

Skatteministeriet
att.: Skat erhverv

Hovedcentret

Østbanegade 123
2100 København Ø

Telefon 72 22 18 18
E-mail via www.skat.dk/kontakt
www.skat.dk

Ean. nr. 5798000033788

14. august 2008

J.nr. 08-072972

Høring over L 187

SKAT har haft L 187, forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven og kursgevinstloven, i ekstern høring.

SKAT har ingen bemærkninger til lovforslaget.

Med venlig hilsen

Anne Katrine Salling

ak.salling@skat.dk
Direkte telefon 72370518



Skatteministeriet
Chefkonsulent Margrethe Kiil

Høringssvar vedrørende L 187

Skatteministeren har den 30. maj 2008 fremsat L 187 om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven og kursgevinstloven.

Det foreslås at ændre reglerne om fraflytterbeskatning, således at henstandsbeløb forfalder i takt med udbytteudlodninger, aktieafståelser mv., hvis disse er undergivet lempeligere beskatning end efter danske regler. Endvidere afskaffes adgangen til omberegning, og reglen om bortfald af fraflytterbeskatning ved tilbageflytning til Danmark ophæves.

Lovforslaget giver Finansrådet anledning til følgende bemærkninger:

Lovforslagets rækkevidde

Af bemærkningerne følger, at man ønsker at imødegå den situation, hvor en person flytter til et land med lav eller ingen beskatning af udbytter, tømmer sit selskab for værdier via udlodninger og herefter sælger aktierne og beder om omberegning eller flytter tilbage og sælger med tab.

Denne disposition kan udelukkende foretages af hovedaktionærer i unoterede selskaber. Alligevel omfatter lovforslaget alle former for aktier mv., der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Endvidere vil aktionærer reelt kunne risikere at blive beskattet af den samme avance to gange.

Lovforslaget rammer derfor uforholdsmæssigt bredt i forhold til formålet.

Udelukkende fraflytterbeskatning af hovedaktionæraktier

På baggrund af ovenstående finder Finansrådet, at den foreslåede fraflytterbeskatning udelukkende skal gælde for hovedaktionærer som fx angivet i ABL § 4.

Alternativt, at fraflytterbeskatning udelukkende skal gælde for unoterede aktier.

Lovforslaget skal således afgrænses, så det ikke rammer "almindelige aktionærer", da disse ikke har mulighed for at udnytte de nugældende regler i forbindelse med en fraflytning.

4. august 2008

Finansrådets Hus
Amaliegade 7
1256 København K

Telefon 3370 1000
Fax 3393 0260

mail@finansraadet.dk
www.finansraadet.dk

Journalnr. 613/02
Dok. nr. 199462-v1

Fraflytterbeskatning opretholdes

Side 2

I det omfang lovforslaget opretholdes i sin nuværende form, har Finansrådet følgende kommentarer:

Bagatelgrænsen

Det er Finansrådets opfattelse, at den foreslåede bagatelgrænse på 100.000 kr. i kursværdi er alt for lavt sat.

Journalnr. 613/02

Dok. nr. 199462-v1

Almindelige småaktionærer påføres således – som minimum – en masse administrativt besvær på grund af kravet om beholdningsoversigt og selvangivelse. Navnlig udstationerede medarbejdere, der ofte kun er i udlandet 2- 3 år, vil blive berørt af de nye regler.

Det foreslås derfor, at bagatelgrænsen hæves til minimum 500.000 kr. Dette vil også være særdeles gavnligt i administrativ henseende.

Bagatelgrænsen kunne alternativt fastsættes på baggrund af henstandssaldoen. Har en aktie eksempelvis en kursværdi på 100.000 kr., der afspejler en avance på 10.000 kr., vil henstandssaldoen udgøre 2.800 kr., som skal administreres indtil alle aktier, der fremgår af beholdningsoversigten, er afstået.

Medarbejderaktier

Personer med skattebegunstigede medarbejderaktier vil i forbindelse med en fraflytning ikke have mulighed for at disponere over deres medarbejderaktier på grund af båndlæggelsen. Sådanne aktionærer vil derfor reelt være tvunget til at søge henstanden med deraf følgende administrative konsekvenser eller fremskaffe likviditet på anden måde til betaling af aktieskatten.

Båndlagte medarbejderaktier bør derfor friholdes for den foreslåede fraflytterbeskatning.

Tab på aktier og tilbageflytning

Som Finansrådet læser lovforslaget, har ophævelse af bortfald af fraflytterbeskatning umiddelbart ingen konsekvenser i den situation, hvor en skatteyder fraflytter Danmark, og værdien af vedkommendes aktier er uændret eller steget.

Er aktierne derimod faldet – ikke på grund af udbytteudlodninger mv., men som følge af almindelige kursudsving – undergives skatteyderen en meget hård beskatning, hvilket illustreres ved følgende eksempel:

Anskaffelsessum: 200.000 kr.

Værdi på fraflytningstidspunktet: 1.200.000 kr.

Henstandssaldo (ved skat på 45 pct.): 450.000 kr.

Kursændring: ÷ 600.000 kr.

Værdi på tilflytningstidspunkt: 600.000 kr.

Ifølge lovforslaget vil aktiernes nye anskaffelsessum – som er handelsværdien på tilflytningstidspunktet korrigeret for henstandssaldoen omregnet til et dansk indkomstgrundlag – blive (600.000 kr. ÷ 1.000.000 kr.) ÷ 400.000 kr.

Side 3

Sælges aktierne således efter hjemkomsten, og er værdien 600.000 kr., vil der skulle svares 450.000 kr. i skat, hvilket forekommer helt urimeligt.

Journalnr. 613/02

Dok. nr. 199462-v1

Bortfald af credit for udenlandsk betalt skat

Af forslaget følger endvidere, at den gældende regel om credit for skat betalt i udlandet bortfalder.

Ved salg af nogle af aktierne i udlandet skal der herefter betales avanceskat til udlandet med den aktuelt gældende sats. Er denne lavere end den danske avanceskat, forfalder en så stor del af henstandssaldoen, som svarer til forskellen mellem den i udlandet betalte skat og en "dansk" skat. Henstandssaldoen reduceres med dette beløb. Flytter aktionæren efterfølgende tilbage til Danmark, godtgøres dog kun den danske skat, men ikke den til udlandet betalte, som herefter skal betales igen.

Som Finansrådet læser lovforslaget, vil den i udlandet betalte avanceskat heller ikke - i det omfang den er som i Danmark eller højere - blive godtgjort, hvorfor hele den skat, man ville være blevet pålignet i Danmark, antageligvis forfalder til betaling.

Der indtræder således dobbeltbeskatning, hvorfor den i udlandet betalte skat bør kunne modregnes i den senere betalte danske aktieskat.

Afslutningsvis bemærker Finansrådet, at forslaget er svært tilgængeligt, og at det ville have været illustrativt med nogle flere eksempler.

Med venlig hilsen

Neel Frederikke Gronemann

Direkte 3370 1063
nfg@finansraadet.dk



Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91
Telefax nr. 33 11 09 13 e-mail: fsr@fsr.dk Internet: www.fsr.dk

Skatteministeriet
Nicolai Eigtvedsgade 28
1402 København K

Att. Chefkonsulent Margrethe Kiil

e-mail: mak@skm.dk
pskerh@skm.dk

13. august 2008
(X:\Faglig\HORSVAR\2008\H064-08.doc)

L 187 (som fremsat): Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kildeskatteloven og kursgevinstloven. (Fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber)

Indledning

Lovforslag L 187, som fremsat den 30. maj 2008, giver FSR anledning til en række bemærkninger vedrørende den foreslåede fraflytterbeskatning af aktier.

Overordnet er det efter FSR's opfattelse navnlig betænkeligt, at der foreslås beskatning med reel tilbagevirkende kraft for en længere årrække (uden overgangsregel) og at lovforslaget i sin nuværende form ikke tager hensyn til de i udlandet betalte skatter i forhold til opgørelsen af henstandssaldoen.

Ved fremsættelsen af lovforslaget i Folketinget den 30. maj 2008 udtalte skatteministeren fra talerstolen:

"på baggrund af fornyet kreativitet blandt Skatteministeriets medarbejdere og på baggrund af nogle af de erfaringer, der er gjort, ud fra sambeskatningslovforslaget fra 2005, at det nu lykkedes at finde den prop, der passer i hullet, og som også er i overensstemmelse med EU's regler for, hvordan man laver skattelovgivning."

Som det vil fremgå nedenfor kan FSR ikke tiltræde denne beskrivelse af lovforslaget.

Tilbagevirkende kraft (materiel ctr. formel ikrafttræden)

Den 28. april 2005 udtalte skatteministeren til Folketinget som svar på S 872 FT 2004/05 II. samling, at der ikke var planer om at ændre reglerne, uanset at de giver mulighed for skatteplanlægning og værditabskonsekvenser ved udbytteudlodninger mv.

Svaret er nærmere omtalt nedenfor.

Det forekommer specielt urimeligt at ændre reglerne med tilbagevirkende kraft, når det entydigt er udtalt af skatteministeren i 2005, at der ikke er planlagt nogen ændringer af reglerne. Tilsvarende ved den gennemgribende ændring af aktieavancebeskatningsloven, jf. lovforslag LF 78 af 16. november 2005 (aktieavancebeskatningsloven), var bemærkningerne vedrørende fraflytningsbeskatningsreglerne, at disse blev videreført helt uændret.

Skatteministerens ovennævnte svar i: S 872 beskriver netop de retlige problemstillinger som foreligger ved at indføre regler som foreslået med L 187. Der er efter FSR's opfattelse ikke opstået nye forhold, der begrundet en ændret stillingtagen.

Med fremsættelsesdagen som formel ikrafttrædelsesdag, jf. forslagens § 4, stk. 2, anvendes et princip, som ifølge Skatteministeriets egne interne lovtilblivelses-instrukser må anses som det allertidligste tidspunkt, der kan anvendes ved en lovs ikrafttræden.

Lovforslag L 187 bryder ved nærmere eftersyn med dette princip, idet man adskiller den formelle virkning og den materielle virkning. L 187 anvender den 30. maj 2008 som ikrafttrædelsesdato, men ikrafttrædelsesreglen i lovforslagets § 4 indeholder en materiel ikrafttræden, som potentielt rammer alle dispositioner, der er foretaget helt tilbage til fraflytningsskattens indførelse med skatteflugtspakken fra 1987.

Ikrafttrædelsesreglen i lovforslagets § 4 indeholder derfor ingen nævneværdig retsbeskyttelse af tidligere udflytninger, ej heller beskyttelse af tidligere udbyttedispositioner, ligesom der for alle fraflyttede aktionærer i det hele sker "konvertering" af betingede krav og betalt fraflytterskat til en endelig skatteafregning, hvorved borgerens betingede tilbagesøgningskrav, omberegningskrav og betingede forrentning (6% skattefrit) ophæves uden videre.

Mange aktionærer har igennem tiden betalt fraflytningsskat i udrejseåret i tillid til gældende lovgivning herunder også til beskrivelsen i ligningsvejledningen, afsnit S.G.19, jf. seneste udgave.

Det nuværende lovgrundlag betyder, at man kan få omberegning eller bortfald med skattefri rentegodtgørelse, såfremt skatteyderen vender hjem igen, eller hvis den faktiske avance ved et senere salg viser sig lavere end den fiktive avance beregnet ved udrejse.

Disse retskrav fjernes nu med tilbagevirkende kraft og reelt helt uden overgangsregel. Dette gælder for alle, der har disponeret i forbindelse med en fraflytning, hvad enten flytningen var skattemæssigt motiveret eller båret af andre grunde.

På udrejsetidspunktet havde alle, der fraflyttede før den 30. maj 2008, uanset motiv for udrejse, et retskrav på eventuel regulering, som nu fjernes med tilbagevirkende kraft.

Retssikkerhedsmæssigt anser FSR de manglende overgangsregler for særdeles betænkelige. Lovforslaget bør derfor ikke gennemføres i den foreliggende form.

Overgangsregel

Ministerens og Folketinget bør nøje overveje 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.

Proportionalitetsprincippet

L 187 er efter FSR's opfattelse 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.

Med L 187 foreslås indført en bagatelgrænse ved en kursværdi under 100.000 kr. på fraflytningstidspunktet, således at denne gruppe af aktionærer bliver undtaget fra fraflytningsbeskatning. Dette angår dog alene aktionærer, der ved fraflytning søgte om henstand, og som fortsat har aktier i behold pr. 30. maj 2008. Reglen er i bemærkningen kortfattet omtalt som indført af administrative hensyn.

For de aktionærer, som afregnede skatten i udrejseåret eller forinden den 30. maj 2008, er der ingen mulighed for at blive omfattet af 100.000 kr. bagatelgrænsen. Det forekommer ubegrundet, at de personer, der *betalte* skatten ved udrejsen, ved et efterfølgende lovindgreb skal stilles ringere end de, der fortsat har henstand.

Værdigrænsen vil med sit lave niveau i praksis kun "hjælpe" nogle af de mange medarbejdere, der hvert år udstationeres og flytter for at tage arbejde i udlandet eller udrejser af andre årsager, som ikke er skattemotiverede.

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. Adgangen til at opnå indgangsværdi ved flytning til udlandet er i praksis yderst begrænset, dvs. at der i kraft af denne foreslåede regel er meget stor risiko for fuld dobbeltbeskatning af den samme aktieavance i to eller flere lande. Derudover er muligheden for at søge om credit for den danske exitskat typisk afskåret henset til indholdet af dobbeltbeskatningsaftalerne vedrørende kapitalgevinst, hvor domicillandet oftest tillægges beskatningsretten.

Utilsigtet virkning af nuværende lovgivning

Af L 187 fremgår, at de markante stramninger særligt vedr. ikrafttræden er begrundet i følgende:

"de utilsigtede virkninger af de gældende regler med deraf følgende risiko for et betydeligt provenutab for det offentlige"

Problemstillingen, som L 187 principielt ønsker at imødegå, har været kendt i en årrække. Hvis Danmark ikke har et retskrav på provenu, kan der vel ikke være tale om tab af provenu.

Før 1987 var retsstillingen, at alle kunne udrejse uden fraflytningsbeskatning. Med skatteflugtspakken blev der indført exitbeskatning, men samtidig den proportionalitet, at der kunne opnås omberegning og bortfald.

Problemstillingen, der ligger bag L 187, blev behandlet i Skatteministeriets betænkning nr. 1982 af september 2000, hvor der blev beskrevet en række modeller til afhjælpning.

FSR bemærker, at der på intet tidspunkt er lovgivet på grundlag af denne del af betænkningen fra 2000, ej heller i reformen af aktieavancebeskatningsloven i december 2005 (L 78).

Reglerne om fraflytterbeskatning i deres tidligere udformning med omberegningsmulighed og bortfaldsregel blev opretholdt uændret, hvilket også blev understreget direkte i lovbemærkningerne i L 78.

Svar S 872. journal nr. 2005-618-0055 FT 2004/05 II

Ved konkret forespørgsel fra Folketinget, jf. svar S 872. journal nr. 2005-618-0055 FT 2004/05 II, blev der spurgt om, hvorvidt det kan være rigtigt, at det var muligt at nedsætte beskatningen af en urealiseret avance gennem DBO-beskyttelse af udbytte. Hertil oplyste skatteministeren:

"Udgangspunktet er, at personer er begrænset skattepligtige af udbytter, der modtages fra Danmark. Danmark har indgået en række dobbeltbeskatningsaftaler med andre lande. Disse aftaler er baseret på OECD's modeloverenskomst. Det betyder, at Danmark typisk har accepteret en kildestatsbeskatning på 15 pct. af udbytter fra Danmark. Er en person flyttet til et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med, vil Danmark derfor normalt være forpligtet til at reducere den danske

beskatning af udbytte. Typisk vil der også være en beskatning af udbytte i tilflytterlandet. Men slutresultatet kan godt samlet set blive en udbyttebeskatning på et lavere niveau end ved en ren dansk beskatning. Beskatning af aktieavancer i kombination med et grænseoverskridende element, er et emne, som EF-domstolen har haft anledning til at behandle et par gang – se dom af 11. marts 2004, sag C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, hvor domstolen anså de franske regler for beskatning af aktieavancer ved fraflytning for stridende mod EU-retten og dom af 15. juli 2004, sag C-315/02, Anneliese Lenz, hvor domstolen anså de østrigske regler om indeholdelse af udbytteskat for stridende mod EU-retten. På baggrund heraf er det vurderingen, at det nok er klogt at træde med varsomme skridt i forhold til eventuelle stramninger af de danske regler om fraflytterbeskatning. Udlodning af udbytte vil typisk påvirke aktiernes kursværdi, men der er ikke tale om en millimetersammenhæng. Man kan ikke konkludere, at et udbytte på x kr. automatisk fører et tilsvarende fald i aktiernes kursværdi på x kr. Hertil kommer at aktiernes kursværdi påvirkes af mange andre forhold. Det kan være det marked selskabet opererer på, sammensætningen af selskabets ledelse osv. Selv uden udbytteudlodninger kan aktiernes kurs svinge op og ned, og svingningerne kan ligge i både den periode, hvor aktionæren boede i udlandet og i perioden efter tilbageflytningen. Det er med andre ord ikke en nem sag at opgøre, hvordan en udbytteudlodning måtte have påvirket aktiernes værdi, og det bliver ikke nemmere, hvis aktierne er uoterede. Hvis man vil regulere for udbytteudlodninger, er der således en stor fare for, at man kommer til at ramme helt tilfældigt, og dermed at man risikerer, at ramme nogle, hvor det ikke er rimeligt. F.eks. vil det ikke være rimeligt at regulere for udbytte, hvor et eventuelt fald i aktiernes værdi er indhentet fuldt ud inden tilbageflytningen.”

Ministeren afrunder sit svar fra 2005 med følgende passus:

”Som det fremgår, har problemstillingen været undergivet en grundig overvejelse i Skatteministeriet. Resultatet heraf er, at skiftende regeringer siden 2000 ikke har kunnet anbefale en ændring. Dette henset til de store vanskeligheder, der vil være forbundet med at sikre et retfærdigt og rimeligt resultat, hvis der forsøges en regulering for lavt beskattede udbytte, ligesom også udviklingen i EU-praksis må holdes for øje. På den baggrund kan jeg oplyse, at der ikke er planer om en ændring af reglerne”.

Den retlige situation har således været kendt længe, og ifølge skatteministeren har den været under grundig overvejelse i Skatteministeriet – også i forbindelse med svaret i 2005 til Folketinget.

Det er på den baggrund uforståeligt, at der nu skal hastes et lovforslag igennem, som bredt rammer alle almindelige aktionærer. Begrundelsen om, at der er tale om lukning af et "skattehul"/utilsigtede virkninger af gældende lovgivning er ligeledes uforståelig.

I sin nuværende udformning rammer forslaget netop tilfældigt og urimeligt og med tilbagevirkende kraft.

Forholdet til EU-retten

Som anført ovenfor, har skatteministeren i 2005 delvist begrundet, at stramninger af fraflytningsskatten ikke kan gennemføres på grund af EU-retten. Allerede af den grund forekommer det betænkeligt, at man i lovforslagets opsummerende skema blot lakonisk skriver:

"Forholdet til EU-retten → Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter".

FSR er uenig heri. Lovforslagets konsekvenser vil efter FSR's opfattelse i en række tilfælde være i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.

