

Retteskema - eksamen sommer 2018

Skatteret / Polit-kandidat

Eksamen afholdt 20. juni 2018.

Indledning

Ved bedømmelsen lægges vægt på givne begrundelser.

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

Om rettevejledningen

Dette er alene en rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelserne.

Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således er åben for den konkrete besvarelse, dog skal nedennævnte løvbestemmelser berøres.

Vigtigt er det, at de studerende viser en argumentation støttet på retskilderne.

Ad opgavesæt 1

SPM

1. Martin beder dig lave en generel redegørelse for beskatningsprincipperne i dansk skatteret vedrørende "køb og salg" af formuegodet Bitcoin, herunder hvornår transaktioner kan være skattefri, og hvornår de vil være skatterelevante/skattepligtige?

SVAR

Ved besvarelsen skal den afgives i en fyldestgørende redegørelsesform. Basisreglerne skal berøres og grundprincipperne beskrives, og Bitcoins skal vurderes efter det foreliggende regelgrundlag.

Indkomstbeskatningen følger i sine grundprincipper - og hvor der ikke er særregler - statsskattelovens § 4, § 5 og § 6.

§ 4 definerer den løbende indkomsterhvervelse, dvs. den løbende indkomst/-indtægtskilde, og bestemmelsen giver en ikke-udtømmende opregning af og eksemplificering af typer af skattepligtige indkomster, jf. ordlyden som følger:

§ 4

Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f.Eks.:

Regel for afgrænsning af indkomst over for ikke-skattepligtige formuebevægelser suppleres af statsskattelovens § 5, som bestemmer følgende:

§ 5

Til Indkomst henregnes ikke:

a. Formueforøgelse, der fremkommer ved, at de Formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i Værdi - medens der paa den anden Side ikke gives Fradrag i Indkomsten for deres Synken i Værdi -, eller Indtægter, som hidrører fra Salg af den skattepligtiges Ejendele (herunder indbefattet Værdipapirer), for saa vidt disse Salg ikke henhører til vedkommendes Næringsvej, for Eksempel Handelsvirksomhed med faste Ejendomme, eller er foretaget i Spekulationsøjemed, i hvilke Tilfælde den derved indvundne Handelsfortjeneste henregnes til Indkomsten, ligesom ogsaa eventuelt Tab kan fradrages i denne.

Statsskattelovens §§ 4-5 er grundprincipperne og dermed grundstenene i indkomstbeskatningssystemet. Det er dette som gælder, medmindre der er særlove, der udvider, indskrænker eller supplerer disse basale regler.

For derefter at vurdere, hvad "Bitcoins" er - og om de kan være omfattet af særlovgivning, så må man se på om dette er "fordringer" reguleret af kursgevinstbeskatningslovens regler.

Som udgangspunkt er alle gevinster, tab og valutakursreguleringer på alle pengefordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven, jf. kursgevinstlovens § 1. Det er dog afgørende efter kursgevinstloven, at der foreligger enten en fordring, en gæld eller en finansiell kontrakt, for at valutakursreguleringer kan blive omfattet af kursgevinstloven.

Bitcoin-systemet – dvs. det at købe, anvende eller eje Bitcoins indebærer ikke, at der er tale om en kreditor og en debitor-situation, og der opstår således ikke en fordring, en gæld eller en finansiell kontrakt ved at besidde eller handle Bitcoins.

Der gennemføres blot et køb eller et salg i Bitcoins omregnet fra priser i en officiel valuta via en hjemmeside. Der er derfor ikke tale om en pengefordring, en gæld eller en finansiell kontrakt. Kursgevinstloven regulerer derfor ikke kurssvingninger ved anvendelse af eller samhandel mv. i Bitcoins. Dette gælder også, selv om Bitcoins skulle anses for en officiel valuta, idet forudsætningen for at anvende kursgevinstlovens muligheder for at medregne valutakursreguleringer i indkomstopgørelsen er, at der er etableret en fordring, en gæld eller en finansiell kontrakt, jf. netop kursgevinstlovens § 1.

