uklare og uoverskuelige.

8.6 Omgørelse, jfr. SFL § 29

Begrebsbestemmelse:

- Aftalen ophæves i såvel obligationsretlig som i skatteretlig henseende pga. uforudsete skattemæssige følger.

Betingelser:

- Dispositionen må ikke overvejende have været båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter og afgifter.

- Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
- Dispositionen skal have været lagt klart frem.
- De privatretlige virkninger af omgørelsen skal være enkle og overskuelige.
- Tiltrædelse af alle der berøres af omgørelsen.
 - Gebyr på kr. 1.100 (2008: Kr. 2.000)

9 Ejendomsavancebeskatning

9.1 Oversigt

- HR: SL § 4 – Alle indkomster beskattes.
- U: SL § 5 – Kapitalgevinster er **skattefri** – f.eks. sælger min bil med fortjeneste.
 - UU: Dog *næring* og *spekulation*
 - Modsvares af mulighed for at fradrage udgifter i forbindelse hermed.
 - UU: Kapitalgevinstbeskatningslovgivningen (ABL, EBL, KGL, AFL)
 - Hovedreglen i disse er, at kapitalgevinster er skattepligtige.

9.1.1 Løbende beskatning

- Ejendomsværdiskat, jf. Ejendomsværdiskatteloven.
 - 1% af ejendomsvurdering pr. 1.1.2002 ?
- Grundskyld (= ”Ejendomsskat”), jf. Lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme.
 - En promille af værdien!

9.1.2 Kapitalgevinstbeskatning – ved afståelsen

- SL § 5, litra a → Næringsejendomme → Personlig indkomst, jf. PSL § 3.
 - EBL finder ikke anvendelse på næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom.
 - Gevinsten beskattes herefter i den personlige indkomst.
 - Beskatningen sker ud fra de almindelige nominelle principper.
- EBL → Andre former for afståelse af fast ejendom end ved næring → Kapitalindkomst, PSL § 4, stk. 1, nr. 15
 - Ingen betydning at han har erhvervet ejendommen med **spekulationshensigt**.
 - Beskattes således efter de almindelige regler i EBL.
- AFL § 21 → **Genvundne afskrivninger** → Medregnes med 90 % i den personlige indkomst, jf. PSL § 4 e.c.
 - I forbindelse med overdragelsen skal der ske en fordeling af værdien på grund og på bygninger. 11. lektion 16 min
 - Der kan afskrives med op til 4% om året af anskaffelsessummen, jf. AFL § 17.
 - Er der afskrevet for meget i forhold til salgssummen, beskattes man af de genvundne afskrivninger, jf. AFL § 21.

9.2 Væsentlige ændringer i EBL

- 1993:
 - Fortjeneste henføres ikke til beskatning som særlig indkomst, men beskattes i stedet som almindelig indkomst (kapitalindkomst).
 - Reglen om skattefrihed efter mere end 7 års ejertid ophæves dog således, at den skattepligtige fortjeneste fortsat nedtrappes efter 3 års ejertid.
 - Adgangen til indeksregulering af anskaffelsessum ophæves bortset fra visse landbrugsejendomme m.m.
 - Mulighed for at fratække tab i øvrige skattepligtige fortjenester på fast ejendom
 - Genanbringelsesregel, hvorefter fortjenester kan modregnes i anskaffelsessummen for andre ejendomme.
- 1998:
 - Ophævelse af reglen om reduktion af den skattepligtige fortjeneste efter mere end 3 års ejertid.

9.3 Ejendomsavancebeskatningsloven

9.3.1 Anvendelsesområde

- Fast ejendom ctr. Løsøre
 - Afgrænsning af hvornår noget hører til den faste ejendom.
 - Retningsgivende: Hvad er medtaget ved ejendomsvurderingen? Dette antages at høre til den faste ejendom. Ligeledes hvorvidt aktivet kan tages ud af ejendommen igen.
- Danske og udenlandske ejendomme ejet af fuldt skattepligtige.
 - NB! Globalindkomstprincip.
- Danske ejendomme ejet af begrænset skattepligtige (KSL § 2, stk. 1, nr. 5)
- ÷ **Næringsjendomme**, jf. § 1, stk. 2.
 - + **Spekulationsejendomme** => spekulationshensigt udløser ikke længere beskatning
- Omfatter også delafståelser, jf. § 3 A
 - F.eks. ved sameje.

9.3.2 Opgørelse af skattepligtig fortjeneste, jf. EBL §§ 4-6

- Aftaletidspunktet er afgørende
 - Typisk ved underskrevet skøde, men generelt ved aftalens indgåelse.
 - Mundtlige aftaler i interessefællesskab vil typisk ikke anerkendes, hvis det tillægger parterne gunstige fordele.
- Spørgsmålet er om der er en kapitalgevinst eller et fradragsberettiget kapitaltab.
- Regulerede **anskaffelsessum**
 - Ejendomme anskaffet *efter* den 19.5. 1993:
 - Fuld kontantomregning af anskaffelsessum, jf. **EBL § 4, stk. 2**
 - + Handelsomkostninger
 - + Kr. 10.000 tillæg pr. ejerår ekskl. afståelsesår, jf. EBL § 5, stk. 1.
 - + Forbedringer / ikke fratrukket vedligeholdelse > kr. 10.000 pr. ejerår, jf. EBL § 5, stk. 2
 - + Pristalsregulering for landbrug og skovbrug, jf. EBL § 5 A
 - = Den regulerede anskaffelsessum
 - Ejendomme anskaffet *før* den 19.5. 1993
 - Off. ejd.vurd. pr. 1.1.93 + 10% / off. ejd. vurdering pr. 1.1.93 + 10% med tillæg af halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien 1.1.96 / Faktisk anskaffelsessum hvis højere, jf. **EBL § 4, stk. 3**
 - + Kr. 10.000 tillæg pr. ejerår fra og med 1993
 - + Forbedring / ikke fratrukket vedligeholdelse > kr. 10.000 pr. ejerår fra og med 1993
 - + Pristalsregulering for landbrug, skovbrug fra og med 1993
 - = Den regulerede anskaffelsessum
- **Afståelsessum**, jf. EBL § 4, stk. 4
 - Fuld kontantomregning af afståelsessum
 - ÷ Handelsomkostninger (Mægler, skøde, tinglysning osv.)
 - = Afståelsessum
- **Beskatningens størrelse** ≈ Fortjenesten
 - Uanset ejertid → Fuld beskatning
 - → beskattes som *kapitalindkomst*, jf. PSL § 4, nr. 15
 - **Tabsfradrag**, EBL § 6, stk. 4

- → Fratrækkes i fortjeneste fra fast ejendom omfattet af EBL.
 - Kan altså ikke fratrækkes i andre indkomster.
 - Dvs. kildetabsfradrag
- → Fremføres tidsubegrænset
- → Tilbageførsel af tab for delsalg – hjemmel i EBL § 6, stk. 7.
 - Kun tilbageføres til foregående år.
- ”Genanbringelsesreglen”, jf. EBL § 6 A – Komp. 2, s. 72.
 - → Reduktion af fortjeneste med kontant genanskaffelsespris af erhvervsejendom.
 - Genanskaffelse skal ske i indkomståret forud for afståelsesåret, i samme indkomstår som afståelsesåret eller i indkomståret umiddelbart herefter afståelsesåret
 - Begæring om anvendelse af reglen senest i erhvervsåret.
 - Man har retskrav på anvendelse af bestemmelsen i EBL § 6 A.
 - Fejl i komp 2, side 72, linie 2 – 11. lektion 1 time 24 min.
 - => beskatning kan således udskydes indtil den endelige afståelse af ejendommen.
 - Ophør af skattepligt i DK → EBL § 6 B.

9.4 Ejerboliger

9.4.1 Skattefritagelse, EBL §§ 8-9, ”Parcelhusreglen”

- Komp. 2, s. 73.
- Én- eller tofamiliehuse, ejerlejligheder
 - - samt *blandede benyttede ejendomme*, hvor min. 50 % af ejendomsværdien henføres til beboelse, jf. EBL § 8, stk. 1
 - TfS 2003.266 H
 - 11. lektion 1 time 30 min.
 - TfS 2005.286 LR (ligningsrådet) – Fyrværkeriskade i Kolding
 - EBL § 6, stk. ?
 - Betingelser:
 1. Beboet¹ af ejer eller dennes husstand² i en del af eller i hele den periode³, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor betingelserne for skattefrihed har været opfyldt.
 - Konkret vurdering om hvorvidt man *reelt* har beboet ejendommen.

OG

 2. Areal < 1.400 m² eller ÷ udstykning eller udstykning medfører væsentlig værdiforringelse
- Sommerhuse, jf. stk. 2
 - HR: Skattefrihed
 - Betingelser: Privat benyttelse + arealkrav + hus egnet til overnatning (reelt et sommerhus)
 - Altid sælge sommerhus på lejet grund skattefrit.
- Anpartslejligheder, jf. stk. 3
 - Ideelle anparter af fast ejendom, der indeholder mere end to lejligheder => forholdsmæssig skattefri
- Aktie- og andelslejligheder, jf. stk. 4
- Skattefriheden modsvares af at der ikke er fradrag for tab.

1 Der skal ske en vurdering af om der er reel beboelse eller proforma.

2 TfS 2007.184 LSR – Ekskonen hørte til husstanden.

3 Således tilstrækkeligt at man har udnyttet boligen til bobelse på et tidspunkt.

9.4.2 Forholdsmæssig skattefrihed

- For landbrug, gartnerier, planteskoler og frugtplantager for den del af fortjenesten, der vedrører stuehuset / ejerboligen, jf. EBL § 9.

9.5 Særlige fritagelsesregler

- Erstatnings- og forsikringssummer, EBL § 10.
 - UP: Der skal ske beskatning af erstatningssummen. (Sidestilles med salg) EBL § 2.
 - Modif: Hvis man senest i det efterfølgende år, foretager genopførelse, jf. EBL § 10.
 - Skattefrit uanset at genopførelsen ikke anvender den hele erstatningssummen.
 - Den oprindelige anskaffelsessum skal ved senere salg dog reguleres op/ned efter differencen på erstatningssummen og genopførelsessummen.
 - => beskatningen indtræder således ved den senere afståelse.
- Ekspropriation, EBL § 11
 - Frivillig afhændelse kan være omfattet hvis det kan dokumenteres at der ellers ville være sket ekspropriation.
- Jordombytning/mageskifte, EBL § 7
- Generationsskifte, KSL § 33 C
 - → Erhvervsmæssigt benyttede ejendomme
 - Den der overtager ejendommen succederer i anskaffelsessum og anskaffelsestidspunktet.

9.6 Afståelse af næringsejendomme

- ÷ Omfattede af ejendomsavancebeskatningsloven, jf. EBL § 1, stk. 2.
- + Beskatning → SL § 5 smh. SL § 4 → Personlig indkomst, jf. PSL § 3.
 - Omvendt kan næringsdrivende fradrage underskuddet i den personlige indkomst.

9.6.1 Næringsstatus

- Erklæret næring
 - Tilkendegivet overfor omverdenen at man er næringsdrivende med fast ejendom. Der skal være en vis realitet i dette. => formodning for at være rigtigt.
- Faktisk næring
 - Antallet og kontinuiteten af handler.
 - Sagkundskab.
- Næringsformodningsregel
 - Formodning for at *alle* ejendomme er næringsaktiver.
 - For afkraftning af formodningsreglen skal ejendommen være **ejet i mindst 5 år**.
 - U 1985.725 H – Kristian Høj
 - KH har handlet med mange ejendomme. Formodning for at alle ejendomme er næringsaktiver, således og den bolig han bor i.
 - Højesteret: Formodning afkræftet, da 5 år, og objektive grunde til at sælge. => omfattet af parcelhusreglen, jf. EBL § 8.