De danske regler om fraflytningsbeskatning blev oprindeligt gennemført for at hindre skatteflugt. Dette fremgår utvetydigt af FT 1986/87, Tillæg A, sp. 4451ff og FT 1986/87, Tillæg A, sp. 4357ff og den officielle benævnelse "skatteflugtspakken". EF-domstolen har i to domme, sag C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, og sag C-470/04, *N*, taget stilling til, i hvilket omfang regler om fraflytningsskat er i overensstemmelse med EF-traktatens regler om fri bevægelighed.

I de to domme har EF-domstolen fastslået, at regler om fraflytningsbeskatning udgør en hindring af den fri bevægelighed i strid med EF-traktatens bestemmelser herom. I den sidstnævnte sag, *N*-sagen, udtalte EF-domstolen således herom (præmis 35):

"I overensstemmelse med det, som Domstolen allerede har fastslået i relation til en lignende ordning (Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 46), gælder det, at en skattepligtig, der på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ønskede at etablere sin bopæl uden for det nederlandske område i forbindelse med udøvelsen af de rettigheder, som han er tillagt i medfør af artikel 43 EF, blev behandlet ufordelagtigt i forhold til en person, der bibeholder sin bopæl i Nederlandene. Den skattepligtige skulle nemlig, alene på grund af fraflytningen, svare skat af en indkomst, som han endnu ikke havde realiseret, og derfor ikke havde rådighed over, hvorimod avancen først ville blive beskattet, når – og i det omfang – den faktisk blev realiseret, såfremt han blev boende i Nederlandene. Denne forskel i behandlingen var således egnet til at afholde den pågældende fra at flytte sin bopæl fra Nederlandene."

En sådan hindring kan efter EF-domstolens retspraksis retfærdiggøres, såfremt de nationale regler forfølger et formål af almen interesse, forudsat at reglerne er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går udover, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, de forfølger, jf. præmis 49 i *Lasteyrie du Saillant*-dommen og præmis 40 i *N*-dommen.

I *N*-dommen fandt EF-domstolen, at territorialitetsprincippet på skatteområdet er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige for tjeneste er opstået.

På baggrund heraf er regler om fraflytningsbeskatning ikke i sig selv nødvendigvis i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Som EF-domstolen klart giver udtryk for i bl.a. *N*-dommens præmis 48 ff., er det imidlertid en betingelse, at den nationale foranstaltning ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, den forfølger (kravet om proportionalitet).

I *Lasteyrie du Saillant*-dommen og i *N*-dommen fandt EF-domstolen, at et krav om sikkerhedsstillelse for at yde henstand gik videre end nødvendigt. EF-domstolen udtalte endvidere (i *N*-dommens præmis 54), at det er et krav, at også kurstab, som indtræder efter fraflytningen, tages med i betragtning. Derimod var et krav om indgivelse af selvangivelse på fraflytningstidspunktet ikke uforholdsmæssigt.

Efter FSR's opfattelse har EF-domstolen *ikke* blåstemplet alle ordninger med fraflytningsbeskatning, hvis blot der ikke er knyttet et krav om sikkerhedsstillelse for at opnå henstand, og der tages hensyn til efterfølgende kurstab. Det skal undersøges konkret, om de nationale regler om fraflytningsbeskatning går videre end nødvendigt for at opnå sit formål.

Det er FSR's opfattelse, at det foreliggende lovforslag i en række situationer går videre end nødvendigt for at opnå sit formål.

Der henvises bl.a. til eksemplerne i vedlagte bilag samt kommentarerne til eksemplerne.

Økonomiske konsekvenser

Skatteministeren oplyser, jf. det sammenfattende skema i pkt. 12 i lovforslagets almindelige del, at lovforslaget alene vil forhindre utilsigtede provenutab, og at der ikke er økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

Efter FSR's opfattelse vil lovforslaget få væsentlige økonomiske konsekvenser for aktionærer, herunder for hovedaktionærer, idet der jo f.eks. finder ophævelse af bortfaldsreglen sted, hvori er indeholdt en tilbagebetalingsforpligtelse for SKAT ved flytning til Danmark igen. Dette betyder, at man konverterer latent, eller om man vil betinget provenu til aktuelt provenu – og tilmed ikke vil give retsbeskyttelse for de personer, der i udlandet har indrettet sig med henblik på at flytte tilbage.

De økonomiske ulemper er størst for personer, hvis aktier er faldet i værdi efter fraflytningen. Men også for personer, der har betalt skatten allerede ved fraflytningen, vil lovforslaget medføre tab af økonomiske rettigheder, uanset om aktierne er steget eller faldet i værdi.

Disse lider et tab, idet de i stedet for betaling af exitskattekravet skulle have valgt henstandsordningen, som ikke indebærer en betaling up front eller tilmed slet ikke. Man undgår også fra statens side at skulle betale 6%'s årlig rente på de pågældende betalte skatter.

Så vidt ses vil hovedaktionærer miste retten til ejertidsnedslag, når hovedaktionæren, der har været fraflyttet, flytter tilbage til Danmark med aktierne i behold. Det vil i givet fald betyde, at hovedaktionæren går glip af et nedslag i skatten på op til 25%. Vi anmoder om skatteministerens tilkendegivelse af, om dette er tilfældet.

Udbyttebeskatning - sker alene efter kildeskattelovens § 2, nr. 5

For begrænset skattepligtige personer gælder efter intern dansk ret en dansk beskatning på 28% endelig skat, som end ikke skal selvangives, men som er endelig og indbetalt via det udbyttegivende selskabs indeholdelse.

Den i L 187 angivne regel i aktieavancebeskatningslovens § 39 A indeholder et brud med dette princip, idet beskatningen af udbytter for en begrænset skattepligtig kan komme langt over de 28%.

Lovforslaget indebærer for den begrænset skattepligtige en yderligere beskatning i takt med, at der udloddes udbytter, jf. lovforslagets § 39 A, stk. 5, hvoraf det fremgår:

"Ved afståelse af aktier til det udstedende selskab, jf. Ligningslovens § 16 B, og ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. Ligningslovens § 16 A, der indgår i beholdningsoversigten, beregnes der skat heraf efter reglerne i Personskattelovens § 8 A. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark efter Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, og fradrag efter reglerne i Ligningslovens § 33, stk. 1, for skat der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og udenlandske betalte skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt."

Det er i dansk skatteret helt nyt, at der i forbindelse med modtagelse af udbytte stammende fra aktier, der fremgår af beholdningsoversigten, skal ske en yderligere beskatning i forhold til det som følger af de grundlæggende regler om subjektiv skattepligt efter KSL § 2 sammenholdt med den pågældende dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og det pågældende bopælsland.

Denne del af lovforslaget indfører en ny ekstrabeskatning i takt med udlodninger og dermed en konsekvens og et beskatningsniveau, som strider mod internationale overenskomster. Ifølge OECD's Modeloverenskomst, artikel 10, fremgår det f.eks.:

Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat. Stk. 2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men hvis modtageren er udbyttets retmæssige ejer, må den skat, der pålignes, ikke overstige:

a) 5 pct. af bruttobeløbet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab), der direkte ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet;

b) 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet i alle andre tilfælde

.....

Efter OECD's Modeloverenskomst fremgår det, at beskatning i kildelandet kan forekomme, såfremt kildelandet har en lovgivning vedrørende en sådan beskatning. Procentbeskatningen af bruttobeløbet i litra a og litra b, kan variere efter hvilket land aftalen er indgået med, men ofte ligger beskatningsprocenten på 0% eller 15%.

Af kildeskattelovens § 65, stk. 1, fremgår det, at der hos den virksomhed i Danmark, der udbetaler udbyttet, skal indeholdes 28% i udbytteskat, inden udbetalingen foretages. Dette betyder, at der som udgangspunkt skal betales 28% i udbytteskat, inden udbyttet udbetales fra Danmark.

Ifølge kildeskattelovens § 65 C, stk. 2, kan der dog i tilfælde af, hvor der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende udland, ske nedsættelse eller helt bortfald af indeholdelsen, alt afhængig af, hvor meget procentbeskatningen af bruttobeløbet er sat til, jf. den relevante dobbeltbeskatningsaftale.

Hvis en stat, som kildestat, indeholder skat af udbytte med en højere sats end den sats, der er aftalt i dobbeltbeskatningsaftalen, kan den for meget betalte skat tilbagesøges.

I en lang række af overenskomsterne, som Danmark har med f.eks. EU-stater, skal Danmark som kildeland nedsætte sin udbyttebeskatning fra 28% til de 15%, som følge af overenskomsten. Resten tilkommer domicilstaten til beskatning.

Beskatningsprocenten

Ifølge lovforslaget er der nu lagt op til, at der skal foretages beskatning af udbytter, jf. personskatteovens § 8 A.

FSR finder det betænkeligt, hvis en begrænset skattepligtig, der efter interne danske regler kun kan beskattes med 28% af udbytter, skal beskattes på samme måde som en fuldt skattepligtig.

Konsekvensen af lovforslaget er herefter, at udbytter for en begrænset skattepligtig skal beskattes på samme måde som aktieindkomst hos fuldt skattepligtige danske domicilerede – og tilmed med 28/43/45%, uden hensyntagen til om værdierne er oppebåret før eller efter en fraflytning.

Endvidere skal bemærkes, at for en lang række af de "opsparede overskud", dvs. resultater, som er overført til egenkapital, har selskabsbeskatningen tidligere været højere, end den er i dag.

Dobbeltbeskatningsaftalerne – konsekvens

De enkelte borgere og domicilerede i fremmede stater, som Danmark har en overenskomst med, vil kunne påberåbe sig den beskyttelse og beskatningsfordeling, som tilkommer staterne efter dobbeltbeskatningsaftalen.

Har Danmark som kildeland derfor efter en given overenskomst alene beskatningsret med 15%, da skal overskydende indkrævet skat tilbageføres. Efter dobbeltbeskatningsaftaler er udbytte defineret som det, der udloddes fra selskabet, og den skat, der falder i den forbindelse, er efter dobbeltbeskatningsaftaler "udbytteskat".

Der henvises til eksempel 12 i vedlagte bilag om beskatning ud over de tilladte 15% af udbytte af indkomst, der er optjent efter fraflytningen.

FSR skal henstille, at dette forhold nøje overvejes. Der bør indledes en dialog med de stater, som vi har indgået dobbeltbeskatningsaftaler med, til sikring af, at der ikke implementeres dansk lovgivning, som strider mod korrekt fortolkning af aftalerne.

Kommentarer til forslagets enkelte bestemmelser

Ad § 1, nr. 3

"§§ 38-40 ophæves, og i stedet indsættes:"

FSR finder, at der bør indsættes en overgangsregel, der sikrer, at allerede udrejste bevarer deres rettigheder efter den nugældende lovgivning. Dette omfatter adgang til omberegning og bortfald af fraflytterskat ved hjemrejse i fremtiden. Denne mulighed har rigtigt mange indrettet sig i tillid til i forbindelse med deres fraflytning. Der er tale om et retskrav, som er indeholdt i de nugældende regler. Derfor bør det hidtidige regelsæt videreføres for de som allerede var udrejst på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse. Dette vil selvfølgelig som hidtil betyde, at den oprindelige skattemæssige anskaffelsessum bevares ved tilflytning i stedet for nye indrejseværdier.

Ad § 4, stk. 4 – overgangsregel

I forslagets § 4, stk. 4 er formuleret en overgangsbestemmelse for personer, hvis skattepligt er ophørt før lovforslagets fremsættelse. Det fremgår bl.a., at de pågældende skal udarbejde en beholdningsoversigt

over aktier, de ejede på fraflytningstidspunktet og fortsat ejer pr. 30. maj 2008. Endvidere skal der opgøres en henstandssaldo, der "udgøres af det henstandsbeløb, der resterer pr. den 30. maj 2008".

Dette må umiddelbart forstås således, at der ikke skal medregnes en fraflytterskat til henstandssaldoen vedrørende aktier, der er afstået mellem tidspunktet for fraflytningen og den 30. maj 2008. En naturlig forståelse og sammenhæng i reglerne må endvidere føre til, at henstandssaldoen skal nedsættes med en beregnet dansk skat af aktieindkomst, i det omfang der i samme periode 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 creditlempelse for betalte skatter opretholdes for udbytter, der er udloddet forud for lovens ikrafttræden.

En anden forståelse af overgangsreglen vil medføre en vilkårlig og urimelig forskelsbehandling mellem de personer, der tilfældigvis har afstået aktier, og de personer, der kun har modtaget udbytte af deres aktier. De personer, der tilfældigvis har afstået deres aktier, bliver ikke beskattet efter de foreslåede regler, mens de personer, der – måske med samme økonomiske virkning – har modtaget udbytter af deres aktier, bliver fuldt ud beskattet efter de foreslåede regler. Eller udtrykt på en anden måde bliver de personer, der har afstået aktier, ikke beskattet med tilbagevirkende kraft vedrørende disse aktier, mens de personer, der "kun" har modtaget udbytte, bliver beskattet med tilbagevirkende kraft.

De personer, der har modtaget udbytte af deres aktier, kan kun opfatte reglen som en overgangsregel, hvis den skal forstås på den ovenfor angivne måde.

Skatteministeren bedes bekræfte, at lovforslaget skal fortolkes som anført, således at der ikke indføres en vilkårlig forskelsbehandling, og således at den gældende creditlempelse bevares for allerede udloddet udbytte.

Ad § 39 A og B – henstandssaldo og ny anskaffelsessum

Under de almindelige bemærkninger, punkt 1.1, er det under beskrivelsen af lovforslagets regler anført, at hvis der er valgt henstand med fraflytterskatten, "forfalder henstandsbeløbet til betaling i takt med udbytteudlodninger m.m. og aktieafståelser, hvor der er en lavere beskatning end efter danske regler".

Dette princip er indarbejdet i forslagens § 39 A, stk. 3 (afståelse), i § 39 A, stk. 5 (udlodninger), og i § 39 A, stk. 6 (andre dispositioner). Af alle bestemmelserne fremgår det, at i det omfang en beregnet dansk aktieindkomstskat overstiger summen af betalte danske og udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling.

Reglerne sikrer således, at der sammenlagt i Danmark og udlandet er betalt en samlet skat af dispositionen, der svarer til en beregnet dansk aktieindkomstskat.

Umiddelbart skulle man tro, at der hermed var gjort endeligt op med beskatning af den pågældende afståelse, udlodning eller "anden disposition".

Tilsyneladende er dette dog ikke tilfældet, idet det i alle de nævnte bestemmelser derefter er anført: "Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt". "Beløbet" refererer alene til den del af fraflytterskatten, der skal betales efter den nævnte opgørelse. De øvrige faktisk betalte danske og udenlandske skatter skal ikke reducere henstandssaldoen. Den anførte forståelse fremgår såvel af de generelle bemærkninger til forslaget som af bemærkningerne til de enkelte bestemmelser, jf. f.eks. bemærkningerne til § 39 A, stk. 3.

Den anførte forståelse synes tillige at fremgå af formuleringen af § 39 A, stk. 10, første punkt: "Når alle de aktier, der indgår på beholdningsoversigten, er afstået, bortfalder den eventuelt resterende henstandssaldo." Dvs. at der efter afståelse af samtlige aktier stadig kan restere en henstandssaldo, som først bortfalder på dette tidspunkt. Dette er i bemærkningerne til stk. 10 formuleret således, at skatten "eftergives".

Der henvises til eksemplerne 4, 5 og 8 i vedlagte bilag, hvor der vises eksempler på, at henstandssaldoen kun reduceres med de danske skatter.

Selv om der således i alt i danske og udenlandske skatter er betalt samlede skatter svarende til en beregnet dansk aktieindkomstskat, kan der ved salget af den sidste aktie stadig eksistere en henstandssaldo, der i visse tilfælde kan være af samme størrelse som den oprindelige henstandssaldo. Dette vil være tilfældet, hvis de faktiske udenlandske betalte skatter er af samme størrelse som en beregnet dansk aktieindkomstskat. Det kan føre til en beskatning på op til 90% af avancen. Der henvises til eksempel 4 i vedlagte bilag.

Det forekommer urimeligt byrdefuldt, at personer, der er undergivet henstandssystemet, skal belastes af denne gæld, henstandssaldoen, selv om samtlige skatter er betalt. Endvidere har forslaget den konsekvens, at personer, der flytter tilbage til Danmark med en del af aktierne i behold, får nedsat deres nye anskaffelsessum på aktierne med værdien af denne henstandssaldo, selv om de er blevet beskattet fuldt ud på dansk niveau af afståelse, udlodninger eller andre dispositioner.

Der henvises til eksempel 7, der viser, at salg af børsnoterede aktier med en værdi på 10.000 kr. efter forslaget kan udløse en skat på 35 mio.kr.

Den manglende løbende reduktion af henstandssaldoen er formentlig båret af bestemmelsen i § 39 A, stk. 10, andet punkt, der er formuleret således:

"Henstandssaldoen bortfalder dog ikke, hvis personen har uudnyttede realiserede tab, som det efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, er muligt at fremføre til modregning i senere indkomstår. Dette skyldes reglen i den foreslåede § 39 A, stk. 4 i aktieavancebeskatningsloven om betaling af den negative skatteværdi."

Skatteministeren bør sikre, at de foreslåede regler ændres, således at den nye anskaffelsessum ved tilbageflytning til Danmark opgøres således, at der ikke sker dobbeltbeskatning af den samme avance og således, at der ikke henstår en gæld (henstandssaldo), når der faktisk er betalt samlede skatter svarende til en dansk beskatning.

Der henvises endvidere til eksempel 4 i vedlagte bilag, der viser konsekvenserne af, at henstandssaldoen ikke reduceres med den samlede betalte skat.

Ad § 39 A, stk. 4 – beskatning af tab

Med lovforslaget introduceres dansk beskatning af tab, der kan fratrækkes i udlandet. Et beløb svarende til den negative skatteværdi forfalder til betaling, og henstandsbeløbet reduceres med beløbet.

FSR gør opmærksom på, at denne form for lovgivning ikke er med til at forenkle reglerne og vil være særdeles vanskelig at praktisere.

Skatteministeren bedes oplyse, hvornår tabet i udlandet fører til dansk beskatning. Udløses dansk beskatning allerede når tabet konstateres (kan fratrækkes i udlandet), eller først når faktiske tabsfradrag udnyttes til modregning mod positiv udenlandsk indkomst?

Ofte vil der være forskel på den danske og udenlandske avanceopgørelse. Skatteministeren bedes oplyse, om der i forbindelse med afståelse af aktier i udlandet 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), jf. § 39 A, stk. 3 og 4.

Ad § 39 A, stk. 5 – udbytter, dobbeltbeskatningsoverenskomster

Lovforslaget er formelt opbygget således, at der ved fraflytning realiseres en avanceskat, der som udgangspunkt er forfalden på dette tidspunkt, men hvor den pågældende aktionær opnår henstand med betalingen. Hvis der efterfølgende sker en udlodning af udbytte, som f.eks. beskattes med i alt 15% i udlandet og i Danmark, udløses en del af avanceskatten (henstandsbeløbet) til betaling. Betalingen vil normalt kunne opgøres til en beregnet dansk aktieindkomstskat på 45% minus den allerede betalte skat på 15%.

Udbyttet udløser med andre ord en skattebetaling, der i eksemplet skal beregnes som 30% af det udloddede beløb. Formelt er det dog ikke udlodningen, der beskattes, men en del af avanceskatten (henstandsbeløbet), der forfalder til betaling.

