

MASTERAFFHANDLING

FRAFLYTTERBESKATNING AKTIER PERSONER – MED SÆRLIGT FOKUS PÅ FRAFLYTNINGSTIDSPUNKTET OG TILBAGEFLYTNINGSTIDSPUNKTET.

Emigration taxation shares for persons – special focus on the time of departure and the time of return

CBS – Copenhagen Business School

Master I Skat 2020

Afleveringsdato 2. november 2020

Udarbejdet af: Charlotte Houtved Jepsen

Vejleder: Anders Nørgaard Laursen

Indhold

1. English Summary	1
Valg af emne	2
2. Indledning	2
3. Problemformulering, metode og struktur	4
4. Afgrænsning	6
5. Retskilder	7
6. Forholdet til EU – herunder afgørelser af betydning for den danske fraflytterbeskatningsordning.	12
6.1. Sikkerhedsstillelse uden for EU og Norden	21
6.2. Sikkerhedsstillelse fraflytterskat aktier Storbritannien efter Brexit	24
7. Fraflytningsbeskatningens samspil med dobbeltbeskatningsoverenskomster	25
8. Hvem er omfattet af fraflytterbeskatning aktier	28
8.1. Bagatelgrænsen på 100.000 kr.	28
8.1.1. Undtagelser til bagatelgrænsen på 100.000 kr.:	28
8.1.2. Andele i medarbejderinvesteringsselskab jf. ligningslovens § 7 N	29
8.1.3. Medarbejderaktier erhvervet efter ligningslovens § 7 P samt aktier erhvervet ved udnyttelse af købe eller tegningsretter omfattet af ligningslovens § 7 P.	30
8.1.4. Aktier med negativ anskaffelsessum	31
8.1.5. Skattepligt i mindst 7 år af seneste 10 år før skattepligtsophør.	32
8.1.6. Aktionærer i selskab med fast driftssted i Danmark.	32
8.1.7. Både fuld og begrænset skattepligt i mindst 7 år af seneste 10 år før skattepligtsophør.	34
8.2.1. Succession fra ægtefælle	34
8.2.2. Dødsfald	35
8.2.3. Dødsfald ægtefælle	36
8.3.3. Succession fra aktier erhvervet ved ABL § 34, 35 og 36	36
8.3.4. Tidligere nedsættelse af handelsværdien af aktier der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på beholdningsoversigten.	36
8.3.5. Værnsreglerne – diskussion af formål og virkning	36
8.3.6. Værnsreglerne – diskussion af relevans.	37
9. Henstandssaldoen	37
9.1. Styresignal om ændring af prioriteringsrækkefølgen	38
10. Værdiansættelse af aktier ved fraflytning	39
10.1. Værdiansættelse af aktier på reguleret marked ved fraflytning	40

10.2.	Værdi af aktier på ikke-reguleret marked ved fraflytning.....	40
10.3.	TSS-cirkulære 2000-9 Værdiansættelse af aktier og anparter	41
10.4.	TSS-Cirkulære 2000-10 Vejledende anvisning om værdiansættelse af goodwill	41
10.5.	Diskussion af formål og virkning.....	43
11.	Tilbageflytning til Danmark med aktier	44
11.1.	Regulering af henstandssaldoen ved tilbageflytning	45
11.1.1.	Baggrund for reglerne i ABL § 39 B stk. 1 og 2.	45
11.1.2.	Tab på tilbageflytningstidspunktet Lov nr. 433 af 16. maj 2012.	45
12.	Konklusion og sammenfatning.	48

Love litteratur og kildehenvisning.

Definitioner

- **Fraflytterbeskatning og exitbeskatning** er to ord for det samme. Afhandlingen benytter ordet fraflytterbeskatning. Der kan dog være enkelte referencer til afgørelser der benytter sig af exitbeskatning.
- Ordet **fraflytning** dækker i skattemæssig forstand situationen, hvor en person op-
hører med fuld skattepligt til Danmark, men også hvor en person efter en dobbelt-
beskatningsoverenskomst anses for skattemæssigt hjemmehørende i et andet land.
- Når ordet **aktier** anvendes, menes aktier og andre værdipapirer omfattet af aktie-
avancebeskatningsloven.

Forkortelser

- ABL – Aktieavancebeskatningsloven
- KSL – Kildeskatteloven
- DBL - Dødsboskatteloven
- LL – Ligningsloven
- Art. – Artikel
- DBO – Dobbeltbeskatningsoverenskomst
- JV – Den juridiske vejledning
- DK – Danmark
- EU – Den Europæiske Union
- SKM – Skatteministeriet
- SR – Skatterådet
- TEU – Traktaten om Den Europæiske Union
- TEUF – Traktaten om den Europæiske Unions funktionsområde

1. English Summary

The overall purposes of this thesis are to make an analysis of problems with Danish taxation rules according to shareholders moving out of Denmark. This analysis will contain issues of who will get into the rules and why, and issues when the shareholders will move back to Denmark.

First off, the analysis will be based on rules is compatible to EU-rules. There has been a couple of cases according to this subject in The European Court of Justice, that will be handled in this paper.

Mainly the problem is, that The European Court of Justice said, that the rules of shareholding moving out of Denmark do not comply with the rules of free movement in Europe, but they accepts the rules until now because the rules are in public interest.

Furthermore, there is a section on the significance of the double taxation rules for the eviction taxation rules for shareholders.

Over time, there have been several new rules and exemptions for the law of tax holders moving out of Denmark.

Some of the exemption will be referred to in the master thesis. The problems are that some of the exemption rules are becoming too restrictive and the purpose of the de minimis limit has been eroded by all the new rules.

This thesis will furthermore get into issues regarding valuation of shares, when persons are moving out of Denmark, and when they move back to Denmark with shares, that were taxed when they moved out of Denmark.

There is a problem with valuation of shares in non-regulated market, because they have mostly never been sold before moving out of Denmark.

There are some circulars from the Danish tax authorities to help valuation of the shares/companies but only to help, and the rules said that, the companies has to set the shares at the market value.

It can be difficult to find the shares market value – it depends on many different factor's in the valuation of the shares.

the conclusion of the master's dissertation is that the rules regarding eviction tax on the shares can gradually be considered too restrictive.

Valg af emne

Jeg har valgt at skrive Masterafhandling om fraflytterbeskatning af aktier. Vi kunne vælge et emne af mere generel karakter i form af fx en eller flere lov(e)/cirkulære(r) inden for skatteretten. Emnet er valgt, da jeg synes emnet er interessant og har grene ud til mange dele af skattelovgivningen. Jeg vil særligt behandle emner omkring til- og fraflytningssituationen, og dermed udtage dele heraf som jeg mener kan være lidt problematisk.

2. Indledning

Reglerne om fraflytterbeskatning blev første gang introduceret til dansk skattelovgivning ved lov nr. 1987-05-25 nr. 310 ved ændring af aktieavancebeskatningsloven (og ligningsloven om lov om særlig indkomstskat) – Reglerne om fraflytningsbeskatning var en del af den såkaldte skatteflugts-pakke fra 1987.

De nye regler om fraflytterbeskatning blev indført ved en ny paragraf aktieavancebeskatnings-lovens § 13 A, – reglerne om fraflytterbeskatning er efterfølgende fra 2008 flyttet til aktieavancebe-skatningslovens kapitel 8.

Formålet med bestemmelsen er at sikre dansk beskatning af gevinster og tab, som er optjent under skattepligt til Danmark, men som endnu ikke realiseret ved skattepligtsophør m.v.

Der er ingen tvivl om, at indførelsen af fraflytterbeskatningsreglen i ABL § 38 er en værnsregel, der har til formål at sikre, at Danmark fortsat kan beskatte indtægter, der er optjent mens personen har været omfattet af dansk skattepligt.

Men efter de løbende reguleringer siden indførelsen af reglerne ser det mere ud til, at værnsreglerne er strammet yderligere, så der nu er værnsregler til værnsreglen, og især 100.000 kr. bagatelreglen i ABL § 38 stk. 2 og personer omfattet af henstand i ABL § 38 stk. 3 er temmelig udvandet. Det vil jeg komme ind på senere.

Fraflytterbeskatningsreglerne havde i en del år en ret anonym tilværelse (egen fortolkning, men set på baggrund af Spørgsmål svar til L187 spørgsmål 12), men blev i 2008 væsentligt ændret ved Lov nr. 2008-09-12 nr. 906. Politikerne var blevet opmærksom på, at de tidligere regler om fraflytterbe-skatning var nemme at omgå.

De tidligere regler om fraflytterbeskatning byggede på et princip om, at fraflytterskatten var forelø-big, og hvor der var om beregnings regler, der tog hensyn til værdi fald i tiden efter fraflytningen.

Reglerne om fraflytterbeskatning blev væsentligt ændret og skærpet ved vedtagelsen af L 187 (lov nr. 906 af 12. september 2009). Ændringerne gælder fra den 30. maj 2008, men omfatter også per-soner, der er fraflyttet Danmark før denne dato. Overgangsreglerne omtales ikke i afhandlingen.

Fraflytningsskatten blev så opgjort efter de almindelige principper i ABL, som om aktierne var solgt på fraflytningsdagen.

Denne fraflytningsskat skulle selvangives senest på selvangivelsestidspunktet for det pågældende år, og man kunne i samme forbindelse bede om henstand med skattebetalingen. Hvis man bad om henstand med skatten, blev betalingen udskudt, til indehaveren enten solgte aktierne eller døde.