9.6.2 Opgørelse af fortjeneste/tab

- Nominelt princip
- Anskaffelsessum
 - Nominelle beløb (+ evt. forpligtelser)
- Afståelsessum
 - Nominelle beløb men med fradrag for kurstab på nyudstedte fordringer

10 Aktieavancebeskatning

10.1 Systematisk

- Aktieavancebeskatningsloven er udtømmende.
 - F.eks. ingen betydning om man er spekulant.
- Aktieafkast
 - Aktieudbytte
 - Løbende udlodninger fra selskabet, der kan opnås så længe man ejer aktier i selskabet.
 - Kapitalgevinst
- Økonomisk dobbeltbeskatning
 - Selskabsbeskatning
 - Beskatning af indtægter i selskabet. (25%)
 - Aktionærbeskatning
 - Beskatning af udbytte o.l. til aktionæren. (UP: Aktieindkomst, jf. PSL § 4a)
- → Udbytteindkomst, jf. lov nr. 218 af 10.4.1991
- → Aktieindkomst, jf. lov nr. 421 af 25.6.1993

10.1.1 Aktieindkomst

- Hvilke beløb? → PSL § 4a
 - Aktieudbytte, jf. LL §§ 16 A og 16 B
 - Aktiefortjenester/-tab, jf. ABL §§ 12-14
 - Alene avancen beskattes. (dvs. afståelsessum ÷ anskaffelsessum)
 - Fordel at blive kapitalgevinstbeskattet, frem for beskatning som aktiefortjeneste.
 - Aktieudbytte, jf. LL §§ 16 A og 16 B, fra udenlandske selskaber osv.
- Med hvilken beskatningsprocent? → PSL § 8a
 - 28 % $x < \text{kr. } 26.400$ (2009: kr. 48.300)
 - 43 % $\text{kr. } 26.700$ (2009: 48.300) $< x < 58.050$ (2009: 106.100)
 - 45 % $x > \text{kr. } 58.050$ (2009: 106.100)

10.1.2 Udlodning af likvidationsprovenu

- UP: Likvidationsudlodninger i det kalenderår, hvori selskabet opløses
 - Likvidationsprovenu sidestilles som udgangspunkt med modtagelse af afståelsessum.
 - → ABL § 2, stk. 1 → Fortjeneste og tab opgøres efter reglerne i ABL (nettobeløb).
- Likvidationsudlodninger forud for det kalenderår, hvori selskabet opløses
 - HR: Udbyttebeskatning (bruttobeløb) → LL § 16 A
 - *Alt* hvad der overføres til aktionæren skal beskattes som udbytte.
 - U: Dispensationsmulighed → LL § 16 A, stk. 3
 - Særligt hvis det kan påvises at der er undskyldelige omstændigheder for at likvidationen er trukket i langdrag.

10.1.3 Afståelse af unoterede aktier til udstedende selskab

- LL § 16 B → Udbyttebeskatning af hele afståelsessummen, jf. ABL § 2, stk. 3 e.c. (bruttobeløb)
- LL § 16 B, stk. 2 → Dispensationsmulighed, jf. cirkulære nr. 72 af 17.4.96., pkt. 9.2.3.
 - Afgørende: Reel opgivelse af indflydelsen i selskabet?

10.2 Skattesubjektivitet

- ABL §§ 6-7:
- Selskaber der er skattepligtige iht. SEL, jf. § 6
 - A/S, ApS, Andelsforeninger osv.
- Fonde, der er skattepligtige iht. SEL eller FBL, jf. § 6
- Evt. foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. § 6
- Personer, der er skattepligtige iht. KSL, jf. § 7
- Dødsboer, hvis skattepligt iht. DBSKL, jf. § 7

10.3 Skatteobjekterne ≈ Værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven

- ABL § 1, stk. 1-3
 - Aktier, anpartar, andelsbeviser, konvertible obligationer, omsættelige investeringsforeningsbeviser og ”lignende værdipapirer”⁴.
 - Konvertible obligationer, jf. ABL § 1, stk. 3
 - → Gældsbreve der ved udløb kan kræves kontant indfriet eller ombyttet til aktier i selskabet
 - → Konverteres til den ved udstedelsen aftalte konverteringskurs
 - → Kontantindfrielse = afståelse omfattet af ABL
- ABL § 1, stk. 4
 - Tegningsrettigheder og aktieretter.

10.4 Aktieavancebeskatningens indtræden

- → Skatterettens brede afståelsesbegreb
- Salg
- Likvidation
- Fusion
 - U: Skattefri fusion
 - Betingelse: at aktionæren alene vederlægges med aktier i det fusionerede selskab.
- Spaltning
 - U: Skattefri spaltning
- Aktieombytning
 - U: Skattefri aktieombytning
- Nedsættelse af aktiekapitalen, jf. LL § 16 A, stk. 2
 - Udlodningen i forbindelse med nedsættelsen medfører beskatning som afståelse.
- Visse vedtægtsændringer
 - UP: Vedtægtsændringer har *ikke* skattemæssige konsekvenser.
 - TfS 1989.7 LR
 - Vedtægtsændringen skal opdele aktierne i A og B aktier. Den ene skal have Stemmeretten og de andre skal have udbytteretten.
 - => + skattemæssige konsekvenser, da ikke forretningsmæssigt begrundet.
- Emigration, jf. ABL § 38.
 - Fraflytning.

4 Typisk udenlandske værdipapirer.

10.5 Anskaffelses- og afståelsestidspunkt

10.5.1 Periodisering

- UP: Aftalens indgåelse
 - Endeligt bindende aftale.
- Præciseringer:
 - Børsnoterede aktier → Dato på børsnotaen
 - Nytegning ifm. kapitalforhøjelse → Tegningstidspunktet
 - Fondsaktier → Generalforsamlingens eller bestyrelsens beslutning om tildeling
 - U: Selskaber
 - Stiftelse af selskab → Underskrift af stiftelsesdokumentet
 - Likvidation → Tidspunktet for udlodning
 - Konkurs → Konkursens afslutning, jf. TfS 1998.397 H
 - Tegningsretter / aktieretter → Generalforsamlingens eller bestyrelsens beslutning om tildeling
 - Aktier erhvervet ved udnyttelse af tegningsretten / aktieretten anses for erhvervet på tegnings-/udnyttelsestidspunktet.
 - Konvertible obligationer → Tidspunktet for udstedelsen af gældsbrevet
 - Aktier erhvervet ved konvertering anses for erhvervet på konverteringstidspunktet.

10.5.2 FIFO-princippet

- De først erhvervede anses for at være de først afståede → ABL § 5, stk. 1. (stk. 2 ??)
- Fastlægger anskaffelsestidspunktet.
- Omhandler aktier i samme selskab med samme rettigheder men med forskellige anskaffelsestidspunkter.

10.6 Opgørelse af anskaffelses- og afståelsessum

10.6.1 Anskaffelsessum

- UP: Den nominelle anskaffelsessum \approx det aftalte beløb
 - NB! Der foretages ikke kursregulering.
- Præciseringer:
 - Nytegning → Tegningskursen
 - Dvs kursregulering.
 - Tildelte fondsaktier → 0 kr
 - Konvertering af tilgodehavende → Kursværdien af den konverterede fordring, jf. U 1977.964 H.
 - ABL § 28 → Reduktion af anskaffelsessummen med forholdet mellem fordringens pålydende og fordringens kursværdi.
 - Tegningsretter til unoterede aktier → evt. købesum + det beløb der skal betales ved tegningen.

10.6.2 Afståelsessum

- Nominel afståelsessum med kursregulering for den del, der berigtiges ved udstedelse af en fordring

10.6.3 Delafståelse – herunder gennemsnitsmetoden

- Fastlæggelse af anskaffelsessummen efter *gennemsnitsmetoden*, jf. ABL § 26, stk. 6.
- Anvendes som HR ved fysiske personers avanceopgørelse
 - U: Afståelse af tegningsretter/aktieretter til børsnoterede aktier, jf. § 25, stk. 1.
- ABL § 26, stk. 6: Forholdsmæssig fordeling af anskaffelsessummen for hele aktiebeholdningen imellem de afståede aktier og de aktier, som den skattepligtige beholder. Fordelingen sker på grundlag

af den pålydende værdi.

- Eksempel på **gennemsnitsmetoden**:
 - A erhverver aktier i et selskab:
 - Køb 2007: Pålydende kr. 10.000 til kurs 100 ≈ kr. 10.000
 - Køb 2007: Pålydende kr. 20.000 til kurs 150 ≈ kr. 30.000
 - Køb 2008: Pålydende kr. 30.000 til kurs 200 ≈ kr. 60.000
kr. 60.000 kr.100.000
 - Samlet beholdning pålydende: kr. 60.000
 - Samlet anskaffelsessum: kr. 100.000
 - Salg 2008: Pålydende kr. 15.000 til kurs 250 ≈ 37.500
 - Anskaffelsessum for solgte aktier:
 - $15/60$ af kr. 100.000 = kr. 25.000
 - Fortjeneste:
 - $37.500 \div 25.000 =$ kr. 12.500
- NB!! Anskaffelsessummen for aktieretter eller tegningsretter til børsnoterede aktier skal ikke medregnes i den gennemsnitlige anskaffelsessum, jf. ABL § 25 (kun så længe at retterne ikke er udnyttet)

10.7 Opgørelse af fortjeneste og tab

10.7.1 Skattesalg

- TfS 1989.110 Ø
 - Generationsskifte.
 - Da faderen forbeholder sig tidsubegrænset stemmeret. => ikke opgivet ejendomsretten => ikke reelt tale om overdragelse.
- U 1973.408 Ø
- TfS 1999.289 H
- → Dispositionskorrektur

10.7.2 Næringsaktier, jf. ABL § 17

- Fortjenesten/tabets medregnes ved indkomstopgørelsen som personlig indkomst, jf. PSL § 4 e.c.
- Realisationsprincippet eller lagerprincippet, jf. ABL § 23, stk. 2.
 - Ved lagerprincippet beskattes aktierne løbende, som en opgørelse af kursværdi i starten af året i forhold til værdier ved skatteårets udgang.
- Konkret vurdering
 - HR: Kræver professionel tilknytning til aktiemarkedet for at blive anset som næringsdrivende med aktier.
- Næringsformodningsreglen
 - Formodning for at alle aktier er næringsaktier.
- U 1993.1028 H – Prokurist i vekselererfirma
- NB!! ≠ Vederlagsnærings

10.7.3 Almindelige aktier

- Fysiske personer
 - Børsnoterede aktier
 - ABL § 12 → Aktieindkomst, jf. PSL § 4a, stk. 1, nr. 4
 - Tabsfradrag
 - Fradrag i summen af indkomstårets udbytter, gevinster og afståelsessummer iht.

LL § 16 B, som vedrører børsnoterede aktier og hvor gevinsten er skattepligtig efter ABL § 12 OG som er aktieindkomst, jf. ABL § 14.

- Dvs. kildebegrænset fradrag.
- Unoterede aktier
 - ABL § 12 → Aktieindkomst, jf. PSL § 4a, stk. 1, nr. 4
 - Tabsfradrag, jf. ABL § 13
 - Kan modregnes i positiv aktieindkomst.
 - Hvis negativ aktieindkomst.
 - Modregning i slutskatten
- Selskaber
 - Aktier ejet i mindre end tre år
 - Medregnes til selskabsindkomsten, jf. ABL § 8, stk. 1
 - → Kildetabsfradrag, jf. ABL § 8, stk. 2
 - → Værnsregel, jf. ABL § 8, stk. 2, 2. pkt.
 - Aktier ejet i mere end tre år
 - Skattefri, jf. ABL § 9
 - Modif. Afståelse af konvertible obligationer efter mere end tre års ejertid
 - Modstykket er at tab ikke kan fradrages.