Den foreslåede regel er formelt en aktieavancebeskatning, men er reelt en beregningsmetode for udbyttebeskatning, der har karakter af omgåelse af udbyttebeskatningsreglerne i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Selv om der reelt er tale om udbetaling af efterfølgende indtjent udbytte, som efter mange dobbeltbeskatningsoverenskomster kun kan beskattes med 15% i Danmark, kan udbyttet udløse en beskatning på 45%.

Der henvises særligt til eksempel 12 i vedlagte bilag, der viser et eksempel på dansk beskatning på mere end de tilladte 15% på udbytter af indkomst, der er optjent efter fraflytningen.

Det anbefales, at det, forinden lovforslagets eventuelle vedtagelse, drøftes med de lande, der har dobbeltbeskatningsoverenskomster med Danmark, hvorvidt der er enighed om, at en sådan beskatning ikke er i strid med reglerne i overenskomsterne.

Ad § 39 A stk. 6 – andre udlodninger og dispositioner

I denne bestemmelse foreslås det, at en del af fraflytterskatten vedrørende aktierne i et selskab udløses til betaling, hvis selskabet foretager andre udlodninger og dispositioner, der vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning. Reglen gælder ifølge bestemmelsens sidste punkt "udlodninger til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse".

Denne bestemmelse er så upræcist og så bredt formuleret, at den nærmest har karakter af en "omgåelses-klausul". En vedtagelse af bestemmelsen vil medføre en sådan retsusikkerhed og overlade administrationen så vide skøn, at skatteyderne ikke vil være i stand til med blot nogenlunde sikkerhed at forudsige konsekvenserne af påtænkte dispositioner.

Der henvises til eksempel 11 i vedlagte bilag, der viser et eksempel på den uklare regels mulige anvendelsesområde i form af beskatning i forbindelse med tildeling af fondsaktier.

Efter FSR's opfattelse bør man fra dansk side afstå fra at lovfæste en bestemmelse med et så uklart indhold som den her omtalte.

Ad § 39 A, stk. 7 - lån

Ved modtagelse af lån fra et selskab, hvis aktier indgår på beholdningsoversigten, "forfalder et beløb svarende til det udbetalte låneprovenu til betaling" jf. § 39 A, stk. 7.

Dette skal formentlig forstås således, at "beløbet" anses for en skat, der skal betales, idet henstandssaldoen reduceres med beløbet, når det er betalt.

Der henvises til eksempel 10 i vedlagte bilag, hvor lån fra et moderselskab til dets datterselskab kan udløse beskatning hos en mindretalsaktionær.

Ad § 39 A, stk. 11 – krav om løbende indsendelse af selvangivelse

Det foreslås i § 39 A, stk. 11, at den fraflyttede aktionær hvert år skal indsende en selvangivelse til de danske skattemyndigheder i form af en beholdningsoversigt over aktierne. Ifølge bemærkningerne skal beholdningsoversigten ikke kun indeholde aktier med en latent fortjeneste. Også tabsgivende aktier og eventuelle skattefrie børsnoterede aktier skal medregnes i oversigten.

Endvidere foreslås det, at sanktionen ved manglende indsendelse vil være, at skatten på henstandssaldoen forfalder til betaling.

Efter FSR's opfattelse pålægger forslaget uforholdsmæssigt store administrative byrder for ganske almindelige aktionærer, der slet ikke står mål med formålet. Det må være tilstrækkeligt, at der er krav om selvangivelse af selve fraflytterskatten og krav om indberetning af efterfølgende salg. Forslaget synes at forudsætte, at personer, der engang har boet i Danmark, i al evighed følger med i løbende ændringer i dansk skattelovgivning.

FSR finder også, at konsekvensen af ikke at indsende beholdningsoversigten – at skatten forfalder til betaling – er en uforholdsmæssig hård sanktion.

Der henvises til eksempel 9 i vedlagte bilag.

Ad § 39 A – intet maksimum for beskatningen

Bestemmelsen i § 39 A indeholder ikke udtrykkeligt noget loft over beskatningen, selv om det formentlig har været hensigten, at beskatningen ikke skal overstige fraflytterskatten i henhold til henstandssaldoen.

Hverken bestemmelsen i forslaget § 39 A, stk. 3 og 4 (afståelse), § 39 A, stk. 5 (udbytter mv.), § 39 A, stk. 6 (andre dispositioner) eller § 39 A, stk. 7 (lån) indeholder noget loft over beskatningen. Af alle

bestemmelserne fremgår det, at i det omfang en beregnet dansk aktieindkomstskat overstiger summen af betalte danske og udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling.

Der henvises til eksempel 6 i vedlagte bilag, der viser, at skatten kan være større end henstandssaldoen.

Efter FSR's opfattelse bør det udtrykkeligt fremgå af lovteksten, at beskatningen i henhold § 39 A ikke kan overstige fraflytterskatten på henstandssaldoen.

Afsluttende bemærkninger

Sammenfattende er det FSR's opfattelse, at det foreliggende lovforslag er for vidtgående og rammer langt bredere, end formålet kan begrunde. Efter FSR's opfattelse bør lovforslaget således ikke gennemføres i den foreliggende form.

---oo0oo---

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen gerne til rådighed.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for FSR's Skatteudvalg

Bilag med eksempler vedrørende L 187

De følgende eksempler er forenklede, idet der ses bort fra, at udbytter og aktieavancer på under ca. 100.000 kr. beskattes med en lavere sats end 45%, ligesom det i flere af eksemplerne antages, at avancen svarer til aktiernes værdi ved fraflytningen.

Eksempel 1 (§ 1, nr. 3 – ABL § 39 B) – Manglende tilbagebetaling af skat og renter

En person flyttede fra Danmark til Spanien i 2001. Hans aktier havde en værdi på 10 mio.kr., og avancen blev pålignet en fraflytningsskat på 3,5 mio.kr., som personen indbetalte. Personen er nu på vej tilbage til Danmark. Der har i perioden ikke været udloddet udbytte eller foretaget andre dispositioner. Efter de hidtidige regler ville fraflytningsskatten bortfalde ved tilbageflytningen, og han ville få den indbetalte skat tilbagebetalt med tillæg af renter. Efter de foreslåede regler kan han ikke få pengene tilbage. Han ejer fortsat aktierne, som fortsat har en værdi på 10 mio.kr. Opholdet i udlandet har kostet personen en dansk skat på 3,5 mio.kr., som ikke ville være udløst, hvis han var blevet boende i Danmark.

Kommentarer

Eksemplet viser, at lovforslaget reelt har tilbagevirkende kraft. Skatteyderen har for mange år siden indbetalt skatten i tillid til de gældende regler og har dermed et latent krav på tilbagebetaling af skatten med tillæg af renter, hvilket lovforslaget pludselig ophæver.

Det følger af fast praksis fra EF-domstolen, at reglerne om fri bevægelighed ikke blot sikrer den fri bevægelighed til at rejse til en anden medlemsstat, men også retten til at vende tilbage igen. Situationen i eksemplet hvor den danske stat fratager personen adgangen til at få tilbageført den betalte skat kan efter FSR's opfattelse ikke retfærdiggøres. Ifølge eksemplet er lovforslaget derfor i strid med EU-retten.

Eksempel 2 (§ 1, nr. 3 – ABL § 39 B) – Tab – negativ anskaffelsessum

En person er flyttet fra Danmark til Tyskland i 2006. På dette tidspunkt udgjorde værdien af hans aktier 1,2 mio.kr. Hans anskaffelsessum udgjorde 0,2 mio.kr. Han fik henstand med betaling af den pålignede fraflytningsskat i forhold til en urealiseret fortjeneste på 1 mio.kr. Han påtænker nu at flytte tilbage til Danmark.

Som følge af markante fald i værdien af selskabets investeringer er aktierne faldet i værdi og er nu kun 0,2 mio.kr. værd. Der er i perioden ikke udloddet udbytter eller lignende. Ved tilbageflytningen vil han ifølge lovforslaget få en indgangsværdi på aktierne på 0,2 mio.kr. med fradrag af den urealiserede fortjeneste på 1 mio.kr. ifølge henstandssaldoen. Hans nye skattemæssige anskaffelsessum kan således opgøres til -0,8 mio.kr. (negativ). Ved salg af aktierne til markedsværdien (0,2 mio.kr.) vil der således blive udløst en skat i størrelsesordenen 450.000 kr., selv om personen ikke har haft nogen avance på

aktierne. Aktionæren stilles dermed betydeligt ringere som følge af hans midlertidige fraflytning til udlandet.

Såfremt personen i stedet solgte alle aktierne for 0,2 mio.kr. i Tyskland inden flytningen tilbage til Danmark, ville henstandssaldoen bortfalde uden dansk beskatning. Det skyldes, at avancen ved salget ville være 0 (anskaffelsessum 0,2 mio.kr. og salgssum 0,2 mio.kr.), og at restsaldoen ville bortfalde ved salg af alle aktierne inden flytningen til Danmark.

Kommentarer

Ifølge eksemplet kan lovforslaget føre til, at en tidligere fraflyttet person, som ønsker at vende tilbage til Danmark, stilles over for valget mellem enten at sælge sine aktier eller at blive brandbeskattet efter tilbageflytningen. Derved stilles der hindringer op for, at personen kan vende tilbage til Danmark igen. Retten til at vende tilbage til Danmark er beskyttet af bestemmelsen om fri bevægelighed, og hindringen kan efter FSR's opfattelse ikke retfærdiggøres, hvorfor lovforslaget må anses for at være i strid med EU-retten.

Eksempel 3 (§ 1, nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 4) – Skat af tab ved konkurs

En hovedaktionær flytter til udlandet med sine aktier, hvorpå der hviler en latent skat på 10 mio.kr. Selskabet får store vanskeligheder, og der indgives konkursbegæring mod selskabet. Efter udenlandske regler udløser konkursen et skattemæssigt tab på aktierne, som kan fratrækkes med en skatteværdi på 30%. Personen har ikke nogen indtægt, så det skattemæssige tab kan ikke udnyttes.

Herefter vender personen hjem til Danmark. Han ejer fortsat aktierne, der ikke længere har nogen værdi. Efter hjemkomsten må han se sit selskab blive tvangsopløst som en udløber af konkursen uden penge til aktionæren. Hermed udløses den danske fraflytterskat, så han præsenteres for en skatteregning på 10 mio.kr. Konsekvensen af fraflytningen er således en skatteregning på 10 mio.kr. af en avance på 0 kr.

Kommentarer

Hvis personen var blevet i Danmark, ville selskabets likvidation ikke have udløst nogen skat for aktionæren. Eksemplet viser, at lovforslaget kan medføre, at en persons fraflytning til udlandet udløser danske skatter, som ikke ville være udløst for en person, der var blevet i Danmark.

Skatteministeren bedes oplyse, om personen skal beskattes i Danmark af det fradrag, han opnår i udlandet som følge af aktiernes værdifald, jf. forslagens § 39 A, stk. 4.

Eksempel 4 – Fraflytterskatten reduceres kun med danske skatter (§ 1, nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 3)

Det fremgår af lovforslaget, at henstandssaldoen ved salg med fortjeneste kun nedskrives med forskellen mellem den udenlandske skat og den danske skat (i praksis differencen op til 45%).

En person flytter ud med aktier med en værdi på 11 mio., hvoraf den latente avance udgør 10 mio. kr., således at der etableres en henstandssaldo på 4,5 mio. kr. Under udlandsopholdet udlodder selskabet 10 mio.kr., der i udlandet beskattes med 4,5 mio.kr. Henstandssaldoen reduceres derfor ikke.

Skatteyderen vender hjem til Danmark og skal have opgjort sin nye skattemæssige anskaffelsessum på aktierne. Den faktiske værdi af aktierne udgør 1 mio.kr., men den nedsættes med henstandssaldoen, der omregnet til "indkomstgrundlag" udgør 10 mio.kr. Den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne er herefter negativ og udgør minus 9 mio.kr.

Hvis den pågældende aktionær herefter likviderer eller sælger selskabet og modtager et provenu på 1 mio.kr., skal han beskattes af en avance, der kan opgøres til 10 mio.kr., hvilket udløser en dansk skat på 4,5 mio.kr.

Reelt har den pågældende realiseret en fortjeneste på i alt 10 mio.kr. på sine aktier, men han er blevet avancebeskattet heraf to gange (dvs. af 20 mio.kr.) og har dermed betalt en skat på 90% af avancen.

Hvis den pågældende aktionær i stedet likviderer selskabet umiddelbart før tilbageflytningen og modtager likvidationsprovenuet på 1 mio.kr., udløser dette ingen dansk beskatning, idet den pågældende ikke realiserer nogen avance i forhold til den oprindelige anskaffelsessum. Ved tilbageflytningen bortfalder henstandssaldoen, da der ikke er flere aktier i behold.

Kommentarer

FSR antager, at en sådan dobbeltbeskatning ved tilbageflytning med aktierne i behold ikke kan være hensigten med lovforslaget. En sådan beskatning må anses for at stille hindringer op for, at personen vender tilbage til Danmark, hvorfor beskatningen må anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet og dermed i strid med reglerne om fri bevægelighed, idet personen reelt stilles over for et valg mellem at blive beskattet med 90% eller at sælge aktierne inden tilbageflytningen.

Ifølge eksemplet er der ikke sammenhæng i de foreslåede regler. Selskabet kan likvideres skattefrit umiddelbart før tilbageflytningen, mens en likvidation umiddelbart efter tilbageflytningen udløser skat af en avance på 10 mio.kr. Den økonomiske situation i øvrigt er nøjagtig den samme i begge tilfælde.

Eksempel 5 – Fraflytterskatten reduceres kun med danske skatter (§ 1, nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 3)

En hovedaktionær flytter til udlandet. Der beregnes en aktieavance på 10 mio.kr. og en fraflytterskat på 4,5 mio.kr. Herefter sælger hovedaktionæren 90% af sine aktier og konstaterer herved en avance på 10 mio.kr., som udløser en skat i udlandet på 3 mio.kr. Den beregnede danske skat udgør 4,5 mio.kr., men der indrømmes credit-lempe for den udenlandske skat, således at den danske skat kun udgør 1,5 mio.kr.

Selv om der er betalt 4,5 mio.kr. i skat af gevinsten svarende til den samlede skat på henstandssaldoen, reduceres henstandssaldoen kun med 1,5 mio.kr. Der resterer således en dansk skat på 3 mio.kr., som udløses ved et fremtidigt salg eller andre dispositioner vedrørende de resterende aktier. Den samlede skat kan her opgøres til 7,5 mio.kr. af en avance på 10 mio.kr.

Kommentarer

Det forekommer ikke rimeligt at se bort fra betalt udenlandsk skat – og tilmed dansk kildeskat – ved reduktion af fraflyttersaldoen. Hvis der indføres en beskatning svarende til dansk niveau på 45% af løbende transaktioner, bør fraflytterskatten samtidig reduceres med den samlede betalte skat, uanset om den er dansk eller udenlandsk. Det er for så vidt uden betydning for aktionæren, om der udløses dansk eller udenlandsk skat, men lovforslaget vil føre til en helt tilfældig retstilstand: Jo mindre den udenlandske skat er, desto større vil reduktionen af fraflytterskatten blive! Hvis den udenlandske skat eksempelvis var 0 kr., ville fraflytterskatten helt bortfalde i ovenstående eksempel.

Ved ikke at tage højde for udenlandsk skat i relation til fraflyttersaldoen "straffes" personen reelt for at flytte til en anden medlemsstat, som beskatter aktieavancer. Dette kan efter FSR's opfattelse ikke begrundes i det erklærede formål med lovforslaget. Det bemærkes herved, at det er domicillandet, dvs. tilflytningslandet, der i henhold til de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster har beskatningsretten til aktieavancer. Den danske beskatning ifølge eksemplet må anses for at være i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed og Danmarks forpligtelser i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Eksempel 6 – Beregnet skat større end henstandssaldoen

En person er ved fraflytning blevet pålagt en skat på 80.000 kr. af en urealiseret aktieavance. Efter fraflytningen udloddes et udbytte fra selskabet på 1.000.000 kr. Udbytteudlodningen beskattes med følgende:

- udbytteskat i Danmark på 15% 150.000 kr.
- udenlandsk skat af udbyttet på 10% 100.000 kr.
- dansk skat af differencen på 20% 200.000 kr.

Der udløses altså en (dansk) skat, der langt overstiger den beregnede skat ved fraflytningen. Det samme ville være tilfældet, hvis aktierne efter fraflytningen var afstået med en fortjeneste på 1 mio.kr.

Kommentarer

Det har formentlig været intentionen med lovforslaget, at skatten på 20% (200.000 kr.) i eksemplet højst kan udgøre et beløb svarende til fraflytterskatten på 80.000 kr. Men ifølge lovens ordlyd skal skatten betales, uanset hvor stor den er. Det fremgår af § 39 A, stk. 8 i lovforslaget, at fraflyttersaldoen ikke kan blive negativ, men det må umiddelbart blot betyde, at saldoen på 80.000 kr. nedskrives til 0, når skatten på 200.000 kr. i eksemplet er betalt.

På tilsvarende måde er der ikke indsat nogen begrænsning i skattens størrelse ved andre dispositioner, jf. lovforslagets § 39 A, stk. 3 og 4 (afståelse), stk. 5 (udbytter mv.), stk. 6 (andre dispositioner) og stk. 7 (lån).

Forslaget fører til en dansk beskatning, som må anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet, og for at være en hindring for den fri bevægelighed.

Eksempel 7 (§ 1, nr. 3 - ABL § 39 B) – Fraflytterskatten hviler på samtlige aktier

En hovedaktionær flytter til udlandet. Der beregnes en avance på 100 mio.kr. og en fraflytterskat på 45 mio.kr. vedrørende hans eget selskab samt en post børsnoterede aktier til en værdi på 10.000 kr. Hovedaktionærselskabet foretager udbytteudlodninger på 100 mio.kr., hvilket udløser en samlet skat på 45% fordelt således:

- 15% dansk kildeskat 15 mio.kr.
- 20% udenlandsk skat 20 mio.kr.
- 10% dansk skat op til 45% 10 mio.kr.
- Skat i alt 45% 45 mio.kr.

Herefter sælges hovedaktionæraktierne uden gevinst. Fraflyttersaldoen på 45 mio.kr. nedskrives efter lovforslaget kun med den danske skat på 10% (10 mio.kr.) til 35 mio.kr.

Personen flytter senere tilbage til Danmark og har fortsat den lille post børsnoterede aktier i behold. Ved tilbageflytning til Danmark vil de børsnoterede aktier få en negativ anskaffelsessum svarende til markedsværdien (10.000 kr.) med fradrag for den resterende fraflyttersaldo, omregnet til aktieavance. Ved salg af den lille post børsnoterede aktier realiserer personen derfor i skattemæssig henseende en avance på 77 mio.kr. og skal betale en skat på yderligere 35 mio.kr.! Resultatet er således, at hovedaktionærens avance er blevet beskattet med i alt 80%.

Kommentarer

Ud over dobbeltbeskatningen fremgår det af ovenstående eksempel, at den foreslåede bestemmelse (ABL § 39 B) medfører væsentlige u hensigtsmæssige skattemæssige konsekvenser for personer, der fraflytter med flere aktieklasser. I stedet for den foreslåede bestemmelse, hvor hele den endnu ikke tilbagebetalte henstandssaldo tillægges tilbageværende aktier ved tilbageflytningen, bør henstandssaldoen opdeles og fordeles på de aktier, som henstandssaldoen vedrører. Herved vil i eksemplet alene den del af henstandssaldoen, som vedrører de børsnoterede aktier, blive udløst ved salg af de børsnoterede aktier, mens henstandssaldoen vedrørende hovedaktionæraktierne vil være bortfaldet ved salget af disse aktier.