Ved udflytning til lande indenfor EU og Norden skulle der ikke stilles sikkerhed for skattebetalingen.

Hvis man efterfølgende solgte sine aktier, havde man mulighed for at vælge omberegning af fraflytningsskatten, så beskatningen blev nedsat, hvis aktierne var solgt til en kursværdi lavere end den gældende på udflytningstidspunktet.

I den forbindelse blev der givet credit for eventuelle skatter, der blev betalt på samme avance i udlandet.

Der var først pligt til at orientere SKAT, når aktierne blev afstået/ved dødsfald.

Hvis man senere vendte tilbage til Danmark med aktierne i behold, bortfaldt beskatningen, så man blev stillet, som om man aldrig havde været fraflyttet landet. Dette indebar bl.a., at betalt skat blev tilbagebetalt, at eventuel henstand bortfaldt, og at skatteyderen genindtrådte i sin oprindelige anskaffelsessum og -tidspunkt for aktierne.

Lovændringen, som blev gennemført den 12. september 2008 ved lov nr. 906 havde 2 overordnede formål. For det første at værne mod daværende muligheder for omgåelse af fraflytterbeskatningen og herudover at sikre reglernes overensstemmelse med EU-retten, herunder EF-domstolens afgørelse af 7. september 2006 i sagen C-470/04 – Afgørelsen er omtalt senere i afhandlingen.

De nye regler efter 30. maj 2008 går i hovedtræk ud på:

- Personer med aktiebeholdning under 100.000 kr. er undtaget fraflytterbeskatning.
- Den beregnede fraflytterskat er endelig (i princippet) ud fra territorialprincippet, dvs. en efterfølgende kursudvikling under opholdet i udlandet, er den danske skat uvedkommende.
- Hvis personen flytter tilbage til Danmark med aktier i hel eller delvis behold, tildeles aktierne en ny indgangsværdi, som skal anvendes ved et senere salg af aktierne.
- Der gives ikke længere credit for betalt skat i udlandet, men den betalte skat i udlandet modsvares den danske skat, så det herefter kun er nettobeløbet, der skal regulere henstandssaldoen.

Beregning af fraflytterskatten

Når personers skattepligt til Danmark ophører, skal deres aktier og andre værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven beskattes på stort set samme måde, som hvis aktierne og de andre værdipapirer var solgt på det tidspunkt, hvor skattepligten ophører.

Beskatningen sker på grundlag af aktiernes værdi på det tidspunkt, hvor skattepligten ophører eller på det tidspunkt, hvor det skattemæssige hjemsted flyttes. Den beregnede skat af gevinst optjent under skattepligt til Danmark er i princippet endelig. Betaler aktionæren fraflytterskatten ved fraflytningen, er skatten endelig, og der kan ikke ske omberegning, når aktionæren senere afstår aktierne.

Henstandssaldo

Ved fraflytning til udlandet etableres en henstandssaldo – reglerne er reguleret i ABL § 39 A. Beløbet på henstandssaldoen, er den skat, der skal betales af de beregnede aktieavancer.

Henstandssaldoen reguleres herefter efter reglerne om aktieavancebeskatning og med reduktion for eventuelle udenlandske avanceskatter herefter med det betalte beløb og afgang af beholdning.

Henstandssaldoen reguleres i et særskilt system i tast selv på Skat.dk

Statistik

Jeg har fået oplyst følgende tilgang af personer omfattet af aktiehenstandsordningen af Skattestyrelsen for de seneste 3 indkomstår.

År	Antal personer	Henstandsbeløb
2017	201	1.185.509.293
2018	220	749.398.894
2019	72	298.705.497

I august måned 2020 er der p.t. 1.349 personer på ordningen¹.

Herudover

EU-retten og domme fra EU-domstolene haft stor indflydelse på de nuværende regler om fraflytterbeskatningen. De danske regler er løbende blevet reguleret, så de passer overens med EU-reglerne. Reglerne er også tilpasset øvrig lovgivning, herunder bl.a. reglerne i ligningslovens § § 7 N og 7 P. Jeg vil i afhandlingen ligeledes komme ind på de forskellige retskilder.

3. Problemformulering, metode og struktur

Problemformulering

Afhandlingen vil behandle udvalgte emner, der udspringer af aktieavancebeskatningsloven kapitel 8, herunder § 38, § 39 a og b.

Afhandlingen vil gennemgå reglerne i Aktieavancebeskatningsloven kapitel 8 vedrørende fraflytning og tilbageflytning til Danmark for personer.

Afhandlingen vil indeholde en beskrivelse og analyse af reglerne samt deres virkemåde med særlig fokus på til- og fraflytning, herunder værdiansættelsen af aktier på ikke reguleret marked ved til- og fraflytning, da borgerne kan have en interesse i at spekulere i værdierne på til- og fraflytningstidspunktet.

¹ Kilde: Skattestyrelsen

Da EU-retten har en væsentlig indflydelse på de nuværende regler i fraflytterbeskatningsreglerne, er der ligeledes medtaget problematikker i forbindelse med dette, herunder om fraflytningsbeskatningsreglerne overholder EU-reglerne.

Reglerne om værdiansættelsen af aktier på ikke-reguleret marked ved tilflytning og fraflytning gennemgås teoretisk i denne opgave. Før de nuværende regler om fraflytterbeskatning på aktier, var det alene børsnoterede aktier der var omfattet af fraflytterbeskatningen. Efter de nye regler er også aktier på ikke-reguleret marked omfattet af fraflytterbeskatningen.

Ofte er disse anparter/aktier på ikke-reguleret marked aldrig været omsat og derfor skal der beregnes en værdi på fraflytningstidspunktet.

Der har været nogle afgørelser på området, da de forskellige hjælperegler ikke altid anses for anvendelige i alle situationer (faktisk ikke særlig ofte).

Herudover vil der blive behandlet emner som: Betingelserne for at være omfattet af reglerne, samt bagatelgrænserne, sikkerhedsstillelse mv.

Styresignal SKM2019.424.SR vil også blive inddraget.

Metode

Afhandlingen er udarbejdet efter den juridiske metode. Ved juridisk metode forstås den fremgangsmåde, som bla. domstolene anvender for at finde den juridisk set rigtige løsning på et forelagt juridisk problem. Metoden har til formål at beskrive, analysere, systematisere og fortolke gældende ret. Metoden består for det første af en beskrivelse og identifikation af de retskilder, som gyldigt kan inddrages i den juridiske argumentation og for det andet af, hvordan retskilderne skal fortolkes.

Metoden er baseret på lovteksterne, forarbejderne til lovene, cirkulærer, administrativ praksis samt domspraksis. Afhandlingen er udarbejdet på grundlag af offentligt tilgængelige retskilder.

Gældende dansk ret for fraflytning for personlige aktionærer, herunder specielt reglerne for reglerne omkring til- og fraflytningstidspunktet vil blive gennemgået, samt en gennemgang af reglerne med henblik på undersøgelse af reglernes formål.

Der er ikke mange domstolsafgørelser på dette område, men der er enkelte afgørelser, som også vil blive inddraget i denne opgave. De fleste afgørelser vedrører dobbeltbeskatningsaftaler og specielt forholdet til EU-retten. Jeg har derfor valgt at tage afsnit med omkring forholdet til EU.

Der er lagt en del vægt på baggrund for loven og diverse efterfølgende rettelser til loven.

I afhandlingen anvendes både danske og EU-retslige retskilder. Derfor anses det relevant at belyse forholdet mellem dansk ret og EU-retten, men også hver for sig.

Struktur

Afhandlingen er bygget op på følgende måde.

Afsnit 1-4 English summary, Indledning, problemformulering, struktur og afgrænsning.

Afsnit 5.

Afsnittet indeholder en gennemgang og beskrivelse af de retskilder, der har været anvendt ved udarbejdelsen af afhandlingen, herunder betydningen af de enkelte retskilder i forhold til hinanden.

Afsnit 6

Afsnittet vedrører forholdet til EU samt beskrivelse af afgørelser og andre forhold, der har haft betydning for de danske regler om fraflytterbeskatning i forhold til EU, herunder også en beskrivelse af sikkerhedsstillelse for henstandsskatten både for borgere og uden for EU samt problemstillinger i forbindelse med dette.

Afsnit 7

Afsnittet beskriver dobbeltbeskatningsaftalerne betydning i forhold til fraflytterbeskatningsreglerne.

Afsnit 8

Afsnittet omhandler, hvem der er omfattet af fraflytterbeskatningsreglerne og baggrunden herfor, herunder en beskrivelse af de mange undtagelser og problemstillinger som følger heraf.

Afsnit 9

Afsnittet omhandler kort henstandssaldoen og specielt den nye prioriteringsrækkefølge ved afdrag på henstandssaldoen som følge af styresignal SKM2019.424.SR. Der vil ikke blive gået i dybden med selve afdragene på henstandssaldoen, idet det stort set følger de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

Afsnit 10

Afsnittet vedrører værdiansættelsen af aktier på ikke-reguleret marked ved fraflytning, samt baggrund for de gældende regler mm.

Afsnit 11

Afsnittet vedrører beskrivelse og baggrund for hvad der sker, når en person flytter tilbage til Danmark med aktier i behold på henstandssaldoen.