Den studerende, der ud over pensum - har lagt mærke til skattepraksis herom, vil kunne henvise til afgørelse herom ved Skatterådets afgørelse i SKM 2014.226 SR, hvilken afgørelse alene afklarede forholdet til kursgevinstlovens regler – dog tog man ikke fra rådets side stilling til "næring/spekulation" efter statsskattelovens regler.

Følgelig vil beskatningen af realiserede gevinster eller realiserede tab skulle vurderes efter statsskattelovens grundprincipper, jf. ovenfor.

Bitcoins vil kunne være et formuegode, som er indkomsten uvedkommende, hvis det som helt privat aktiv er anskaffet uden for næring eller spekulation, og denne anskaffelse som privat kan godtgøres ved bevisdata og omstændighederne i øvrigt.

Hvis det derimod udtrykker det spekulative køb/investering med henblik på videresalg – for at opnå gevinst – så vil anskaffelse af Bitcoins være sket i spekulationsøjemed, og så vil følgende regel fra statsskattelovens § 5 in fine finde anvendelse:

"...foretaget i Spekulationsøjemed, i hvilke Tilfælde den derved indvundne Handelsfortjeneste henregnes til Indkomsten, ligesom ogsaa eventuelt Tab kan fradrages i denne.."

Grundlæggende så signalerer "handelsfortjeneste", at der skal en realiseret gevinst til, dvs. salg/afståelse – og med dette følger også, at den blotte "værdistigning" eller "værdifald" i ejerens beholdning ikke være en skattepligtig situation. Der skal således ske en realisation/afståelse, for at denne er skatterelevant.

Det er tilmed en helt almindelig og ligefrem bevisbyrde, der skal løftes og anlægges om aktiver anses anskaffet, dvs. på erhvervelsestidspunktet, med videresalg/afståelse for øje.

Hvis anskaffelse og afståelse er uden for hhv. spekulation og næringsvej – så vil det være ganske almindelig formue – og gevinst og tab vil være indkomsten uvedkommende.

Dog skal man være opmærksom på, at spekulationsbeskatningen også rummer det ”enkeltstående køb/salg” – og man må skatteretligt hense til følgende dele af bevisbyrden – idet spekulationsbegrebet fastsættes som ”hensigten om videresalg som led i erhvervessigtet”, dvs. således skal indgå i bevisbedømmelsen for skattepligt eller ej:

- *Omstændighederne ved køb/flerhed af køb*
 - *Er der sket erhvervelse for lånte midler osv?*
- *Omstændighederne ved salg/delsalg*
 - *Ejertiden, anvendelsen og placering i økonomien. Kan der ud fra besiddelsestiden osv. argumenteres for ”samlønske” som ved f.eks. en privat møntsamlings eller må ”opnåelse af kursgevinst ved muligt salg” anses for det overvejende motiv allerede ved erhvervelsen – således at der må antages at være tale om spekulativt køb med henblik på videresalg for at opnå kursstigninger ved afståelsen, dvs. realisation af avance mv.*

Spekulationsbegrebet og bevisbyrden pro spekulation vil let komme til at omfavne ”en række aktiver”, dvs. hvor bevisbyrden hurtigt kommer tilbage til skatteyderen, hvis han vil argumentere ”gevinster” ud af indkomstbeskatning og dermed hævde, at det var gevinst på private formuegenstande. Der vil efter skattekontrollovens § 1, stk. 1 ff. være en forpligtelse til at selvangive gevinster/tab, hvis dette udspringer af spekulationsaktivers handlen.

Sagt med andre ord kommer der efter skattepraksis en vis formodning for, at man/skatteyder går efter spekulative gevinster på såkaldt ”cash equivalents” dvs. letomsættelige aktiver som guld/sølv, ædelstene og nu altså også Bitcoins samt anden Cryptovaluta.

Der kan henvises til UfR 1984.433 ØLD, hvor køb af 17 sølvbarrer for lånte midler blev anset klart spekulativt, og gevinst var skattepligtig. Tilsvarende sagen SKM 2003.449 LSR om lånefinansieret køb af 6.000 flasker champagne med henblik på videresalg og tilsvarende var handelstab fradragsberettiget efter spekulationsreglen.