I eksemplet fører forslaget til en dansk beskatning, som må anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet og for at være en hindring for den fri bevægelighed.

Eksempel 8 – Skat af udbytte reducerer ikke fraflytterskatten

Ved fraflytning til Frankrig i 2001 blev hovedaktionæren pålagt en fraflytterskat på 4 mio.kr. af en urealiseret aktieavance på 10 mio.kr. Efterfølgende har selskabet løbende frem til foråret 2008 udloddet udbytter på i alt 10 mio.kr., som er beskattet i Frankrig med ca. 30% svarende til 3 mio.kr. Værdien af aktierne var ved fraflytningen 11 mio.kr. og er efter udbytteudlodningen faldet til 1 mio.kr. svarende til anskaffelsessummen.

Efter de nugældende regler vil hovedaktionærens fraflytterskat bortfalde, hvis han flytter tilbage til Danmark med aktierne i behold. Han vil kunne sælge aktierne uden fortjeneste og dermed skattefrit i Danmark.

Hvis lovforslaget gennemføres vil en tilbageflytning til Danmark derimod betyde, at der fortsat hviler en latent skat, som skal betales ved salg af aktierne, selv om de sælges uden fortjeneste. Den danske skat ved salg af aktierne vil udgøre 4,5 mio.kr., således at den samlede skat af det udloddede beløb kommer op på 75%.

Kommentarer

Eksemplet viser, at lovforslaget reelt har tilbagevirkende kraft på dispositioner (fracflytning og udbytteudlodning), som er foretaget mange år forud for lovforslagets fremsættelse den 30. maj 2008.

Beskatningen må anses for at være en hindring for, at personen kan vende tilbage til Danmark igen. Retten til at vende tilbage til Danmark er beskyttet af EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, og den danske beskatning kan efter FSR's opfattelse ikke retfærdiggøres på en måde, som er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

Eksempel 9 – Krav om indsendelse af beholdningsoversigt

En fransk statsborger er efter nogle år i Danmark flyttet tilbage til Frankrig i 1998 med en beholdning aktier i et fransk selskab, hvorpå der hviler en dansk fraflytningskat på 1.000.000 kr. Han har rentefri henstand med betalingen af skatten, indtil aktiernes sælges. Han følger ikke med i dansk lovgivning og får derfor ikke indsendt beholdningsoversigten til de danske skattemyndigheder. Efter lovforslaget vil han blive pålagt at betale fraflytterskatten som følge af den manglende beholdningsoversigt, jf. lovforslagets § 4, stk. 4 og § 39 A, stk. 11. Hertil kommer fransk skat i forbindelse med et efterfølgende salg af aktierne.

Kommentarer

Det forekommer at være en sanktion, som er helt ude af proportion i forhold til "forseelsen", at manglende eller forsinket indsendelse af den årlige beholdningsoversigt indebærer, at henstandsskatten straks forfalder til betaling. Skatteministeren bedes bekræfte, at der ikke skal betales renter tilbage fra fraflytningstidspunktet i denne situation, hvilket i eksemplet ville forøge skatten med ca. 50%.

Kravet om årlig indsendelse af beholdningsoversigten vil være en væsentlig administrativ byrde for de mange udstationerede danskere, der har aktier for mere end 100.000 kr. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (s. 14), at beholdningsoversigten ikke kun skal indeholde oplysninger om fraflytteraktier med latent gevinst, men også informationer om aktier med latent tab og skattefrie aktier. Dette specificationskrav er omfattende, ligesom konsekvenserne af manglende indsendelse som nævnt forekommer unødigt vidtgående.

Efter FSR's opfattelse kan kravet om indsendelse af beholdningsoversigten i sig selv anses som en hindring for den fri bevægelighed.

De meget hårde sanktioner ved manglende eller forsinket indsendelse af den årlige beholdningsoversigt må, ikke mindst i lyset af den vægt, EF-domstolen i sin praksis har lagt på muligheden for at få oplysninger fra andre medlemsstaters skattemyndigheder, anses for at være i strid med proportionalitetsprincippet.

Endvidere er det efter FSR's vurdering meget tvivlsomt, om det er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet at kræve, at en person i en årrække efter fraflytning skal fortsætte med at indsende sådanne oplysninger. Endnu mere tvivlsomt er det i forhold til personer, som er fraflyttet Danmark inden lovens ikrafttræden. EF-domstolen synes ikke i sin hidtidige praksis at have accepteret et sådant krav, som er betydeligt mere byrdefuldt end et krav om at skulle indsende selvangivelse i tilknytning til selve fraflytningen.

Eksempel 10 – Udlån fra selskabet (§ 1, nr. 3 - ABL § 39 A, stk. 7)

Et dansk moderselskab ejes af en far (75%) og dennes søn (25%). Sønnen flyttede i 2005 til Spanien med henblik på at udvide virksomhedens aktiviteter. Ved fraflytningen blev sønnen pålagt en fraflytterskat på 3,5 mio.kr. på sine aktier i moderselskabet. Der blev givet henstand med skatten.

Under sønnens udlandsophold beslutter faderen, at moderselskabet skal udlåne 4 mio.kr. til selskabets helejede danske datterselskab.

Denne disposition medfører, at sønnen skal beskattes af låneprovenuet, jf. lovforslagets § 39 A, stk. 7. Det fremgår af bemærkningerne, at ”der forfalder en så stor del af henstandsbeløbet, som svarer til det udbetalte låneprovenu”.

Uanset at værdien af moderselskabet ikke er påvirket af udlånet til det helejede datterselskab, og uanset at sønnen ikke har fået midler til rådighed eller har deltaget i beslutningen om at foretage udlånet, forfalder sønnens urealiserede avanceskat på 3,5 mio.kr.

Kommentarer

Skatteministeren bedes oplyse, om det kun er en forholdsmæssig andel af låneprovenuet svarende til sønnens ejerandel i selskabet på 25%, der beskattes hos sønnen.

I bemærkningerne til lovforslaget er som begrundelse for, at udbetaling af lån udløser krav om betaling af henstandsbeløbet, angivet, at personen gennem udbetaling af låneprovenuet har modtaget likvider og dermed har mulighed for at nedbringe henstandsbeløbet.

FSR har vanskeligt ved at se, hvordan dette argument kan retfærdiggøre et generelt krav om betaling af henstandsbeløbet ved udlån. En skatteyder får ikke nogen indtægt eller forøget skatteevne ved at modtage et lån. Det lånte beløb skal jo – fordi det er et lån – betales tilbage. Ifølge eksemplet udloses beskatningen tilmed også i et tilfælde, hvor det end ikke er aktionæren selv, men f.eks. et datterselskab, som modtager lånet. FSR går ud fra, at dette ikke kan være hensigten. Skatteministeriet bedes endvidere oplyse, hvor man i EF-domstolens praksis eller i øvrigt har fundet støtte for, at det er berettiget at lade udbetaling af lån udløse krav om betaling af henstandsbeløbet.

Eksempel 11 - § 39 A, stk. 6 – Andre udlodninger - fondsaktier

En person udstationeres til at arbejde i udlandet for sit danske selskab i en årrække. Den udstationerede medarbejder ejer ved fraflytningen for over 100.000 kr. børsnoterede aktier. Den samlede fraflytterskat opgøres til 10.000 kr., heraf 5.000 kr. på aktierne i selskab A.

På selskab A's generalforsamling besluttet det at udlodde fondsaktier i forholdet 1:1. For de danske aktionærer har udstedelsen af fondsaktierne ingen skattemæssige konsekvenser. For den udstationerede person vil fondsaktieudvidelsen imidlertid muligvis betyde, at en forholdsmæssig del af fraflytterskatten forfalder til betaling, selv om den udstationerede medarbejder hverken bliver rigere eller fattigere ved kapitaludvidelsen.

Kommentarer

Anvendelsesområdet for opsamlingsbestemmelsen i § 39 A, stk. 6, er særdeles uklart. I eksemplet ovenfor er det således uklart, om bestemmelsen overhovedet finder anvendelse (bemærkningerne nævner tildeling af fondsaktier som et eksempel). Det er endvidere uklart, hvilken skat der udløses: er det 50% af skatten på aktierne i selskab A (altså 2.500 kr.), eller er det 50% af den samlede fraflytterskat (altså 5.000 kr.), som forfalder?

Eksempel 12 - Indtjening efter fraflytning pålægges dansk skat

En aktionær er flyttet til udlandet og er pålagt en fraflytterskat på 450.000 kr. i forhold til en urealiseret avance på 1 mio.kr. vedrørende aktierne i det selskab, som han ejer 10% af. Værdien af aktierne udgør 2,5 mio.kr. ved fraflytningen. Det er selskabets politik løbende at udlodde årets overskud. Efter fraflytningen udlodder selskabet 1 mio.kr. til den fraflyttede aktionær. Udbyttet kildebeskattes i Danmark med 15% og beskattes i udlandet med yderligere 20%, således at den samlede skat af udbyttet udgør 35% (350.000 kr.). Efter lovforslaget skal udbytte yderligere beskattes i Danmark med differencen op til 45% eller med yderligere 100.000 kr., selv om udlodningen udelukkende hidrører fra indkomst, der er optjent efter fraflytningen. Aktionærens aktier på 10% i selskabet har fortsat en værdi på 2,5 mio.kr.

Kommentarer

Eksemplet viser, at lovforslaget i nogle tilfælde fører til, at Danmark reelt beskatter udbytte af indkomst, der er optjent efter fraflytning til udlandet, med mere end de tilladte 15%.

Den danske beskatning i eksemplet er ikke udtryk for en beskatning efter det skattemæssige territorialprincip, idet der er tale om beskatning af værdier, der opstår efter aktionærens fraflytning. Der er derimod tale om en ekstra kildelandsbeskatning. Denne beskatning er efter FSR's opfattelse i strid med indgåede dobbeltbeskatningsaftaler, der begrænser den danske beskatning til højst 15%.

Skatteministeren bedes oplyse, om det er korrekt forstået, at fraflyttersaldoen i eksemplet alene reduceres med 100.000 kr. og ikke med hele den betalte skat, således at der fortsat hviler en latent skat på 350.000 kr. på aktierne til trods for, at et beløb svarende til hele fraflytteravancen på 1 mio.kr. er blevet beskattet med 45%.



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2008-511-0030

Dato:

Til

Folketinget - Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar 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).

Høringssvaret fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer er modtaget så sent, at kommentaren af tidsmæssige årsager ikke har kunnet medtages i høringsskemaet. Høringssvaret vil derfor blive kommenteret særskilt.

Kristian Jensen

/ Lise Bo Nielsen

Høringsskema indeholdende høringssvar og kommentarer hertil 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).

Organisationer	Bemærkninger i høringssvar	Kommentar til bemærkninger
Advokatrådet	<p>Fraflytterbeskatning</p> <p><u>Generelt</u></p> <p>Er af den opfattelse, at som lovforslaget er udformet, rammer det et bredere formål end tilsigtet. Det vil berøre alle aktionærer, der forlader Danmark, og ikke kun aktionærer, der aktivt kan foretage dispositioner med henblik på nedsættelse af beskatningen.</p> <p>Såfremt hensigten er at ændre beskatningsreglerne for alle, bør der være en beskrivelse af konsekvenserne for de personer, som fraflytter og efterfølgende vender tilbage, men uden at dette sker som led i skatteplanlægning.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 5 - udbytter</u></p> <p>Det anføres, at det bør præciseres, hvad der skal ske, når de betalte skatter overstiger den beregnede skat.</p> <p>Det er uklart om betalte danske kildeskatter tilbagebetales, herunder om tilbagebetalingen sker som hidtil.</p>	<p>Formålet med lovforslaget er at rette op på en række uhensigtsmæssigheder i reglerne om fraflytterbeskatning, der kan give anledning til et utilsigtet brug.</p> <p>De foreslåede ændringer af fraflytterreglerne har til formål, dels at sikre at fraflytterreglerne i endnu højere grad følger territorialprincippet, dels at gøre dem mere robuste. Heri ligger, at reguleringen ikke udelukkende er afgrænset til personer, der selv kan foretage dispositioner med virkning for beskatningens størrelse. Det er opfattelsen, at de foreslåede ændringer overvejende vil berøre denne kreds, men det er klart, at ændringerne ikke er begrænset hertil.</p> <p>Lovforslaget indeholder en beskrivelse af reglerne og konsekvenserne, som også dækker de situationer, hvor flytningen ikke er sket som led i en decideret skatteplanlægning.</p> <p>Bag reglen i § 39 A om henstand og betaling af henstandsbeløbet ligger, at krav om afdrag på henstandsbeløbet styres af, at der modtages udbytte m.m., som beskattes lavere end de ville være blevet under fortsat skattepligt til Danmark, og at der er likviditet til at betale.</p> <p>Overstiger de betalte skatter den beregnede skat, er der ikke tale om en lavere beskatning af udbytterne. I disse situationer udløser modtagelse af udbytter derfor ikke noget betalingskrav og der sker ingen nedskrivning af henstandssaldoen.</p> <p>Der ændres ikke på reglerne om adgang til tilbagesøgning af indeholdte</p>

	<p>Det er uklart, hvorvidt og i hvilket omfang de betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet fragår i henstandssaldoen.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 6 – andre udlodninger og dispositioner</u> Finder ikke, at der er begrundelse for en så bred og ikke-konkretiseret værnsregel. Som bestemmelsen er formuleret kan en hvilken som helst disposition, der er egnet til at påvirke aktiernes værdi, falde ind under. Opfordrer således til at bestemmelsen uddybes og konkretiseres væsentligt inden en vedtagelse. Der bør angives yderligere eksempler på, hvilke situationer, der er omfattet og hvilke der ikke er.</p> <p>Endvidere bør begrebet dispositioner uddybes og det bør præciseres om beskatningen sker på aftaletidspunktet eller løbende for hvert år.</p>	<p>danske kildeskatter. Det skal bemærkes, at ved beregningen af, om udbyttmodtagelsen udløser et krav om afdrag på henstandsbeløbet, er det kun betalte danske skatter, der fragår i den beregnede skat. Hvis de indeholdte danske kildeskatter tilbagesøges, er de ikke betalt og kan derfor ikke fragå i den beregnede skat.</p> <p>Som det fremsatte lovforslag er udformet, vil de pågældende betalte skatter ikke fragå. Det er imidlertid hensigten at fremsætte et ændringsforslag, således at betalte skatter til Danmark fragår henstandssaldoen. For så vidt angår betalte skatter i tilflytterlandet, er det opfattelsen, at disse ikke skal kunne nedsætte en gæld (fraflytterskat) til Danmark.</p> <p>Man er enig i, at skattereglerne, herunder værnsregler ud fra retssikkerhedsmæssige overvejelser bør være så præcise som muligt. Karakteristisk for den pågældende værnsregel er imidlertid, at den er en form for opsamlingsbestemmelse. Heri ligger også, at det er uhyre vanskeligt på forhånd at have et klart billede over alle de tænkelige situationer, der skal eller bør være omfattet og de tænkelige situationer, der ikke skal være omfattet. Disse vanskeligheder betyder, at såfremt det meget håndfast angives, hvad der er omfattet, så har man også samtidig givet opskriften på, hvorledes man kan komme uden om værnsreglen. Derfor er det i stedet forsøgt, at opstille nogle godt nok mere overordnede kriterier for, hvilke situationer tænkes på.</p> <p>Ved begrebet disposition forstås mere end selve retshandlen. Det dækker også de vilkår, der er knyttet til transaktionen. Et af kriterierne for reglerne om, hvornår der skal afdrages på henstandssaldoen, er at der ved disposition er skabt likviditet. Heri ligger, at kravet om betaling opstår i takt med, at den økonomiske fordel ved dispositionen realiseres.</p>
--	--	--

Bemærker derudover, at det i forarbejderne bør anføres, hvilke situationer, der er tale om i forhold til formuleringen ”der må antages at være i den pågældendes interesse”. Ligesom det bør fremgå, hvem der har bevisbyrden for, at dispositionen må antages at være i den pågældendes interesse.

Dobbelbeskatningsoverenskomster

Det anføres, at den foreslåede § 39 A, indebærer en konvertering af aktiegevinster til en udbyttebeskatning, og der stilles spørgsmål ved om dette harmonerer med de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark er part i. I de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster er beskatningsretten således fordelt, herunder i forhold til aktieavancer og udbytter.

EU

Der opfordres til, at der foretages en analyse af lovforslaget set i forhold til de EU-retlige regler, navnlig etableringsfriheden. Der henvises til praksis fra EF-domstolen – sagerne C-9/02 og C-470/04 – der opstiller forholdsvis klare kriterier for, hvilke forhold der kan legalisere en fraflytterbeskatning.

Den pågældende formulering vil f.eks. dække den situation, hvor en person er hovedaktionær i to koncernforbundne selskaber, hvoraf det ene selskab er etableret efter fraflytningen, og det selskab hvori de fraflytterbeskattede aktier hører til, foretager en udlodning til det andet koncernselskab. Bevisbyrden for at dispositionen må antages at være i den pågældendes interesse vil påhvile SKAT.

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 foreslåede § 39 A regulerer, hvornår og i hvilket omfang gælden forfalder til betaling. Der er alene tale om beregningsprincipper for opgørelse 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 og aktieavancer, der modtages eller realiseres efter fraflytningen. På den baggrund er det opfattelsen, at den foreslåede § 39 A ikke er i konflikt med de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået.

De foreslåede ændringer af reglerne om fraflytterbeskatning er udarbejdet under hensyntagen til EU-retten. Dette gælder såvel traktatens bestemmelser om fri bevægelighed som EF-domstolens praksis på området, herunder især de nævnte domme. Det er Skatteministeriets opfattelse, at de foreslåede ændringer er i overensstemmelse med EU-retten. Dette er baggrunden for, at det er anført, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter.

