

# Retteskema - eksamen sommer 2014

## Skatteret / Polit-kandidat

**Eksamen afholdt 19. juni 2014.**

### 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 responsumlignende form.

### Om rettevejledningen

Dette er alene en skematisk 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 lovbestemmelser berøres.

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

## Ad opgavesæt 1

Overordnet er opgave 1 mange små delopgaver som til dels er "tjek" for bred viden og samtidig små færdighedsopgaver (FO) og enkelte dybere argumentationsopgaver (AO).

opgave 1.1.

Retskilderne om personfradrag findes i personskattelovens § 10 og skatteværdi og anvendelse fremgår af § 12.

opgave 1.2.

Personfradraget er i loven indsat i grundbeløb med udgangspunkt i 2010-sats og det udgør efter regulering for 2013 42.000 DKK og for 2014 42.800 DKK for personer på 18 år og derover, jf. personskattelovens § 10, stk. 1, 1. pkt. For personer under 18 år er personfradraget i 2010-sats 31.500 DKK og for 2013 31.500 DKK og for 2014 32.100 DKK, jf. personskattelovens § 10, stk. 1, 2. pkt.

opgave 1.3.

Reguleringen sker efter reguleringsbestemmelsen i personskattelovens § 20, jf. henvisningsreglen i lovens § 10, stk. 7. Pristalsreguleringen følger således § 20 som følger:

<p>§ 20 Ved regulering af beløb efter denne bestemmelse anvendes et årligt beregnet reguleringsstal. Reguleringsstallet beregnes som det foregående års reguleringsstal forhøjet med 2,0 pct. tillagt eller fratrukket den af finansministeren bekendtgjorte tilpasningsprocent for det pågældende finansår efter lov om en satsreguleringsprocent. Reguleringsstallet beregnes med én decimal.</p> <p>Stk.2. Ved regulering efter stk. 1 forhøjes eller nedsættes beløbene med samme procent som den, hvormed årets reguleringsstal afviger fra 100. De således regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.</p> <p>Stk.3. Reguleringsstallet udgør 100,0 for indkomstårene 2009-2013.</p>
---

#### opgave 1.4.

Der er med personfradraget ikke tale om en "indkomstfradragregel" - idet den ikke indgår som opgørelse af den almindelige skattepligtige indkomst og er derfor heller ikke et fradrag på selvangivelsen. Det er derimod en skatteberegningsregel som indeholder bundfradrag ved beregning af indkomstskat og opgørelse af årsopgørelse af skatterne for personer. Skatteværdien af personfradraget modregnes i de beregnede skatter. Skatteværdien findes ved at gange fradragsbeløbet med den samlede sats for årets skatter. Det følger af personskattelovens § 12:

§ 12 Skatteværdien af de i § 10 nævnte personfradrag opgøres som en procentdel af fradragene. Ved opgørelsen anvendes samme procent som ved beregningen af indkomstskat til kommunen samt kirkeskat. For skattepligtige, der svarer skat efter § 8 c, anvendes dog beskatningsprocenten for skatten efter § 5, nr. 7. Ved beregningen af indkomstskat til staten beregnes skatteværdien af personfradraget med beskatningsprocenterne for bundskat efter § 5, nr. 1, og for sundhedsbidrag efter § 5, nr. 4. Stk.2. Hvis skatteværdien af personfradraget ikke kan udnyttes ved beregningen af en eller flere af de i § 9 nævnte skatter, anvendes den ikke udnyttede del til nedsættelse af de øvrige skatter

#### opgave 1.5.

Efter Kommissionens opfattelse overholder Danmark ikke TEUF artiklerne 21, 45 og 63 samt EØS artiklerne 36 og 40 om fri bevægelighed for personer, arbejdstagere og kapital, idet Danmark ikke i fuldt omfang tager hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, hvis den pågældende har modtaget indkomst i såvel Danmark som i en anden EU-medlemsstat eller EØS-stat.

Det skyldes, at det danske personfradrag efter Kommissionens opfattelse er en begunstiggelse af personlig og/eller familiemæssig karakter, da det sikrer den skattepligtige et indkomstskattefrit eksistensminimum.