I nyligt offentliggjort afgørelse SKM 2018.104 SR blev følgende resultat om spekulation nået på baggrund af den konkrete sags individuelle omstændigheder:

” Skatterådet kunne ikke bekræfte, at gevinst ved afståelse af bitcoins var indkomstopgørelsen uvedkommende, idet erhvervelsen ansås for sket med spekulationshensigt. Skatterådet kunne bekræfte, at tab ved afståelse af bitcoins erhvervet med spekulationshensigt var fradragsberettiget i den skattepligtige indkomst.”

SPM

2. Du bedes redegøre for, hvordan Martins handelstransaktioner skal behandles skatteretligt ud fra de givne oplysninger, herunder om han i sommeren 2019 skal selvangive noget, når han skal aflægge selvangivelsen for indkomståret 2018?

SVAR

Bevisbedømmelsen som beskrevet i redegørelsen til opgaven oven for vil være den, der skal anvendes nu på den konkrete handelstransaktion for Martin i opgave 1.2.

Dette udtrykkes i flere domme ved henvisning til sandsynligheden for fortjeneste ved videresalg og den rolle, denne spillede ved erhvervelsen.

Se hertil en lang række principielle Højesteretsdomme så som UfR 1960.181 H, UfR 1965.229 H, UfR 1976.362 H, UfR 1976.540 H, UfR 1981.245 H, UfR 1985.308 H, UfR 1985.749 H, UfR 1986.308 H, UfR 1986.639 H, UfR 1986.747 H, og UfR 1988.53 H.

Martin har erhvervet aktiverne (Bitcoins) på børs/nettet den 20. januar 2015, og han har kaldt det ”investering”. Han anskaffede det godt nok ikke ved lånefinansiering, men ud fra en udtalt interesse om ”nettets betalingsmuligheder og økonomi”, og han argumenterer det bl.a. ind under sin generelle interesse som IT analytiker mv.

Ikke desto mindre viser interessen for stigning i værdi som en ret åbenbar og påregnet interesse i dette produkt, dvs. for Martin dels som ”direkte betalingsmiddel på nettet” – og dels som investeringsobjekt for senere salg, og dermed er merværdien en meget betydelig baggrund for købet.

Salget sker den 13. maj 2018, dvs. efter en ejertid på ca. 3,5 år – og han afhændede samtlige Bitcoins – og tilmed genkøbte han så igen for det fulde provenu fra det første salg for at gå efter yderligere ”kursstigninger”. Alle elementer trækker i klar retning af spekulation, og tilmed gør aktivet Bitcoin som sådan som et penge-ækvivalent aktiv.

Omstændighederne efter køb af et formuegode kan derfor også belyse og bestyrke oplysningerne om hensigten ved købet, som fx at godet sælges hurtigt efter købet, eller at der sælges med betydelig fortjeneste

Martin har ikke rigtig nogen argumenter, der kan modbevise ”spekulationshensigten”. Den ideelle interesse ad nettet og hans job som analytiker kan ikke nedtone eller eliminere spekulationshensigten.

Alt i alt har det spekulative element ligget allerede ved Martins erhvervelse af disse Bitcoins – og dermed er handlerne omfattet af spekulationsbegrebet i statsskattelovens § 5.

3 års ejertid gør herved ikke, at der skulle være tale om en ”anlægsplacering” eller at det skulle være overgået til ”samlerobjekt”. Kursændringerne må have været det helt afgørende ved erhvervelsen og dermed at den spekulative gevinst kunne opnås.

Martin skal derfor huske, at selvangivelsen for indkomståret 2018, dvs. i sommeren 2019 skal indeholde gevinsten, dvs. den egentlige avance ved dette produkt/salget.

Han kan fradrage direkte henførbare ”omkostninger” ved salget i ”salgssummerne” – og han kan tillægge eventuelle købsomkostninger til anskaffelsessummerne, når realisationsavancerne skal gøres rigtigt op.