10.7.4 Boligaktier

- Fortjeneste er skattefri hvis beboelseskravet er opfyldt → ABL § 15.

10.7.5 Andelsbeviser

- → ABL § 18
- HR: Gevinst og tab medregnes i indkomstopgørelsen, jf. stk. 1.
 - → Kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 5
- U: Gevinst medregnes i indkomstopgørelsen som aktieindkomst, hvis andelsforeningen er stiftet forud for 22. maj 1987 og afståelsen ikke sker for at undgå beskatning efter stk. 2 (tab indgår i kapitalindkomsten)

10.7.6 Investeringsforeningsbeviser

- Def.: Forening, der henvender sig til en større kreds af investorer, og som har til formål at anbringe medlemmernes indskudte midler i værdipapirer
- Kontoførende investeringsforeninger
- Udstedende investeringsforeninger
 - Akkumulerende investeringsforeninger
 - → ABL § 20 → Almindelige regler
 - Udloddende investeringsforeningsbeviser
 - Udloddende aktiebaserede, jf. ABL § 21
 - → Gevinster beskattes som kapitalindkomst
 - → ÷ Tabsfradrag
 - → Dog mulighed for at vælge beskatning efter almindelige regler i ABL, jf. stk. 2
 - Udloddende ikke-aktiebaserede, jf. ABL § 22
 - → Gevinster beskattes som kapitalindkomst
 - → Tabsfradrag hvis fradragsret iht. KGL

10.7.7 Investeringselskaber

- → ABL § 19 → Gevinst skattepligtig/tab fradragsberettiget
- → Kapitalindkomst
- → Beskatning efter et lagerprincip
- → Investeringselskabet er fritaget for beskatning, jf. SEL § 3, stk. 1, nr. 19

11 Kursgevinster

- Kursgevinstloven KGL
 - Kap. 1 – Anvendelse
 - Kap. 2 – Selskabers
 - §§ 3-5 fordringer
 - §§ 6-8 + 11 – gæld
 - §§ 9-10 – Realkredit
 - Kap. 3 – Personer
 - § 13 – Fordringer / pengenering
 - §§ 14-18 – Andre fordringer
 - § 19 – Gæld / pengenering
 - §§ 20-23 – Anden gæld
 - Kap. 4 – Eftergivelse
 - Kap. 5 - Gevinster/tab

11.1 Grundbegreber

- Fordringshaver
 - Som har et krav mod skyldner.
- Skyldner
 - Debitoren til fordringen.
- Kursgevinst/-tab på fordringshaversiden:
 - Det beløb som fordringshaveren får tilbagebetalt udover hhv. under det beløb, som den pågældende ydede ved stiftelsen eller erhvervelsen af fordringen.
- Kursgevinst/-tab på skyldnersiden:
 - Det beløb som skyldneren betaler tilbage udover hhv. under det, som den pågældende modtog ved fordringens stiftelse eller ved debtorskiftet.
- → ÷ Renter
- NB! Realitet ctr. benævnelse

11.2 Beskatningens indtræden

- KGL § 25
- UP: Realisationsprincippet
 - PSL § 4 → Kapitalindkomst
- Modif: Lagerprincippet – KGL § 25, stk. 2
 - Beskatning af værdiforskellen på aktivet fra starten af indkomståret i forhold til udgangen af indkomståret.

11.3 Mindsterenten

- Betydning i relation til:
 - fysiske personers kursgevinster på fordringer
 - selskabers fradrag for kurstab på gæld
 - pengeneringsdrivendes personers kurstab på gæld
- Blåstempling
 - 14. lektion 43 min.

- Sortstempling
- → KGL § 38
- → Fastsættes to gange årligt
 - U: ekstraordinær ændring, jf. KGL § 38, stk. 1, 3. pkt.
- → Mindsterentekravet skal iht. KGL § 14, stk. 2, i.f., være opfyldt ift. den højest tilsagte indfrielsessum.
- Mindsterenten 2008 → 4% i 1. januar – 30. juni
- Eks.:
 - En fordring udstedes på pålydende kr. 100 og en rente på 6 %. Det er mellem parterne aftalt, at fordringen skal indfries til kurs 200. Den reelle rente udgør herefter $(6 \times 100)/200 = 3 \%$.
 - → Mindsterentekravet er ikke opfyldt
 - → Mindsterentekravet skal være opfyldt på stiftelsestidspunktet, jf. § 14, stk. 2, 2. pkt:
- HR: Aftaletidspunktet
- U1: Statsobligationer/statsgældsbeviser
- U2: Realkreditlån
 - Tidspunktet for udstedelsen til 3.mand.
- U3: Skyldnerskifte, jf. § 14, stk. 3.

11.4 Selskabers kursgevinster og kurstab, jf. KGL kap. 2

11.4.1 Fordringer, jf. KGL §§ 3-5

- HR: Kursgevinster og -tab medregnes ved indkomstopgørelsen, jf. KGL § 3
 - Ingen betydning om fordringen er blå eller sortstemplet.
 - Mindsterenten har ligeledes ingen betydning.
- U1: Kurstab på fordringer på **koncernforbundne selskaber** kan ikke fratrækkes, jf. KGL § 4.
 - UU1: Hvis fordringen er erhvervet som vederlag i næring og ej sambeskattede.
 - UU2: Tab på rentefordringer. Skal være medregnet hos kreditor og ej sambeskattet.
 - UU3: Finansieringsnæringsdrivendes midlertidige drift af skyldnerens virksomhed.
 - UU4: Tab på børsnoterede obligationer eller andre børsnoterede fordringer.
 - Koncernbegrebet i KGL § 4, stk. 2:
 - Samme aktionærkreds direkte eller indirekte råder over mere end 50 % af stemmerne i et selskab, fond m.v. eller ejer mere end 50 % af aktiekapitalen.
- U2: Retten til beskatning af kursgevinster og renteindtægter **tilkommer anden stat** iht. DBO, jf. KGL § 5.
 - => kan ikke fratrækkes.

11.4.2 Gæld, jf. KGL §§ 6-8

11.4.2.1 Kurstab

- HR: Kurstab på gæld fratrækkes ved indkomstopgørelsen, jf. KGL § 6.
- U1: Tab ved indeksregulering, jf. KGL § 7, stk. 1 (hvis mindsterentekravet er opfyldt).
- U2: Gælden skal indfries til en på *forhånd fastsat overkurs*, jf. KGL § 7, stk. 2 (hvis mindsterentekravet er opfyldt).
- U3: Tynd kapitalisering, jf. SEL § 11.

11.4.2.2 Kursgevinster

- HR: Kursgevinster på gæld medregnes ved indkomstopgørelsen, jf. KGL § 6
- U1: Hvis det **koncernforbundne** fordringshaverselskab ikke kan fratække sit tab på en fordring i

medfør af KGL § 4, jf. KGL § 8

- UU1: Hvis gælden ifm. gældseftergivelse nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for fordringshaverselskabet.
- U2: **Tvangsakkord** eller **frivillig akkord** hvor gælden maksimalt nedskrives til, hvad den er værd for fordringshaver.
 - => Udløser ikke kursgevinst, så længe den ikke nedskrives til under kursværdi.

11.5 Fysiske personers kursgevinster og kurstab

- KGL kap. 3
- Afgrænsningskriterier:
 - Pengenæringsdrivende?
 - Kræver typisk en aktiv indsats.
 - Vederlagsnæring er ikke omfattet!
 - Dvs det forhold hvor man modtager en fordring som vederlag.
 - Gevinst/tab på fordringer eller gæld?
 - Fordringer i danske kroner?

11.5.1 Pengenæringsdrivende personer

- Handelsnæring
 - Når næringsvejen er helt eller delvist at købe eller sælge pengefordringer.
- Finansieringsvirksomhed
 - Når næringsvejen er at foretage direkte udlån eller opkøbe fordringer, der normalt ikke er genstand for almindelig omsætning.
- Næringsformodningsreglen
 - Formodning for at alle fordringer en pengenæringsdrivende ejer, indgår i næringsvirksomheden.
 - Formodningen kan afkræftes ved at godtgøre, at fordringen er erhvervet uden for næring.
 - Ikke muligt at en fodring som er erhvervet som led i næring, kan overgå til den ikke-erhvervsmæssige anlægsformue. KGL § 13, stk. 2.

11.5.1.1 Fordringer – den næringsdrivende som kreditor

- (Gælder både handels- og finansieringsnæringsdrivende)
- HR: Gevinst og tab medregnes, jf. KGL § 13, stk. 1.
 - Personlig indkomst, jf. PSL § 4, stk. 3.
- U1: Retten til beskatning af kursgevinster og renteindtægter tilkommer anden stat iht. DBO, jf. KGL § 18.

11.5.1.2 Gæld – den næringsdrivende som debitor

- Finansieringsnæringsdrivende:
 - HR: Gevinst og tab på gæld *medregnes* i den skattepligtige indkomst, jf. KGL § 19, stk. 1.
 - U1: Tab ved **indeksregulering af hovedstol** eller restgæld **kan ikke fratrækkes**, jf. KGL § 19, stk. 2.
(forudsat at pålydende rente er lig eller højere end mindsterenten).
 - U2: Indfrielse til **på forhånd fastsat overkurs** kan ikke fratrækkes, jf. KGL § 19, stk. 3.
(forudsat at pålydende rente er lig eller højere end mindsterenten).
 - U3: Gevinst på gæld som følge af tvangsakkord eller frivillig akkord, hvis nedskrivning til kursværdi, jf. KGL § 24.
- Handelsnæringsdrivende:
 - Gevinst og tab på gældssiden følger de almindelige regler, jf. nedenfor, da KGL § 19 kun omhandler finansieringsnæringsdrivende.

11.5.2 Fysiske personer som ikke er pengenæringsdrivende

11.5.2.1 Fordringer i danske kroner

- Kurstab
 - HR: ÷ Fradrag, jf. KGL § 14, stk. 1
 - U1: Fordringen modtaget som vederlag i næring, jf. § 17.
 - => + fradrag efter SL § 6. (Realiseret tab)
- Kursgevinster
 - Sortstemplede fordringer:
 - → Kursgevinster beskattes, jf. KGL § 14, stk. 2.
 - Blåstemplede fordringer:
 - HR: Kursgevinster er skattefri, jf. KGL § 14, stk. 2.
 - U1: Fordringen er **erhvervet for lånte midler**, jf. KGL § 15
 - => + beskatning
 - Formodningsregel, jf. KGL § 15, stk. 2:
 - Sammenhæng mellem erhvervelse af fordring og låneoptagelse
ELLER
 - Lånet står i åbenbart misforhold til kapitalbehov
 - NB! **Bagatelregel** i KGL § 15, stk. 3.
 - U2: Kreditor er hovedaktionær i debitor, jf. KGL § 14, stk. 2.
 - => + beskatning

11.5.2.2 Fordringer i fremmed valuta, jf. KGL § 16

- (Når den skal opfyldes i fremmed valuta)
- HR: Gevinst og tab medregnes ved indkomstopgørelsen, jf. KGL § 16, 1. pkt.
- U1: Bagatelgrænse på kr. 1.000.
 - Hvis nettogevinsten ikke overstiger dette => ingen beskatning.
- U2: Tab på regreskrav (private kautioner)
- U3: Tab på fordringer på selskaber, hvorover der haves bestemmende indflydelse.
- U4: Retten til beskatning af kursgevinster og renteindtægter *tilkommer anden stat* iht. DBO, jf. KGL § 18.