Sådanne begunstigelser skal ifølge Kommissionen, jf. EU-domstolens praksis gives fuldt ud i bopælslandet, med mindre de personlige og familiemæssige forhold er taget i betragtning ved beskatningen i arbejdsstaten.

Det er derfor en hindring for den fri bevægelighed, når Danmark ved lempelse for udenlandsk indkomst, beregningsteknisk henfører en forholdsmæssig del af personfradraget til den udenlandske indkomst. Dermed bliver en person, der er hjemmehørende i Danmark, og som har modtaget indkomst i en anden EU-medlemsstat/EØS-stat, dårligere stillet end personer, der har hele deres indkomst i Danmark. Danmark har anerkendt dette - og ændrer fortolkningen, jf. Styresignalet SKM 2013.920 STY som har karakter af et cirkulære.

Problemstillingen (forskelsbehandlingen) opstår typisk, når en person, der er hjemmehørende i Danmark, har indkomst fra udlandet, der lempes efter exemptionsmetoden.

Danmark anvender fx exemptionmetoden i forbindelse med lønindkomst fra udlandet efter ligningslovens 33 A som er en dansk intern lempelsesregler (exemptionlempelse eller halv exemptionlempelse), som den skattepligtige i stedet kan vælge skal anvendes, hvis betingelserne herfor er opfyldt.

Ved *exemptionmetoden* medregnes den udenlandske indkomst i den skattepligtige indkomst, og skatten beregnes på normal vis, med fradrag af skatteværdien af personfradraget. Der indrømmes herefter et nedslag i den beregnede skat. Nedslaget svarer til den del af den beregnede samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Størrelsen af den udenlandske skat er uden betydning, da størrelsen af lempelsen alene er afhængig af den beregnede danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Da skatteværdien af personfradraget fragår i den beregnede skat, der efterfølgende fordeles på henholdsvis dansk og udenlandsk indkomst, medfører dette, at en forholdsmæssig del af personfradraget bliver henført til den udenlandske indkomst, hvilket strider mod den fri bevægelighed.

#### opgave 1.6.

Lempelsesreglerne i ligningslovens § 33 (creditregel) og § 33 A (exemptionregel). Der kan også tænkes lempelsesregler i dobbeltbeskatningssaftaler.

#### opgave 1.7.

Genoptagelse kan ske ordinært efter skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1, dvs. genoptagelsesbegæring skal være fremsat til SKAT inden 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb.

Ekstraordinær genoptagelse kan ske efter de særlige regler i skatteforvaltningsloven.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, at der grundet praksisunderkendelse kan ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for offentliggørelse af en praksisændring fra SKAT. Der vil som følge heraf kunne ske genoptagelse fra og med indkomståret 2010, når styresignalet er udsendt i 2013.

Man kunne overveje om der var en anden bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27 som evt. kunne give en længere frist for genoptagelse - og det kunne være § 27, stk. 1, nr. 8 som giver mulighed for genoptagelse, hvis man kan sige, at der foreligger særlige omstændigheder - man kunne overveje om det var en klar "myndighedsfejl" at beregninger i diss tilfælde tidligere har været forkert - og at sådanne myndighedsfejl bør give anledning til en bredere genoptagelse end den der blot følger af "praksisunderkendelsesreglen" i nr. 7.

#### opgave 1.8

Det følger af personskattelovens § 10, stk. 1, at i det omfang en gift person, der er samlevende med ægtefællen ved indkomstårets udløb, ikke kan udnytte skatteværdien af **personfradragene**, benyttes den ikke udnyttede del af skatteværdien til nedsættelse efter § 9 af den anden ægtefælles skatter. Samlivskravet vurderes efter kildeskattelovens § 4.

#### opgave 1.9.

Begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens § 2 da sondres på de der har et helt år i indkomstopgørelsen af personskattelovens § 10, stk. 5 - og for personer omfattet af kildeskattelovens § 2 med et indkomstopperiode på mindre end et år - da gælder § 10, stk. 6 - se lov nedenfor.