Afsnit 12

Det afsluttende afsnit indeholder konklusion og sammenfatning.

4. Afgrænsning

Afhandlingen vil alene omfatte fraflytterbeskatning for aktier for fysiske personer og dermed ikke juridiske personer (selskaber og lignende) og heller ikke fraflytterbeskatning vedrørende kursgevinstloven.

Afhandlingen søger ikke at udarbejde forslag til en evt. ændring af de danske regler, men vil kommentere på nogle af de efterfølgende ændringer til loven.

Der vil ikke indgå selve reglerne om afdrag på henstandssaldoen i ABL § 39 A, dog kan enkelte komponenter indgå hvis det sammenkobles de øvrige regler i ABL § 37-40. Baggrunden for ikke at inddrage afdrag på henstandssaldoen er, at reglerne stort set bygger på de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven for personer. Der kan dog være enkelte områder, der kort vil blive omtalt.

5. Retskilder

Grundlaget for en gennemgang af juridisk metode af fraflytterbeskatning i fraflytnings- og tilbageflytningssituationen er de tilgængelige retskilder.

De retskilder, der vil blive anvendt til fortolkningen af gældende ret for fraflytterbeskatningen for aktier, er lovregler, lovforslag, forarbejder, domme fra domstolene der beskriver praksis, bekendtgørelser, cirkulærer, Den juridiske vejledning, dobbeltbeskatningsoverenskomster samt anden skatteretlig litteratur, herunder artikler om området (sidstnævnte ikke deciderede retskilder, men bruges til fortolkning).

Det bemærkes, at retskilderne er forbundet på flere forskellige niveauer og måder, som rækker ud over det traditionelle retskildehierarki, der medfører, at skatterettens retskilder virker på flere niveauer. Denne indbyrdes sammenhæng og rækkefølge er et udtryk for retlig polycentri.²

Sammenfattende kan man sige, at opfattelsen, at retten er polycentrisk indebærer, at der på de forskellige retsområder anvendes forskellige retskilder, og at der på de forskellige områder tillægges forskellig betydning på retskilderne.

Der vil ligeledes indgå et afsnit omkring EU-retten indvirkning på reglerne om fraflytterbeskatning.

Den allerførste retskilde jeg vil nævne, er Grundlovens § 43, hvor:

” Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”

Reglerne om fraflytterbeskatning for aktier er lovbestemt i aktieavancebeskatningsloven kapitel 8 - §§ 37-40.

EU-retten har forrang for, og direkte virkning i national ret. EU-traktater, herunder direktiver og forordninger ligger over dansk lovgivning. EU kan ikke direkte lovgive i Danmark, men da Danmark er medlem af EU, er man forpligtet til, at dansk lovgivning er i overensstemmelse med EU-retten.

En dansk lov, der strider mod EU-retten, må de danske domstole ikke anvende.

² Skatteretten 1 – 6. udgave – afsnit 6.1.1. Retskildpolycentri side 106.

Det bemærkes, at den danske grundlov ikke er undergivet forrangsprincippet til EU. Med andre ord, grundloven går forud for EU-retten.

Som det påpeges i Retskilder og Rets teorier, 5. reviderede udgave af Christian D. Tvarnø og Ruth Nielsen har de danske domstole endnu ikke på eget initiativ tilsidesat en dansk lov som ugyldig fordi den strider mod EU-retten.

Spørgsmålet, om en dansk lov er ugyldig, kan ikke forelægges for EU-domstolen efter art. 277 TEUF, da EU-domstolen efter denne bestemmelse kun udtaler sig om EU-retten.

Hvis de danske domstole mener der er en uoverensstemmelse mellem en dansk lov og EU-retten, skal Danmark selv erklære den danske lov for ugyldig, ellers risikerer Danmark en traktatbrudssag efter art. 258 TEUF.

Flere lande i EU har en eller anden form for fraflytterbeskatning på aktier, og det er bestemt ikke et beskatningsområde EU er begejstrede for, da EU i flere sager har påtalt, at fraflytterbeskatningen ikke opfylder reglen om fri bevægelighed i EU. EU-domstolen har dog godkendt reglerne ud fra, at beskatning af ikke realiserede gevinster på fraflytningstidspunktet er i almen interesse. Altså, stort set (set med danske øjne), at det er i befolkningens interesse, at fortjenester, der er opstået, mens personen har boet i Danmark, også beskattes i Danmark, og ikke forsvinder ud af landet med store fortjenester, der aldrig bliver beskattet hvor de er optjent.

Der er i afhandlingen et afsnit om EU, herunder afgørelser, idet EU-retten er et vigtigt element i fraflytterbeskatningen, idet EU-retten både danner baggrund for de nuværende fraflytterbeskatningsregler, og i de danske afgørelser der er valgt til denne afhandling, er der også et element af EU-retten inddraget.

I det omfang EU-domstolen måtte fastslå, at dansk praksis har været i strid med EU-retten, vil udgangspunktet være, at der kan støttes ret på dansk praksis, indtil praksisændringen offentliggøres med et passende varsel.

Danske retskilder i prioriteret rækkefølge – herunder bemærkninger til retskildernes præjudikatsværdi.

Grundloven

Det fremgår af grundlovens § 43, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Reglerne om fraflytterbeskatning indgår i aktieavancebeskatningslovens kapitel 8 §§ 37-40.

Love

Folketinget vedtager landets love. Et lovforslag skal behandles 3 gange i folketingssalen, før det kan vedtages. Derudover skal det behandles i et af Folketingets faste udvalg.

Alle lovforslag skal gennem en 1. behandling, en 2. behandling og en 3. behandling. Undervejs skal det også behandles minimum en gang i et af de faste fagudvalg. Ved 3. og sidste behandling vedtages eller forkaster Folketinget lovforslaget. Lovforslag vedtages med flertal³.

Forarbejder til loven.

Det bemærkes, at forarbejder til loven ikke er en selvstændig retskilde, og der kan ikke støttes ret på forarbejderne til loven. Der er i afhandlingen henvisninger til forarbejderne til loven. Forarbejderne til lovene er brugt til en fortolkning af lovene.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster udgør alene en fordeling af beskatningsretten mellem staterne, og indeholder ikke en selvstændig hjemmel til beskatning, men udgør også en retskilde der også anvendes i fraflytterbeskatningsreglerne. Der skal altid være intern lovhjemmel til at beskatte indkomsten.

Samspillet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og fraflytningsbeskatning er omtalt senere i afhandlingen.

Bekendtgørelser

Ministeren kan udstede bekendtgørelser. En bekendtgørelse skal have hjemmel i lov. Hvis en minister udsteder en bekendtgørelse, der strider mod den lov, den angives at have hjemmel i, er bekendtgørelsen ugyldig efter lex superior princippet⁴.

Lex superior-princippet bygger på, at en trindhøjere norm går forud for en trinlavere. Ex. Grundloven, forud for lov, lov forud for bekendtgørelse, og EU-ret forud for dansk ret (EU-rettens forrang).

Bekendtgørelser er samme trin i den retlige trinfølge som loven, dvs. en bekendtgørelse er bindende for såvel skatteyderne som domstole og myndigheder.

Cirkulærer

Cirkulærer er en juridisk retskilde, der dog har rang under både love og bekendtgørelser, men har en væsentlig indflydelse i fortolkningen af loven.

Cirkulærernes primære formål er at forklare, hvad hensigten er med en lov, hvorfor lovens ordlyd er som den er, forklaringer på mulige problemstillinger, så det fungerer som bevismateriale og dokumentation for, hvorfor loven er, som den er.

Der vil også flere gange i afhandlingen blive henvist til cirkulærer, da der har været flere cirkulærer, der har haft indflydelse på fraflytterbeskatningen, bl.a. Afskaffelse af formueskattekursen vedrørende aktier og anparter på ikke-reguleret marked for 1982-cirkulæret samt værdiansættelsescirkulærene TSS 2000-9 og TSS 2000-10.

³ Folketingets hjemmeside https://www.ft.dk/da/ofte-stillede-spoergsmaal/lov_hvordan-vedtages-en-lov-i-folketinget

⁴ Retskilder og Retsteorier 5. reviderede udgave side 235-237

Et af de nyere cirkulærer SKM2019.424.SR vedrører en ændring af prioriteringsrækkefølgen ved nedskrivning af henstandssaldoen. Cirkulæret vil efterfølgende kort blive behandlet efterfølgende i særskilt afsnit.

Som det beskrives i cirkulæret, er prioriteringsrækkefølgen ikke angivet i loven og kan derfor ændres administrativt ved hjælp af et styresignal. De fleste styresignaler bliver efterfølgende indarbejdet i Den juridiske vejledning. Her har styresignalet en ikrafttrædelsesdato den 28. august 2019. Det kan dog godt undre lidt, da de hidtidige regler har været bekendt siden 2008.

Men der fastslås i bemærkningerne, at det er for at undgå at der spekuleres i de hidtidige regler i tiden indtil den endelige udgivelse, og dette hensyn vejer tungere end i det indretningshensyn til de pågældende personer.

De administrative cirkulærer er formelt forpligtende for de myndigheder og embedsmænd, som er i et underordningsforhold til styrelse, men er ikke forpligtende for domstolene og klageinstanser.