11.5.2.3 Gæld i danske kroner, jf. KGL §§ 20-23

- Kurstab
 - *Kan ikke fratrækkes* ved indkomstopgørelsen, jf. KGL § 20.
- Kursgevinster
 - HR: Er skattefri, jf. KGL § 20.
 - U1: Hvis gæld nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor ifm. forældelse, eftergivelse, akkord eller gældssanering, jf. KGL §§ 21 og 24.
 - U2: *Overkursreglen* i KGL § 22, stk. 1. Fremrykket beskatningstidspunkt.
 - Hvis fordringen stiftes således at værdien overstiger hvad der skal til for at indfri.
 - => gevinsten skal medregnes i det indkomstår hvor gælden påtages.
 - U3: Knæklån, jf. KGL § 22, stk. 2.
 - Lån med forskellige rentesatser i forskellige perioder.
 - U4: Ekstraordinær hel eller delvis indfrielse af visse af realkreditinstitutternes kontantlån, jf. KGL § 22, stk. 3.

11.5.2.4 **Gæld i fremmed valuta**

- HR: Kursgevinster og -tab *medregnes* ved indkomstopgørelsen, jf. KGL § 23.
- U1: Bagatelgrænse på kr. 1.000, jf. KGL § 23.

11.6 **Opgørelsen af kursgevinster/-tab**

- UP: Realisationsprincippet
 - Modif: Mulighed for at vælge lagerprincippet.
- Realisationsformer:
 - Skyldners indfrielse
 - Fordringshavers afhændelse
 - Skyldnerskifte – debtorskifte
 - Gældseftergivelse/-nedskrivning/forældelse
 - Konkurs
 - Ophør af fuld skattepligt
 - Udstedelse af lån til overkurs
 - Overdragelse ved gave/arv/arveforskud

11.6.1 **Realisationsprincippet**

11.6.1.1 **Fordringer**

- Gevinst og tab på fordringer opgøres som forskellen mellem anskaffelsessum og afståelsessum, jf. KGL § 26, stk. 1.
- Anskaffelsessum
 - HR: Kursværdien på erhvervestidspunktet, jf. KGL § 26, stk. 1.
 - U1: Erhvervelse til en højere kurs
 - U2: Obligationer registreret i Værdipapircentralen
 - U3: Fordringer i fremmed valuta
 - U4: Tilflytning
 - Handelsværdien på tilflytningstidspunktet lægges til grund.
- Afståelsessum
 - → Det modtagne beløb
 - NB! Afdragsvis betaling.

11.6.1.2 **Gæld**

- KGL § 26, stk. 4
- Gevinst og tab på gæld opgøres som forskellen mellem gældens værdi ved gældspåtagelsen og værdien på indfrielsestidspunktet.
- Værdien ved gældspåtagelsen
 - → Hvad skyldneren fik udbetalt på tidspunktet for gældspåtagelsen.
- Værdien på indfrielsestidspunktet
 - → Det af skyldneren faktisk betalte beløb.
 - NB! Afdragsvis betaling.

11.6.2 **Lagerprincippet**

11.6.2.1 **Fordringer**

- Opgørelse af beskatningsgrundlag efter lagerprincippet:
- Fordringernes værdi ultimo indkomståret

- + Afståelsessummer for de i årets løb afhændede fordringer
- + Afdrag
- ÷ Evt. omkostninger ved afståelsen
- ÷ Fordringernes værdi primo indkomståret
- ÷ Anskaffelsessummer for de i årets løb erhvervede fordringer
- + Evt. omkostninger ved erhvervelsen

11.6.2.2 Gæld

- Gældens værdi ultimo indkomståret
- + Indfriet gæld i årets løb
- + Afdrag på gæld
- ÷ Evt. omkostninger ved indfrielsen
- ÷ Gældens værdi primo indkomståret
- ÷ Stiftet gæld i årets løb
- + Evt. omkostninger ved stiftelsen af gælden

12 Immaterielle aktiver

12.1 Afståelse og erhvervelse af immaterielle aktiver

- AFL kapitel 5
- Fortjeneste eller tab ved salg eller opgivelse af de i bestemmelsen omfattede aktiver medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. AFL § 40, stk. 6.
- Omfattede aktiver:
 - Goodwill
 - Knowhow
 - Retsværet information
 - Patentrettigheder
 - Forfatter- og kunstnerrettigheder – ophavsret
 - Mønster- og varemærkerettigheder
 - Kontraktsrettigheder
 - Rettigheder ift. udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt
 - Opgivelse af retsposition
 - Godtgørelse for opgivelse af agentur
 - Vederlag for påtagelse af konkurrenceklausul
- Ved salg eller opgivelse medregnes fortjeneste eller tab til den skattepligtige indkomst.
 - AFL § 40, stk. 6.
 - → personlig indkomst, jf. PSL § 4 e.c.
- Erhververen kan afskrive anskaffelsestallet med indtil 1/7 årligt (ubundet).
 - AFL § 40, stk. 1 og 2.

12.2 Goodwill

- AFL § 40, stk. 1.
- Område ≈ definition
 - Værdi af kundekreds, forretningsforbindelser mv., der kan bære forventningerne om **fremtidig indtjeningssevne**.
 - → Kan ikke overdrages særskilt (afgrænsningsproblemer i forhold til andre immaterielle aktiver)
 - Andre immaterielle aktiver kan som udgangspunkt overdrages særskilt.
- Betingelser
 - Der skal foreligge erhvervsmæssig virksomhed. → ikke goodwill tilknyttet en person.
 - Der skal være tale om reel overdragelse (risikoovergang).
- Værdiansættelse
 - Parterne fastlægger selv værdien, jf. AFL § 45, stk. 2-4.
 - Dette accepteres som udgangspunkt af skattemyndigheden.
 - Problemer kan opstå ved overdragelse indenfor interessefællesskaber.
 - Skatteretligt værdiskøn → Betydelig margin
 - Korrektion af goodwillværdien.
 - Retningsgivende:
 - Branchekutyme/sagkyndige erklæringer/dokumenterede købstilbud
 - Vejledende beregningsregel i TS-cirk. 2000-10

- Resultaterne for de seneste tre regnskabsår korrigeret for:
 - Finansielle indtægter og udgifter
 - Ekstraordinære poster
 - Afskrivninger på tilkøbt goodwill
- Afskrivning på goodwill, jf. AFL § 40, stk. 1
 - Afskrivningsprocent: Op til 1/7 årligt (ubundet)
 - Man fortaber ikke afskrivningsretten ved ikke at anvende den.
 - NB! + erhvervet, men ÷ på oparbejdet goodwill (TDC, jf. TfS 2003.850 LR)
 - → Kan påbegyndes allerede i aftaleåret (÷ afskrivning i afståelsesåret)

12.3 Andre immaterielle aktiver

- AFL § 40, stk. 2

12.3.1 Enerettigheder

- Særlige fremstillingsmetoder – knowhow
- Patentrektigheder
 - Kan afskrives straks. (straksafskrivning)
- Forfatter- og kunstnerrettigheder – ophavsrettigheder
- Mønsterrettigheder
- Varemærkerettigheder
- AFL § 40, stk. 2 → ÷ Udtømmende, jf. ”såsom”
 - F.eks. brugsmodeller
- → Betydelig usikkerhed mht. værdiansættelsen

12.3.2 Udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakter

- Udbyttekontrakt, hjemler ret til en løbende indkomst.
 - → kan betyde afståelse → beskatning efter § 40, stk. 2.
- Lejekontrakter og forpagtning
 - Afståelsesretten kan medføre at man kan have en vis indtjening på videresalg.

12.3.3 Agenturer, konkurrenceklausuler m.v.

- Vederlag for opgivelse af agenturer.
- Påtagelse af konkurrenceklausuler.
- → beskatning efter AFL § 40, stk. 2.
- → der skal være tale om en engangsydelse.

12.3.4 Afskrivninger på andre immaterielle aktiver

- HR: Op til 1/7 årligt (ubundet)
 - Afskrivning fra og med anskaffelsesåret, til og med året før afståelse (dvs. ÷ afståelsesåret).
- U1: Rettigheder beskyttet efter anden lovgivning og hvor beskyttelsesperioden er < 7 år
- U2: Visse godtgørelser omfattet af AFL § 40, stk. 3 → **Straksafskrivning**
 - Desuden knowhow og patentrektigheder, jf. AFL § 41, stk. 1.

12.4 Royalties

- Def. jf. KSL § 65 C, stk. 4:
 - Betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller

fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

- → ”udleje” af immaterielle aktiver.
- NB! Omfatter ikke ophavsrettigheder.
- Royaltyindtægter er skattepligtige, jf. SL § 4 b.
 - I den personlige indkomst, jf. PSL § 3.
 - Beskatning sker i betalingsåret.
- Royaltybetalinger kan evt. fratrækkes i medfør af SL § 6 a.
- En udenlandsk licensgiver kan evt. være begrænset skattepligtig af royaltybetalinger i medfør af KSL § 2, stk. 1, nr. 8.
 - I så tilfælde skal licenstagere tilbageholde 30% i skat i det vederlag der betales i licens.
 - NB! Ikke for ophavsrettigheder.

12.5 Særregler for beskatningen

12.5.1 Visse engangsindtægter, jf. LL § 7 O, stk. 1, nr. 4

- Indtægter fra ”opfinderarbejde, arbejde af litterær karakter, skabende kunstnerisk eller videnskabelig karakter”
 - Personer med meget svingende indtægter.
- Skal antage en vis størrelse:
 - Mere end 25 % af gennemsnittet af skatteyderens skattepligtige indkomst i de forudgående tre år
- Skattefrit bundfradrag på kr. 14.800 (2008).
 - Derudover alene beskatning af 85 % af den overskydende indkomst.

12.5.2 Idé-/opfinderaktier, LL § 27 E

- En persons afhændelse af forsknings- eller udviklingsarbejde til aktie- eller anpartsselskab.
- Der skal ske 100 % vederlæggelse i aktier ≈ idéaktier.
- Valgfri periodisering over 10-års periode.
- Vederlaget fastsættes til værdien af de modtagne aktier.

12.6 Opgørelse af fortjeneste og tab

- AFL kapitel 6
- $$\frac{\text{Afståelsessum}}{\text{÷ anskaffelsessum}} \div \text{afskrivninger}$$
Fortjeneste
- → Omregning til kontantværdi, jf. AFL § 45.
- → Beskattes som personlig indkomst, jf. PSL § 3.
 - Afskrivninger fradrages i personlig indkomst, jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 11.

13 Arbejdsmarkedsbidrag

13.1 Generelt

- Indført som led i 1993-skattereformen
- Tilgår Arbejdsmarkedsfonden
- Lønmodtagere
- Bidrag
- Selvstændigt erhvervsdrivende

13.2 Lønmodtagerbidraget, jf. AML § 7

13.2.1 Bidragspligten

- Personer,
 - der har udført arbejde i DK for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.
 - der har udført arbejde i udlandet for en danske eller en udenlandsk arbejdsgiver og som er fuldt skattepligtige.
 - der har udført arbejde i udlandet for en dansk arbejdsgiver og som er begrænset skattepligtige.
 - der har modtaget fratrædelsesgodtgørelse, efterbetalinger, efterløns- eller pensionslignende ydelser, når udbetalingerne har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold eller erhvervsforhold i DK.
 - der oppebærer honorarer og lign. vederlag, der hverken kan karakteriseres som lønindkomst eller som indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed, og som desuden er fuldt skattepligtige til DK.
- NB! ÷ Dagpenge, sociale ydelser, SU og andre overførselsindkomster.