Stk.5. For personer, som er skattepligtige efter [kildeskattelovens § 2](#), og hvis indkomstansættelse omfatter en periode på 1 år, nedsættes de beregnede skatter med skatteværdien af et **personfradrag** efter reglerne i stk. 1 og 2, hvis de skattepligtige indtægter er omfattet af [kildeskattelovens § 2, stk. 1](#), nr. 1 og 9-13, eller stk. 2, 1-3. pkt. Bestemmelserne i 1. pkt. finder ikke anvendelse, i det omfang de skattepligtige indtægter beskattes efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk. Bestemmelsen i 1. pkt. finder endvidere ikke anvendelse på personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7.

Stk.6. Personer omfattet af [kildeskattelovens § 2](#), og hvis indkomstansættelse omfatter en kortere periode end 1 år, jf. dog [kildeskattelovens §§ 5 A-5 D](#), kan vælge at få de beregnede skatter nedsat med skatteværdien af et **personfradrag** efter reglerne i stk. 1 og 2, hvis de skattepligtige indtægter er omfattet af [kildeskattelovens § 2, stk. 1](#), nr. 1 og 9-13, eller stk. 2, 1-3. pkt. Valget for et indkomstår skal træffes senest den 1. juli i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Bestemmelserne i 1. pkt. finder ikke anvendelse, i det omfang de skattepligtige indtægter beskattes efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk. Bestemmelsen i 1. pkt. finder endvidere ikke anvendelse på personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7.

#### opgave 1.10

Personer omfattet af den særlige "bruttolønsbeskatning" dvs. forskerordningen efter kildeskattelovens § 48 E og F da gælder, at dette er en bruttoskat på den løn der er omfattet af ordningen - og derfor kan der ikke opnås et personfradrag, da der ikke for denne indkomst skal køres nogen almindelig årsopgørelse. Dog hvis sådanne personer har anden indkomst end den som er omfattet af § 48 E og F - da vil der være et personfradrag for disses anden indkomst som også skal selvangives og hvor det indgår i en almindelig årsopgørelse, jf. personskattelovens § 10, stk. 4. Overførsel af uudnyttet personfradrag fra en ægtefælle på "forskerordning" kan ikke finde sted, jf. personskattelovens § 10, stk. 3.

Stk.4. For personer, som har valgt beskatning efter [kildeskattelovens §§ 48 E](#) og [48 F](#), finder reglerne i stk. 1 og 2 ikke anvendelse ved beregningen af skatten af den indkomst, der omfattes af [kildeskattelovens §§ 48 E](#)

og 48 F. For disse personer finder heller ikke reglen i stk. 3 anvendelse for personfradrag, der tilkommer de pågældende

Stk.3. I det omfang en gift person, der er samlevende med ægtefællen ved indkomstårets udløb, ikke kan udnytte skatteværdien af personfradragene, benyttes den ikke udnyttede del af skatteværdien til nedsættelse efter § 9 af den anden ægtefælles skatter.

## Ad opgavesæt 2

### 2.1.

Bilen er en 100% erhvervsbil for selskabet - men erhvervsdriften i selskabet kan ikke sidestilles med erhvervsdrift i den personlige virksomhed - og derfor er udlån til aktionæren reelt udtryk for at han har fået en bil stillet til rådighed. Dette medfører bilbeskatning, jf. ligningslovens § 16, stk. 4. Højesteret har netop taget stilling til en sådan sag - og flertallet i Højesteret nåede frem til bilbeskatning.

### Se således SKM 2014.273 HR

Højesterets begrundelse og resultat

*Fire dommere - Poul Søgaard, Jytte Scharling, Hanne Schmidt og Jan Schans Christensen - udtaler:*

A er eneanpartshaver og direktør i H1 ApS, som driver virksomhed med bl.a. salg af rådgivning og konsulenttjenester, brugte kedler og kedelanlæg, serviceydelser, komponenter og reservedele. H1 ApS har leaset en varevogn på gule nummerplader, som A mod betaling til selskabet har benyttet i den landbrugsvirksomhed, som han driver i personligt regi. Hovedspørgsmålet i sagen er, om bilen af selskabet dermed må anses for at have været stillet til rådighed for As private benyttelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 4.