Reglerne om fraflytterbeskatning blev i første omgang tilrettet i 2004 i lyset af EF-domstolens dom i 2004 i sagen C-9/02. Dette indebærer en ændring af reglerne om sikkerhedsstillelse og en ophævelse af kravet om forrentning af henstandsbeløbet. Med

		<p>EF-domstolens dom i 2006 i sagen C-470/04 er der givet yderligere rammer for udformningen af regler om fraflytterbeskatning. Det følger således klart af præmis 46, at fraflytningsbeskatningsregler, der har til hensigt helt generelt at sikre beskatning af avance, der er optjent inden fraflytningen, selv om aktierne endnu ikke er afstået, er i overensstemmelse med EU-retten. EF-domstolen anerkender således, at medlemsstaterne kan udstrække deres beskatningskompetence til at gennemføre en beskatning, når gevinsten har en tilknytning til territoriet. Af præmis 46 fremgår utvetydigt, at det er i overensstemmelse med territorialprincippet både at beskatte alle avancer opnået af en person, der er hjemmehørende i medlemsstaten, og at gennemføre en fraflytterbeskatning. I sagen C-470/04 forholder EF-domstolen sig til de hollandske regler og dermed alene til regler om henstand indtil aktiernes afstås. I og med at det ikke gør nogen forskel om penge kommer som udbytte eller gevinst ved afståelse er det opfattelsen, at forfald af henstand ved udbytteudlodning ligeledes er i overensstemmelse med EU-retten. Af præmis 49 følger endvidere, at et krav om indgivelse af selvangivelse i forbindelse med fraflytningen ikke kan anses for et uforholdsmæssigt krav. Endelig følger det af præmis 54, at kun en ordning, der fuldt ud tager hensyn til efterfølgende kurstab – medmindre disse allerede er taget i betragtning i bopælsstaten – kan anses for at stå i et rimeligt forhold til det formål, den forfølger.</p> <p>De foreslåede ændringer af fraflytterreglerne ligger efter Skatteministeriets opfattelse inden for disse rammer. De foreslåede regler, om i hvilke tilfælde og i hvilket omfang henstandsbeløbet forfalder til betaling, bygger på det princip, at der skal betales af på henstanden (gælden til Danmark), når der modtages udlodninger og gevinster, der beskattes lavere end de ville være blevet, hvis personen på dette tidspunkt, fortsat havde været skattepligtig til Danmark, idet der</p>
--	--	--

	<p><u>Ikrafttrædelsesreglerne</u> Savner en nærmere redegørelse for konsekvenserne af at følge en normal lovgivningspraksis, hvorefter love først tages i anvendelse efter vedtagelse og kundgørelse.</p> <p>Det anføres, at personer, der allerede var fraflyttet den 30. maj 2008, og dermed har disponeret i tillid til gældende lovgivning, med lovforslaget risikerer, at blive udsat for en hårdere beskatning ved salg af aktier, tilbageflytning m.v. Det bør derfor overvejes, at indsætte en overgangsordning.</p> <p>Varekreditter Der henvises til, at det i bemærkningerne anførte, at ”Det fradragsberettigede tab på fordringen opgøres som forskellen mellem fordringens nominelle værdi og kursværdien på konverteringstidspunktet opgjort ud fra en likvidationsbetragtning.” ikke er en retvisende beskrivelse af retstilstanden, idet afståelsessummen må være værdien af de aktier, som modtages ved konverteringen. Rådet bemærker, at der ved konvertering af en del af en fordring kan være forskel på, om tabet opgøres ud fra den konverterede fordrings værdi eller de modtagne aktiers værdi. Konverteres</p>	<p>samtidig lægges vægt på, at personen har likviditet til at betale. Derudover vil der ske en nedsættelse af henstandsbeløbet, såfremt der efterfølgende realiseres kurstab. Som nævnt er det hensigten at fremsætte et ændringsforslag, således at betalte skatter til Danmark fragår henstandssaldoen, hvilket yderligere vil sikre gennemførelsen af dette princip.</p> <p>Lovforslaget skal dæmme op for en utilsigtet brug af regelsættet, og Skatteministeriet har vurderet, at det i den forbindelse er nødvendigt, at give de foreslåede regler virkning fra fremsættelsestidspunktet. Dermed er det ikke muligt, for de som måtte ønske det, at ”nå” at bruge de uhensigtsmæssige regler.</p> <p>Man er opmærksom på, at der kan være behov for at opløse lovforslaget i forhold til allerede fraflyttede personer. Det er således 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. Endvidere vil der for personer, der ved fraflytningen betalte den beregnede fraflytterskat, blive mulighed for at vælge om således, at de stilles som om der ved fraflytningen var opnået henstand i stedet – dvs. skattebetalingen tilbagebetales og de nye regler vil herefter finde anvendelse.</p> <p>Ifølge KGL § 26, stk. 1, opgøres gevinst og tab på fordringer som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen. Afståelsessummen vil svare til det vederlag, kreditor modtager for fordringen. Som beskrevet i bemærkningerne til lovforslaget opgøres værdien i tilfælde som beskrevet i det her anførte eksempel i praksis til kursværdien af fordringen på konverteringstidspunktet opgjort ud fra en likvidationsbetragtning. Ved en delvis eftergivelse vil udgangspunktet for opgørelsen være det samme. Er der således tale</p>
--	--	--

	<p>alene 2/3 af gælden, skal fradraget således efter rådets opfattelse opgøres til 50 (den nominelle værdi af fordringen (50) – værdien af de modtagne aktier (0)), selvom værdien af den konverterede fordring var 16,7 (2/3 af aktivernes værdi). Bemærkningerne giver dog ikke anledning til ændringer i lovforslaget.</p>	<p>om, at alene 2/3 af gælden konverteres til aktier – som angivet i Advokatrådets eksempel – vil tabet som anført kunne opgøres til 50, idet det lægges til grund, at værdien for kreditor af den konverterede del af fordringen i dette tilfælde vil være 0, svarende til de modtagne aktiers værdi.</p>
<p>Dansk Aktionærforening</p>	<p>Fraflytterbeskatning <u>Generelt</u> Er af den opfattelse, at den del af lovforslaget, der vedrører fraflytterbeskatningen af aktier er uheldigt og ikke bør gennemføres i den nuværende form. Det indeholder således forskellige negative elementer.</p> <p>Personer, der tilbringer en periode i udlandet, risikerer at komme til at betale mere i skat, end hvis de var blevet boende i Danmark. Samtidig medfører lovforslaget, at personer, der vender tilbage, risikerer at skulle betale skat af historiske aktieværdier.</p> <p><u>Ikrafttræden</u> Det findes uheldigt, at lovforslaget har tilbagevirkende kraft.</p> <p><u>Dobbeltbeskatningsoverenskomster</u> Mener ikke, at de foreslåede beskatningsprincipper svarer til OECD's model for løsning af dobbeltbeskatningsproblematikken.</p> <p><u>EU</u> Mener at det er vildledende, når det er anført, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter, idet der bl.a. henvises til Skatteministeriets svar i 2005 på spørgsmål 872. Det er opfattelsen, at lovforslaget sandsynligvis er i modstrid med EU-reglerne og EF-domstolens praksis.</p>	<p>Princippet bag lovforslaget er, at der skal betales skat af gevinst optjent under skattepligt til Danmark. Dette betyder, at den skat, der er beregnet af optjent gevinst frem til fraflytningen ikke bortfalder, selv om man måtte flytte tilbage. Man er dog opmærksom på, at der kan være behov for at opbløde lovforslaget i forhold til fraflyttede personer, der vender tilbage igen. Det er således hensigten, at fremsætte et ændringsforslag til bestemmelsen i § 39 B om tilflytning. Der kan i den forbindelse henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p> <p>Der henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p> <p>Der kan henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar. Det kan tilføjes, at der ved udformningen af lovforslaget i særlig grad er skelet til EF-domstolens dom fra 2006 i sagen C-470/04, der, som det fremgår, først har foreligget efter besvarelsen i 2005 af spørgsmål 872.</p>

Dansk Erhverv	Ingen bemærkninger.	
DI	<p>Fraflytterbeskatning <u>EU</u> Finder lovforslaget problematisk i forhold til EU-rettens mobilitetsregler, idet det foreslåede princip for betaling af fraflytterskatten ikke følger de almindelige danske principper. Ordningen vil i en række tilfælde ikke kun medføre et andet skattemæssigt resultat end en tilsvarende dansk beskatning, men også i nogle tilfælde dobbeltbeskatning. Endvidere henvises til, at fraflytterbeskatningsreglerne blev korrigeret i 2004 netop for at bringe dem i overensstemmelse med EU-retten, og at Skatteministeriet i et svar fra 2005 på spørgsmål 872 med henvisning til EF-domstolens praksis har vurderet, at det er klogt at træde med varsomme skridt i forhold til eventuelle stramninger af fraflytterbeskatningen. Der imødeses derfor en redegørelse af de EU-retlige aspekter.</p> <p><u>ABL § 38, stk. 2 - bundgrænse</u> Det foreslås, at bundgrænsen på 100.000 kr. reguleres løbende i henhold til PSL § 20.</p> <p>Ligeledes foreslås det, at bundgrænsen går på nettogevinsten og ikke kursværdien på fraflytningstidspunktet.</p> <p><u>ABL § 38, stk. 4 og 5 - opgørelse af nettogevinst</u> Ønsker det præciseret, om der i forbindelse med opgørelsen af fraflytterbeskatningen foretages en særskilt beregning, således at der opgøres en aktieindkomst med egne bundgrænser for fraflytterskatten og en aktieindkomst med egne bundgrænser for øvrig aktieindkomst i fraflytningsåret.</p> <p>Der ønskes en præcisering af, hvorledes fordelingen af den latente skat sker på de enkelte aktier, jf. at der ikke kan opnås henstand for skatten på lagerbeskat-</p>	<p>Der kan henvises til kommentaren til høringssvarene fra henholdsvis Advokatrådet og Dansk Aktionærforening.</p> <p>Skatteministeriet finder ikke at en regulering af bundgrænsen vil være hensigtsmæssig.</p> <p>Skatteministeriet vurderer, at man ved at bruge den samlede kursværdi frem for en opgjort nettogevinst, får et regelsæt, der er mere administrerbart for personen. En udregning af nettogevinsten kan blive ganske omfattende - særligt ved diversificerede porteføljer.</p> <p>Der skal foretages en samlet opgørelse af aktieindkomsten indeholdende aktieindkomst som følge af fraflytterbeskatningen og øvrig aktieindkomst i fraflytningsåret. Der er således ikke tale om et øjebliksbillede, men en endelig årsopgørelse. Dermed er det heller ikke muligt, at opnå en "ny bundgrænse".</p> <p>Der sker ikke nogen fordeling af den latente skat på de enkelte aktier. Der er tale om én samlet henstandssaldo, hvor henstanden forfalder i takt med at der er likviditet til en nedbringelse</p>

	<p>tede aktier.</p> <p>Der ønskes en præcisering i de tilfælde, hvor nettoberegningen ved fraflytningen udviser et tab.</p> <p><u>ABL § 39 A - henstandssaldo</u> Kritiserer de foreslåede nye principper for afregning, idet de bl.a. indebærer, at der ikke længere vil være adgang til omberegning, at betaling af fraflytter-skatten fremrykkes og at regulering af indgangsværdier med den resterende henstandssaldo ved flytning tilbage til Danmark, kan føre til negative anskaffelsessummer og dermed til en skatte-regning i tilfælde af eksempelvis en konkurs.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 2-4 – beregning af tab/gevinst og henstandssaldo</u> Anfører, at i og med at der ikke gives lempelse for skat betalt i udlandet af den samme avance, som blev beskattet ved fraflytningen, vil der ske en dobbeltbeskatning. I og med at den danske skat ved afståelsen beregnes af hele gevinsten og ikke kun af den gevinst, der blev beskattet ved fraflytningen, kan der endvidere blive tale om, at skat, der skal afregnes, overstiger den skat, der skulle være betalt ved realisation af de pågældende aktier i forbindelse med fraflytningen. Endelig kan det konstateres, at var der gevinst ved fraflytningen,</p>	<p>– også hvor likviditeten opnås ved modtagelse af lavt beskattet udbytte på aktier, hvor der på fraflytningstidspunktet var et latent tab. Det skal i øvrigt bemærkes, at lagerbeskattede aktier, som den alt overvejende hovedregel er personlig indkomst eller kapitalindkomst.</p> <p>Såfremt nettoberegningen udviser et tab, vil der ikke ske nogen fraflytterbeskatning.</p> <p>Den foreslåede ændring af reglerne om fraflytterbeskatning har bl.a. til formål at sikre at disse regler i endnu højere grad følger territorialprincippet. Heri ligger bl.a., at skat af gevinst optjent til Danmark skal betales. Lovforslaget indeholder med den foreslåede ABL § 39 A en regulering af, hvornår og i hvilket omfang gælden (den skat, der er givet henstand med) skal betales. Det er korrekt, at reglerne om omberegning som en konsekvens heraf foreslås ophævet. Det skal dog bemærkes, at der med reglen om nedsættelse af henstandssaldoen med den beregnede negative skatteværdi af tab ved afståelse i vist omfang opnås samme resultat som en omberegning. Endvidere skal det bemærkes, at det er hensigten, at fremsætte et ændringsforslag til bestemmelsen i § 39 B om tilflytning. Der kan i den forbindelse henvises til kommentaren til Advokatrådets hørings svar.</p> <p>Som nævnt ligger det i lovforslaget, at skat af gevinst optjent til Danmark skal betales. Henstandssaldoen repræsenterer den opgjorte nettogevinst og dermed gælden til Danmark og ABL § 39 A regulerer betalingen af denne gæld. Betalingen knytter sig til alle de aktier, der indgår på beholdningsoversigten og ikke kun de aktier, hvor en gevinst er blevet fraflytterbeskattet. Dermed kan der i forhold til den konkrete aktie godt blive tale om en forskel i forhold til det eventuelle beløb aktien har "bidraget" med til henstandssaldoen og</p>
--	---	---

<p>så beskattes denne gevinst, uanset om der ved afståelsen samlet er tale om et tab.</p> <p>Det bedes bekræftet, at skatteværdien af et fremførbart aktietab i udlandet først forfalder til betaling på udnyttelsestidspunktet.</p> <p>Det ønskes præciseret hvilke satser, der benyttes ved udregningen af den skattemæssige værdi, samt hvorvidt der er tale om en samlet beregning for hele året eller en løbende opgørelse i takt med at begivenhederne indtræffer.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 5 – udbytter og salg til udstedende selskab</u> Kritiserer, at der ikke sker lempelse for udenlandske skatter</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 7 – lån fra selskaber med ejerandel på mere end 10 pct.</u> Finder, at forfaldet af et beløb svarende til provenuet i forbindelse med optagelsen af et aktionærlån, er i strid med EU-retten.</p> <p><u>ABL § 39 A, stk. 8 – henstandssaldo kan ikke nedbringes til under 0</u></p>	<p>afdrag på saldoen, som udløses af udbytter og avance vedrørende den pågældende aktie. Det skal bemærkes, at tab ved salg af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, giver anledning til nedsættelse af saldoen, også hvor der er tale om aktier, hvor der ikke var gevinst på fraflytningstidspunktet. Når der ikke sker nedsættelse med skatter betalt i udlandet (tilflytterlandet) er det ud fra den opfattelse Danmark ikke skal give lempelse for udenlandske skatter i fraflytterskat, som er opgjort på basis af territorialprincippet.</p> <p>Skatteministeriet kan bekræfte, at betalingen af skatteværdien af eventuelle fremførbare aktietab først skal betales, når tabet udnyttes.</p> <p>Der foretages en årlig nettoopgørelse, i forbindelse med indsendelsen af skatteyderens selvangivelse - satserne fremgår af PSL § 8 A.</p> <p>Der henvises til kommentaren oven for til ABL § 39 A, stk. 2-4.</p> <p>ABL § 39 A bestemmer, hvornår og i hvilket omfang beløb forfalder til nedbringelse af henstandssaldoen. I forbindelse med optagelse af aktionærlån, forfalder et beløb svarende til låneprovenuet, da skatteyderen med optagelsen af lånet har likviditet til nedbringelse af henstandssaldoen. Der er ikke tale om en beskatning af låneprovenuet, men en lovreguleret nedbringelse af henstandssaldoen, da likviditeten ved lånoptagelse er til stede. Det bemærkes at en optagelse i et pengeinstitut som udgangspunkt ikke udløser en nedbringelse af henstandssaldoen – i øvrigt henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p>
--	--

<p>Finder det problematisk, at der ikke kan foretages fradrag for yderligere tab når henstandssaldoen er nedbragt til 0.</p> <p><u>ABL 39 A, stk. 10 – henstandssaldo bortfalder når aktier er realiseret</u> Ønsker præciseret, hvorvidt henstandssaldoen bevares, i det tilfælde alle aktier er afstået, men henstandssaldoen bibeholdes i forbindelse med et uudnyttet tab, der kan fremføres til senere år, og personen flytter tilbage til Danmark.</p> <p><u>ABL § 39 B – flytning til Danmark</u> Det påpeges, at bestemmelsen indebærer, at det ikke vil være favorabelt at tilflytte Danmark, hvis der er en positiv henstandssaldo og en lille eller ingen urealiseret avance i beholdningen</p> <p>Der ønskes en præcisering af, hvilke satser der anvendes i forbindelse med konverteringen af henstandssaldoen til indkomstgrundlag.</p> <p><u>Virkningstidspunkt</u> Anfører, at der reelt sker beskatning med tilbagevirkende kraft og at dette kan have væsentlige konsekvenser for personer, der i god tro har indrettet sig efter gældende regler. Henstiller at dette genovervejes nøje</p> <p>Anfører derudover, at der er uklart om personer, der var flyttet før den 30. maj 2008, ved en flytning tilbage til Danmark skal beregne indgangsværdier pr. 30. maj 2008 eller om de skal benytte de oprindelige værdier i forbindelse med fraflytningen.</p> <p>Varekreditter Spørger om, hvorvidt der stadig opnås fradrag for valutakurstab efter lovfors-</p>	<p>I det øjeblik henstandssaldoen bliver nedbragt til 0, er personens udestående gæld til Danmark afviklet. Eftersom skatteyderen ikke længere er skattepligtig til Danmark, vil der ikke være nogen dansk indkomst at foretage fradrag i.</p> <p>Henstandssaldoen bortfalder ved flytning tilbage til Danmark. Dette gælder både, hvor alle aktier er afstået, men der stadig står en saldo på grund af fremførbare tab, og hvor der skal ske en regulering af indgangsværdier. Den situation, hvor der sker en flytning tilbage til Danmark, reguleres af ABL § 39 B og det er hensigten at fremsætte et ændringsforslag, hvorefter det udtrykkeligt vil komme til at fremgå af bestemmelsen, at henstandssaldoen bortfalder.</p> <p>Man er opmærksom på problemet, og det er hensigten at fremsætte et ændringsforslag til bestemmelsen i § 39 B om tilflytning. Der kan i den forbindelse henvises til kommentaren til Advokatrådets høringsvar.</p> <p>Der skal anvendes satserne i PSL § 8 a.</p> <p>Der henvises til kommentaren til Advokatrådets høringsvar.</p> <p>De skal anvende handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Hvis de har henstand skal handelsværdien reguleres efter ABL § 39 B, idet det som nævnt er hensigten, at fremsætte et ændringsforslag til denne bestemmelse.</p> <p>Begrænsning af adgangen til fradrag for tab på varekreditter efter lovforslagets § 3 berører ikke adgangen til</p>
--	--

	laget?	fradrag for valutakurstab. Der henvises til hovedbestemmelsen i KGL § 4, stk. 1, 2. pkt., hvorefter fradragsbegrænsningen for tab på fordringer til koncernforbundne selskaber ikke omfatter valutakurstab.
Finansrådet	<p>Fraflytterbeskatning</p> <p>Mener at lovforslaget rammer for bredt, idet det kun er hovedaktionærer i unoterede selskaber der har mulighed for at tømme selskabet via lavt beskattede udbytte. På den baggrund foreslås, at fraflytterbeskatningen udelukkende skal gælde for hovedaktionærer eller alternativt, at den udelukkende skal gælde for unoterede aktier.</p> <p>Er af den opfattelse, at bagatelgrænsen på 100.000 kr. i kursværdi er alt for lavt sat. Forslår derfor at den hæves til minimum 500.000 kr. Alternativt kunne bagatelgrænsen fastsættes på baggrund af henstandssaldoen.</p> <p>Mener, at medarbejderaktier bør friholdes for den foreslåede fraflytterbeskatning.</p> <p>Anfører, at lovforslaget kan indebære en urimelig hård beskatning i den situation, hvor der ved den fraflytterbeskattedes tilbageflytning er et tab på aktier.</p> <p>Kritiserer det forhold, at reglen om credit for udenlandsk betalt skat, afskaffes.</p>	<p>Frem til 2003 var fraflytterbeskatningsreglerne udformet således, at mindretalsaktionærens beholdning af aktier, der på fraflytningstidspunktet var ejet i mindre end 3 år, ikke var undergivet fraflytterbeskatning. Dette blev imidlertid ændret, idet det havde vist sig, at denne undtagelse førte til et utilsigtet brug af reglerne, og dette uanset om aktierne var børsnoterede eller unoterede.</p> <p>I forbindelse med udfærdigelsen af lovforslaget har det vist sig, at bagatelgrænsen (100.000 kr.) er passende, eftersom "gennemsnitsporteføljen" enten er < 100.000 kr. eller væsentlig større. Dvs. at gruppen af skatteydere, der omfattes af reglerne, ikke vil ændre sig markant såfremt bagatelgrænsen blev hævet til 500.000 kr. En grænse baseret på henstandssaldoen vil kræve en udregning af nettogevinsten. Dette kan blive ganske omfattende - særligt ved diversificerede porteføljer, hvorfor en sådan model ikke kan anses for hensigtsmæssig.</p> <p>Medarbejderaktier er omfattet af de gældende regler om fraflytterbeskatning og der ses ikke grundlag for at ændre herved som følge af lovforslaget.</p> <p>Man er opmærksom på problemet og det er hensigten at fremsætte et ændringsforslag til bestemmelsen i § 39 B om tilflytning. Der kan i den forbindelse henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p> <p>Der henvises til kommentaren til Advokatrådets høringssvar.</p>
FRR	Ingen bemærkninger.	
SKAT	Ingen bemærkninger.	