SPM

3. Vil Martin få et skattemæssigt fradrag for tab, hvis han også realiserer sin genkøbte portion, og den måtte blive tabsgivende ved senere salg?
 - a. I givet fald det pågældende tab vedrører indkomstopgørelsen, da bedes du også svare på i hvilken indkomstart ved skatteopgørelsen dette tab til kunne fragå – og angiv herved, hvilken skatteværdi og fradragstype det har skattemæssigt?

SVAR

Da der såvel med den første erhvervelse som den næste erhvervelse vil være tale om klar spekulation, jf. oven for. Der gælder efter spekulationsreglen det forhold, at såvel gevinst som tab er indkomstrelevant. Det er dog således, at hvor spekulationsgevinsten ved opgørelse af indkomstarterne efter personskattelovens § 3, stk. 1 går i den personlige indkomst (den som marginalbeskattes) – så bliver fradraget imidlertid til et såkaldt ”ligningsmæssigt fradrag” med den laveste skattemæssige fradragsværdi – da det går i den ”skattepligtige almindelige indkomst” med virkning for kommunale skatter mv. Tab går hverken fra i personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst eller arterne efter personskatteloven, jf. lovens § 3, stk. 2 e.c., § 4, stk. 2 e.c., § 4 a stk. 1 og 2 e.c. og dermed henføres det som almindeligt ligningsmæssigt fradrag.

Skulle Martin have fradrag i den personlige indkomst, jf. statsskattelovens § 6 a, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, så skulle han anses næringsdrivende med handel med "bitcoins" – og der foreligger i sagens natur, jf. de begrænsede handler mv. for Martin ikke en næringsposition, der skal langt mere til.

SPM

4. Er den højere købspris, som Martin må betale allerede ved genanskaffelsen et tab, der kan fradrages ved skatteopgørelsen allerede ved anskaffelsen i 2018?

SVAR

Selve købsprisen for "portion 2" målt i forhold til den lavere salgspris for hans "portion 1" er ikke et skattemæssigt tab. Det er en højere pris, han har ved anskaffelsen – og dette bliver hans skattemæssige købspris ved næste avanceopgørelse. Det forhold, at han kunne have købt billigere ved tidligere generhvervelse og have haft en bedre kurs – er ikke handelstab skattemæssigt – men det er et imaginært tab. Det er således indkomsten uvedkommende i 2018.

SPM

5. Vil Martin have fradrag for tab, der opstår, hvis "Bitcoin" som begreb og produkt som sådan udgår og Bitcoin-virksomheder må lukke – og hvor alle investorer derved lider tab?

SVAR

Hvis der ikke er nogen handelsplads mere – så må aktivet anses tabt – og her forudsættes så også, at det ikke bare kan anvendes som "betalingsmiddel". Dette vil også være et spekulationstab alt andet lige, jf. ovenfor. Man må dog først skattemæssigt trække tabet fra, når det er endeligt konstateret, jf. i det hele begrebet "handelstab" (realisation).

SPM

6. Hvordan vurderer du, at beskatningen ville blive for Martin, hvis han blot lod overføre "Bitcoin" til en Bitcoin-wallet, og derefter betalte for varer og tjenesteydelser hos udbydere, der accepterer betaling via Bitcoins?

SVAR

Hvis Martin fremfor at vælge at sælge via børs blot havde "omvekslet penge" – og ladet dem overføre til "Bitcoin-wallet", så ville dette kunne have trukket i retning af rent betalingsmiddel – og derfor ville kursforhold jo reelt påvirke det man handlede – og som jo helt typisk ville være private aktiver. Dette ville således ikke nødvendigvis have ført Martin ind i spekulationsbeskatningen – igen afhængig af om han helt eller delvis også anvendte til investeringsformål osv.

SPM

7. Hvis man over flere omgange anskaffer Bitcoins med forskellige "anskaffelsessummer", jf. kurserne på anskaffelsestidspunkterne, og man også vælger at delsælge, dvs. sælge over flere omgange, og det antages, at handelstab opstår, hvordan gør man så den korrekte anskaffelsessum op til brug for avanceopgørelse for hvert salg?