Efter ligningslovens § 16, stk. 4, 1. pkt., beskattes den skattepligtiges private rådighed over en firmabil. Firmabiler på gule nummerplader, hvor der ikke er betalt tillæg for privat anvendelse efter vægtafgiftsloven, er ikke omfattet af hovedreglen i § 16, stk. 4, 1. pkt., om beskatning af rådighed over fri bil, medmindre bilen alligevel er benyttet til privat kørsel, jf. den dagældende ligningslovs § 16, stk. 4, 10. pkt. (nu § 16, stk. 4, 13. pkt.) sammenholdt med den dagældende vægtafgiftslovs § 2, stk. 3, nr. 1 (nu § 2 a. stk. 3. nr. 1).

H1 ApS har i et antal tilfælde i 2006 og 2007 overladt bilen til A, der har anvendt den til transport af kvæg i sin personligt drevne landbrugsvirksomhed. Vi lægger til grund, at H1 ApS, som ikke i øvrigt beskæftiger sig med udlejning af biler, alene har ladet A benytte bilen til brug for sin personligt drevne landbrugsvirksomhed på grund af hans stilling i selskabet. Vi finder herefter, at denne brug af bilen har været anpartsselskabets virksomhed uvedkommende, og at bilen dermed af anpartsselskabet er stillet til rådighed for As private benyttelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, 1. pkt. Den omstændighed, at As personligt drevne virksomhed betalte for brugen af bilen og benyttede den erhvervsmæssigt, kan efter vores opfattelse ikke føre til andet resultat.

Skattemyndighederne har derfor været berettiget til at forhøje As skattepligtige indkomst som fastslået af landsretten. Bilen kan herefter ikke anses for udelukkende at være anvendt i H1 ApS' virksomhed, jf. momslovens § 41, stk. 3, og skattemyndighederne var derfor berettiget til at forhøje anpartsselskabets momstilsvær.

Med disse bemærkninger og i øvrigt af de grunde, som landsretten har anført, stemmer vi for at stadfæste dommen.

*Dommer Børge Dahl udtaler:*

Sagen angår brug af en varebil på gule nummerplader leaset af H1 ApS. Hovedspørgsmålet er, om bilen skattemæssigt skal anses for at have været anvendt privat, fordi den af H1 ApS, hvori A er eneanpartshaver og direktør, har været udlejet til H2, der er en af A personligt drevet kvægvirksomhed, og i denne anvendt til erhvervsmæssig virksomhed. Ligningslovens § 16, stk. 4, angår en bil, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver for den skattepligtiges "private benyttelse". Efter min opfattelse er det ikke nærliggende at anse den skete erhvervsmæssige anvendelse af bilen i kvægvirksomheden H2 for udnyttelse af et personalegode, som H1 ApS har stillet til rådighed for As "private benyttelse". Bilen blev udlejet af H1 ApS til H2 til erhvervsmæssig brug, og udlejningen af bilen er sket på markedsmæssige vilkår som en erhvervsmæssig aktivitet, der er faktureret på sædvanlig vis efter antal kørte kilometer med tillæg af moms. Det er derfor efter min opfattelse heller ikke nærliggende at anse kørslen som uvedkommende i forhold til H1 ApS. Det er endvidere efter min opfattelse ikke nærliggende at tillægge As bestemmelsesret begge virksomheder særlig betydning; havde kvægvirksomheden været indlagt i selskabet eller virksomheden i selskabet været drevet personligt sammen med kvægvirksomheden, ville ingen kørsel for nogen af de to typer virksomhed kunne anses for privat.

På denne baggrund finder jeg, at der ikke har været hjemmel til at anse den skete anvendelse for privat. Jeg stemmer derfor for at tage As og H1 ApS' påstande til følge. Afgørelsen træffes efter stemmeflertallet.