13.2.2 Bidragsgrundlaget, jf. AML § 8 (udtømmende)

- Vederlag i penge.
- Værdien af fri kost og logi.
- Værdien af fri bil og fri telefon.
- Værdien af aktier, tegningsretter til aktier eller køberetter til aktier.
- Indbetalinger på pensionsordninger foretaget af arbejdsgiveren.
- Skattepligtige godtgørelser.
- Fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser, der har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold eller erhvervsforhold i DK.
- Vederlag, der hverken kan karakteriseres som lønindkomst eller som indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed (NB!! Ethvert vederlag).
- NB!!
 - → Summen af bruttoindtægter
 - → Ingen fradragsret ved opgørelsen af bidragsgrundlaget

13.3 Selvstændigt erhvervsdrivende

13.3.1 Bidragspligten

- AML § 7, stk. 2
- Fuldt skattepligtige.
- Selvstændigt erhvervsdrivende.
- Begrænset skattepligtige, hvis virksomheden har **fast driftssted i DK**.

13.3.2 Bidragsgrundlaget, jf. AML § 10

- ÷ Virksomhedsskatteordningen, jf. AML § 10, stk. 1
 - → Personlig indkomst fratrukket evt. fremført underskud med tillæg af bidrag til pensionsordninger.
 - → Dvs. fradrag for de i PSL § 3, stk. 2 nævnte udgifter
 - U: Pensionsordninger omfattet af PBL § 18
- + Virksomhedsskatteordningen, jf. AML § 10, stk. 2
 - → Summen af overførsler fra virksomheden ekskl. kapitalafkast
 - → Dvs. fradrag for erhvervsmæssige renteudgifter

13.4 Indeholdelse og opkrævning

13.4.1 Lønmodtagere

- AML § 11, stk. 1 → Arbejdsgiveren beregner størrelsen af bidraget
- AML § 11, stk. 10 → Indeholdelsespligt

13.4.2 Selvstændige erhvervsdrivende

- → AML § 12 → Acontobidrag

14 Fuld skattepligt

14.1 Subjektiv skattepligt

- To krav
 - Skatteretsevne
 - + Fysiske personer
 - Skatteretsevne forbliver selvom konkurs m.m.
 - + Dødsboer
 - + Selskaber m.v., jfr. SEL § 1, stk. 1
 - Selskabsbeskatning, f.eks.
 - nr. 1: A/S og ApS
 - Først selvstændigt skatteretligt subjekt, når registreret.
 - nr. 2: Lignende selskaber
 - Udenlandske selskaber, andre.
 - nr. 3a: Brugsforeninger
 - nr. 4: Andre andelsforeninger
 - nr. 5a: Akkumulerende investeringsforeninger
 - nr. 5b: Realkreditinstitutter
 - Institutionsbeskatning
 - nr. 6: ”nr. 6-foreninger”
 - (NB! Alene indkomst fra erhvervsmæssig aktivitet)
 - § 1, stk. 4 – hvad er erhvervsmæssig indkomst.
 - Andelsbeskatning
 - nr. 3: Andelsforeninger (kooperationer)
 - Varetager mindst 10 medlemmer.
 - Maksimal omsætning.
 - Proportional beskatning.
 - + Visse fonde, foreninger m.v. FBL § 1
 - Udtømmende.
 - Proportional skal på 25%.
 - Gode muligheder for fradrag.
 - NB! ÷ Deltagerbeskattede juridiske personer → I/S, K/S, partsrederier
 - National tilknytning
 - Skattesubjektets tilknytning → Domicilprincip → Fuld skattepligt
 - Skatteobjektets tilknytning → Territorialprincip → Begrænset skattepligt

14.2 Fuld skattepligt for personer, jf. KSL § 1

14.2.1 Bopæl

- KSL § 1, stk. 1, nr. 1
- For indtræden af fuld skattepligt skal
 - både bopæl + ophold.
 - Bopæl er nødvendigt, men ikke tilstrækkeligt. Der skal yderligere tages ophold i DK.

- KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7
- Bopælsbegrebet
 - → LV 2008, pkt. D.A.1.1.: ”Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt lægges der vægt på, om den pågældende ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har **til hensigt** at have hjemsted her i landet”.
 - I forbindelse med tilflytning.
 - → Bredt tilknytningskriterium
 - Realitet ctr. Formalitet
 - Formelle anmeldelser skal understøttes af reelle formål.
 - Momenter:
 - Rådighed over bolig
 - Bolig
 - Ved tilflytning normalt være en forudsætning at vedkommende erhverver bolig.
 - Ved fraflytning skal den pågældende have opgivet sin bolig.
 - Salg, udlejet uopsigeligt i 3 år eller uigenkaldelig kommission til mægler (når tomt for indbo).
 - Bomulighed
 - Fx sommerhus der faktisk kan anvendes til bolig.
 - Ægtefælle, samledes bolig.
 - Erhvervsmæssig tilknytning.
 - Flyttet til udlandet, men varetager erhverv i DK.
 - Familiemæssig tilknytning
 - Midtpunkt for livsinteresser
 - => samlet vurdering
 - Tilflytning
 - KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7
 - Krav om både bopæl + ophold for at være omfattet af fuld skattepligt.
 - Bopæl er nødvendigt, men ikke tilstrækkeligt. Der skal yderligere tages ophold i DK.
 - ”Kortvarigt ophold” => ÷ omfattet
 - Praksis: Sammenhængende ophold < 3 måneder eller 180 dage over et år.
 - ”Pga. ferie eller lignende” => ÷ omfattet
 - Lektion 17. 30 min
 - Afgørende må være om man regelmæssigt er i DK for at varetage erhverv.
 - => Hvis ja, så + omfattet af fuld skattepligt
 - => Hvis kun sporadisk, så ÷ omfattet af fuld skattepligt
 - Fraflytning
 - Forudsætning at boligen opgives.
 - U 1982.708 Ø – Brasilien
 - Meget lempelig bedømmelse.
 - Flyttet til Brasilien for at arbejde (3 årig kontrakt)
 - Familien venter med at flytte indtil sommerferie (pga. børn)
 - Ikke udlejet eller solgt huset, dog tomt.
 - Flytter tilbage, pga. familiemæssige problemer.

- U 1987.616 H – Gerni
 - Meget restriktiv bedømmelse
 - Landsretten lægger sig op af bopælskriterie.
 - Højesteret siger at Gert Nielsen har så betydelige erhvervmæssige tilknytning at han anses for fuld skattepligtig i DK.
- TfS 2001.493 H – Fraflytning til Spanien
 - Betydelige erhvervmæssige interesser.
 - Bomulighed på arbejde, hos kæreste og næsten færdigbygget parcelhus.
 - Højesteret: Påhviler skatteyder at bevise at bopæl er opgivet.

14.2.2 Sammenhængende ophold i mindst 6 måneder

- KSL § 1, stk. 1, nr. 2
- **Ex tunc-reglen** i KSL § 8, stk. 1
 - Ophold i sammenhængende 6 måneder → Beskatning
 - Tilbagevirkende kraft. → beskatning allerede fra begyndelse af opholdet.
 - Uanset årsag. (Dvs. også ufrivilligt ophold)
 - Administrativ praksis:
 - Ophold i udlandet → Sammenhængende 3 mdr./180 dage over et år → ÷ Ophold i DK
 - → TfS 1986.313 LSR??
 - → TfS 2009.231 H → Fodboldspiller → ”Sign on fee”
- **Turistreglen** i KSL § 8, stk. 2 → Alene skattepligt, hvis ophold > 365 dage over 2 år
 - Betingelser:
 - ÷ Erhvervmæssig virksomhed
 - Skattepligt i hjemlandet under opholdet

14.3 Beskatning ved til-/fracflytning

14.3.1 Indkomstopgørelsen, jf. PSL § 14

- Løbende indkomster (løn, erhvervsindk., pension etc.) → Omregnes til helårsindkomst
- Enkeltstående indkomster (gaver, spekulationsgevinster etc.) → Omregnes ikke til helårsindkomst
- Renter, kapitalgevinster på fast ejendom, aktier, fordringer???
- → Konkret vurdering
- NB!! PSL § 14, stk. 2:
 - **Mulighed for at vælge**, at der ikke skal ske helårsomregning → Opgørelse ift. den *faktiske* indkomst i *hele* indkomståret.
- Omregning til helårsindkomst:
 - $\text{Helårsindkomst} = \text{aktuel samlet indkomst} / \text{antal måneder} * 12$
 - Beskatning på baggrund af helårsindkomsten. Beregnet skat / antal måneder.

14.3.2 Skatteberegning

- Helårsskatten beregnes af:
 - Skattepligtig indkomst
 - Personlig indkomst På normal vis
 - Kapitalindkomst
 - Aktieindkomst
 - → Beregnes særskilt, jfr. PSL § 3, stk. 1 e.c., jf. PSL § 4 a, stk. 5.

- Delårsskatten = skattetilsvaret
 - → Beregnes forholdsmæssigt efter den forholdsmæssige varighed af skattepligten
 - F.eks. fraflytning den 31. marts → Delårsskat = ¼ helårsskat.

14.3.3 Beskatning af udenlandske forskere, erhvervsfolk etc.

- KSL § 48 E og KSL § 48 F
 - → 25 % /33 % *bruttoskat* efter eget valg
 - Bruttoskat => ikke muligt at foretage fradrag.
- Krav:
 - Fuldt skattepligt eller begrænset skattepligt iht. KSL 2, stk. 1, nr. 1 indtræder ved påbegyndelse af ansættelse.
 - Beskatningen kan finde sted i max. 36 mdr. over 10 år.
 - Månedsløn min. kr. 63.800 (2009) bortset fra forskere.
 - ÷ Fuldt eller begrænset skattepligtig inden for 3 seneste år forud for ansættelsen.
 - ÷ Del i ledelsen af arbejdsgivervirksomheden i de seneste 5 år forud for ansættelsen.
 - Arbejdsgiveren skal være fuldt skattepligtig til DK eller drive virksomhed fra fast driftssted i DK.
 - Arbejdet udføres i DK eller i udlandet (sidstnævnte kræver at DK har beskatningsretten til indkomsten).
- Beskatning:
 - 25 % i 3 år eller 33 % i 5 år.
 - Bruttoskat
 - Der skal uanset betales arbejdsmarkedsbidrag.

14.3.4 Indgangsværdier i forbindelse med tilflytning

- HR:
 - KSL § 9, ABL § 37 og KGL § 36:
 - Aktiver anses for anskaffet på **det faktiske anskaffelsestidspunkt** til **handelsværdien på tilflytningstidspunktet**.
- U1:
 - Aktiver, der allerede er undergivet dansk beskatning (fast ejendom, fast driftssted)
- U2:
 - Afskrivningsberettigede aktiver anses for anskaffet til den faktiske anskaffelsessum med fradrag af sådanne afskrivninger, som maksimalt kunne være foretaget efter danske afskrivningsregler.
 - KSL § 9, stk. 2.
- → Fastlæggelse af handelsværdien på tilflytningstidspunktet.
 - Dette kan volde betydelige vanskeligheder.