SVAR

Der er ingen steder i skattelovgivningen, her statsskattelovens beskrivelser, hvor der angives hvordan anskaffelsessummer skal gøres op, når der købes til en beholdning af flere omgange.

Det bemærkes herved, at anskaffelsestsummen ved afståelse af Martins beholdning af bitcoin skal opgøres særskilt aktiv for aktiv, og dermed heller ikke sammen med andre virtuelle valutaer, hvis han en dag måtte investere sådan.

Salgssummen for den tildelte beholdning af bitcoin cash skal fuldt ud medregnes til den skattepligtige indkomst som personlig indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, og eventuelt vederlagsfrie tildelinger medfører ikke en fradragsberettiget anskaffelsestsum.

I tilfælde hvor der er foretaget yderligere køb af bitcoin, som indgår i samme beholdning, vil det ved salg af en del af beholdningen (delafståelse), da vil det ikke være muligt at identificere de solgte bitcoins (kan ikke individualiseres), da disse ikke er enkeltvist identificerbare, men er fuldstændigt identiske.

Da man ved delafståelser ikke kan identificere de solgte bitcoins og dermed heller ikke anskaffelsestsummen direkte, er det derfor nødvendigt, at anskaffelsestsummen for de i beholdningen først anskaffede bitcoin cash skal indgå i opgørelsen af gevinst eller tab ved enhver delafståelse, dvs. anvendelse af "first in – first out" (FIFO-princippet) – også selvom det ikke er lovfæstet – men dette princip stemmer til de skattemæssige opgørelsesmetoder, som forventes opgjort efter statsskattelovens regler.

Tilsvarende synspunkt har Skatterådet haft i SKM 2018.104 SR.

Ad opgavesæt 2

SPM

1. Har Børge fradragsret for det oprindelige tab han pådrog sig ved at overlade sin formue til investering via sin daværende svigerfader?
 - a. Kunne man eventuelt betragte det oprindelige tab som "tab på udlån"?

SVAR

Der er ikke tale om udlån mellem to parter, men reelt tale om at Børge lader en anden forvalte dette under en vidtgående og stående bemyndigelse.

Allerede derfor vil det nævnte tab ikke være tab på en pengefordring efter kursgevinstlovens regler, jf. dennes § 1, men det vil være formuetaf, som ikke er fradragsberettiget, jf. reelt statsskattelovens § 6, stk. 2 (privat anliggende). Det er dog klart, at Børge har et pengekrav af privat karakter mod svigerfaderen.

Det er således et privat anliggende og dermed et "uheldigt privatforbrug", og tilmed har Børge heller ikke – inden januar 2011 - fået nogen "individualiserede" investeringer i værdipapirer mv., som man så kunne argumentere for tab på aktier eller obligationer osv. de pågældende år – og Børge vil heller ikke have beviser for at kunne opgøre fradrag i form af dokumentationer eller andet.

Herudover vil de relevante indkomstår være forældede efter skatteforvaltningslovens § 26, hvis Børge formelt ville ønske sig at begære fradrag – og glemte fradrag giver heller ikke ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 – og endelig er også 6 måneders fristen efter § 27, stk. 2 udløbet for længst.

Det private tab som er indkomsten uvedkommende – bliver dog til en tvist mellem parterne – og løsningen på tvisten bliver, at Børge i januar 2011 modtager aktierne i et udenlandsk selskab med en kursværdi på "indmaden af selskabet", som var værdipapirer på 5 mio DKK. Dette bliver løsningen – og realtabet, som er privat, udgør så 5 mio DKK.

De 5 mio DKK han modtager som "dækning" for tabet – er ikke indkomstskattepligtigt, da det er surrogat for hans allerede tidligere beskattede formue. Dette følger almindelige regler for erstatning, og hvad erstatningen dækker (surrogat vurderingen). Herved minimeres det pågældende tab – og derfra er hans formue altså afhængig af dette niveau, og tilvækst mv. skal vurderes derfra.

SPM

2. Vedrørende selskabet ARMA Inc bedes du redegøre for om dette selskab, som sit eget skattesubjekt, skulle have været beskattet i Danmark?
 - a. Beskriv reglerne for selskabsbeskatning, herunder "ledelsens sæde"
 - b. Redegør for din holdning til ARMA Inc's tilknytning til Danmark ud fra de givne oplysninger ovenfor.