Cirkulærerne er heller ikke bindende for skatteyderne – det bemærkes dog, at meddelelser fra SKAT og andre cirkulærer, ikke kan fraviges til skade for skatteyderen, idet dette vil være i strid med lighedsgrundsætningen.⁵

Praksis

Domspraksis

Afgørelser fra Højesteret, Landsretter og byretter danner baggrund for praksis for domstolene – præjudikatsværdien for en afgørelse er højere for en afgørelse fra Højesteret end for landsretten, og landsretten har højere præjudikatsværdi end en byretsdom.

Hierakiet inden for domstolene har betydning for retskildeværdien af deres domme. Det er normalt kun domme fra de øverste domstole, der tillægges præjudikatsværdi.⁶

Det er domme fra Højesteret, der illustrerer domspraksis, Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen illustrerer administrativ praksis i skatteretten. Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen er administrative instanser.

Domme og afgørelser er først og fremmest bindende for parterne, og så længe de fungerer i forholdet mellem parterne, er der ikke tale om præjudikater. Dette er kun tilfældet, hvor de danner mønster for fremtidige afgørelser af sager mellem andre end de oprindelige parter.

Landsskatterettens og Skatterådets praksis.

Landsskatterettens og Skatteankestyrelsens offentliggjorte afgørelser danner baggrund for den administrative praksis på skatteområdet (sammen med domspraksis fra domstolene).

⁵ Skatteretten 1, Jan Pedersen, Kurt Siggaard m.fl. afsnit 6.2.1. Retskildepolycentri.

⁶ Retskilder og Retsteorier – Christian D. Tvarnø og Ruth Nielsen

Afgørelser fra Landsskatteretten er den øverste administrative klagemyndighed. Det bemærkes, at landsskatteretten ikke er en egentlig domstol, men er domstolslignende.

Skatterådet er det andet administrative organ. Skatterådet behandler principielle sager og sager af større offentlig interesse.

Herudover behandler Skatterådet bindende svar, der ligeledes har karakter af principielle sager og sager af større offentlig interesse.

Sager fra Skatterådet der er offentliggjorte med SKM-nummer er altid offentliggjort med SR til sidst.

Det bemærkes, at afgørelser afgjort af Landsskatteretten og Skatterådet som udgangspunkt følges af Skatteforvaltningen (hvis de er offentliggjort med SKM-nummer)

Skatteforvaltningen kan ikke administrere mod Landsskatteretten eller Skatterådets praksis.

Afgørelsesdatabasen

Ikke offentliggjorte afgørelser, herunder afgørelser offentliggjort i Afgørelsesdatabasen for Landsskatteretten og Skatterådet, kan også have betydning for dannelsen af den administrative praksis. Ikke offentliggjorte afgørelser skal derfor tillægges betydning, når Skatteforvaltningen træffer afgørelse i konkrete sager, f.eks. når borgere og virksomheder henviser til disse afgørelser under behandlingen af deres sag⁷.

Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.

Skatteankenævnene er ikke bundet af Den juridiske vejledning⁸.

Det bemærkes, at Den juridiske vejledning som hovedregel er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, med mindre indholdet ikke er i strid med højere rangerende retskilder.

Juridisk vejledning er i formel henseende at betragte som et cirkulære, men som dog adskiller sig på flere punkter. For det første er den meget omfattende og har nærmest karakter af en håndbog, og den beskriver mange forskellige områder i skatteretten.

En del af indholdet i Den juridiske vejledning stammer fra formelt ophævede cirkulærer, herunder de tidligere lovfortolkningscirkulærer, som skatteministeriet udstedte ved ny lovgivning, og som indeholder en bearbejdning af den pågældende lovs forarbejder.

⁷ Den juridiske vejledning 2020-2 – Afsnit A..A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

⁸ Den juridiske vejledning 2020-2 – Om den juridiske vejledning – Bindende virkning.

Her vil jeg også f.eks. nævne SKM2019.424.SR, der vedrører ændring af prioriteringsrækkefølgen på henstandssaldoen., hvor det under punkt 5 nævnes, at indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2020-1 afsnit C.B.2.14.2.8.4.3. Herefter vil styresignalet blive ophævet.

6. Forholdet til EU – herunder afgørelser af betydning for den danske fraflytterbeskatningsordning.

Jeg har valgt at tage et afsnit med der omhandler EU-retten. Det begrundes med, at EU-retten udgør en del af den internationale skatteret, dog uden at påvirke de direkte skatter i Danmark.

Men da EU-retten har en høj retskildeværdi, og Danmark ikke må have interne danske skatteregler, der går direkte imod EU-retten er det valgt at have et afsnit med omkring EU-rettens betydning for fraflytterbeskatningen.

Danmark er ikke det eneste EU-land, der har fraflytningsbeskatningsregler. Fraflytningsbeskatning af aktier er som udgangspunkt i strid med EUF-traktatens bestemmelser om den fri bevægelighed for personer mv. EU-domstolen har dog anerkendt, at medlemsstaterne har fraflytningsbeskatningsregler, forudsat at fraflytningsbeskatningsordningen bygger på et territorialprincip. Territorialprincip vil sige, at der maksimalt kan ske beskatning af den fortjeneste, der er optjent under skattepligt i det pågældende land (her Danmark).

EU-retten har også haft en stor betydning for de nuværende regler om fraflytterbeskatning i Danmark. Det gælder specielt C 470/04 som de danske fraflytningsregler er opbygget omkring. Afgørelsen vil blive omtalt senere i afhandlingen.

Holland, Portugal og Tyskland og andre lande har ligeledes fraflytterbeskatningsregler i en eller anden form. Det fremgår også af afgørelser fra EU-domstolen, jeg har medtaget.

Ifølge hollandsk lovgivning sidestilles fraflytning til en anden medlemsstat med ophør af hollandsk skattepligt, hvorfor borgerens aktiver anses for afstået. Hollands nationale lovgivning gav dog mulighed for henstand med skattebetalingen i en periode på 10 år, forudsat, at der blev stillet en betryggende sikkerhed. Denne henstand blev ikke givet automatisk, da der først skulle udarbejdes en selvangivelse på tidspunktet for flytningen. Den hollandske ordning tog ikke hensyn til de kurstab, der kan være indtrådt efter fraflytningen.

Et af de punkter, som Holland ikke fik ret i var netop, at sikkerhedsstillelse for aktieavanceskatten var en restriktion for den frie bevægelighed, som EU-retten har som et af grundprincipperne. Derefter skulle de ændre i den nationale lovgivning, så kravet om sikkerhedsstillelse bortfaldt. Derfor har jeg valgt at tage afsnit med omkring sikkerhedsstillelse for aktieskatten og baggrunden herfor, både udenfor og indenfor EU, da det også efterfølgende fik betydning for de danske regler om fraflytterbeskatningen. Der henvises til afsnit 7.

Da Danmark er medlem af EU, har Danmark pligt til at sørge for at nationale regler ikke strider mod EU-regler. Nogle af de vigtigste principper for forholdet mellem national ret og EU-ret er:

Forrang, direkte virkning samt pligt til konform fortolkning. Inden for skatteområdet har Danmark national kompetence til at lave egne nationale regler jf. art. 65 TEUF. Reglerne om fri bevægelighed skal respekteres.

EU-retten har forrang for national ret. Det er princippet om, at EU-retten er en lex-superior – dvs. EU-retten træder forud for national ret. Dansk lov skal udarbejdes, så de opfylder EU-retten.

Pligten til EU-konform fortolkning er et overordnet fortolkningsprincip. Det går ud på, at medlemsstaterne skal fortolke deres nationale retskilder i overensstemmelse med EU-retten, hvis det er muligt. Hvis der er klar modstrid mellem ordlyden af en dansk lovregel og en EU-regel, er der derfor ikke pligt til EU-konform fortolkning.

EU-rettens direkte virkning i national ret: Når en EU-retslig regel har direkte virkning, påhviler det den nationale retsanvender (dommer eller administrativ myndighed) at forsøge at skabe norm-harmoni ved national fortolkning.

EU-domstolen har anset sig kompetent til at sikre sig, at den nationale skattelovgivning og den praktiske anvendelse heraf ikke kolliderer med EU's grundlæggende frihedsrettigheder, der garanterer det indre marked.

Der har været flere sager for EU-domstolen, hvor det kun er enkelte elementer i det pågældende lands exitbeskatningsregler, der har været stridende mod EU-retten. Disse sager har blandt andet også medført, at Danmark på et tidspunkt ophævede kravet om sikkerhedsstillelse for exitskatten, når personen flyttede inden for EU/EØS (se afsnit 7).

Det fremgår også af nedenstående gennemgang af EU-domme vedrørende fraflytningsbeskatning, at EU har et noget anstrengt forhold til fraflytterbeskatning af aktier, men indtil videre har godkendt reglerne ud fra, at fraflytterbeskatningsreglerne anses at have almen interesse i, at aktiegevinster der er opstået mens der har været fuld skattepligt til Danmark, også beskattes i Danmark.

De nuværende regler i aktieavancebeskatningslovens kapitel 8 er bygget op omkring, og henviser til 2004 C470/04. Dommen vil blive resumeret nedenfor i dette afsnit, da det anses at være en meget vigtig baggrund for de nuværende regler fraflytterbeskatningen i danske skattelovgivning. Der understreges yderligere af, at der er flere domme, hvor der i afgørelsen er nævnt netop denne EU-dom herunder SKM2011.466.HR.