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

pskerh@skm.dk

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98
FAX 33 36 97 50

DATO: 6. august 2008
J.NR.: 04-014102-08-0571
REF.: rmm-hfe

Høring over udkast til lovforslag om fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber

Ved e-mail af 30. maj 2008 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Udkastet har været behandlet i Advokatrådets Lovudvalg. Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Lovforslagets anvendelsesområde er bredere end angivet

Det fremgår af lovforslagets bemærkninger, at lovforslaget har til hensigt at rette op på en række uhensigtsmæssigheder, som kan give anledning til utilsigtet brug af skatereglerne – herunder den situation, hvor en person med bestemmende indflydelse i et selskab rejser til udlandet, udlodder udbytte fra selskabet (tømmer selskabet for værdier), og efterfølgende enten sælger aktierne og anmoder om omberegning eller flytter tilbage til Danmark og sælger aktierne. Udbytteudlodningerne betyder, at aktierne sælges med tab, hvorefter der enten kan ske bortfald af den beregnede fraflytter-skat eller fradrag i aktieindkomsten.

Advokatrådet skal bemærke, at således som lovforslaget er udformet vil det ramme et bredere formål end tilsigtet – herunder personer, der er rejst ud af landet med en aktiebeholdning, der er spredt, og hvor personen ikke har bestemmende indflydelse og således ikke har mulighed for at disponere i forhold til udlodning af udbytte (tømning af selskabets værdier). Endvidere vil forslaget kunne indebære en væsentlig skærpelse af beskatningen for personer, der fraflytter Danmark og efterfølgende vender tilbage, og hvor der i den mellemliggende periode ikke er foretaget ændringer i hverken aktiebeholdningen eller udloddet udbytte. Det er således væsentligt at fremhæve, at lovforslaget omfatter enhver skatteborger, der forlader Danmark, herunder personer, der allerede har forladt landet for flere år siden, ligesom lovforslaget omfatter både personer, der aktivt foretager dispositioner med henblik på at nedsætte beskatningen, og personer, der blot flytter til udlandet i en periode, men som ikke under opholdet

foretager sådanne dispositioner. Dette fremgår imidlertid ikke af bemærkningerne til lovforslaget. Såfremt hensigten således alene er at regulere tilfælde, som de, der angives i lovforslagets pkt. 1, hvorimod der ikke tilsigtes en ændring for de personer, der ikke har foretaget dispositioner, der reducerer beskatningen i forhold til den gældende regulering, bør lovforslaget præciseres. Såfremt hensigten er at ændre beskatningsreglerne for alle, der er fraflyttet landet, finder Advokatrådet, at en beskrivelse af lovforslagets konsekvenser også bør omfatte en redegørelse for konsekvenserne for de personer, der ikke foretager f.eks. udbytteudlodning, men som f.eks. fraflytter Danmark og efterfølgende vender tilbage, men uden at det sker som led i skatteplanlægning.

Lovforslagets § 1, nr. 3 – ny aktieavancebeskatningslov § 39 A, stk. 5 og 6.

Ved lovforslaget foreslås der indsat en ny bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 39 A. Der skal udarbejdes en beholdningsoversigt og opgøres en henstandssaldo. Henstandssaldoen kan gå til beskatning ved forskellige dispositioner, jf. lovforslagets § 39 A, stk. 3-7.

§ 39 A, stk. 5

Ifølge lovforslagets forslag til ny § 39 A, stk. 5 skal der beregnes almindelig dansk skat af modtagne udbytter efter fraflytningstidspunktet. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark og for skat der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland (tilflytterlandet). Hvis den beregnede danske skat overstiger de betalte skatter, forfalder en så stor del af henstandsbeløbet, som svarer til det overskydende beløb, og henstandsbeløbet nedskrives med det betalte beløb.

Det er efter lovforslaget uklart, hvad der skal ske, hvis de betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet overstiger den beregnede danske skat. Lovforslaget forudsætter tilsyneladende, at den beregnede danske skat altid overstiger de betalte skatter til Danmark og fraflytterlandet, men det er langt fra altid tilfældet. Det bør præciseres, hvad der skal ske, når de betalte skatter overstiger den beregnede skat.

Det er også uklart i hvilket omfang de betalte danske skatter tilbagebetales, herunder om tilbagebetaling skal ske som hidtil. Dette bør også præciseres.

Det er ligeledes uklart, hvorvidt og i hvilket omfang de betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet fragår i henstandssaldoen. Hvis de faktisk betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet ikke fragår i henstandssaldoen, indebærer dette, at den samlede beskatning af fraflyttede personers aktieavancer og aktieudbytter væsentligt kan overstige den tilsvarende beskatning for personer hjemmehørende i Danmark.

§ 39 A, stk. 6

Advokatrådet

I lovforslagets forslag til ny § 39 A, stk. 6, skal henstandssaldoen bl.a. medføre beskatning ved "andre udlodninger og dispositioner foretaget af et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, og hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning." Bestemmelsen er i sidste pkt. i lovforslagets forslag til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 6, uddybet til at gælde "udlodning til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse."

Bestemmelsen er formuleret som en meget bred værnsregel, der omfatter *enhver* udlodning eller disposition, der medfører, at kursværdien på aktierne falder.

I forarbejderne er der om bestemmelsen anført følgende:

"Kriteriet er, at udlodningen eller dispositioner skal have en sådan karakter, at den potentielt kan påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning. Det er ikke et krav, at der kan påvises et faktisk kursfald. Der kan f.eks. være tale om tildeling af fondsaktier og tegning af aktier til favørkurs. Som et eksempel på andre dispositioner kan nævnes eftergivelse af gæld.

Ud over at dispositionen skal kunne påvirke aktiernes kursværdi, betyder kravet om, at den skal være sket i den pågældendes interesse, at der direkte eller indirekte skal være tilflydt personen en økonomisk værdi. Dette ligger også i begrundelsen for, at disse udlodninger og dispositioner medfører forfald af henstandsbeløbet, nemlig at personen har likviditet til at betale af på henstanden. Som et eksempel på en disposition, der falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde, kan nævnes den situation, hvor afskedigelse af selskabets direktør fører til et kursfald på selskabets aktier."

Advokatrådet finder ikke, at der er begrundelse for en så bred og ikke-konkretiseret værnsregel. Det må naturligvis anerkendes, at der er behov for en værnsregel, men den pågældende regel bør afgrænses mere, både positivt og negativt. Som bestemmelsen er formuleret, kan en hvilken som helst disposition, der er egnet til at få indflydelse på aktiernes værdi, rubriceres under bestemmelsen med en række tvister til følge. Der bør derfor angives yderligere eksempler på, hvilke situationer der positivt er omfattet af værnsbestemmelsen, og hvilke situationer der positivt ikke er omfattet af værnsreglen. Som bestemmelsen er formuleret i lovforslaget, med tilhørende bemærkninger, er der ikke den nødvendige og tilstrækkelige retssikkerhedsgaranti for den enkelte skatteyder. Bestemmelsens anvendelsesområde er ikke forudsigeligt og vil som nævnt give anledning til en række fremtidige tvister.

Endvidere bør begrebet "*dispositioner*" uddybes. Ved dispositioner forstås normalt selve retshandlen. Det fremgår ikke af lovforslagets ordlyd eller af bemærkningerne hertil om vilkårene for en disposition, der evt. kan forringe aktiernes kursværdi, også medfører en beskatning af henstandssaldoen.

Endvidere bør det præciseres, om beskatningen sker på aftaletidspunktet, f.eks. hvis der indgås en aftale med dårlige vilkår. Et eksempel herpå kunne være en lejeaftale

Advokatrådet

på ikke-markedsmæssige vilkår. Skal man i en sådan situation opgøre summen af de ”dårlige vilkår” og lave en beskatning af henstandssaldoen i aftaleåret, eller skal man løbende for hvert år, der går, gennemføre en beskatning af henstandssaldoen opgjort i forhold til årets ”dårlige vilkår”?

I forarbejderne er det heller ikke uddybet, hvad der forstås ved ”*der må antages at være i den pågældendes interesse*”. I skattelovgivningen opereres der f.eks. i ligningslovens § 2, stk. 2, med et kontrolbegreb. Det er ikke et sådant kontrolbegreb, der opereres med her. Det bør i forarbejderne anføres, hvilke situationer der er tale om. Som udgangspunkt må det som minimum kræve en eller anden form for enten et generelt interessefællesskab eller konkret interessefællesskab. Det kunne være det interessefællesskab, der typisk efter dansk praksis i øvrigt begrundet en beskatning ud fra synspunktet maskeret udbytte. Man kan imidlertid ikke se, om det er et sådant interessefællesskab, man har for øje, da formuleringen af lovforslagets § 39 A, stk. 6, sidste pkt., intet angiver herom.

Af formuleringen i lovforslagets § 39 A, stk. 6, sidste pkt. fremgår det endvidere, at beslutningen kan gennemføres, hvis det ”*må antages*”. Man kan her rejse spørgsmålstegn ved, hvem der har bevisbyrden for, at det er i den pågældende persons interesse. Bemærkningerne bør som minimum indeholde en redegørelse herom. Ud fra et retssikkerhedssynspunkt er det betænkeligt, at SKAT blot finder, at ”det må antages”, at en person har en interesse i dispositionen, og at personen herefter skal bevise det modsatte. Da der er tale om et bebyrdende retsskridt ved beskatning af den pågældende person, bør det være SKAT, der bør bevise, at der er en begrundet antagelse for at kunne gennemføre beskatningen.

Advokatrådet skal derfor opfordre til, at bestemmelsen uddybes og konkretiseres væsentligt forinden en vedtagelse.

Vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster

Som lovforslagets § 39 A er formuleret, konverteres en aktiegevinst nu til en udbyttebeskatning. I lovforslaget er der ikke nogen redegørelse for, hvordan denne ”konvertering” harmonerer med de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark er part i. I de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster er beskatningsretten fordelt, herunder i forhold til aktieavancer og udbytter. Den beskatning, som nu vil ske, vil umiddelbart være en udbyttebeskatning, selv om der givetvis lægges op til, at der er tale om en avancebeskatning. Det pågældende forhold må afdækkes yderligere for at sikre, at Danmark ikke bryder de aftaler, som er indgået med de enkelte lande.

Vedrørende EU-retlige overvejelser

Af lovforslagets almindelige bemærkninger, punkt 10, fremgår det, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter.

EF-Domstolen har i sagerne C-9/02 og C-470/04 haft lejlighed til at tage stilling til fraflytningsbeskatningsreglerne i henholdsvis Holland og Frankrig.

For at undgå at disse nye fraflytningsbeskatningsregler strider imod etableringsfriheden, bør der som minimum foretages en undersøgelse af, hvorvidt regelsættet harmonerer med praksis fra EF-Domstolen. I de to afgørelser er der nemlig forholdsvis klare kriterier for, hvilke forhold der kan være begrundet i tvingende almene hensyn og dermed legalisere en fraflytningsbeskatning. Lovforslaget ses ikke at tage stilling til en sådan afvejning.

Advokatrådet skal derfor opfordre til, at der foretages en analyse af lovforslaget set i forhold til EU-retlige regler, navnlig etableringsfriheden.

Lovforslagets § 3 – ændring af kursgevinstlovens § 4, stk. 3

I Skatteministeriets bemærkninger til lovforslaget (s. 10., 1. spalte) er anført:

"Det fradragsberettigede tab på fordringen opgøres som forskellen mellem fordringens nominelle værdi og kursværdien på konverteringstidspunktet opgjort ud fra en likvidationsbetragtning."

Så vidt ses, er beskrivelsen af den eksisterende retstilstand forkert. Udgangspunktet må være, at tabet opgøres efter kursgevinstlovens § 26 som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen for fordringen. Ved konvertering af en fordring må afståelsessummen være værdien af de aktier, som modtages ved konverteringen.

Ved konvertering af en del af en fordring eller en del af flere fordringer, kan der være forskel på, om tabet opgøres ud fra de konverterede fordringers værdi, eller om det opgøres ud fra de modtagne aktiers værdi. Dette kan illustreres, hvis man ændrer det i bemærkningerne beskrevne eksempel, således at det kun er 2/3 af gælden, der konverteres:

Før konvertering:

Aktiver	25
Varegæld	-75
Egenkapital	-50.

Efter konvertering:

Aktiver	25
Varegæld	-25
Egenkapital	0

Her vil kurstabsfradraget rettelig skulle opgøres til anskaffelsessummen (50) – værdien af de modtagne aktier (0), selvom værdien af de konverterede fordringer var

16,7 (2/3 af 25). At fradraget på de konverterede fordringer overstiger fordringernes værdi, modsvares af, at de tilbageblivende fordringer genvinder deres værdi, hvorved fradragsmuligheden på de tilbageblivende fordringer forsvinder.

De ovenstående bemærkninger giver ikke anledning til at ændre lovforslagets ordlyd, men tjener kun til at gøre opmærksom på, at forarbejdernes beskrivelse af den eksisterende retstilstand ikke er helt retvisende.

Vedrørende ikrafttrædelsesreglerne - § 4

De foreslåede ændringer skal efter forslaget have virkning fra 30. maj 2008, uanset at lovforslaget først ventes vedtaget og kundgjort i løbet af de kommende måneder. Advokatrådet anerkender, at en sådan fremgangsmåde kan anvendes, men det sker normalt kun, hvor der er tvingende hensyn til at undgå, at de personer, der omfattes af forslaget, ikke i perioden mellem lovforslagets fremsættelse og vedtagelse foretager dispositioner, der reelt udhuler de hensyn, der er bærende for forslaget. Advokatrådet savner i det foreliggende tilfælde en nærmere redegørelse for konsekvenserne af at følge en normal lovgivningspraksis, hvorefter love først tages i anvendelse efter vedtagelse og kundgørelse.

Lovforslaget er udformet, så det også omfatter de personer, der allerede var fraflyttet Danmark den 30. maj 2008. Det indebærer, at disse personer vil blive beskattet anderledes, og i en række tilfælde hårdere, ved salg af aktier, tilbageflytning til Danmark mv. end efter de regler, der gjaldt, da de pågældende personer flyttede fra Danmark. Som nævnt oven for gælder det uanset, om de pågældende personer har foretaget dispositioner som led i skatteplanlægning eller ej.

Det er en politisk vurdering, om lovforslaget skal have virkning for de skatteydere, der allerede var fraflyttet Danmark på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse, og som har disponeret i tillid til den gældende lovgivning, og for hvem den foreslåede lovændring vil være til skade.

I de seneste tiltag af samme karakter, f.eks. lovforslag L 213 af 18. april 2007, hvor der blev indført en skærpet beskatning af aktieudbytte, blev der indført særlige overgangsregler, jf. nugældende aktieavancebeskatningslovs § 45 A. Det samme gælder i forbindelse med skattereformen i 1993, hvor der samtidig hermed blev indført overgangsregler i relation til afståelse af fast ejendom i ejendomsavancebeskatningsloven. Endvidere kan der henvises til lovforslag nr. L 13 af 28. november 2007 vedrørende den spanske og franske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor der også var en lignende problematik.

Det kan derfor overvejes, hvorvidt der, i lighed med overgangsbestemmelserne i de ovenfor nævnte lovændringer, er anledning til at indsætte en overgangsordning i forbindelse med lovens ikrafttræden.

Advokatrådet

Med venlig hilsen

Rasmus Møller Madsen

Advokatrådet

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

pskerh@skm.dk

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98
FAX 33 36 97 50

DATO: 6. august 2008
J.NR.: 04-014102-08-0571
REF.: rmm-hfc

Høring over udkast til lovforslag om fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber

Ved e-mail af 30. maj 2008 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Udkastet har været behandlet i Advokatrådets Lovudvalg. Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Lovforslagets anvendelsesområde er bredere end angivet

Det fremgår af lovforslagets bemærkninger, at lovforslaget har til hensigt at rette op på en række u hensigtsmæssigheder, som kan give anledning til utilsigtet brug af skattereglerne – herunder den situation, hvor en person med bestemmende indflydelse i et selskab rejser til udlandet, udlodder udbytte fra selskabet (tømmer selskabet for værdier), og efterfølgende enten sælger aktierne og anmoder om omberegning eller flytter tilbage til Danmark og sælger aktierne. Udbytteudlodningerne betyder, at aktierne sælges med tab, hvorefter der enten kan ske bortfald af den beregnede fraflytter-skat eller fradrag i aktieindkomsten.

Advokatrådet skal bemærke, at således som lovforslaget er udformet vil det ramme et bredere formål end tilsigtet – herunder personer, der er rejst ud af landet med en aktiebeholdning, der er spredt, og hvor personen ikke har bestemmende indflydelse og således ikke har mulighed for at disponere i forhold til udlodning af udbytte (tømning af selskabets værdier). Endvidere vil forslaget kunne indebære en væsentlig skærpelse af beskatningen for personer, der fraflytter Danmark og efterfølgende vender tilbage, og hvor der i den mellemliggende periode ikke er foretaget ændringer i hverken aktiebeholdningen eller udloddet udbytte. Det er således væsentligt at fremhæve, at lovforslaget omfatter enhver skatteborger, der forlader Danmark, herunder personer, der allerede har forladt landet for flere år siden, ligesom lovforslaget omfatter både personer, der aktivt foretager dispositioner med henblik på at nedsætte beskatningen, og personer, der blot flytter til udlandet i en periode, men som ikke under opholdet

Advokatrådet

foretager sådanne dispositioner. Dette fremgår imidlertid ikke af bemærkningerne til lovforslaget. Såfremt hensigten således alene er at regulere tilfælde, som de, der angives i lovforslagets pkt. 1, hvorimod der ikke tilsigtes en ændring for de personer, der ikke har foretaget dispositioner, der reducerer beskatningen i forhold til den gældende regulering, bør lovforslaget præciseres. Såfremt hensigten er at ændre beskatningsreglerne for alle, der er fraflyttet landet, finder Advokatrådet, at en beskrivelse af lovforslagets konsekvenser også bør omfatte en redegørelse for konsekvenserne for de personer, der ikke foretager f.eks. udbytteudlodning, men som f.eks. fraflytter Danmark og efterfølgende vender tilbage, men uden at det sker som led i skatteplanlægning.