SVAR

Svigerfaderen var bosiddende uden for Danmark, og selskabet er registreret og ledet uden for Danmark, og har derfor aldrig haft ledelsens sæde i Danmark.

Selskabet vil derfor ikke have været skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, jf. § 1 stk. 1, nr. 2.

Ledelsens sæde begrebet – når der ikke er registrering her i landet – vil være ud fra bla. følgende kriterier;

Ledelsens sæde er defineret i såvel forarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 6 (L 35 1994-1995), og i Den Juridiske Vejledning 2018 (afsnit [C.D.1.1.1.3](#)), som det sted, hvor selskabets daglige ledelse udøves, dvs. være sig enten af direktionen eller bestyrelsen. Begrebet er uddybet ved cirkulære nr. 82 af 29/5 1997, hvoraf fremgår, at hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold foregår i udlandet, så vil udgangspunktet være, at selskabet ikke har ledelsens sæde her i landet. Det fremgår desuden af såvel forarbejder, praksis som cirkulæret, at den rene aktiebesiddelse som udgangspunkt ikke vil være afgørende for vurderingen af ledelsens sæde.

Ledelsens *virkelige sæde* er afgørende for den endelige afgørelse af selskabets skattemæssige hjemsted. Der bør lægges vægt på følgende forhold:

- Hvor bestyrelsesmøder eller lignende møder afholdes,
- Hvor den administrerende direktør og andre ledende medarbejdere sædvanligvis udøver deres virksomhed for selskabet
- Hvorfra den daglige og virkelige ledelse af den juridiske person udøves,
- Hvor hovedsædet er beliggende,
- Hvilket lands lovgivning den juridiske persons status er underlagt, og
- Hvor regnskabsbøger og virksomhedsmateriale opbevares.

Vurderingen af ledelsens sæde er belyst i dansk praksis i flere tilfælde.

Praksis bekræfter definitionen, som beskrevet ovenfor, og lægger således afgørende vægt på, hvor beslutningerne vedrørende selskabets daglige ledelse træffes.

Det kan også udledes af praksis, at det ikke er afgørende, hvor ledelsesmedlemmerne er bosat, men derimod hvor ledelsesmedlemmerne faktisk opholder sig, når beslutningerne om den daglige ledelse træffes.

Endvidere viser praksis, at det er uden betydning, hvor selskabets aktionærer opholder sig forudsat at disse selvsagt ikke tager del i den daglige ledelse. Der kan eksempelvis henvises til afgørelserne refereret i Tfs1996.257, Tfs1998.607, [SKM2011.92.SR](#), [SKM2012.591.SR](#), [SKM2014.18.SR](#), [SKM2014.268.SR](#), [SKM2014.690.SR](#) og [SKM2017.92.SR](#).

Derfor vil det forhold, at Børge bliver ejer af selskabet med virkning fra 1. januar 2011 – alt andet lige - heller ikke ændre noget ad selskabsbeskatningen, da der ikke sker nogen ændringer i aktiviteten, som i det hele ligger uden for Danmark.

SPM

3. Vedrørende Børge som skattepligtig fysisk person, hvilke regler ville kunne medføre indkomstbeskatning af ham på dette selskabs indkomst-/formuebevægelser, og hvordan ville indkomsten og beskatningen blive opgjort?

SVAR

Børge skal iagttage CFC-reglerne som i Danmark gælder på personniveau, jf. personskattelovens § 4 b og § 8 b, jf. ligningslovens § 16 H, idet det også ligger fast fra opgaveteksten, at der er tale om ”mobile indkomster af finansiel art”.

§ 4 b. CFC-indkomst (Controlled Foreign Company) omfatter det samlede beløb af indkomst som omhandlet i ligningslovens §§ 16 H og 16 I.

Stk. 2. CFC-indkomst indgår ikke i den skattepligtige indkomst ved beregning af skat efter §§ 6-8 a.