Indkomstbeskatningen i de enkelte EU-lande, er ikke omfattet af EU-harmoniseringen, men er principielt et nationalt anliggende.

EU-domstolen sikrer sig, at den nationale skattelovgivning i de enkelte lande, og den praktiske anvendelse heraf ikke kolliderer med EU's grundlæggende frihedsrettigheder, der garanterer det indre marked.

Disse er navnlig forbuddet mod diskrimination af andre EU-borgere og virksomheder og restriktionsforbuddet, der hindrer, at der indføres eller etableres restriktioner i arbejdskraftens fri bevægelighed inden for EU, jf. TEUF-artikel 18⁹.

EU-retten, herunder praksis fra EU-domstolen, sætter de nærmere rammer for, under hvilke betingelser, der kan indføres fraflytterbeskatning af personer, der har været omfattet af dansk beskatning, som flytter til et andet EU-land. EU-retten giver således mulighed for, at fraflytterbeskatning kan indføres for u-realiserede gevinster på bl.a. aktier, fordringer, gæld, finansielle kontrakter og aktieoptioner tildelt i ansættelsesforhold¹⁰.

EU-Domstolen har anerkendt, at medlemsstaterne grundlæggende er berettiget til at have regler om værdiansættelse ved tilflytning og beskatning ved fraflytning, således at der sker en fordeling af beskatningskompetencen imellem medlemsstaterne i overensstemmelse med den periode, hvori den pågældende skatteyder opholdt sig her i landet, jf. herved også udredningen i [SKM2011.595.ØLR](#).

EU-domstolens dom fra 2004 C470/04 er den afgørelse, der danner baggrund for de nuværende regler for fraflytterbeskatning på aktier. Som følge heraf blev de danske regler justeret en smule, idet forrentningen af henstandsbeløbet bortfaldt, ligesom kravet om sikkerhedsstillelse som betingelse for henstand ved fraflytning til et andet EU-land blev ophævet.

Nedenfor vil jeg gennemgå 2 afgørelser fra EU-retten, den ene har haft betydning for de nuværende regler om fraflytterbeskatning. Afgørelserne har høj retskildeværdi. Den anden afgørelse har ikke direkte haft indvirkning endnu, men kan måske efterfølgende få det, den har i hvert fald potentiale til det efter min opfattelse.

EU-afgørelser

Den vigtigste dom (indtil videre) i EU-domstolen er C-470/04 EU-domstolen mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almeo, der også er den dom de danske fraflytterbeskatningsregler er opbygget omkring. Afgørelsen omhandler artikel 43 og 18 i TEUF – etableringsfrihed og forbud mod restriktioner. Artikel 43 har efterfølgende fået nummer 49 EUF.

EU-domstolens hovedopgave er at sikre en ensartet fortolkning af EU-retten, hvilket forudsætter, at dens domme accepteres som præjudikater i medlemsstaterne¹¹.

EU-Domstolens dom fra 2004 C-470/04:

Dommen vedrører en anmodning om præjudiciel afgørelse og vedrører fortolkningen af artikel 18 EF og 43 EF (efterfølgende artikel 49), der vedrører en tvist mellem de hollandske

⁹ Skatteretten 1, 2018 kapitel 6, afsnit 6.1.1.2. side 6)

¹⁰ [\(Europaudvalget 2017.2018 spørgsmål 304 Søren Søndergaard EL\)](#)

¹¹ Retskilder og Retsteorier, 5. reviderede udgave – Christiana D. Tvarnø & Ruth Nielsen s.149

skattemyndigheders afvisning af klage, som N havde indgivet over skatteansættelsen vedrørende indkomstskat og sociale sikringsbidrag for 1997.

Hovedpunkterne i afgørelsen er:

- Det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten (punkt 36).
- En fællesskabsborger, der flytter sin sædvanlige bopæl til en anden medlemsstat, kan påberåbe sig artikel 43 EF.
- Der må ikke stilles krav om sikkerhedsstillelse på beskatning af latente avancer på selskabsrettigheder (fraflytterbeskatning aktier) for fællesskabsborgere, der flytter bopæl til et andet fællesskabsland, da sikkerhedsstillelse anses for at have en restriktiv virkning for så vidt som den fratager den skattepligtige adgangen til at råde over det formuegode, der stilles som sikkerhed.
- Det fremgår af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelse heraf mindre tiltrækkende, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål de forfølger. (pkt. 40).
- Der beregnes ikke renter af henstandsbeløbet.

Bemærkninger

Ud fra EU-domstolens praksis ser det ud til at der i sagerne er en sammenhæng mellem beskatning efter territorialprincippet og fordeling af beskatningskompetencen.

Det fremgår af præmis nr. 41, hvor hensynet til territorialprincippet påberåbes og knyttes sammen med beskatningskompetencen:

Hvad først angår betingelsen om, at foranstaltningen skal forfølge et formål af almen interesse og muligheden for at opnå dette i kraft af den omhandlede skatteordning, har den forelæggende ret fastslået, at det af forarbejderne fremgår, at de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser bl.a., har til formål at sikre en fordeling i henhold til territorialitetsprincippet mellem medlemsstaterne af beskatningskompetencen med hensyn til avancer på selskabsrettigheder. Ifølge den nederlandske regering har ordningen tillige til formål at undgå dobbeltbeskatning.

Territorialprincippet går ud på at beskatte alle indkomster fra et bestemt territorium, f.eks. Danmark, dvs. i forbindelse med fraflytterbeskatningen kan Danmark beskatte aktieavancer og udbytter, der er optjent, mens personen har boet i Danmark.

Det må formodes, at territorialprincippet også ligger i begrebet ”fordeling af beskatningskompetancen”.

Præmis nr. 46 fastlægger, at fraflytterbeskatning accepteres med hensyn til territorialprincippet og fordelingen af beskatningskompetencen. Altså, at gevinster beskattes i den stat, hvor de under et ophold er optjent.

46 Fortjeneste ved afståelse af formuegoder beskattes således i henhold til artikel 13, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, jf. nu 2005-udgaven, i den kontraherende stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Som generaladvokaten imidlertid har understreget i punkt 96 og 97 i forslaget til afgørelse, er det i overensstemmelse med dette **territorialitetsprincip** på skatteområdet, som er forbundet med **en tidsmæssig komponent**, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er konstateret, at de i sagen omhandlede nationale bestemmelser foreskriver opkrævning af skatten på de avancer, der er registreret i Nederlandene, og **hvis beløb blev opgjort på det tidspunkt, hvor den omhandlede skattepligtige fraflyttede landet, og hvor der blev givet henstand med betalingen indtil aktiernes faktiske afhændelse.**

Det fremgår af præmis nr. 45, at medlemsstaterne kan støtte sig på international praksis og navnlig på OECD's modeloverenskomst til imødegåelse af dobbeltbeskatning.

Nyere afgørelse

Nedenstående afgørelse fra EU-domstolen kommer til et noget andet resultat, ifølge C503/14 kommer EU-domstolen til det resultat, at fraflytningsbeskatningsreglerne udgør en forskelsbehandling mellem fysiske personer, der foretager en aktieombytning for personer, der flytter ud af Portugal, mod personer der opretholder bopæl i Portugal.

EU-domstolens dom fra 2016 C503/14 Kommissionen mod Portugal:

EU har anlagt sag mod Portugal omhandlende Traktatbrud – artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF – artikel 28 og 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – fri bevægelighed for personer – arbejdskraftens frie bevægelighed – etableringsfrihed – beskatning af fysiske personer af kapitalgevinster stammende fra en aktieombytning – beskatning af fysiske personer af kapitalgevinster stammende fra overførsel af den samlede formue, der er henført til udøvelsen af en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed – fraflytningsbeskatning af private – øjeblikkelig opkrævning af skatten – forskelsbehandling mellem fysiske personer, der ombytter aktier og opretholder deres bopæl på nationalt område, og fysiske personer, der foretager en sådan ombytning og flytter til et område i en anden EU-medlemsstat eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – forskelsbehandling mellem fysiske personer, der overdrager den samlede formue, der er henført til en personligt drevet virksomhed, til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på portugisisk område, og fysiske personer, der foretager en sådan overdragelse til et selskab, der har sit hovedsæde og sin faktiske ledelse på et område i en anden EU-medlemsstat eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – proportionalitet.

Bemærkninger

Der medtages kun den del i nedenstående beskrivelse og analyse, der vedrører aktieombytningen for fysiske personer, idet det er denne del der er interessant i forhold til de danske fraflytterbeskatningsregler.

Sagen omhandler, at Portugal har en intern skatteregel, hvor en fortjeneste ved ombytning af aktier først beskattes, når aktierne sælges. Men der er en passus i lovgivningen, at såfremt en portugisisk borger flytter sit skattemæssige hjemsted uden for Portugal, bliver personen beskattet af den latente fortjeneste ved fraflytningen.

Ordningen kan vel mere eller mindre sidestilles med den danske fraflytningsbeskatning på aktier, dog er det en enkelt del af Portugals nationale skattelovgivning.

Portugal påberåber sig, at reglen er indført for at sikre proportionalitet i beskatningen, og beskatningen fortæbes, hvis borgeren flytter uden for Portugal og stadig har de ombyttede aktier i behold, da de jo først skal beskattes ved salget og der derved ikke opnås proportionalitet.