#### opgave 2.2.

Uanset der er tale om et kortvarigt lån - så er det klart et ulovligt aktionærlån, jf. selskabslovens regler. Det forhold, at det hurtigt betales tilbage igen ændrer ikke derved.

Det følger af ny regel i ligningslovens § 16 E at der i sådanne tilfælde skal ske strax-beskatning hos aktionæren - her som maskeret udbytte. Reglen er som følger:

#### § 16 E

Hvis et selskab m.v. omfattet af [selskabsskattelovens § 1, stk. 1](#), nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævningspligt uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i [selskabsloven § 206, stk. 2](#). 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Stk.2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

#### opgave 2.3.

Omgørelse kan i princippet godt begæres på forhold omfattet af ligningslovens § 16 E, jf. lovmotiverne.

Reglen om omgørelse findes i skatteforvaltningslovens § 29 som følger:

#### § 29

I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
- 2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
- 3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
- 4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
- 5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.

Stk.2. Skatterådet kan fastsætte nærmere regler for told- og skatteforvaltningens udøvelse af kompetencen efter stk. 1.

Stk.3. For at få behandlet en anmodning om omgørelse skal der betales et gebyr på 2.100 kr. (2010-niveau). Gebyret skal betales samtidig med indgivelse af anmodningen om omgørelse. Gebyret reguleres efter [personskattelovens § 20](#). Gebyret tilbagebetales, hvis anmodningen trækkes tilbage

Det må vurderes om der vil kunne opnås denne tilladelse til omgørelse i forholdet. Imidlertid er forholdet "strafsanktioneret ad aktionærlån" og det vil være lidt betænkeligt om man skattemæssigt ville lukke op for "omgørelser" da reglen i ligningslovens § 16 E er meget klar og en "værnslovgivning". Såfremt aktionæren reelt ikke var klar over konsekvensen og det kan siges og argumenteres at være "utilsigtet skattemæssig virkning" - da kan der muligvis opnås en omgørelse. Det afhænger mere af situationen og det individuelle forhold. Samtlige 5 kriterier i skatteforvaltningslovens § 29 skal kunne argumenteres opfyldt.

**opgave 2.4.**

Udlejning af lejligheden er erhvervsmæssig virksomhed i skattelovgivningens forstand. Derfor vil Arnold også kunne vælge at lade sig beskatte efter virksomhedsskatteoven med mulighed for foreløbig virksomhedsskat og opsparat overskud.

**opgave 2.5.**

Salg af lejligheden er omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven. Da der har været beboelse og dette kan dokumenteres uanset det ligger forud for lejeperiodens start - da vil det fortsat være en ejendom der er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 (parcelhusreglen) for Arnold.

Imidlertid skal prissætning sikres at være på "arms længde". dvs. markedspris efter ligningslovens § 2. Arnold skal sikre sig, at der er dokumentation for at "markedsprisen" udgør de 1.750.000 DKK - evt. ved indhentelse af mæglervurderinger. Særligt når han sælger over den offentlige vurdering som er 1.100.000 DKK - så vil SKAT kunne hævde, at der er en skjult udbyttesituation - dvs. et maskeret udbytte efter ligningslovens § 16 A på forskellen mellem salgsprisen og "markedsprisen". som skal beskattes hos sælger/aktionæren som aktieindkomst. Tilsvarende vil anskaffelsessummen skattemæssigt for selskabet skulle nedreguleres til rette markedspris. Der er et cirkulære TS 2000-5 som mellem interesseforbundne så som aktionær-selskab kan handles tolerancemæssigt til den offentlige vurdering - og ellers er det handelspris-princippet som er afgørende. SKAT har selvfølgelig en bevisbyrde hvis de vil ændre prissætningen og statuere et udbytte på "forskelsbeløbet" - men som målestok vil SKAT anvende den offentlige vurdering. Det er op til Arnold at modbevise i givet fald - og sikre sig en argumentation for at handelsprisen er og skal være højere end den offentlige vurdering - han kan evt. finde sammenligningsejendomme og sammenligningspriser i området osv.

**Den 10. juni 2014 / Ekstern lektor, cand. jur. Hans Henrik Bonde Eriksen**