



Til

Folketinget - Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringskema omhandlende høringsvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer vedrørende L 187 - forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven og kursgevinstloven (Fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber).

Kristian Jensen

/ Lise Bo Nielsen

Høringsskema indeholdende høringsvar fra Foreningens af Statsautoriserede Revisorer og kommentarer hertil vedrørende L 187 – forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatloven og kursgevinstloven (Fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber).

Organisationer	Bemærkninger i høringsvar	Kommentar til bemærkninger
FSR	<p>Fraflytterbeskatning</p> <p><u>Ikrafttræden</u> Finder det betænkeligt, at der foreslås beskatning med reel tilbagevirkende kraft for en længere årrække (uden overgangsregel). Med ikrafttrædelsesbestemmelsen rammes potentielt alle dispositioner, der er foretaget helt tilbage til fraflytterbeskatningens indførelse. Af retssikkerhedsmæssige årsager anses de manglende overgangsregler for særdeles betænkelige. Det er således opfattelsen, at det nøje bør overvejes at indføre en overgangsordning, så alle udrejste i det mindste sikres en retsbeskyttelse som svarer til de regler, som var gældende på tidspunktet for deres udrejse.</p> <p><u>Proportionalitetsprincip</u> Det er opfattelsen, at forslaget er i strid med proportionalitetsprincippet, idet formålet med indgrebet ikke kan begrunde, at alle aktionærer, der allerede er flyttet inden ikrafttræden, eller som påtænker at flytte efterfølgende rammes.</p> <p>Det forekommer ubegrundet, at aktionærer, som har afregnet skatten i udrejseåret eller forinden den 30. maj 2008, ikke har mulighed for at blive omfattet af 100.000 kr. bagatelgrænsen.</p> <p>Det anføres, at bagatelgrænsen med sit lave niveau i praksis kun vil ”hjælpe” nogle af de mange medarbejdere, der hvert år udstationeres m.m.</p> <p>Det forekommer endvidere urimeligt, at de personer, der betalte skatten ved udrejsen eller inden den 30. maj 2008, også ”straffes” i forhold til muligheden for at opnå credit for skat betalt i udlandet ved et efterfølgende salg.</p>	<p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringsvar.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringsvar (Generelt).</p> <p>Det er hensigten, at fremsætte et ændringsforslag, således at personer, der har betalt den beregnede fraflytterskat, får mulighed for at vælge i stedet at blive omfattet af nye regler, herunder reglen om bagatelgrænsen på de 100.000 kr.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Finansrådets høringsvar.</p> <p>Princippet bag lovforslaget er, at der skal betales skat af gevinst optjent under skattepligt til Danmark. I konsekvens heraf er der ikke adgang til at få godskrevet skat, som udlandet måtte opkræve af gevinst optjent under skat-</p>