Lovforslagets § 1, nr. 3 – ny aktieavancebeskatningslov § 39 A, stk. 5 og 6.

Ved lovforslaget foreslås der indsat en ny bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 39 A. Der skal udarbejdes en beholdningsoversigt og opgøres en henstandssaldo. Henstandssaldoen kan gå til beskatning ved forskellige dispositioner, jf. lovforslagets § 39 A, stk. 3-7.

§ 39 A, stk. 5

Ifølge lovforslagets forslag til ny § 39 A, stk. 5 skal der beregnes almindelig dansk skat af modtagne udbytter efter fraflytningstidspunktet. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark og for skat der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland (tilflytterlandet). Hvis den beregnede danske skat overstiger de betalte skatter, forfalder en så stor del af henstandsbeløbet, som svarer til det overskydende beløb, og henstandsbeløbet nedskrives med det betalte beløb.

Det er efter lovforslaget uklart, hvad der skal ske, hvis de betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet overstiger den beregnede danske skat. Lovforslaget forudsætter tilsyneladende, at den beregnede danske skat altid overstiger de betalte skatter til Danmark og fraflytterlandet, men det er langt fra altid tilfældet. Det bør præciseres, hvad der skal ske, når de betalte skatter overstiger den beregnede skat.

Det er også uklart i hvilket omfang de betalte danske skatter tilbagebetales, herunder om tilbagebetaling skal ske som hidtil. Dette bør også præciseres.

Det er ligeledes uklart, hvorvidt og i hvilket omfang de betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet fragår i henstandssaldoen. Hvis de faktisk betalte skatter til Danmark og tilflytterlandet ikke fragår i henstandssaldoen, indebærer dette, at den samlede beskatning af fraflyttede personers aktieavancer og aktieudbytter væsentligt kan overstige den tilsvarende beskatning for personer hjemmehørende i Danmark.

§ 39 A, stk. 6

Advokatrådet

I lovforslagets forslag til ny § 39 A, stk. 6, skal henstandssaldoen bl.a. medføre beskatning ved "andre udlodninger og dispositioner foretaget af et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, og hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning." Bestemmelsen er i sidste pkt. i lovforslagets forslag til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 6, uddybet til at gælde "udlodning til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse."

Bestemmelsen er formuleret som en meget bred værnsregel, der omfatter *enhver* udlodning eller disposition, der medfører, at kursværdien på aktierne falder.

I forarbejderne er der om bestemmelsen anført følgende:

"Kriteriet er, at udlodningen eller dispositioner skal have en sådan karakter, at den potentielt kan påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning. Det er ikke et krav, at der kan påvises et faktisk kursfald. Der kan f.eks. være tale om tildeling af fondsaktier og tegning af aktier til favørkurs. Som et eksempel på andre dispositioner kan nævnes eftergivelse af gæld.

Ud over at dispositionen skal kunne påvirke aktiernes kursværdi, betyder kravet om, at den skal være sket i den pågældendes interesse, at der direkte eller indirekte skal være tilflydt personen en økonomisk værdi. Dette ligger også i begrundelsen for, at disse udlodninger og dispositioner medfører forfald af henstandsbeløbet, nemlig at personen har likviditet til at betale af på henstanden. Som et eksempel på en disposition, der falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde, kan nævnes den situation, hvor afskedigelse af selskabets direktør fører til et kursfald på selskabets aktier."

Advokatrådet finder ikke, at der er begrundelse for en så bred og ikke-konkretiseret værnsregel. Det må naturligvis anerkendes, at der er behov for en værnsregel, men den pågældende regel bør afgrænses mere, både positivt og negativt. Som bestemmelsen er formuleret, kan en hvilken som helst disposition, der er egnet til at få indflydelse på aktiernes værdi, rubriceres under bestemmelsen med en række tvister til følge. Der bør derfor angives yderligere eksempler på, hvilke situationer der positivt er omfattet af værnsbestemmelsen, og hvilke situationer der positivt ikke er omfattet af værnsreglen. Som bestemmelsen er formuleret i lovforslaget, med tilhørende bemærkninger, er der ikke den nødvendige og tilstrækkelige retssikkerhedsgaranti for den enkelte skatteyder. Bestemmelsens anvendelsesområde er ikke forudsigeligt og vil som nævnt give anledning til en række fremtidige tvister.

Endvidere bør begrebet "*dispositioner*" uddybes. Ved dispositioner forstås normalt selve retshandlen. Det fremgår ikke af lovforslagets ordlyd eller af bemærkningerne hertil om vilkårene for en disposition, der evt. kan forringe aktiernes kursværdi, også medfører en beskatning af henstandssaldoen.

Endvidere bør det præciseres, om beskatningen sker på aftaletidspunktet, f.eks. hvis der indgås en aftale med dårlige vilkår. Et eksempel herpå kunne være en lejeaftale

Advokatrådet

på ikke-markedsmæssige vilkår. Skal man i en sådan situation opgøre summen af de "dårlige vilkår" og lave en beskatning af henstandssaldoen i aftaleåret, eller skal man løbende for hvert år, der går, gennemføre en beskatning af henstandssaldoen opgjort i forhold til årets "dårlige vilkår"?

I forarbejderne er det heller ikke uddybet, hvad der forstås ved "*der må antages at være i den pågældendes interesse*". I skattelovgivningen opereres der f.eks. i ligningslovens § 2, stk. 2, med et kontrolbegreb. Det er ikke et sådant kontrolbegreb, der opereres med her. Det bør i forarbejderne anføres, hvilke situationer der er tale om. Som udgangspunkt må det som minimum kræve en eller anden form for enten et generelt interessefællesskab eller konkret interessefællesskab. Det kunne være det interessefællesskab, der typisk efter dansk praksis i øvrigt begrundet en beskatning ud fra synspunktet maskeret udbytte. Man kan imidlertid ikke se, om det er et sådant interessefællesskab, man har for øje, da formuleringen af lovforslagets § 39 A, stk. 6, sidste pkt., intet angiver herom.

Af formuleringen i lovforslagets § 39 A, stk. 6, sidste pkt. fremgår det endvidere, at beslutningen kan gennemføres, hvis det "*må antages*". Man kan her rejse spørgsmålstegn ved, hvem der har bevisbyrden for, at det er i den pågældende persons interesse. Bemærkningerne bør som minimum indeholde en redegørelse herom. Ud fra et retssikkerhedssynspunkt er det betænkeligt, at SKAT blot finder, at "det må antages", at en person har en interesse i dispositionen, og at personen herefter skal bevise det modsatte. Da der er tale om et bebyrdende retsskridt ved beskatning af den pågældende person, bør det være SKAT, der bør bevise, at der er en begrundet antagelse for at kunne gennemføre beskatningen.

Advokatrådet skal derfor opfordre til, at bestemmelsen uddybes og konkretiseres væsentligt forinden en vedtagelse.

Vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster

Som lovforslagets § 39 A er formuleret, konverteres en aktiegevinst nu til en udbyttebeskatning. I lovforslaget er der ikke nogen redegørelse for, hvordan denne "konvertering" harmonerer med de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark er part i. I de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster er beskatningsretten fordelt, herunder i forhold til aktieavance og udbytter. Den beskatning, som nu vil ske, vil umiddelbart være en udbyttebeskatning, selv om der givetvis lægges op til, at der er tale om en avancebeskatning. Det pågældende forhold må afdækkes yderligere for at sikre, at Danmark ikke bryder de aftaler, som er indgået med de enkelte lande.

Vedrørende EU-retlige overvejelser

Af lovforslagets almindelige bemærkninger, punkt 10, fremgår det, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter.

Advokatrådet

EF-Domstolen har i sagerne C-9/02 og C-470/04 haft lejlighed til at tage stilling til fraflytningsbeskatningsreglerne i henholdsvis Holland og Frankrig.

For at undgå at disse nye fraflytningsbeskatningsregler strider imod etableringsfriheden, bør der som minimum foretages en undersøgelse af, hvorvidt regelsættet harmonerer med praksis fra EF-Domstolen. I de to afgørelser er der nemlig forholdsvis klare kriterier for, hvilke forhold der kan være begrundet i tvingende almene hensyn og dermed legalisere en fraflytningsbeskatning. Lovforslaget ses ikke at tage stilling til en sådan afvejning.

Advokatrådet skal derfor opfordre til, at der foretages en analyse af lovforslaget set i forhold til EU-retlige regler, navnlig etableringsfriheden.

Lovforslagets § 3 – ændring af kursgevinstlovens § 4, stk. 3

I Skatteministeriets bemærkninger til lovforslaget (s. 10., 1. spalte) er anført:

"Det fradragsberettigede tab på fordringen opgøres som forskellen mellem fordringens nominelle værdi og kursværdien på konverteringstidspunktet opgjort ud fra en likvidationsbetragtning."

Så vidt ses, er beskrivelsen af den eksisterende retstilstand forkert. Udgangspunktet må være, at tabet opgøres efter kursgevinstlovens § 26 som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståelsessummen for fordringen. Ved konvertering af en fordring må afståelsessummen være værdien af de aktier, som modtages ved konverteringen.

Ved konvertering af en del af en fordring eller en del af flere fordringer, kan der være forskel på, om tabet opgøres ud fra de konverterede fordringers værdi, eller om det opgøres ud fra de modtagne aktiers værdi. Dette kan illustreres, hvis man ændrer det i bemærkningerne beskrevne eksempel, således at det kun er 2/3 af gælden, der konverteres:

Før konvertering:
Aktiver 25
Varegæld -75
Egenkapital -50.

Efter konvertering:
Aktiver 25
Varegæld -25
Egenkapital 0

Her vil kurstabsfradraget rettelig skulle opgøres til anskaffelsessummen (50) – værdien af de modtagne aktier (0), selvom værdien af de konverterede fordringer var

Advokatrådet

16,7 (2/3 af 25). At fradraget på de konverterede fordringer overstiger fordringernes værdi, modsvares af, at de tilbageblivende fordringer genvinder deres værdi, hvorved fradragsmuligheden på de tilbageblivende fordringer forsvinder.

De ovenstående bemærkninger giver ikke anledning til at ændre lovforslagets ordlyd, men tjener kun til at gøre opmærksom på, at forarbejdernes beskrivelse af den eksisterende retstilstand ikke er helt retvisende.

Vedrørende ikrafttrædelsesreglerne - § 4

De foreslåede ændringer skal efter forslaget have virkning fra 30. maj 2008, uanset at lovforslaget først ventes vedtaget og kundgjort i løbet af de kommende måneder. Advokatrådet anerkender, at en sådan fremgangsmåde kan anvendes, men det sker normalt kun, hvor der er tvingende hensyn til at undgå, at de personer, der omfattes af forslaget, ikke i perioden mellem lovforslagets fremsættelse og vedtagelse foretager dispositioner, der reelt udhuler de hensyn, der er bærende for forslaget. Advokatrådet savner i det foreliggende tilfælde en nærmere redegørelse for konsekvenserne af at følge en normal lovgivningspraksis, hvorefter love først tages i anvendelse efter vedtagelse og kundgørelse.

Lovforslaget er udformet, så det også omfatter de personer, der allerede var fraflyttet Danmark den 30. maj 2008. Det indebærer, at disse personer vil blive beskattet anderledes, og i en række tilfælde hårdere, ved salg af aktier, tilbageflytning til Danmark mv. end efter de regler, der gjaldt, da de pågældende personer flyttede fra Danmark. Som nævnt oven for gælder det uanset, om de pågældende personer har foretaget dispositioner som led i skatteplanlægning eller ej.

Det er en politisk vurdering, om lovforslaget skal have virkning for de skatteydere, der allerede var fraflyttet Danmark på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse, og som har disponeret i tillid til den gældende lovgivning, og for hvem den foreslåede lovændring vil være til skade.

I de seneste tiltag af samme karakter, f.eks. lovforslag L 213 af 18. april 2007, hvor der blev indført en skærpet beskatning af aktieudbytte, blev der indført særlige overgangsregler, jf. nugældende aktieavancebeskatningslovs § 45 A. Det samme gælder i forbindelse med skattereformen i 1993, hvor der samtidig hermed blev indført overgangsregler i relation til afståelse af fast ejendom i ejendomsavancebeskatningsloven. Endvidere kan der henvises til lovforslag nr. L 13 af 28. november 2007 vedrørende den spanske og franske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor der også var en lignende problematik.

Det kan derfor overvejes, hvorvidt der, i lighed med overgangsbestemmelserne i de ovenfor nævnte lovændringer, er anledning til at indsætte en overgangsordning i forbindelse med lovens ikrafttræden.

Advokatrådet

Med venlig hilsen

Rasmus Møller Madsen

Skatteministeriet
Departementet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Att.: Specialkonsulent Camilla Christensen

Pr. e-mail: pskerh@skm.dk

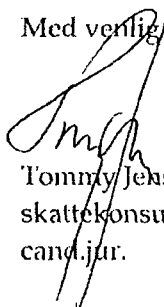
4. august 2008

**Høring – lovforslag om fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på va-
rekreditter til udenlandske koncernselskaber**

Tak for muligheden for at kommentere lovforslaget.

Vi har ingen bemærkninger.

Med venlig hilsen



Tommy Jensen
skattekonsulent
cand.jur.



30. juli 2008

KKo

2008-311-00035

Deres sagsnr.: 2008-511-0030

Skatteministeriet
Att.: Margrethe Kiil og Camilla Christensen
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
E-mail: pskerh@skm.dk

Organisation for erhvervslivet
Confederation of Danish Industry

Høring vedrørende lovforslag L 187 om fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber

Skatteministeriet har den 30. maj udbedt sig DI's bemærkninger til ovenstående lovforslag. DI stiller sig tvivlende overfor forslaget, som rammer meget bredt. Dette skaber på kort sigt usikkerhed for de skatteydere, der bliver ramt, og griber ind i arbejdskraftens mobilitet, specielt i forbindelse med udstationering og andre læn-gerevarende udlandsophold. Hertil kommer, at der er betydelig usikkerhed vedrø- rende de EU-retlige aspekter, hvorfor der bør gives en nærmere redegørelse herfor. DI har nedenfor redegjort mere detaljeret for disse synspunkter.

I relation til ændringer af reglerne for fradrag for tab på varekreditter ser DI gerne præciseret, at der fortsat - som DI forventer - er fradrag for valutakurstab.

Forholdet til EU-retten

DI har noteret sig, at der med forslaget sker en væsentlig skærpelse af de eksiste- rende regler for fraflytterbeskatning af aktier, ligesom det foreslåede princip for udligning af den skat, der henstår efter fraflytning, ikke følger de almindelige dan- ske principper. Som DI har forstået ordningen, vil den i en række tilfælde ikke kun medføre et andet skattemæssigt resultat end en tilsvarende dansk beskatning, men i nogle tilfælde dobbeltbeskatning. De foreslåede regler vil således i visse tilfælde udgøre en hindring dels ved fraflytning og dels i forbindelse med tilbagevenden til Danmark. Dette finder DI problematisk i forhold til EU-rettens mobilitetsregler. DI skal i den forbindelse henlede opmærksomheden på Folketingsbehandlingen af L 119 i 2003/04, der netop korrigerede reglerne for fraflytterbeskatning for at bringe dem i overensstemmelse med EU-retten. Herudover skal DI henlede opmærksom- heden på Skatteministeriets svar på spørgsmål S 872 fra 2004-05, 2. saml. Dette spørgsmål går på den situation, der beskrives i bemærkningernes side 5, og det an- føres i svaret at:

"Beskatning af aktieavancer i kombination med et grænseoverskridende element, er et emne, som EF-domstolene har haft anledning til at behandle et par gange - se dom af 11. marts 2004, sag C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, hvor dom- stolene anså de franske regler for beskatning af aktieavancer ved fraflytning for

Postadresse/Postal address

1787 København V (+45) 3377 3377
Danmark

di@di.dk
www.di.dk

Besøgsadresser/Visiting addresses

H.C. Andersens Boulevard 18
København V

Sundkrogsvej 20
København Ø

CVR: 16 07 75 93

stridende mod EU-retten og dom af 15. juli 2004, sag C-315/02, Anneliese Lenz, hvor domstolen anså de østrigske regler om indeholdelse af udbytteskat for stridende mod EU-retten. På baggrund heraf er det vurderingen, at det nok er klogt at træde med varsomme skridt i forhold til eventuelle stramninger af de danske regler om fraflytterbeskatningen."

På denne baggrund undrer det DI, at det af lovforslagets bemærkninger i afsnit 10 under forholdet til EU-retten fremgår, at "Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter", ligesom forholdet til EU-retten ikke synes detaljeret behandlet andre steder i lovforslaget. DI går ud fra, at der er tale om en misforståelse og imødeser Skatteministeriets redegørelse for de EU-retlige aspekter.

Henstandssaldo

DI har noteret sig de foreslåede regler omkring henstandssaldoen, herunder princippet om en endelig skat, manglende adgang til omberegning og en fremrykning af betalingerne. Den foreslåede ordning for udligning af den skat, der henstår ved fraflytning, er efter DI's opfattelse uklar. Det foreslåede system synes meget kompliceret, rammer meget bredt og har - efter DI's opfattelse - en række utilsigtede konsekvenser.

Lovforslagets § 1 nr. 3 - ABL § 38 stk. 2 "Bundgrænse"

Af lovforslaget fremgår, at der som et nyt element lægges op til at undtage beholdninger med en kursværdi under 100.000 kr. fra reglerne. DI kan støtte en sådan bundgrænse, idet det vil medføre en forenkling for en stor gruppe personer.

DI foreslår, at denne sats reguleres løbende, således at den eksempelvis følger PSL § 8 a, der reguleres i henhold til PSL § 20. I PSL § 8 a er der netop sat et grundbeløb på 58.050 kr. (100.000 kr. i 2007-niveau) i forbindelse med ændringen af udbyttebeskatningen. DI skal derfor foreslå, at der indsættes et grundbeløb, som reguleres i henhold til PSL § 20, således at bundgrænsen ikke udhules af inflationen.

DI skal endvidere pege på, at man bør overveje, om bundgrænsen skal gå på kursværdien som foreslået eller på værdien af nettogevinster opgjort ved fraflytning. Sidstnævnte vil medføre, at der dels ikke behøver at være en særregel vedrørende negative anskaffelsessummer, og dels at niveauet sættes i forhold til den faktiske beskatning. Således vil man undgå at opføre en henstandssaldo, hvis man dagen inden afrejse har købt en større beholdning af værdipapirer, hvor der reelt ikke er noget beskatningsgrundlag.

Lovforslagets § 1 nr. 3 - ABL § 38 stk. 4 og 5 "Opgørelse af nettogevinst"

Det fremgår af forslaget, at gevinst og tab opgøres efter de almindelige regler. Såfremt der - efter modregning af tab - er tale om en nettogevinst (positiv saldo) beregnes en skat på baggrund heraf. Det fremgår ikke, om der i forbindelse med denne beregning opnås en "ny bundgrænse", således at aktieindkomst i indkomståret ikke påvirker denne beregning. Dette bedes præciseret. Ligeledes bedes præciseret, hvordan fordeling af den latente skat sker på de enkelte aktier, hvilket har betydning i forhold til eksempelvis lagerbeskattede aktier, hvor der ikke kan ydes hen-

stand. DI skal i den forbindelse bemærke, at såfremt der ikke var sket en fraflytning, ville de lagerbeskattede aktier - alt andet lige - kunne benytte hele bundfradraget.