14.3.5 Kapitalgevinstbeskatning ved fraflytning

- → **Skatteflugtsreglerne**
- KSL § 6: ”Indkomstskattepligten består med de af de nedenstående bestemmelser følgende modifikationer i den periode, i hvilken de i § 1 eller § 2 angivne betingelser for skattepligt er opfyldt”.
- Selskaber
 - → SEL § 5, stk. 7 → Selskabets aktiver og passiver anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet
- Fysiske personer
 - ABL §§ 38-40

- → Aktieavancer for skatteværdien på fraflytningstidspunktet.
 - Man stilles ”som om” man havde solgt aktierne.
 - Kildetabsfradrag
 - Henstandsmulighed
 - Reduktion af skat betalt til tilflytningsstaten
 - Bagatelgrænse (kun aktier med samlet kursværdi > 100.000)
 - Indlevering af selvangivelse med beholdningsoversigt
- **Krav:**
 - Ophør af fuld skattepligt eller hjemmehørende i fremmed stat efter DBO
 - Forudgående omfattet af KSL § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4 i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år
- KGL § 37
 - **Kursgevinster**/-tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter.
 - Stilles som afståelse på fraflytningstidspunktet.
- KSL § 10 – Afskrivningsberettigede aktiver
 - **Genvundne afskrivninger** på afskrivningsberettigede aktiver
 - Ophør => afståelse til handelsværdien
 - Maksimeret til anskaffelsessum
 - *Forudsætter*, at DK ikke længere har beskatningsretten
- KSL § 8A, stk. 2 – Varelager, maskiner, driftsmidler og inventar + immaterielle aktiver
 - Overførelse af virksomhed til udlandet.
 - Aktiver der forbliver knyttet til fast driftsted i DK, anses ikke for afstået.
- EBL § 6 B
 - **Genanbringelsesreglen** (generhvervelse af ejendom, og indsætte virksomhed)
- VSL § 15 c
 - Opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen

14.4 Subjektiv skattepligt og international dobbeltbeskatning

14.4.1 Dobbeltbeskatning → Lempelse

- DK intern ret → LL §§ 33 og 33 A
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster
 - → traktater mellem to eller flere stater
 - → fordeler beskatningsretten
 - → sondring kildeland hhv. domicilland
 - → tager som regel udgangspunkt i OECD’s modeloverenskomst
- Lempelsesmetoder:
 - Creditmetoden
 - → modregning for den skat der allerede er betalt i udlandet.
 - Eksemptionsmetoden
 - → skal se bort fra indkomsten

15 Begrænset skattepligt

15.1 Begrænset skattepligt

- → Skatteobjektets (indkomstens) tilknytning til DK er afgørende
- Betingelser for beskatningen
 - Hjemmel i DK-lov for skattekravets eksistens
 - Skattekravet tilkommer DK iht. DBO
 - NB! ”Den gyldne regel”
 - Der kræves beskatningshjemmel i beskatningslandet.

15.2 Begrænset skattepligtige aktiviteter

- KSL § 2 → **Udtømmende**
- 1) Arbejdsindkomster i tjenesteforhold, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1
 - cirk. nr. 129 af 4. 7. 1994
 - Krav:
 - Arbejde udført i DK, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1
 - Udført for arbejdsgiver med hjemting eller fast driftssted i DK, jf. KSL § 2, stk. 8
 - Omfatter **alle former for vederlag** herunder skattepligtige personalegoder, fratrædelsesgodtgørelser m.v.
 - NB! Udenlandske artister, solister og kunstnere.
 - HR: Ikke hjemmel til at beskatte kunstnere der kun er der for ét job.
- 2) Vederlag for medlemskab af bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd m.v., jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 2
 - Omfatter alle former for vederlag.
 - Betingelse af vederlaget betales fra DK.
- 3) Arbejdsudleje (f.eks. via vikarbureau), jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3
 - → Når såvel arbejdskraften som arbejdsudlejeren er hjemmehørende i udlandet
 - → Endelig bruttoskat på 30 %, jf. KSL § 2, stk. 4 smh. KSL § 48 B (alternativt beskatning som efter § 2, stk. 1, nr. 1)
 - Omfatter alle former for vederlag
- 4) Fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4
 - → Jf. OECD MDO, artikel 5
 - Krav:
 - Forretningssted ≈ fysisk lokalitet
 - Fast ≈ geografisk tilknytning og vis varighed
 - En markedsplads kan fx være et fast driftssted.
 - Virksomheden skal udøves gennem forretningsstedet
 - Dvs. krav om vis økonomisk aktivitet og selvstændig beslutningskompetence
 - → ÷ Showrooms, oplagringsfunktioner, udlevering osv.
 - NB! Udenlandske entreprenører.
 - Entreprenørvirksomhed anses fra 1. dag for at have fast driftssted i DK.
- 5) Fast ejendom, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5
 - → Lejeindtægter, forpagtningsafgifter samt kapitalgevinster omfattet af EBL og genvundne afskrivninger efter afskrivningslovens § 21.

- NB! + Pligt til betaling af ejendomsværdiskat, jf. EVSKL § 2
- lektion 19, 19 min.
- 6) Aktieudbytte (NB! ÷ Aktieavancer!), jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 6
 - Udbytter omfattet af LL § 16 A eller § 16 B
 - Også maskeret udbytte er omfattet.
 - Endelig bruttoskat på 28 % (evt. 15 %), jf. KSL § 2, stk. 5 smh. KSL § 65 A
- 7) Visse former for rådgiver-/konsulentonorarer, jf. KSL § 2 stk. 1, nr. 7 smh. § 2, stk. 7
 - Krav:
 - Tidligere fuldt skattepligtig i DK
 - Vis kvalificeret indflydelse i virksomheden
 - Omfatter alle former for vederlag
 - → Gælder tillige lønmodtagere, jf. TfS 1998.354 H
- 8) Royalties, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 8 smh. KSL § 65 C
 - Omfatter
 - + Industrielle, kommercielle og videnskabelige forhold
 - ÷ Kunstneriske og litterære forhold
 - → Endelig bruttoskat på 30 %, jf. KSL § 2, stk. 6 smh. KSL § 65 C, stk. 1
- 9) Udbetalinger omfattet af hhv. pensionsbeskatningslovens §§ 20, stk. 1 og 46, stk. 1, jf. § 2, stk. 1, nr. 9
- 10) Udbetalinger fra uafdækkede pensionsordninger eller sum til afløsning af et pensionstilsagn, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 10
-
- 12) Arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge og andre ydelser der træder i stedet for lønindkomst eller indkomst efter nr. 4 og som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 12
-
- Etc..

15.3 Opgørelse af den begrænset skattepligtige indkomst

- Generelt
 - HR: KSL § 2, stk. 3 → Nettoindkomstprincippet
 - Man lægger altså alle indkomstkilder sammen.
 - U1: Arbejdsudleje, royalty, udbytter
 - → Endelig bruttoskat, jf. KSL § 2, stk. 4-6
 - NB! **Fradragsbegrænsning** i stk. 3, 2. pkt.
 - Kun fradrag for udgifter der har *relation* til den begrænset skattepligtige indkomst.
 - ”Kildeindkomstprincip”
- Særligt vedr. fast driftssted
 - Problem: Det faste driftssted er ikke et selvstændigt skattesubjekt
 - Hører altså til det udenlandske hovedsæde.
 - I DK anvendes → ”Den direkte opgørelsesmetode” → Fiktion
 - a) Allokering af indkomst
 - b) Interne ydelser
- Særligt vedr. fast ejendom

- → Udgifter kan fratrækkes hvis de vedrører den faste ejendom
- → Særligt vedrørende renter på lån med sikkerhed i fast ejendom:
 - **80%-reglen**
 - Så længe lånet ligger inden for denne grænse er der formodning for at lånet vedrører ejendommen.
- Særligt vedr. grænsegængere, jf. KSL kap. I A
 - → KSL §§ 5A-5D → Valgfrihed
 - Omfattet personkreds:
 - Begrænset skattepligtige eller hjemmehørende i udlandet iht. DBO og
 - Indkomst fra lønarbejde eller selvstændig erhvervsvirksomhed med tillæg af renteudgifter og kurstab på gæld skal udgøre mindst 75 % af samlet indkomst
 - → Udvidet adgang til fradrag

16 Familiebeskatningen

16.1 Ægtefællebeskatningen

- → Særbeskatning med sambeskatningseffekt, jf. KSL § 4, stk. 1 og 2
- Krav for sambeskatningseffekt:
 - ”Samlevende”
 - → KSL § 4, stk. 3 og 4
 - Opstår ved ægteskab.
 - Ophører ved skilsmisse/separation, fraflytning, faktisk samlivsophævelse.
 - Begge fuldt skattepligtige

16.2 Opgørelsen af ægtefællens indkomst

- HR: Hos den Æ, der har retligt krav på at OPPEBÆRE indkomsten
 - Personlig indkomst: Retlig adkomst
 - Kapitalindkomst: Råder/hæfter, KSL § 24 A (Bevistvvl → 50/50)
 - Aktieindkomst/CFC-indkomst: Aktieejeren (Bevistvvl → 50/50)
- U1: Erhvervsvirksomhed
 - KSL § 25 A, stk. 1, ”DRIVER” → beskatning hos den der driver virksomheden.
 - Aktiv erhvervsvirksomhed, ÷ passiv virksomhed
 - Gælder både indkomst og udgifter.
 - Tilsvarende KSL § 26 A vedr. afskrivninger. → den der *driver* virksomheden.
- UU1:
 - ”kapitalafkast” efter VSL, KSL § 25 A, stk. 2 → Beskatning hos ejeren
 - Passiv erhvervsvirksomhed → Beskatning hos ejeren

16.2.1 Begge ægtefæller deltager i driften af erhvervsvirksomheden

- HR: ”den der i *overvejende* grad driver virksomheden”, jf. KSL § 25 A, stk. 1.
 - Momenter
 - Arbejdsindsats
 - Ledelse
 - Uddannelse
 - osv.
- U1: ”deltager i væsentligt og ligeligt omfang i driften og hæfter i samme omfang”
 - → Fri fordeling af driftsresultatet, jf. KSL § 25 A, stk. 8
 - Kan vælges.
 - Betingelser:
 - Begge deltager væsentligt og aktivt.
 - Begge hæfter for virksomhedens forpligtelser.
 - Fordelingen skal være sagligt begrundet.
 - Virksomheden opgøres under ét.
 - UP: Lighedeling af overskud.
 - Modif: Skævdeling → kræver dokumentation.

16.2.2 Vederlæggelse af medarbejdende ægtefælle

- **Lønftale**, jf. KSL § 25 A, stk. 7
 - ÷ Begrænsning for løn
 - Krav:
 - Selvstændig erhvervsvirksomhed
 - Reelt arbejdsforhold
 - Indeholdelse og indbetaling af A-skat
- Overførsel til medarbejdende ægtefælle, jf. KSL § 25 A, stk. 3
 - Max. 50 %, dog højst kr. 215.500 (2009)
 - Krav:
 - Selvstændig erhvervsvirksomhed
 - Deltaget i væsentligt omfang
 - Ej misforhold til arbejdsindsats
 - Samlevende ved årets udløb

16.3 Dispositioner mellem ægtefællerne

- HR: Almindelige regler (lån, leje, forpagtning)
 - Ægtefæller kan indgå retshandler med hinanden.
 - Disse skal være på markedsvilkår.
 - NB! Forhøjede dokumentationskrav.
- U1: KSL § 26 B: Kapitalaktiver
 - Succession → ÷ Kapitalgevinstbeskatning
 - → udskyder skatten til ægtefællens senere afståelse.
 - Indtræden i:
 - anskaffelsessum
 - anskaffelsestidspunkt
 - allerede foretagne afskrivninger
 - Genvundne aktiver beskattes.
 - anskaffelseshensigt
 - Spekulation og næring.
- UU1: - varer, KSL § 26 A, stk. 2, i.f.
 - Afskrivningsberettigede aktiver ifm. ændret anvendelse, KSL § 26 A, stk. 3.
 - ABL § 41 vedr. overdragelse af aktier til en i udlandet domicileret ægtefælle.