Det fremgår af præmis nr. 94 at EU-domstolen kommer frem til, at Den Portugisiske Republik har tilsidesat sine forpligtigelser i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF og 49 TEUF samt EØS-aftalens artikel 28 og 31, det den har vedtaget og opretholdt CIRS' artikel 10 stk. 9 litra a), hvorefter der for en skatteyder, der ophører med at være hjemmehørende på portugisisk område, med henblik på beskatning af det år, hvor den pågældende ophører med at være hjemmehørende, som kapitalgevinst skal medregnes det beløb, der i henhold til CIRS' artikel 10 stk. 8 ikke er blevet beskattet i forbindelse med en aktieombytning.

Altså med andre ord, Den Portugisiske Republik taber ved EU-domstolen, idet EU-domstolen mener, at reglen i CIRS' artikel 10 stk. 9 litra a), er en restriktion i strid med EU-lovgivningen, da der er forskel på, om borgeren bliver på portugisisk grund eller flytter sit skattemæssige hjemsted udenfor Den Portugisiske Republik.

Altså først beskatning når de ombyttede aktier sælges når personen bliver i Portugal, men beskattes af en fiktiv avance ved flytning af skattemæssigt hjemsted uden for EU.

Herudover

Danmarks fraflytningsbeskatningsregler har ligeledes være oppe at vende i EU.

Der er udarbejdet et notat om besvarelse af supplerende begrundede udtalelse nr. 2008/4992 vedrørende exitbeskatning af aktier ejet af personer.

Af notatet fremgår det, at Europakommisionen i sin åbningstale af 18. marts 2010 anfører, at Danmark muligvis har tilsidesat sine forpligtigelser i henhold til TEUF-artikel 21, 45 og 49 og artikel 28 og 31 i EØS-aftalen ved at opkræve exitskat af latente kapitalgevinster på aktier, der ejes af enkeltpersoner, der flytter skattemæssigt hjemsted fra Danmark.

Kommissionen fastholder, at de danske exitskatteregler er i strid med EU-retten, og at den danske lovgivning med baggrund i EU-Domstolens praksis efter kommissionens opfattelse udgør en

begrænsning af de grundlæggende frihedsrettigheder, samt at de danske exitskatteregler ikke står i rimeligt forhold til de tilsigtede formål.

Det begrundes med, at ordningen efter kommissionens opfattelse, i strid med EU-domstolens praksis kan indebære en forskel i behandlingen af aktionærer, der stadig er hjemmehørende i Danmark, og den skattemæssige behandling af personer, som er flyttet til udlandet, både hvad angår tidspunktet for opkrævningen af skatten på kapitalgevinst og det samlede skattebeløb der opkræves.

Notatet er dateret den 11. september 2014.

Henvendelse fra EU-kommissionen vedrørende reglerne om fraflytterbeskatning:

”Der var kommet en henvendelse fra EU-kommissionen, der mente, at de danske regler om fraflytterbeskatning vedrørende aktier er EU-stridige.

Problemet er, at der skal betales afdrag på henstandssaldoen vedrørende fraflytterskat, når skatteyderen modtager udbytte. Skatteydere, der er blevet boende i Danmark, skal derimod ikke betale skat af en gevinst, før skatteyderen sælger aktierne (når gevinst og tab skal opgøres efter realisationsprincippet).

Departementet har den 26. marts 2013 svaret, at reglerne om fraflytterbeskatning anses at være fuldt ud i overensstemmelse med EU-reglerne, idet en skatteyder, der er fraflyttet, ikke skal betale mere i skat eller betale skatten tidligere, end hvis han/hun var blevet boende i Danmark. Hvis skatteyderen var blevet boende i Danmark, havde han/hun også skullet betale skat af aktieudbytter.

Der er derfor ikke grundlag for at ændre lovreglerne om fraflytterbeskatning i forbindelse med modtagelse af udbytte...”

Departementets svar er offentliggjort på Folketingets hjemmeside på internettet under Skatteudvalget 2012-13, SAU Alm. del, bilag 166.

Sammenfatning.

Det giver ikke helt mening, når der sammenholdes med EU-domstolens dom fra 2004 C-470/04 hvor EU-domstolens nåede frem til, at EU-medlemslandene kan indføre fraflytterbeskatning på aktier, selv om det medfører restriktioner for borgerne, hvis de nationale regler forfølger et formål af almen interesse.

Umiddelbart, må det antages at være det samme i den portugisiske skattelovgivning, da beskatningen ved fraflytningen ellers fortabes. Umiddelbart vil jeg mene, at det må være af almen interesse, at alle borgere vil blive beskattet af den samme indkomst. Det vil være nemt at flytte til et andet land med de aktieombyttede aktier fra Portugal og derved undgå beskatningen.

Det er jo også derfor de har indført reglen.

Som det også fremgår af EU-dommen, er der tale om et meget afgrænset område i den portugisiske nationale lovgivning.

Der er ikke umiddelbart sket ændringer affødt af denne EU-dom i Danmark og er heller ikke bekendt med afgørelser i det danske retssystem og skattesystem, men det vil da være interessant at se om de danske domstole vil ændre praksis hvis der kommer en sag, hvor der bliver lagt vægt på denne dom.

Sammenfaldende i EU-afgørelserne er at de er enige om at reglerne om fraflytterbeskatning er en restriktion, men at reglerne retfærdiggøres af, at der er tale om almen interesse. Landene har en interesse i at indføre reglerne om fraflytterbeskatning, da fremtidig indkomst ellers fortabes.

Danske afgørelser vedrørende fraflytterbeskatning af aktier og anparter hvor der henvises til EU-retten:

SKM2011.466.HR (og flere andre afgørelser) henviser til dom fra EU-domstolen [Sag C470/04 N](#) mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almeo og vedrører anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Gerechtshof te Arnhem).

»Fri bevægelighed for personer – artikel 18 EF – etableringsfrihed – artikel 43 EF – direkte beskatning – beskatning af fiktive avancer på væsentlige andele af kapitalen i et selskab i forbindelse med flytning af det skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat«.

Det fremgår af [SKM2011.466.HR](#), at Højesteret fastslår, at fraflytterbeskatningen – efter, at der ikke mere skal stilles sikkerhed ved fraflytning til et andet EU-land (eller andet nordisk land) – ikke kan anses for at stride mod EU-retten. Det anses i denne dom for fastslået, at reglerne om fraflytter-skat på aktier ikke er i strid med EU-retten.

Sagen vedrører en skatteyder, der ved fraflytning til Spanien blev avancebeskattet efter fraflytningsbeskatningsreglerne i den tidligere aktieavancebeskatningslov § 13 a. På fraflytningstidspunktet kunne der alene opnås henstand efter tilladelse og mod sikkerhedsstillelse. Reglerne er efterfølgende ændret og findes nu aktieavancebeskatningslovens §§ 38-39 B.

Højesteret statuerede i dommen, at reglerne om fraflytterbeskatningen i aktieavancebeskatningsloven ikke er i strid med EU-retten, jf. EU-dom C-470/04. Bestemmelsen forfølger således et formål af almen interesse og er egnet til at virkeliggøre dette formål. De dagældende regler om henstand efter tilladelse og mod sikkerhedsstillelse gik dog videre end nødvendigt for at virkeliggøre formålet.

SKM2016.280.HR

Højesteret har den 15. april 2016 har afsagt en kendelse vedrørende en sag, hvor skatteyderen påstod, at reglerne om fraflytterbeskatning var EU-stridige, og hvor skatteyderen derfor havde ønsket spørgsmålet forelagt for EU-domstolen. Højesteret afviste dette.

Klageren har anmodet om præjudiciel forelæggelse for EU-domstolen, idet de mente, at de danske fraflytterbeskatningsregler vedrørende aktieavancebeskatning er i strid med EU-rettens regler om fri bevægelighed, herunder reglerne om etableringsfrihed.

¹²Præjudiciel forelæggelse betyder, at hvis der i en sag for den nationale ret rejses et nyt fortolkningsspørgsmål, som er af almen interesse for EU-rettens ensartede anvendelse, eller når det ikke ser ud til, at den gældende retspraksis kan tilvejebringe den nødvendige afklaring med hensyn til nye retlige omstændigheder.

Det er den nationale ret, som en sag anlægges for, der alene er ansvarlig for at fastlægge såvel behov for en anmodning om præjudiciel afgørelse, som relevansen af de spørgsmål, den indgiver for Domstolen.

I dansk ret er det Højesteret der tager stilling til dette. Det ses i SKM2016.280.HR.

Højesteret begrundet afvisningen med, at det følger af EU-Domstolens praksis, at nationale skatteordninger, der udgør en restriktion for udøvelse af etableringsfriheden, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, de forfølger, jf. bl.a. EU-Domstolens dom i sag C-470/04 (N- dommen). Højesteret har foretaget en sådan vurdering i relation til spørgsmål vedrørende aktieavancebeskatningslovgivningen i Højesterets dom af 23. juni 2011 (UfR 2011.2646) (SKM2011.466.HR).

På denne baggrund og under hensyn til de spørgsmål, der må anses for omfattet af den foreliggende sag, er det Højesterets foreløbige vurdering, at der ikke foreligger en sådan rimelig tvivl om forståelsen af den relevante EU-ret, at der er grundlag for at forelægge spørgsmål for EU-Domstolen.

Højesteret tager derfor ikke anmodningen om præjudiciel forelæggelse til EU-domstolen til følge.