DI skal endvidere bede om en præcisering i de tilfælde, hvor der er tale om et nettotab. Det er ikke omtalt i lovbemærkningerne, om der ligeledes her sker en beregning af en henstandssaldo, for det tilfælde at skatteyderen vender hjem igen. DI finder det rimeligt, at tabsfradraget ikke fortabes.

Lovforslagets § 1 nr. 3 - ABL § 39 A "Henstandssaldo"

Med lovforslaget introduceres henstandssaldoen som et nyt princip. De afgørende forskelle i forhold til de eksisterende regler er:

- Der er tale om en endelig skat, og der er ikke adgang til omberegning
- Der er tale om en samlet saldo (porteføljebetragtning), og ikke en skat der henføres til den enkelte aktie.
- Skatten fremrykkes, idet den afregnes løbende i forbindelse med udbytteudlodning, realisation eller andre indtægter fra aktiebeholdningen.
- Nedbringelse af saldoen er ikke målrettet enkeltaktier, og alle aktieindkomster gøres skattepligtige til Danmark, indtil saldo er udlignet, eller alle aktier i beholdningen er solgt.
- Kun hvis hele aktiebeholdningen er realiseret bortfalder en eventuel restsaldo
- Flytter skatteyderen tilbage til Danmark reduceres anskaffelsessummerne for de tilbageværende aktier forholdsmæssigt med restsaldoen. Der kan således komme negative anskaffelsessummer, og dermed en skatteregning i tilfælde af eksempelvis en konkurs.

De eksisterende regler tillader derimod omberegning, og skatten forfalder først til betaling i forbindelse med realisation. Hertil kommer, at skatten følger de enkelte aktier. Dette betyder, at der ikke er behov for at spekulere i at realisere nogle aktier før andre, men at beslutningen kan træffes i forhold til ens forventninger til aktiemarkedet.

Med det foreslåede princip rammes meget bredt, og der vil være situationer, hvor personer hindres i at fraflytte eller vende tilbage til Danmark på grund af de foreslåede regler.

Lovforslaget § 1 nr. 3 - ABL § 39 A, stk. 2-4 "Beregning af tab/gevinst og henstandssaldo"

Det anføres i lovforslaget, at i forbindelse med afståelse foretages en opgørelse af gevinst/tab på baggrund af den faktiske realisationsværdi. På baggrund heraf beregnes en dansk skat. I det omfang den danske skat overstiger den udenlandske skat, reduceres henstandssaldoen alene med dette beløb.

I de tilfælde, hvor udlandet således beskatter den samme avance, som der beskattes i Danmark, vil der ikke ske en reel lempelse herfor, idet henstandssaldoen kun nedbringes med den faktiske betaling (der beregnes efter lempelser). Der kan således ske en dobbeltbeskatning. Hertil kommer at den danske skat beregnes af hele

gevinsten, ikke kun den gevinst, der var skattepligtig til Danmark. Den samlede danske nettoskat, som beregnes og skal afregnes i forbindelse med en realisation, kan således også overstige den skat, som skulle være betalt ved realisation af de pågældende aktier i forbindelse med fraflytning. Dette skyldes, at beløbet benyttes til at nedbringe den skyldige saldo.

Det fremgår endvidere at i forbindelse med et konstateret tab, beregnes tabet som afståelsessum fratrukket anskaffelsessum. Det er dog anført, at tabet højest kan være afståelsessum fratrukket værdien på fraflytningstidspunktet. For aktier, hvor der var konstateret et tab allerede i forbindelse med fraflytning, hindrer denne regel, at der opnås dobbelt fradrag. Desværre kan det konstateres, at var der derimod en gevinst i forbindelse med fraflytningen, så medfører reglen, at denne gevinst fortsat skal beskattes uanset, at der samlet er tale om et tab. Der sker således en beskattning af en urealiseret gevinst, som ikke eksisterer, når aktierne realiseres. Dette synes ikke rimeligt.

Hertil kommer, at hvis personen har fradrag for et konstateret tab i udlandet, så forfalder et beløb svarende til beregnede negative skatteværdi til betaling. Det betyder, at kan personen fremføre et tab ved salg af aktierne til en fremtidig indkomst, så skal der ske en kontant afregning af skatteværdien af dette fremførbare tab til nedbringelse af henstandssaldoen. Det er uklart, om denne kontante afregning skal ske i forbindelse med realisation eller i forbindelse med udnyttelse. Efter bemærkningerne til § 39 A stk. 10 har DI forstået, at den kontante afregning først sker ved udnyttelse. Dette bedes bekræftet.

Herudover skal DI bede om at få præciseret hvilke satser, der skal benyttes, herunder om der sker en samlet beregning årligt, eller om saldoen reduceres i takt med at begivenhederne indtræffer (realisation, udbytte etc.). DI skal bemærke, at det tidsmæssige aspekt kan være afgørende i forhold til salg af aktier, specielt da henstandssaldoen ikke kan blive negativ. Sker udligningen af saldoen i forbindelse med, at den enkelte begivenhed indtræffer, kan det således være fordelagtigt at realisere en tabsgivende aktie inden en aktie med gevinst. Herved sikres fuld udnyttelse af tabsfradraget. Sælges den gevinstgivende aktie først er der en risiko for, at tabsfradraget ikke kan udnyttes, idet saldoen er nedbragt med en del af den samlede gevinst på de andre aktier. Det kan også være vigtigt at realisere tabsgivende aktier inden modtagelse af udbytter eller andet fra andre aktier. DI skal konstatere, at vælges alternativt en samlet årlig beregning, så skal der opstilles regler for, hvorvidt tab har forrang for nedbringelse af henstandssaldoen, eller om der skal ske en forholdsmæssig fordeling. I sidstnævnte tilfælde er det uklart hvilken fordelingsnøgle, der vil være mest rimelig. Eksempelvis vil realisationsværdi favorisere aktiegevinster, mens historisk anskaffelsesværdi nødvendigvis afspejler den faktiske skat.

Lovforslaget § 1 nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 5 "Udbytter og salg til udstedende selskab"

Der lægges i forslaget op til, at der beregnes en dansk skat i forbindelse med modtagelse af udbytter. I det omfang den danske skat overstiger summen af betalte

danske og udenlandske skatter. så forfalder det overskydende beløb til betaling, og henstandssaldoen nedbringes med et tilsvarende beløb.

Dette medfører en fremrykning af skattebetalingen og bryder med det nuværende princip om henstand til realisation. Hertil kommer, at der kun sker en tilgodeskrivning med den faktiske betaling.

Modtages eksempelvis 100 i udbytte og der er en lokal skat på 20 %, så vil der efter forslaget beregnes en dansk skat på op til netto 25%. I dette tilfælde vil henstandssaldoen blive nedbragt med 25. Vælger skatteyderen herefter at vende hjem, vil henstandssaldoen blive omregnet til et indkomstgrundlag. Denne beregning vil i givet fald ske med 45% (dvs. uden hensyn til udenlandske skatter). I eksemplet vil reduktionen af henstandssaldoen betyde, at de 25 kun reducerer indkomstgrundlaget med 55 - og ikke de 100 som faktisk er kommet til beskatning. Der pålægges således et ekstra indkomstgrundlag på 45 - eller en ekstra skat på 20 svarende til den udenlandske skat. Realindholdet er således, at der med denne metodik ikke sker en lempelse for udenlandske skatter.

Lovforslaget § 1 nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 7 "Lån fra selskaber med ejerandel på mere end 10 %"

Med forslagets stk. 7 forfalder dansk beskatning ligeledes ved modtagelse af lån fra selskaber, hvor der er en ejerandel på mere end 10 %. Et tilsvarende dansk - og i parentes bemærket ulovligt - aktionærlån vil i henhold til praksis ikke medføre beskatning. Det fremgår af bemærkningerne, at årsagen til forslaget er, at skatteyderen med lånet har likviditet til at betale skatten. I den forbindelse skal DI bemærke, at ved aktionærlån reduceres selskabets værdi ikke. Der kan være flere formål med at optage et aktionærlån - ikke kun skattemæssige. Hertil kommer, at princippet betyder, at aktionæren (skatteyderen) skal finde anden likviditet, når lånet skal tilbagebetales, ligesom hele saldoen først skal udlignes, inden skatteyderen får et provenu i hånden. Dette skaber en effektiv "beskatning" på 100 pct. af den del af låneprovenuet som svarer til henstandssaldoen. I princippet kommer selskabet således til at finansiere hele henstandssaldoen - og ikke kun den del der vedrører selskabet.

For skatteydere, der er aktionærer i et udenlandsk selskab - eksempelvis et engelsk - vil ændringen medføre en restriktion i forbindelse med fraflytning fra Danmark. Dette skyldes, at hvis skatteyderen forbliver i Danmark, kan vedkommende optage et aktionærlån uden skattemæssige konsekvenser. Hvis skatteyderen derimod fraflytter Danmark (eksempelvis til England), forfalder skatten i det øjeblik der optages et aktionærlån. Dette er efter DI's opfattelse ikke i overensstemmelse med EU-retten.

Lovforslaget § 1 nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 8 "Henstandssaldo kan ikke nedbringes til under 0"

DI finder dette problematisk, idet dette favoriserer skatteydere, der realiserer tab før gevinster. Dette skyldes, at realiseres et tab, kan dette fradrages saldoen, men er der ingen saldo at fradrage, så er skatteværdien af tabet nul. Derved mistes reelt et tabsfradrag, som ville bestå under dansk beskatning. Fremrykning af betalingen i

form af den løbende reduktion via udbytter kan yderligere medføre manglende tabsfradrag.

Lovforslaget § 1 nr. 3 – ABL § 39 A, stk. 10 "Henstandssaldo bortfalder når aktier er realiseret"

I henhold til forslaget bortfalder henstandssaldoen, når alle aktier er realiseret. En eventuel restsaldo eftergives i denne forbindelse. Kun hvis der henstår uudnyttede realiserede tab, som kan fremføres til senere år, bibeholdes saldoen.

Det er uklart for DI, hvordan saldoen håndteres, hvis skatteyderen vender hjem til Danmark, mens der stadig henstår uudnyttede realiserede tab. I henhold til de foreslåede regler i § 39 B skal henstandssaldoen omregnes til et indkomstgrundlag, der fordeles forholdsmæssigt på de aktier, der fortsat er i beholdningen. Da der netop ikke er aktier i beholdningen, antager DI, at saldoen i dette tilfælde bortfalder. Dette bedes bekræftet.

Hertil kommer, som omtalt ovenfor, at DI finder det rimeligt, at saldoen kan bringes under nul i forbindelse med realisering af tab, og at denne saldo kan fremføres. Alternativt bør der ydes refusion for den ekstra skat, som er blevet betalt.

Lovforslagets § 1 nr. 3 - ABL § 39 B "Flytning til Danmark"

Efter forslaget ændres reglerne for tilflytning til Danmark således, at der beregnes nye indgangsværdier (anskaffelsessummer) i forbindelse med tilflytning. En eventuel henstandssaldo omregnes til et indkomstgrundlag.

Denne del af forslaget giver ligeledes anledning til bemærkninger. Således kan der være situationer, hvor skatter bliver forskellige, alt efter om aktierne i beholdningen realiseres inden tilbageflytning eller ej. Hvis værdien af aktier er lavere end ved fraflytning, vil det være fordelagtigt at realisere inden tilflytning, idet den latente skat dermed bortfalder. I modsat fald vil saldoen blive omregnet til et indkomstgrundlag, og dette bliver fratrukket indgangsværdien. Derved kan skatteydere ende med en anskaffelsessum, der er lavere end oprindeligt. Følgende eksempel illustrerer problemstillingen:

Anskaffelsesværdi	200		
Værdi ved fraflytning	400		
Avance til beskatning	200	Skat 45% (henstandssaldo)	90
Værdi ved tilflytning	300		
Omregning af henstandssaldo		$(90/45\%)= 200$	
Korrigeret indgangsværdi	100		

Realiserer skatteyderen dagen inden tilflytning, skal der maksimalt afregnes skat af avancen ($300-200=100$). Skatten bliver 45% af de 100, dvs. 45

Realiserer skatteyderen dagen efter hjemkomst, bliver avancen ($300-100=200$). Skatten heraf bliver 90.

Skatteyderen pålægges således en ekstraskat på 45 for at vente med at realisere. Dette synes uhensigtsmæssigt. Generelt er det ikke favorabelt med den foreslåede ordning at tilflytte til Danmark, hvis der er en positiv henstandssaldo og kun en lille eller ingen urealiseret avance i beholdningen. I disse tilfælde bør der ske realisation inden tilflytning, hvilket synes at være en restriktion i forhold til EU-retten.

I den forbindelse skal DI gøre opmærksom på, at en eventuel negativ saldo - som, DI finder det rimeligt, kan opstå som følge af realiserede tab - i givet fald bør tillægges indgangsværdierne.

Endelig skal DI bede om, at det præciseres, hvilke satser der skal benyttes i forbindelse med konverteringen af henstandssaldoen til et indkomstgrundlag, herunder hvordan bundfradragene fordeles og påvirker anden aktieindkomst i skatteåret.

Fradrag for tab på varekreditter

Valutakurstab

I relation til forslaget § 3 om ændring af kursgevinstlovens regler vedrørende fradrag for tab på varekreditter til koncernforbundne selskaber går DI ud fra, at valutakurstab fortsat kan fradrages. Når et dansk selskab sælger til et udenlandsk selskab, og handlen sker i det udenlandske selskabs valuta, da kan der opstå et valutakurstab. I denne situation vil det udenlandske selskab ikke have nogen gevinst, hvorfor det selvsagt ikke kan dokumenteres, at gevinsten er skattepligtig.

I mange koncerner er det normal praksis at koncentrere funktioner og risici i Danmark. Denne praksis øger den samlede indtjening til Danmark, samtidig med at koncernens samlede valutarisici lettere kan håndteres, når de er samlet et sted.

Virkningstidspunkt

DI har noteret sig, at det foreslås, at lovforslaget har virkning fra fremsættelsen, dvs. den 30. maj, og også omfatter personer der allerede er fraflyttet. DI skal bemærke, at der dermed reelt sker en beskatning med tilbagevirkende kraft, og at det kan have væsentlige konsekvenser for skatteydere, der i god tro har indrettet sig efter de gældende regler. Dette skal specielt ses i lyset af, at med den seneste udvikling på aktiemarkedet vil en del skatteydere have urealiserede tab. Med forslaget mister de adgangen til omberegning. DI finder det uheldigt, at man med forslaget på denne måde rammer skatteydere, der er udstationeret, eller af andre årsager har arbejde i udlandet. DI skal henstille til, at denne del nøje genovervejes.

Det er uklart, om disse skatteydere skal beregne indgangsværdier pr. 30. maj 2008, eller om der benyttes de oprindelige værdier i forbindelse med fraflytningen.

DI står selvsagt til rådighed med yderligere oplysninger og deltager gerne i et møde med henblik på en drøftelse af de rejste problemstillinger.

Med venlig hilsen

Kristian Kockvedgaard
Chefkonsulent, Skat og Regnskab

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K.

pskerh@skm.dk

Holte, den 4. august 2008

**L 187 Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven,
kildeskatteloven og kursgevinstloven**

(Fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til
udenlandske koncernselskaber

Dansk Aktionærforening (DAF) finder, at det af Skatteministeren den 30. maj 2008 fremsatte lovforslag er uheldigt for så vidt angår fraflytterbeskatning af aktier og ikke bør gennemføres i den nuværende form.

Hvis der skal foretages ændringer i fraflytterbeskatningen må det ske i overensstemmelse med EU-retten og på en sådan måde, at en borger, der flytter fra Danmark til udlandet og bliver boende dér eller senere flytter tilbage til Danmark igen, ikke kommer til at betale et højere skattebeløb af sine aktier end den borger, der forbliver boende i Danmark.

Det er vildledende, når der i bemærkningerne til L 187 står: "Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter", jævnfør blandt andet Skatteministerens svar i 2005 på spørgsmål 872.

DAF har ingen bemærkninger til forslaget om fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber, da emnet er uden for Foreningens arbejdsområde.

Den oprindelige lovgivning om fraflytterbeskatning blev indført i 1987. Fraflytterbeskatningen blev behandlet i betænkning nr. 1392 fra 2000, de af udvalget foreslåede lovændringer på det aktuelle område var ikke med i det lovforslag som Skatteministeren fremsatte i Folketinget. Ved lovændringerne i 2004 og 2005 var der heller ikke noget på det aktuelle område.

De dele af fraflytterbeskatningen, der i bemærkningerne til lovforslaget kaldes "uhensigtsmæssigheder, som kan give anledning til utilsigtet brug af skattereglerne", er velkendte, lovlige og beskrevet i en betænkning og i skattelitteraturen.

Regeringen lægger stor vægt på, at Danmark og danskerne skal deltage i globaliseringen på denne baggrund er det uheldigt at L 187 bryder med en række principper af betydning for borgernes aktive deltagelse i globaliseringen.

DAF finder det meget uheldigt at L 187 indeholder forskellige negative elementer:

1. Borgere, der tilbringer en periode af deres liv i udlandet risikerer at skulle betale mere i skat af deres aktier end borgere, der forbliver boende i Danmark. Det stimulerer ikke borgerne til at tage aktivt del i globaliseringen ved i en periode at arbejde eller uddanne sig i udlandet.
2. Borgere, der siden 1987 er flyttet fra Danmark får ændret skattereglerne og dermed måske deres levevilkår uden at de nødvendigvis kan beskytte sig mod de økonomiske virkninger. Loven har altså tilbagevirkende kraft.
3. Borgere der efter en periode i udlandet vender tilbage til Danmark risikerer at skulle betale skat baseret på historiske - og måske alt for høje - aktieværdier, samtidig med at aktieværdier ellers søges "marked to market".
4. De foreslåede beskatningsprincipper svarer ikke til OECDs model for løsning af dobbeltbeskatningsproblematikken.
5. L 187 er sandsynligvis i modstrid med EU-reglerne og EF-domstolens praksis.

Dansk Aktionærforening skal derfor opfordre til at L 187 trækkes tilbage eller ændres, så de ovenfor nævnte negative elementer fjernes.

Med venlig hilsen

Dansk Aktionærforening

Fra: Ulla Brandt [ubr@danskerhverv.dk]

Sendt: 15. juli 2008 12:13

Til: JP-DEP Postkasse Skat erhverv

Emne: Høring - Fraflytterbeskatning af aktier m.v.

Dansk Erhverv har med brev af 30. maj 2008 modtaget Skatteministeriets høring over forslag om fraflytterbeskatning af aktier og fradrag for tab på varekreditter til udenlandske koncernselskaber.

Dansk Erhverv har ingen bemærkninger til forslaget.

Med venlig hilsen

Ulla Brandt
Advokatfuldmægtig

Dansk Erhverv
Børsen
1217 København K
www.danskerhverv.dk

Telefon: +45 3374 6000
Mobil: +45 2074 6334
Direkte: +45 3374 6362
Fax: +45 3374 6080
Mailto:ubr@danskerhverv.dk

**DANSK
ERHVERV**

Dansk Erhverv er erhvervsorganisation og arbejdsgiverforening for fremtidens erhverv. Vi repr 20.000 virksomheder og 100 brancheorganisationer inden for handel, rådgivning, oplevelse, tr service.