	<p>Adgangen til at opnå indgangsværdier ved flytning til udlandet er i praksis yderst begrænset. Dvs. at der er stor risiko for dobbeltbeskatning.</p> <p><u>EU</u> Det er opfattelsen, at lovforslaget i en række tilfælde vil være i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Der henvises til EF-domstolens domme i sagen C-9/02 og sagen C-470/04.</p> <p><u>Økonomiske konsekvenser</u> Det er opfattelsen, at lovforslaget vil få væsentlige økonomiske konsekvenser for aktionærer, herunder for hovedaktionærer, idet f.eks. reglen om bortfald af fraflytterbeskatningen ved flytning tilbage til Danmark ophæves. Den økonomiske ulempe er størst for personer, hvis aktier er faldet i værdi efter fraflytningen, men også for personer, der har betalt skatten ved fraflytningen, vil lovforslaget medføre tab af økonomiske rettigheder.</p> <p>Det bemærkes, at så vidt ses vil hovedaktionærer miste retten til ejertidsnedslag. Der anmodes om en tilkendegivelse af, om dette er tilfældet.</p> <p><u>Udbyttebeskatning, beskatningsprocenten og dobbeltbeskatningsaftaler</u> Anfører, at den foreslåede ABL § 39 A er i strid med reglerne om udbyttebeskatning af begrænset skattepligtige, idet beskatningen kan komme langt over 28 pct. Bestemmelsen indfører en ny ekstrabeskatning som strider mod internationale overenskomster. Efter de overenskomster, som Danmark har indgået, har Danmark typisk alene en beskatningsret på 15 pct. Det henstilles, at dette forhold nøjes overvejes, Der bør indledes en dialog med de stater, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftaler med, til sikring af, at der ikke implementeres dansk lovgivning, som strider mod korrekt fortolkning af aftalerne.</p>	<p>tepligt i Danmark.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p> <p>Det er hensigten at fremsætte et ændringsforslag, således at personer, der allerede har betalt fraflytterskatten kan vælge i stedet at blive omfattet af de nye regler. Endvidere er det hensigten at fremsætte et ændringsforslag til bestemmelsen i § 39 B om tilflytning, således at indgangsværdien i stedet reguleres med den latente nettoavance på de aktier personen stadig ejer ved tilflytningen, dog max. et beløb svarende til henstandssaldoen. Efter denne regulering vil der ikke længere være en henstandssaldo.</p> <p>For hovedaktionærer, der er berettiget til hovedaktionærnedslag, skal fraflytterskatten opgøres under hensyntagen hertil. Dette vil blive præciseret ved et ændringsforslag.</p> <p>Reglerne om fraflytterbeskatning betyder, at der opgøres en fraflytterskat ved ophør af skattepligt til Danmark. Der gives henstand med betalingen. Det vil sige, at personen har en gæld til Danmark, som skal betales på et tidspunkt. Den foreslåedes ABL § 39 A regulerer, hvornår og i hvilket omfang gælden forfalder til betaling. Der er alene tale om beregningsprincipper for opgørelsen af, hvor stor en del af gælden, der skal betales. Der er ikke tale om, at der fra dansk side indføres en yderligere beskatning af udbytter, der modtages efter fraflytningen. På den baggrund er det opfattelsen, at den foreslåede ABL § 39 A ikke er i strid med de danske regler om udbyttebeskatning og ej heller i strid med de dobbeltbeskatningsoverenskomster,</p>
--	---	---

	<p><u>Ophævelsen af gældende ABL §§ 38-40</u> Finder der bør indsættes en overgangsregel, der sikrer, at allerede udrejste bevarer deres rettigheder efter den nu-gældende lovgivning.</p> <p><u>Overgangsreglen i § 4, stk. 4.</u> Sætningen om, at henstandssaldoen udgøres af det henstandsbeløb, der re-sterer pr. 30. maj 2008, må umiddelbart forstås således, at der ikke skal medregnes fraflytterskat til henstands-saldoen vedrørende aktier, der er af-stået mellem tidspunktet for fraflyt-ningen og den 30. maj 2008.</p> <p>En naturlig forståelse og sammenhæng i reglerne må endvidere føre til, at henstandssaldoen skal nedsættes med en beregnet dansk skat af aktieind-komst, i det omfang der i samme peri-ode er udloddet udbytter af aktier, der fortsat er i behold pr. 30. maj 2008. Med andre ord må det antages, at den hidtil gældende adgang til creditlem-pelse for betalte skatter opretholdes for udbytter, der er udloddet forud for lovens ikrafttræden. Dette bedes be-kræftet.</p> <p><u>ABL § 39 A og B – henstandssaldo og ny anskaffelsessum</u> Kritiserer, at det kun er det oversky-dende beløb, der kræves betalt efter ABL § 39 A, og ikke også betalte dan-ske kildeskatter og betalte udenland-ske skatter, der reducerer henstands-saldoen.</p> <p>Anfører, at lovforslaget endvidere har den konsekvens, at personer, der flyt-ter tilbage til Danmark med en del af aktierne i behold, får nedsat deres nye anskaffelsessum på aktierne med vær-dien af henstandssaldoen, selv om de er blevet beskattet fuldt ud på dansk niveau af afståelse, udlodninger eller andre dispositioner. Mener derfor, at det bør sikres, at den nye anskaffelses-sum ved tilbageflytning opgøres såle-des at der ikke sker dobbeltbeskatning af den samme avance.</p>	<p>som Danmark har indgået.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar (Ikrafttræ-delsesreglerne).</p> <p>Det er korrekt forstået. Begrundelsen er, at efter de nugældende regler for-falder henstanden ved afståelse af ak-tier. Ved aktieafståelsen nedsættes henstandsbeløbet således og dette skal også afspejles i henstandssaldoen.</p> <p>Reglen om eventuelt forfald af en del henstandssaldoen ved modtagelse af udbytte, gælder kun for udbytte, der udloddes efter den 30. maj 2008. Den henstandssaldo, der skal opgøres pr. 30. maj 2008 skal derfor ikke nedsæt-tes på grund af udbytter udloddet før den 30. maj 2008.</p> <p>Lovforslaget berører ikke adgangen til creditlempelse.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar (ABL § 39 A, stk. 5 – udbytter).</p> <p>Det er hensigten at fremsætte et æn-dringsforslag til ABL § 39 B, jf. kom-mentaren oven for til de økonomiske konsekvenser.</p>
--	---	--