Sagen er opstået efter Østre landsretsdom SKM2014.88.ØLR som ligeledes er beskrevet efterfølgende afsnit.

Højesteret henviser i afgørelsen ligeledes til SKM2011.466.HR – der ligeledes er refereret nedenfor.

SKM2017.465 HR

Sagen omhandler ikke direkte EU da Schweiz ikke er en del EU

– men der henvises til EU-aftale med Schweiz i afgørelsen, og har betydning for behandling af henstandssaldoen.

Resume:

Aktieavancebeskatning - henstandsbeløb - fri bevægelighed - udlodning af udbytte

”Skatteyderen flyttede i 2007 fra Danmark til Schweiz, hvorved dennes fulde skattepligt til Danmark ophørte. Skatteyderen ejede på daværende tidspunkt samtlige anpartar i et dansk anpartsselskab. Ved fraflytningen blev der opgjort en urealiseret gevinst på anparteme på ca. 1/2 mia. kr. SKAT gav appellanten henstand med aktieavanceskatten på ca. 240 mio. kr. Selskabet udloddede i 2009 2 1/2 mio. kr. til Skatteyderen, og SKAT opgjorde med henvisning dertil det forfaldne beløb

¹² [Kilde Præjudicielle Spørgsmål – anbefalinger til nationale retter – EUR-Lex- Europa](#))

af henstandssaldoen for 2009 til 249.013 kr., jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5. Skatteyderen gjorde for Højesteret navnlig gældende, at forfaldsbeløbet for 2009 skulle opgøres til 0 kr., idet aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, efter dennes opfattelse var uforenelig med en aftale om fri bevægelighed for personer, som EU og dets medlemsstater havde indgået med Schweiz. Højesteret fastslog, at ingen af de påberåbte bestemmelser i aftalen med Schweiz begrænsede Danmarks mulighed for at gennemføre fraflytterbeskatning eller for at kræve betaling af henstandsbeløb i anledning af udlodning af udbytte. De danske regler om forfald af henstandsbeløb i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, var derfor ikke uforenelige med aftalen med Schweiz. Landsretten var nået til samme resultat. Højesteret tiltrådte endvidere landsrettens begrundelse for, at det forfaldne beløb var opgjort korrekt. Tidligere instans: Se Østre Landsrets dom af d. 9. september 2016, SKM2016.616.ØLR...”

Sammenfatning

Afgørelserne har det fællestræk, at domstolene (Højesteret) konkluderer, at reglerne ikke strider mod EU-retten, da reglerne om fraflytterbeskatning forfølger således et formål af almen interesse og er egnet til at virkeliggøre dette formål.

Afgørelserne er afsagt af Højesteret, og har dermed en høj retskildeværdi.

6.1. Sikkerhedsstillelse uden for EU og Norden

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 stk. 1 og 2, at en person kan få henstand med den beregnede aktieavancebeskatning ved fraflytning på betingelse af, at der indgives selvangivelse og beholdningsoversigt til Skattestyrelsen. Hvis fraflytningen sker til et land uden for EU eller Norden, er henstanden tillige betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, stk.3.

Det forhold, at personer, der fraflytter Danmark med aktier i behold til lande udenfor EU, skal stille betryggende sikkerhed for fraflytterskatten, må anses at være en skærpelse af loven og dermed en udvidende fortolkning af den oprindelige lov til ugunst for de personer der flytter uden for EU.

Reglen må anses at være en Lex posterior regel, dvs. loven går forud for tidligere lov. Reglen er lavet efter EU-dom C 470/4, der er omtalt tidligere i afsnit 6.

Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39 stk. 3 er henstand med betalingen betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, når en person flytter til et andet land udenfor EU og Norden.

Det fremgår ikke udtrykkeligt af lovbestemmelsen, om sikkerhedsstillelsen skal være betryggende ”til enhver tid” eller blot på det tidspunkt, hvor sikkerheden stilles. Lovbestemmelsen synes dog at skulle fortolkes sådan, at der skal være betryggende sikkerhed til enhver tid.

Det betyder, at der i tilfælde, hvor en stillet sikkerhed ikke længere kan anses for betryggende, f.eks. hvis der er stillet sikkerhed i form af aktier, der efterfølgende er faldet voldsomt i værdi, kan stilles krav om yderligere sikkerhed som betingelse for fortsat henstand.

Det er særlig interessant i forhold til aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked. Denne situation er beskrevet i Den juridiske vejledning afsnit C.B.2.14.2.8.3 – Spørgsmål om sikkerhedsstillelse – eksempel 2 uddrag:

” Når der stilles sikkerhed for henstand på aktier, som ikke er optaget til handel på et reguleret marked, vil det være "betryggende sikkerhed", såfremt der stilles sikkerhed i 100 pct. af aktierne i det selskab, som henstanden vedrører.

Ejer den fraflyttede person ikke alle aktierne i det selskab, hvor aktierne ikke er optaget til handel på et reguleret marked, kan det dog forekomme, at det anses for "betryggende sikkerhed", at der alene stilles sikkerhed i de aktier, som personen ejer. Det er dog en betingelse, at SKAT på grundlag af en konkret vurdering finder, at sikkerhed i de pågældende aktier må anses for "betryggende". I vurderingen af om sikkerheden er betryggende bør bl.a. indgå, om aktierne forventes at kunne sælges...”

LSR af 8. maj 2019 – journalnr. 17-0992280 (offentliggjort i afgørelsesdatabasen men har ikke et SKM-nummer) – det bemærkes, at Landsskatteretsafgørelser uden SKM-nummer kan bruges som retskilde, men er en af de lavere rangerende retskilder, især hvis afgørelsen ikke har et SKM-nummer. Den bruges her, da jeg synes den illustrerer praksis.

Skattestyrelsens praksis med at kræve sikkerhedsstillelse i 100 procent af aktierne i et selskab med aktier på ikke reguleret marked er bekræftet i de 2 landsskatteafgørelser SKM2019.399 LSR samt SKM2019.550.LSR. Herudover kan der kræves sikkerhed i udbytteudbetalingerne.

Skatteankestyrelsen har fastslået i SKM2016.191SANST, at sikkerhedsstillelse i anparter, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, også skal omfatte beregnet skat af udbytte for at være betryggende. Skatteankestyrelsen tilkendegav udtrykkeligt, at denne sikkerhed kunne stilles i form af en sikringskonto som sket. Skatteankestyrelsen har i begrundelsen anført, at der ellers ville have været en reel risiko for, at udlodninger i selskabet ville medføre, at pant i aktierne ville miste værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet.

Når en person, der har henstand med betaling af fraflytterskatten, modtager udbytte, skal han betale afdrag på fraflytterskatten. Herudover nedskrives henstandssaldoen med skat, der er betalt til Danmark (som begrænset skattepligtig), og som ikke er tilbagesøgt. Det må sikres, at personen ikke både får den indeholdte udbytteskat delvis refunderet i henhold til den relevante DBO og samtidigt får nedskrevet henstandssaldoen.

Sikkerhed i udbytteudbetalingerne skyldes, at skatteyderen eventuelt – hvis der er tale om hovedaktionæraktier, vil kunne tømme selskabet ved udlodninger af udbytte, og dermed gøre aktierne værdiløse.

Begrundelsen for reglen er, at det antages at være meget vanskeligt eller umuligt at sælge en del af aktie- eller anpartskapitalen i et selskab, når aktierne eller anparterne ikke er optaget til handel på et reguleret marked, hvis sikkerheden skal gøres gældende. Der skal dog altid foretages en konkret vurdering i den enkelte sag.

Der er i SKM2019.399LSR lagt vægt på, at anparterne i selskabet, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, er vanskelige at sælge, når salget ikke omfatter hele selskabskapitalen. Dette blev ikke ændret af, at sikkerhedsstillelsen blev suppleret med en medsalgspligt.

SKM2019.550LSR vedrører en person der er flyttet til Y-land, hvorefter hans skattepligt til Danmark ophørte. På fraflytningstidspunktet ejede han 100% af anparterne i H1 ApS og 100% af anparterne i H2 Holding ApS.

Det fremgår af afgørelsen, at værdien på fraflytningstidspunktet udgør 17.852.641 kr. – der er på fraflytningstidspunktet også en negativ anskaffelsessum på anparter på 2.095.085.

Henstand med fraflytterbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, blev betinget af sikkerhedsstillelse i form af pant i 100 % af anparterne, oprettelse af sikringskonto for beregnet skat af udbytter samt bankgaranti svarende til den udskudte skat, der hvilede på anparterne som følge af den negative anskaffelsessum. Kravet om bankgarantien blev stillet, idet den del af fraflytterskatten i form af udskudt skat, der hviler på den negative anskaffelsessum, vil forfalde, selvom anparternes værdi måtte falde til 0 kr.

Landsskatteretten lagde vægt på, at der under de foreliggende omstændigheder er en reel risiko for, at udlodninger i selskabet medfører, at pantet i aktierne mister værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet. Det kan derfor tiltrædes, at sikkerheden for at være betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, tillige skal omfatte en beregnet skat af udbytter. Denne sikkerhed kan stilles i form af en sikringskonto som sket. Krav herom anses ikke at stride mod § 39, stk. 3. Da betalt skat af udbyttet i Danmark og udlandet fragår på sikringskontoen, anses kravet herom heller ikke at være i strid med proportionalitetsprincippet. Der henvises til Skatteankestyrelsens afgørelse af 4. marts 2016, offentliggjort i SKM2016.191.SANST.