16.4 Personfradrag

- → PSL § 10, stk. 3 → Uudnyttet personfradrag hos ægtefælle 1 overføres til ægtefælle 2.

16.5 Underskud

16.5.1 Negativ skattepligtig indkomst

- jf. PSL § 13, stk. 2, jf. § 13, stk. 1.
- (Almindelig skattepligtig indkomst)
- Negativ skattepligtig indkomst hos æ1
 - ↓
- Skatteværdi fradrages i æ1's beregnede skatter efter PSL § 6(bundskat), § 6 a(mellemskat), § 7

(topskat) og § 8 a (aktieindkomstskat)

↓

- Resterende underskud overføres til fradrag i positiv skattepligtig indkomst hos æ2

↓

- Skatteværdi fradrages i æ2's beregnede skatter efter § 6 (bundskat), § 6 a (mellemskat), § 7 (topskat) og § 8 a (aktieindkomstskat)

16.5.2 Negativ personlig indkomst

- jf. PSL § 13, stk. 4
- Negativ personlig indkomst hos æ1

↓

- fradrages i æ2's personlige indkomst

↓

- fradrages i æ1 og æ2's kapitalindkomst

16.6 Hæftelse

- → Negativ sambeskatningseffekt
- **Subsidiær hæftelse for skatterestancer**, jf. KSL § 72, stk. 2.
- Krav:
 - Forgæves udlæg hos skatteyderen.
 - Samlivet består på udlægstidspunktet (NB! Det faktiske samliv)
 - Skatten pålignet efter ægteskabets indgåelse.
- Hæftelsen er uafhængig af skatteydere *konkurs*, *tvangsakkord* etc.
 - U: TfS 1987.409 V om *gældssanering*.

16.7 Beregningen af ægtefællernes skat

- Bundskat, PSL § 6 →
 - HR: Særskilt opgørelse og beregning
 - U1: Modregning af æ1's negative kapitalindkomst i æ2's positive kapitalindkomst forinden skatten beregnes, jf. § 6, stk. 3
- Mellemskat, PSL § 6 a →
 - HR: Særskilt opgørelse og beregning
 - U1: ÷ Udnyttet bundfradrag på kr. 158.300 (2009: kr. 347.200) hos æ1 → Overføres til æ2, jf. PSL § 6a, stk. 3
 - U2: Modregning af æ1's negative kapitalindkomst i æ2's positive kapitalindkomst forinden skatten beregnes, jf. PSL § 6a, stk. 2
- Topskat, PSL § 7 →
 - Personlig indkomst
 - Særskilt opgørelse og beregning, hvis > kr. 190.000 (2009: kr. 347.200), jf. PSL § 7, stk. 4.
 - ÷ adgang til overførsel af bundfradrag.
 - Kapitalindkomst
 - Samlet opgørelse og beregning (beregnes på toppen). Forholdsmæssig fordeling, jf. PSL § 7, stk. 5-10.
- Aktieindkomst, PSL § 8a, stk. 4 →
 - Overførelse af uudnyttet bundfradrag til samlevende ægtefælle.

16.8 Separation/skilsmiss

- Skifte = Afståelse
 - ÷ Beskatning da succession, bortset fra anskaffelseshensigt.

16.8.1 Underholdsbidrag

- Separation / skilsmiss: LL § 10, stk. 1
 - Bidragsyder: Fradrag i skattepligtig indkomst
 - Bidragsmodtager: Beskatning som pers. indkomst
 - Krav:
 - løbende bidrag i modsætning til engangsvederlag
 - forfaldent og betalt
 - aftalt eller fastsat af de offentlige myndigheder
 - varig faktisk adskillelse
- Samlivsophævelse: LL § 10, stk. 3
 - Krav:
 - Løbende bidrag i modsætning til engangsvederlag
 - Forfaldent og betalt
 - Fastsat eller godkendt
 - Selvstændigt ansat til skat??

16.9 Beskatningen af ugifte samlevende

16.9.1 Under samliv

- HR: Almindelige regler for enlige
 - ÷ Analogisere fra beskatningen af ægtefæller.
 - Overdragelse skal i princippet ske til markedsvilkår.
- NB! Interesséfællesskab => Forhøjede dokumentationskrav.
 - U 1984.177 H – Ansættelse af samlever
 - U 1983.1111 Ø – Fordeling af I/S-underskud
- U: Gaver
 - Der svares boafgift efter BAL § 22, hvis samliv har bestået i min. 2 år forud for gaven.

16.9.2 Samlivsophør

- HR: Hver part udtager sine ejendele
- U1: Godtgørelse/kompensation
 - Hvad med skatten??
 - U 1986.22 H: + Skat
 - U 1986.435 H: ÷ Skat
 - Afgørende er, hvorvidt der består et egentligt retskrav

16.10 Beskatningen af børn

- HR: Børn ansættes selvstændigt til skat, jf. KSL § 5, stk. 1.
- U1: ÷ Beskatning af underhold.
- U2: Ansættelse i forældres virksomhed inden det fyldte 15. år, jf. KSL § 5, stk. 3.
 - ÷ beskatning
 - => ÷ fradrag hos virksomheden.

- U3: Indtægtsskabende gaver, jf. KSL § 5, stk. 2.
 - Gaver beskattes hos forældrene indtil barnets 18. år.
- U4: Renter af gavegæld, jf. LL § 17.
 - ÷ fradrag af gavegæld til livsarvinger.
- NB! Skattesalg → TfS 1989.110 Ø: Salg af aktier med forbeholdt stemmeret og reelt forbud mod videresalg. Forhøjede dokumentationskrav som følge af interessefællesskabet

16.10.1 Underholdsydelser til børn, jf. LL §§ 10-11

- → U 1982.492 Ø: Krydsende bidragspligt
- → U 1993.934 H (DS p. 376): Delebørn

17 Beskatningen af erhvervsdrivende fysiske personer

En introduktion.

17.1 Selvstændig erhvervsdrivende

- Fastlægges i overensstemmelse med cirkulære nr. 129 af 4. 7. 1994.
 - Afgrænsning overfor lønmodtager.
 - Afgrænsning overfor hobby-virksomhed.
 - F.eks. har disse kun fradrag for udgifter i positiv indkomst.
 - Momenter
 - Selv tilrettelægger sit arbejde
 - Vederlægges ved faktura.
 - Ikke begrænset til at påtage sig arbejde fra flere kunder.
- Enhedsbegreb
 - Dvs. begrebet fortolkes ens i alle dele af skatteretten.
 - TfS 1998.485 H – Aage Hrugland

17.2 Indkomstopgørelsen

- Driftsregnskab ↔ Skatteregnskab
- Driftsregnskabet
 - Alle udgifter der er sket i året
 - Der skal f.eks. registreres alle transaktioner i løbet af året.
- Skatteregnskabet
 - Kun fradragsberettigede udgifter.

17.2.1 Indtægter

- Kontantvederlæggelse
 - Beskatning af modtagne beløb.
- Kredit
 - F.eks. udstedelse af **gældsbev.**
 - HR: Indtægtsføres til *kurs pari*.
 - U: Hvis det kan dokumenteres at kursen er mindre, kan denne værdi lægges til grund.
 - Kurstab reguleres af kursgevinstloven.

17.2.2 Udgifter

- **UP:** SL § 6 a
 - Anlægsudgifter og formueudgifter kan ikke fradrages.
- Modif1: LL § 8, stk. 1
 - Udgifter til **reklame** og **salgsrejser**.
 - Herunder reklamegaver, sponsorater.
 - Fradragsret uanset udvidelse af indkomstgrundlaget. (Formueudgift)
 - NB! Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 14.2 ff
- Modif2: LL § 8, stk. 3
 - Udgifter til provisioner og præmier for lån

- Sidestiller visse finansieringsudgifter med renteudgifter
- Modif3: LL § 8, stk. 4
 - **Repræsentationsudgifter**
 - Forretningsmiddag, receptioner m.m.
 - Fradrag på 25 % af den afholdte udgift
 - Opmærksomhed / kommerciel gæstfrihed
 - NB! Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 14.2 ff
- Modif4: LL § 8 I
 - **Udgifter til markedsundersøgelser.**
 - Afholdes mhp. på etablering eller udvidelse af virksomhed
 - Fradrag for fulde beløb i afholdelsesåret eller afskrivning over 5 år
- Modif5: LL § 8 J
 - **Udgifter til advokat eller revisor.**
 - Afholdes ifm. etablering eller udvidelse af virksomhed.
 - Kun rådgivningsudgifter hertil.
 - Generel rådgivning er ikke omfattet!
 - Fradraget fuldt ud i afholdelsesåret.

17.3 Afskrivninger

17.3.1 Indledning

- **HR:** SL § 5: Værdifald på aktiver påvirker *ikke* indkomstopgørelsen
- **U1:** Ordinære afskrivninger, SL § 6 a
 - → Fradrag for indkomstårets værdinedgang som følge af alm. slid og ælde på aktiver, der anvendes erhvervsomt.
 - CTR andre værdinedgange som skade, undergang, økonomisk lavkonjunktur etc.
- **U2:** AFL
 - Systematisk afskrivning.

17.3.2 Former for afskrivninger

- Regnskabsmæssige
- Skattemæssige:
 - Dem der er hjemlet i AFL.
 - SKATTEMÆSSIG udgiftsperiodisering

17.3.3 Afskrivningsmetoder

- Lineære afskrivninger:
 - F.eks. ordinære afskrivninger i SL § 6a eller bygningsafskrivninger, jf. AFL kap. 3
 - Afskriver med lige store afskrivninger over årene.
 - F.eks. Fast ejendom kan afskrives med 4% af anskaffelsessummen om året.
- Degressive afskrivninger:
 - F.eks. afskrivninger på driftsmidler (saldometoden), jf. AFL kap. 2.
 - F.eks. 25% af det eksisterende afskrivningsgrundlag.
- Progressive afskrivninger:
 - F.eks. bygninger med hjemfaldspligt, jf. AFL § 25, stk. 3.

- Afskriver mere og mere over tid.
- Straksafskrivninger:
 - Småaktiver og aktiver med fysisk levealder < 3 år samt EDB-Software m.v., jf. AFL § 6.
 - Anskaffelsessummen skal være mindre end 12.300 (2009).

17.3.4 Periodisering af afskrivninger

- Princippet: Skatteårsafskrivninger
 - Erhvervsår: +
 - Afståelsesår: ÷
- Pro anno afskrivninger: Fuld periodisering

17.3.5 Overordnede afskrivningsbetingelser

- Ejendomsret (NB! Realitetsbedømmelse)
 - Man skal være retmæssig ejer.
 - ”Anskaffelse”
- Erhvervsmæssig anvendelse
 - Selvstændig erhvervsvirksomhed: +
 - Ansættelsesforhold: +
 - Bevismæssigt vanskeligt at gennemføre denne ret.
- Værdiforringelse ved brug
 - ÷ betingelse for bygninger
 - SL § 6 a: + (ordinære afskrivninger)
 - Driftsmidler: +
 - (modif: AFL § 44 A og § 44 B)

17.3.6 Fælles bestemmelser, jf. AFL kap. 6

- Kontantomregning af anskaffelses- og afståelsessummer, jf. AFL § 45.
- Fordeling af samlet anskaffelsessum/afståelsessum, jf. AFL § 45.