	<p><u>ABL § 39 A, stk. 4 – beskatning af tab</u> Kritiserer reglen om betaling af negativ skatteværdi af tab, der kan fradrages i tilflytterlandet.</p> <p>Det ønskes oplyst, om den danske betaling udløses, når tabet konstateres eller først når faktiske tabsfradrag udnyttes.</p> <p>Endvidere ønskes oplyst, om der i forbindelse med afståelse af aktier udløses dansk beskatning, når aktier sælges med gevinst efter danske regler (i forhold til faktisk anskaffelsessum) og med tab efter udenlandske regler (i forhold til aktiernes værdi ved flytningen til udlandet).</p> <p>For den situation, hvor der i udlandet er opstået et fradragsberettiget aktietab pga. en konkurs, men dette ikke kan udnyttes, hvorefter personen vender tilbage til Danmark med de værdiløse aktier, ønskes oplyst, om personen beskattes i Danmark af det fradrag, der opnås i udlandet som følge af aktiernes værdifald.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 5 – udbytter, dobbeltbeskatningsoverenskomster.</u> Den foreslåede regel er formelt en aktieavancebeskatning, men er reelt en beregningsmetode for udbyttebeskatning, der har karakter af omgåelse af</p>	<p>Ved salg af aktier med tab beregnes en skatteværdi af tabet på basis af satserne i PSL § 8 a. Henstandssaldoen nedskrives med et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi. Kan tabet tillige fradrages i tilflytterlandet opnås i princippet fradrag to gange. Samtidig betyder tabsfradraget i tilflytterlandet en lavere skat og dermed likviditet. Disse forhold er baggrunden for kravet om betaling af et beløb svarende til skatteværdien af det udenlandske tabsfradrag.</p> <p>Kravet om betaling er knyttet til den faktiske udnyttelse.</p> <p>Afståelsen vil blive betragtet som en afståelse med tab, hvor tabet er forskellen mellem afståelsessummen og aktiens værdi på fraflytningstidspunktet. Der beregnes en negativ skatteværdi heraf, og henstandssaldoen nedskrives med dette beløb. Hvis tabet er fradragsberettiget, vil der tillige være et krav om betaling af et beløb svarende til skatteværdien heraf.</p> <p>Ved flytning tilbage til Danmark tillægges de fraflytterbeskattede aktier, som stadig er i behold, indgangsværdier, som dog nedsættes i visse situationer. Det er hensigten at fremsætte et ændringsforslag, således at indgangsværdierne nedsættes med nettogevinsten på de aktier, der er i behold, dog max. værdien af henstandssaldoen. Efter denne regulering bortfalder en eventuel resterende henstandssaldo. Har en person et uudnyttet udenlandsk tabsfradrag, som udnyttes efter flytningen tilbage til Danmark, vil dette således ikke udløse krav om betaling. Der er ved reguleringen af indgangsværdierne gjort endeligt op med betaling af fraflytterskatten.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren oven for (Udbyttebeskatning, beskatningsprocent og dobbeltbeskatningsaf-taler).</p>
--	--	---