§ 8 b. Af CFC-indkomst svares skat med den sats, der er nævnt i selskabsskattelovens § 17, stk. 1.

Selskabet i Panama må ad opgaven formodes ikke at betale overhovedet – hvorfor Børge vil være ramt af Ligningslovens § 16 H som følger:

§ 16 H. Hvis en skattepligtig omfattes af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kontrollerer et udenlandsk selskab eller en forening m.v. (selskabet), jf. stk. 6, skal den skattepligtige medregne selskabets CFC-indkomst opgjort efter stk. 7-10 samt selskabsskattelovens § 32, stk. 5, når indkomsten er positiv. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende, eller betingelserne nedenfor er til stede:

1) Selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end $\frac{3}{4}$ af skatten beregnet på grundlag af satsen i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, af selskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4 og 5 for det pågældende indkomstår.

2) Selskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for samme periode udgør mere end $\frac{1}{2}$ af selskabets skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber kontrolleret af selskabet, hvis selskaberne er hjemmehørende i samme land som selskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter selskabets direkte eller indirekte ejerandele.

3) Den skattepligtiges aktier, investeringsbeviser m.v. i selskabet er ikke aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringselskaber efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Børge skal derfor efter ”danske regler” opgøre en ”selskabsindkomst”, som skal beskattes hos ham direkte som CFC indkomst, jf. ligningslovens § 16 H:

Stk. 4. Ved opgørelse af selskabets CFC-indkomst og selskabets samlede skattepligtige indkomst skal skattepligtig fortjeneste og fradragsberettiget tab beregnes på grundlag af de faktiske anskaffelsessummer og det faktiske anskaffelsestidspunkt, medmindre lagerprincippet skal anvendes

Efter aktieavancebeskatningslovens regler vil der for selskaber for ”børsnoterede papirer” mv. skulle opgøres en lageropgørelse (forskellen mellem primo og ultimo) mv.

Børge beskattes så direkte af dette med en sats svarende til selskabsskattesatsen (22%) – og dette som den personlige beskatning ved CFC indkomst, jf. personskattelovens regler som vist oven for.

SPM

4. Kunne man ud fra realitetsbetragtninger anse selskabet som "pro forma"? Og i givet fald hvilke skattemæssige konsekvenser ville det så få for Børge?

SVAR

Hvis man anså "selskabsmasken" på Panama-selskabet som rent pro forma – så ville man kunne se bort fra selskabet – og gennemføre beskattningen direkte af "aktiverne" i selskabet som tilhørende Børge direkte.

Dette ville så ikke være en CFC beskattning som nævnt ovenfor, men så skulle alt opgøres som om enheden var "transparent" og aktiv for aktiv efter kvalifikationerne i hhv. aktieavancebeskatningsloven som kursgevinstbeskatningsloven opgøres efter reglerne for fysiske personer, dvs. realisationsbeskatning, udbyttebeskatning og lagerbeskatning på papirer omfattet af fx Aktieavancebeskatningslovens § 19, obligationer beskattes efter kursgevinstlovens regler i §§ 14-15 for fysiske personer osv.

Der vil dog skulle noget til at bortse fra selskabets eksistens, og herved kunne man også hense til fortiden med selskabet. Dvs. at selskabet har eksisteret under en anden ejer, og blev overleveret som sådan til Børge, der opretholdt mandater til ledelsen, banken mv. Den helt særlige regulering som Danmark har til at "imødegå sådanne mobile indkomsters unddragelse af dansk skat" findes jo netop også i CFC reglerne for fysiske personer, jf. opgavebesvarelse 3 oven for.

SPM

5. Beskriv kort reglerne for "tids-/ansættelsesfrister" ad de danske skattemyndighedernes kompetence – og redegør herunder for om skattemyndighederne kan rejse en sag mod Børge eller selskabet, og hvor langt tilbage skattemyndigheden i så fald kan gå?
 - a. Fra hvilket tidspunkt kan man sige, at skattemyndighederne har "tilstrækkeligt kendskab", jf. fristreglerne?