17.3.7 Driftsmidler og skibe

- AFL § 2, stk. 1: ”Maskiner, inventar og andre driftsmidler”
- AFL § 2, stk. 2: ”Edb-software”

17.3.8 Saldosystemet, jf. AFL § 5

- Saldo primo, år 1
 - + tilgang
 - ÷ afgang
- Saldo ultimo, år 1
 - ÷ årets afskrivninger
- Saldo primo, år 2
 - Tilgang ≈ Anskaffelse ved køb, gave, arv samt forbedringsudgifter
 - NB! Vedligeholdelse: SL § 6 e → Fratrækkes
 - Afgang ≈ Salg, arv, gave
- Særligt vedrørende skader:
 - AFL § 7, stk. 1: Reparationsudgifter → Fradrag
 - Bring aktivet i samme stand som det var ved anskaffelse.

- Udbedring
 - AFL § 7, stk. 2: Forsikrings- og erstatningssummer → Afgang hvis > reparationsudgift
 - AFL § 7, stk. 2: Forsikringserstatningssum → Afgang
- Ødelæggelse:
 - Ingen forsikring eller erstatning → ÷ Afgang (NB! AFL § 5 A)
- Opgørelse af afskrivninger
 - HR: Valgfri afskrivning 0-25 %, jf. AFL § 5, stk. 3
 - U1: Ændring af afskrivningssats, jf. AFL § 52
- **Negativ saldo**, jf. AFL § 8
 - 21. lektion 43 min
 - Indtægtsføres
 - Udignes senest i følgende indkomstår, evt. dispensation, jf. AFL § 8, stk. 2
- **Straksafskrivning**, jf. AFL § 6
 - AFL § 6, stk. 1, nr. 1: Fysisk levetid < 3 år
 - Ikke den tekniske levetid (f.eks. forældet)
 - AFL § 6, stk. 1, nr. 2: Småaktiver < kr. 12.300 (2009)
 - AFL § 6, stk. 1, nr. 3: Driftsmidler og skibe til forsøgs- og forskningsvirksomhed
 - AFL § 6, stk. 1, nr. 4: Edb-software
- **Ophør af virksomhed**, AFL § 9
 - ÷ Afskrivninger i ophørsår
 - Saldo
 - Negativ (= for ”store” afskrivninger)
 - → 90 % (af de genvundne afskrivninger) medregnes indkomstopgørelsen, jf. § 9, stk. 1.
 - Positiv (for ”små” afskrivninger), § 9, stk. 2 →
 - Alle driftsmidler solgt: 90 % fratrækkes ved indkomstopgørelsen
 - Driftsmidler beror: Saldo overføres til næste år

17.3.9 Bygninger og installationer

- Afskrivningsberettigede bygninger
 - HR: Alle erhvervmæssigt anvendte bygninger, AFL § 14, stk. 1
 - Modif.: AFL § 14, stk. 2 → Bygninger anvendt til:
 - kontor, finansieringsvirksomhed, postvirksomhed, beboelse, hoteller og plejehjem opdelt i ejerlejligheder samt til sundhedsformål
 - → ÷ afskrivning
 - Modif. til modif.: AFL § 14, stk. 3 → Accessoriske bygninger
- Afskrivningsberettigede installationer
 - Afgrænsning:
 - Bygningsbestanddele ↔ Installationer ↔ Løsøre
- Afskrivning
 - Afskrivningsgrundlag:
 - Hver bygning afskrives for sig (inkl. installationer)
 - Afskrivningssats:

- Indtil 4 % af anskaffelsessummen p.a. fra og med erhvervsåret
 - Modif: Forhøjede afskrivninger, hvis *levetid under 25 år*, AFL § 17, stk. 2
 - 3 % + levetidsafskrivningen.
- **Ombygning / forbedring** af eksisterende afskrivningsberettiget bygning
 - HR: Afskrives særskilt, jf. AFL § 18, stk. 1, 1. pkt.
 - Modif1: Afskrives sammen med bygning, hvis ombygning eller forbedring i anskaffelsesåret, jf. LV 2009 E.C.4.4.3.
 - Modif2: Indkomstårets samlede ombygningsudgifter kan afskrives samlet, jf. AFL § 18, stk. 1, 2. pkt.
 - Modif3: Udgifter inkl. vedligeholdelsesudgifter mindre end 5 % af afskrivningsgrundlag
 - → Straksfradrag, jf. AFL § 18, stk. 2 (i afholdelsesåret)
- Delvist afskrivningsberettigede bygninger, jf. AFL § 19
 - → Forholdsmæssig afskrivning
 - Krav: Erhvervsmæssigt anvendte del min. 25 % eller mindst 300 m², jf. AFL § 19, stk. 4.
- **Genvundne afskrivninger**, jf. AFL § 21
 - Opgørelse:
 - Salgssum ÷ nedskrevne værdi, dog max. foretagne afskrivninger
 - Avance/tabsopgørelse:
 - → Beskatning/tabsfradrag jf. AFL § 21, stk. 1 (90 % medregnes for personer / 100 % tabsfradrag)
- Bygningsskader
 - Afskrivningsgrundlag:
 - Forholdsmæssig nedsættelse af afskrivningsgrundlag, og fradrag for værdiforringelse, jf. AFL § 23
 - Udbetaling af forsikringssum
 - HR: AFL § 48 → Sidestilles med salgssum
 - U1: AFL § 24 → Succession

17.3.10 Driftstab

- Def.: Ubevidste eller upåregnelige tab, som påføres skatteyderen som led i indkomsterhvervelsen og som ikke skyldes indkomstdisponering eller afhændelse.
- Fradragshjemmel:
 - HR: Særregulering – AFL, KGL
 - Udfyldende: SL § 6, litra a
 - Genstandskriteriet
 - Hvilket aktiv er beskadiget.
 - Anlægsaktiv => ÷ fradragsret.
 - Omsætningsaktiv => + fradragsret.
 - Årsagskriteriet
 - Ligger årsagen inden for de almindelige rammer.
 - TfS 1987.126 H

17.3.11 Virksomhedsskatteordningen

- → Er forbeholdt selvstændigt erhvervsdrivende, jf. VSL § 1, stk. 1.

18 Introduktion til beskatningen af juridiske personer

18.1 Subjektiv skattepligt

- To betingelser:
 - **Skatteretsevne**, jf. SEL § 1 og FBL § 1
 - Selskabsbeskatning
 - 25 %
 - Kooperationsbeskatning
 - Særlig beskatning for visse foreninger.
 - Fondsbeskatning
 - Institutionsbeskatning
 - Dødsbøbeskatning
 - Deltagerbeskatning
 - F.eks. ved I/S og K/S, der ikke er selvstændige skatteretlige subjekter.
 - **National tilknytning**
 - Fuld skattepligt
 - Begrænset skattepligt

18.1.1 Skattepligtens indtræden

- SEL § 4, stk. 1 → Stiftelsestidspunktet (NB! A/S og ApS)

18.1.2 Indkomstår

- HR: Indkomståret er sammenfaldende med kalenderåret, jf. SEL § 10
- U1: Valg af forskudt indkomstår

18.1.3 Acontoskatteordningen

- Ordinær acontoskat
 - Betales i løbet af indkomståret.
- Frivillig acontoskat

18.1.4 Skatteansættelse og årsopgørelse

- Indlevering af selvangivelse senest 6 mdr efter indkomstårets udløb
 - Manglende selvangivelse
 - Dagbøder, jf. SKL § 5, stk. 2
 - Taksation, jf. SKL § 5, stk. 3
 - Skønsmæssig ansættelse.
 - Forsinkelse: Skattetillæg, SEL § 5, stk. 1: 200 kr. pr. dag, max. Kr. 5.000

18.2 Selskabsbeskatning

- Indkomstopgørelsen
 - HR: SEL § 8, Skattelovgivningens almindelige regler.
 - U: Specialregler

18.2.1 Kursgevinster / -tab

- **HR:** KGL § 2 → **Generel skattepligt** uanset gevinst eller tab og uanset kreditor (jf. KGL §§ 3-5) eller debitor (jf. KGL §§ 6-11).

- Modif: **Koncernfordringer**
 - KGL § 4: Tab på koncernfordringer → HR: ÷ Fradrag U: KGL § 4, stk. 3-5
 - KGL § 8: Gevinst på koncerngæld: HR → ÷ Beskatning
- Modif: KGL § 5: Tab på fordring **omfattet af DBO** → ÷ Fradrag
- Modif: KGL § 7, stk. 1: Tab på visse indeksreguleringer af gæld → ÷ Fradrag

18.2.2 Aktieavancer og -tab.

- Næring: ABL § 17 → Beskatning/tabsfradrag
- Anlæg:
 - Ejertid < 3 år: ABL § 8: + **Beskatning** af gevinst/kildeartsbegrænset tabsfradrag
 - Ejertid > 3 år: ABL § 9: ÷ **Beskatning** af gevinst / ÷ **Fradrag** for tab

18.2.3 Driftsunderskud

- HR: LL § 15, stk. 1 → **Uendelig underskudsfremførselsret**
- U1: Tvangsakkord/frivillig akkord (≈ samlet ordning)
- U2: Overdragelse af underskudsselskaber

18.2.4 Udbytte

- HR: SEL § 13, stk. 3 → 66 % medregnes
- U1: SEL § 13, stk. 1, nr. 2
 - **Skattefrihed** hvis det **udbyttemodtagende selskab** ejer mindst 10 % af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab og har gjort det i en sammenhængende periode på 1 år

18.3 Koncernbeskatning

- → Koncernbegrebet er ikke entydigt
- Indkomstopgørelse
 - HR: Skattelovgivningens almindelige regler, jf. SEL § 8
 - U1: Koncernlempelser
 - Skattefrie datterselskabsudbytter
 - Koncerntilskud
 - Sambeskatning
 - U2: Koncernskærper
 - Koncerninterne kurstab
 - Tynd kapitalisering
 - CFC-beskatning
 - Dispositionskorrektioner
 - Transfer Pricing

18.4 Aktionærbeskatning

- Kapitalafkast
 - Kapitalindtægter
 - Kapitalgevinster / -tab
- Problem
 - Neutralitetshensyn
 - Dobbeltbeskatningen af aktieudbytter
- Udbyttebegrebet

- Bredt, jf. LL § 16 A og LL § 16 B (+ maskeret udbytte)
 - Alt hvad der tilgår en aktionær, anses skatteretligt for at være udbytte.
- Udbyttebeskatningen
 - HR: Beskattes som som aktieindkomst, jf. PSL § 4 a
 - → PSL § 8 a
 - 3 trin: 28 %, 43 %, 45 %
 - Modif1: Kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 4
 - Modif2: Personlig indkomst, jf. LL § 16 A, stk. 9 smh. PSL § 4, stk. 1, nr. 4
 - Modif3: Udbyttedtager er en juridisk person

18.5 Deltagerbeskatning

- Former
 - Interessentskaber
 - Kommanditselskaber
 - Skatteinteressentskaber
 - Partsrederier

18.5.1 Deltagerbeskatningen i I/S

- Hovedprincip
 - HR: Selskabsdeltagere i transparente selskaber underkastes de regler, der gælder for selvstændigt erhvervsdrivende
 - U1: Anpartsvirksomhed, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 10 og 12
- Fordeling af overskud/underskud
 - HR: Aftale
 - U1: Lighedeling
 - U2: Indkomstforvridning
- Deltagernes fradrag på grundlag af ideel andel
 - Afskrivninger → I forhold til ejerandel → Selvstændige afskrivninger
 - Kapitalgevinster → I forhold til ejerandel → Selvstændig bedømmelse (÷ generel afsmitning)

18.5.2 Deltagerbeskatningen i kommanditselskaber

- HR: Som i I/S
- U1: Fradragsbegrænsning → Fradragskonto

18.5.3 Beskatningen ved stiftelse og ophør

- Stiftelsen har virkning fra udarbejdelsen af selskabsaftalen
- Delkøb/delsalg