	<p>udbyttebeskatningsreglerne i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det anbefales derfor, at det forinden lovforslagets eventuelle vedtagelse drøftes med de lande, som Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomster med, hvorvidt der er enighed om, at en sådan beskatning ikke er i strid med overenskomsterne.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 6 – andre udlodninger og dispositioner</u> Anfører, at bestemmelsen er så upræcist og bredt formuleret, at den nærmest har karakter af en omgåelsesklausul. Den vil medføre retsusikkerhed. Mener at man bør afstå fra at lovfæste en bestemmelse med et så uklart indhold.</p> <p>Anfører, at det er uklart om bestemmelsen omfatter den situation, hvor der udloddes fondsaktier til de hidtidige aktionærer – bemærkningerne nævner tildeling af fondsaktier.</p> <p>Anfører endvidere, at det er uklart, hvilken skat, der udløses ved en sådan udlodning af fondsaktier i forholdet 1:1 – om det er et beløb svarende til 50 pct. af den fraflytterskat, der påhviler de aktierne i selskabet eller om det er 50 pct. af den samlede fraflytterskat.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 7 – lån</u> Et dansk moderselskab har to aktionærer far og søn, hvor faderen ejer 75 pct. og sønnen 25 pct. af aktierne. Sønnen flytter til udlandet og fraflytterbeskattes med henstand. Senere yder moderselskabet et lån til et helejet dansk datterselskab. Der spørges om bestemmelsen omfatter denne situation, hvor det ikke er aktionæren selv, men et datterselskab, der modtager lånet. I bekræftende fald ønskes oplyst, om det kun er en forholdsmæssig andel af låneprovenuet svarende til sønnens ejerandel på 25 pct., der skal beskattes.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 11 – krav om løbende indsendelse af selvangivelse</u> Mener at kravet om, at der hvert år</p>	<p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p> <p>Udlodning af fondsaktier til de hidtidige aktionærer omfattes af bestemmelsen.</p> <p>Udlodningen består i værdien af fondsaktien. Der skal beregnes en skat af udlodningen (værdien af fondsaktien) efter PSL § 8 a. Det er et beløb svarende til denne beregnede skat (efter fradrag af eventuel dansk og udenlandsk skat), der skal betales.</p> <p>Lån fra et moderselskab til et helejet datterselskab skal ikke være omfattet af bestemmelsen. Det er hensigten at præcisere dette ved et ændringsforslag.</p> <p>Kravet er, at der hvert år skal indgives</p>
--	--	--

	<p>skal indsendes en selvangivelse til de danske skattemyndigheder i form af en beholdningsoversigt over aktierne, pålægger den almindelige aktionær uforholdsmæssigt store administrative byrder. Det må være tilstrækkeligt, at der er krav om indsendelse af selvangivelse af selve fraflytterskatten og krav om indberetning af efterfølgende salg.</p> <p>Finder også at konsekvensen af ikke at indsende beholdningsoversigten, nemlig at skatten forfalder til betaling, er en uforholdsmæssig hård sanktion.</p> <p>Beder bekræftet, at der ikke skal betales renter tilbage fra fraflytningstidspunktet, i den situation, hvor henstandssaldoen forfalder til betaling pga. manglende eller forsinket indsendelse af den årlige beholdningsoversigt.</p> <p><u>ABL § 39 A – intet maksimum for beskatningen</u></p> <p>Er af den opfattelse, at det udtrykkeligt bør fremgå af lovteksten at beskatningen i henhold til § 39 A ikke kan overstige fraflytterskatten på henstandssaldoen.</p>	<p>en selvangivelse – der skal derimod ikke indsendes nogen beholdningsoversigt. Kravet om selvangivelse skal ses i lyset af reglerne om, at henstandsbeløbet forfalder i takt med modtagelse af lavt beskattede udbytter og realisation af lavt beskattede aktieavancer. Selvangivelsen tjener således som en slags indberetning af efterfølgende salg og udbytteudlodninger.</p> <p>Der må nødvendigvis være en eller anden form for sanktion, hvis personen undlader at give oplysninger om udbytteudlodninger og aktiesalg, som betyder, at der skal betales af på henstanden. Det kan oplyses, at det er hensigten, at fremsætte et ændringsforslag, således at der gives SKAT adgang til at se bort fra undskyldelige fristoverskridelser.</p> <p>Det er hensigten, at der alene skal kunne blive tale om en eventuel rentebetaling efter den foreslåede ABL § 39 A, stk. 12. Dette vil blive præciseret ved et ændringsforslag.</p> <p>Det er hensigten at fremsætte et ændringsforslag, således at det kommer til at fremgå tydeligt af ABL § 39 A, stk. 1, at de øvrige stykker i bestemmelsen regulerer forfald af henstandsbeløbet, og dermed at der max. kan blive tale om betale et beløb svarende til den beregnede fraflytterskat.</p>
--	---	---