SVAR

Ved besvarelsen skal fremhæves fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26, 27, stk. 1, nr. 5, og § 34a således i uddrag:

§ 26.

Stk. 1 Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.

Og

Stk. 5. Fristerne efter stk. 1 og 2 udløber først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Ekstraordinær ansættelse

§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

....

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

.....

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Told- og skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der er modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Kapitel 12 a

Forældelse

§ 34 a. Krav afledt af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, jf. §§ 26 og 27, og fastsættelse af afgiftstilsvaret eller godtgørelse af afgift, jf. §§ 31 og 32, samt fastsættelse af vurdering af fast ejendom, jf. § 33, forældes efter reglerne i forældelsesloven, jf. dog stk. 2-4.

....

Stk. 4. Forældelsesfristen er 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, jf. § 27, stk. 1, og ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret eller godtgørelse af afgift, jf. § 32, stk. 1, samt for ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurderinger, jf. § 33, stk. 3-5 samt stk. 7 og 8. Tilsvarende gælder krav afledt af ændringer af ejendomsvurderinger, der foretages efter §§ 33 a og 34.

---000---

Børge har ingen "indkomstkonstateringer" førend fra 1. januar 2011.

Til gengæld burde han have selvangivet efter CFC reglerne via det af ham fra 1. januar 2011 helejede selskab, idet der er tale om mobile finansielle indkomster i selskab uden fornøden selskabsbeskatning.

Hvis det alene må anses som "simpel uagtsomhed" – så kan skattemyndighederne alene gå tilbage "4 år" efter skatteforvaltningslovens § 26 – og ved deciderede "udtræk" mv. fra selskabet "6 år", jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Det vil sige, at indkomståret 2014 er udløbet fristmæssigt den 1. maj 2018 – og 2011-2013 er forældet tidligere, jf. samme bestemmelse.

Hvis det derimod må anses for "groft uagtsomt" – så vil skattemyndigheden kunne bryde den ordinære frist, jf. den ekstraordinære regel i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Den grove uagtsomhed må nok med en vis føje kunne siges at foreligge her, da man ikke kan hævde, at man har et ukendskab til CFC reglerne i dansk beskatning. Man har tilmed en selvangivelsesforpligtelse efter skattekontrollovens regler i §§ 1-5. Dette må antages at være en fejl og uagtsomhed, som er åbenbar og dermed grov og som altså ikke bare er udslag af en simpel uagtsomhed. Børge er vidende om, at der er underliggende investeringer – også selvom det sker via et mandat til banken. Han kæmper jo via banken netop for at "genvinde" det tidligere tabte, så han går også efter gevinstsituationen – og han skulle have sat sig ind i de danske regler om CFC beskatning, når man ejer et udenlandsk finansielt selskab, som er mere eksotisk beliggende – og hvor der ikke svares den selskabsskat som kræves, jf. således i det hele ligningslovens § 16 H og personskattelovens regler om CFC.

Tilregnelser dækker dog over en helt konkret og individuel vurdering, som skal begrundes af skattemyndighederne, når de vil varsle en forhøjelse. Der vil så med forekomst af grov uagtsomhed kunne åbnes 10 år tilbage, jf. sammenhængen til den ultimative forældelsesregel i § 34 a.

Derudover er betingelsen for de ”ekstraordinære år”, at skattemyndigheden iagttager 6 måneders reglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

”Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af fristerne i § 26.”

Det forhold, at skattemyndigheden har offentliggjort, at de har købt oplysninger den 29. september 2016, gør at så må myndigheden i gang med arbejdet – og lidt afhængig af det ”konkrete billede” og de oplysninger og informationer som myndigheden har modtaget og dermed har haft på selskabet og investeringerne, så må de 6 måneder løbe fra det tidspunkt, således at der skal være et ”konkret kundskab om forholdet”. Hvis myndigheden mangler oplysninger, så løber 6 måneders fristen først fra det senere tidspunkt, hvor der er skaffet tilstrækkeligt kundskab til at kunne skatteansætte eller skønne/taksere på forholdet.

Den 20. juni 2018 / Ekstern lektor, cand. jur. Hans Henrik Bonde Eriksen