Det tiltrædes endvidere, at sikkerheden for at være betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, tillige skal omfatte en supplerende sikkerhed svarende til den udskudte skat, der hviler på den negative anskaffelsessum. Denne sikkerhed kan stilles i form af en bankgaranti. Der er lagt vægt på, at den del af fraflytterskatten (udskudt skat), der hviler på den negative anskaffelsessum, vil forfalde, selvom anparternes værdi måtte falde til 0 kr.

Sikkerhed alene i 100 % af anparterne, uden supplerende sikkerhed i sikringskontoen (udbetalt net-toudbytte) og bankgaranti for den del af fraflytterskatten, der kan henføres til den negative anskaffelsessum, kan derfor ikke anses for betryggende i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.

6.2. Sikkerhedsstillelse fraflytterskat aktier Storbritannien efter Brexit.

Storbritannien har valgt at forlade EU, og det giver også anledning til nogle problemstillinger vedrørende fraflytterbeskatning, herunder specielt om der skal stilles sikkerhed ved personers fraflytning fra Danmark til Storbritannien, idet de jo ikke længere er en del af EU, samt om der nu skal stilles sikkerhed for henstandsskatten for de personer, der allerede bor i Storbritannien.

Det fremgår, at Storbritannien ifølge artikel 100 i udtrædelsesaftalen med EU ville være omfattet af direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 i 5 år efter udløbet af overgangsperioden vedrørende forhold, der er indtrådt inden udløbet af overgangsperioden. Overgangsperioden udløber den 31.12.2020, og der skal derfor under ingen omstændigheder stilles sikkerhed før denne dato.

Ifølge ABL § 39, stk. 3, og KGL § 38, stk. 3, skal der stilles sikkerhed, hvis en person flytter fra et land, der er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller det nævnte EU-direktiv, til et land, der ikke er det. Personer, der allerede er flyttet til Storbritannien og bliver boende der, flytter imidlertid ikke og skal derfor ikke stille sikkerhed.

Det er oplyst¹³, at et styresignal vedrørende fraflytterbeskatning aktier for personer omfattet af Brexit, er under udarbejdelse, men er endnu ikke færdigt – dette afventes.

Det kan i den forbindelse nævnes, at styresignalet i sig selv har en retskildeværdi når det udgives, jf. ovenstående omtale af de forskellige retskilder.

Kommentarer

Hvis andre lande ligeledes vælger at forlade EU – må det formodes, at det tilsvarende vil være gældende for fraflytterbeskatning aktier for disse personer, at hvis personen bor i landet på tidspunktet for landets udtræden af EU ikke skal stille sikkerhed for aktier og anparterne på tidspunktet for bopælslandets udtræden af EU. Det kommer dog an på, hvilken aftale EU indgår med det udtrædende land. Men som udgangspunkt, må det antages, at der må gælde de samme regler som ved Storbrianniens udtræden af EU – Brexit.

Det kan jo ikke undgås, at personer siden fraflytningen fra Danmark til lande uden for de lande, der er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller EU's inddrivelsesdirektiv, efterfølgende også flytter til andre lande udenfor dette område. Personerne skal indsende oplysningsskema for hvert år (skema 04.065 eller på skat.dk), hvor de hvert år skal oplyse deres adresse. Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 11 2. pkt.

Men da fraflytterskatten er en gæld til Danmark, må det være nødvendigt for at have sikkerhed i gælden. Hvis personen med fraflytterskatten aldrig flytter tilbage til Danmark og heller ikke afdrager på henstandssaldoen med skatten af eventuelle salg og udbytter og lignende i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1-12.

¹³ Kilde. Skattestyrelsen Jura

Umiddelbart kan det virke ret drastisk med reglerne for sikkerhedsstillelse for personer, der flytter udenfor EU i forhold til borgere inden for EU og Norden. Umiddelbart er jeg ikke bekendt med, at en skattelov for personer, kun er gældende for en bestemt kreds af personer (om end det er en ret bred kreds af personer), alene for at kunne opfylde EU-retten.

7. Fraflytningsbeskatningens samspil med dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er en folkeretlig traktat mellem to eller flere stater med det formål at undgå dobbeltbeskatning (og ikke-beskatning), samt at fordele beskatningsretten mellem staterne. Det har også betydning fra fraflytningsbeskatningsreglerne.

Det er en betingelse for at der skal ske fraflytningsbeskatning, at aktierne efter personens ophør af skattepligt eller ændringen af skattemæssigt hjemsted ikke mere kan beskattes i Danmark. Den juridiske vejledning 2020-1 afsnit C.B.2.14.2.5.

Beskatningen af kapitalgevinster er reguleret i modeloverenskomstens artikel 13. Aktier beskattes, som øvrige aktiver efter stk. 4. I henhold til bestemmelsen beskattes gevinst på aktier i den stat, hvor aktionæren er hjemmehørende.

Hvis aktionæren har bopæl både i Danmark og udlandet, men anses for skattemæssigt hjemmehørende i udlandet i henhold til overenskomsten, har udlandet beskatningsretten.

Udbytte af danske aktier beskattes som begrænset indkomst i Danmark.

De danske regler om fraflytterbeskatning er udformet således, at skattepligten for aktierne indtræder umiddelbart før ophør af skattepligten til Danmark. Der er således tale om en beskatning under fuld skattepligt til Danmark. Den beregnede avance og skatten heraf repræsenterer herefter en gæld til Danmark.

Kommentarer

Der er ikke tale om lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. De betalte skatter i udlandet kan ikke fratrækkes i betalt skat i Danmark, men modregnes på henstandssaldoen, og det overskydende beløb nedsætter henstandssaldoen. Reglerne er omtalt i ABL § 39 A, stk. 3. DBO'erne har stadig betydning for fraflytterbeskatningen.

Det gælder for flere forhold, herunder fastsættelse af skattemæssigt hjemsted samt betalinger af skatter i udlandet, i dette tilfælde af udbytter og aktieavancer.

For at være omfattet af reglerne for fraflytterbeskatning skal den fulde skattepligt til Danmark være ophørt, eller man skal være omfattet af dobbeltdomicil, hvor personen er fuldt skattepligtig i begge stater, men hvor det skattemæssige hjemsted skal være flyttet til udlandet i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det andet land.

Her kan specielt nævnes Grønland. Efter dobbeltbeskatningsaftalen med Grønland har Danmark fortsat beskatningsretten til danske aktier, hvis personen har dobbeltdomicil. Der kan kun ske beskatning, hvis der er tale om en person, der er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1. Det betyder, at når den fulde skattepligt til Danmark ophører, kan Danmark ikke beskatte aktieavancer. Der henvises til dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Grønland artikel 13 stk. 4.

Afgørelser

Nedenstående afgørelser illustrerer dansk retspraksis vedrørende forholdet mellem EU og de danske fraflytterbeskatningsregler.

SKM2014.88.ØL

Sagen drejer sig om, hvorvidt beskatning af urealiserede aktieavancer er i strid med EU-retten, herunder om betydningen af den efterfølgende ændring af aktieavancebeskatningslovens ved lov nr. 906 af 12. september 2008, og om beskatningen er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

Landsretten fandt på baggrund af ordlyden af den omhandlede bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten samt kommentarer til OECD Modeloverenskomsten, at det ikke kunne anses for at være i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at sagsøgeren var blevet beskattet af en urealiseret avance på aktier som sket. Det bemærkedes i den forbindelse, at faktisk dobbeltbeskatning ikke ville finde sted, idet skatten først skulle betales, når aktierne blev afstået, og idet der ABL § 13 a, stk. 8 (dagældende lov), i den danske skat kunne fradrages den skat, der var betalt i det land, hvori skatteyderen var hjemmehørende på tidspunktet for den faktiske afståelse.

Skatteministeriet blev herefter frifundet.

Der var ved afgørelsen lagt vægt på:

- Der henvises til SKM2011.466.HR, der fastslår at fraflytterbeskatningsordningen vedrørende aktier og anparter er forenelige med EU-retten, idet den dagældende aktieavancebeskatningslov § 13 a forfølger et formål af almen interesse og er egnet til at virkeliggøre af dette formål.
- Der henvises til artikel 13, stk. 6 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien, der svarer til OECDs modeloverenskomstens artikel 13 stk. 5, og bestemmelsen fastslår, at fortjeneste ved afståelse af bl.a. aktier kun kan beskattes i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Det er således udgangspunktet af en fortjeneste ved et aktiv beskattes på det tidspunkt, hvor aktivet afstås.

I kommentarerne til artikel 13 i OECD Modeloverenskomsten, punkt 6 ,7 og 8 er anført bl.a. – følgende er uddrag af kommentarerne – er også nævnt i kommentarerne til OECD modeloverenskomsten for 2017 i samme punkter - uddrag:

" ...

6. ... Om en realisation har fundet sted må afgøres i henhold til den nationale skattelovgivning, der finder anvendelse. ...

7. ... Der findes imidlertid skattelove, hvorefter formuestigning og opskrivning af erhvervsaktiver beskattes, selv om ingen afhændelse har fundet sted.

8. Særlige omstændigheder kan føre til beskatning af værdistigning på et aktiv, der ikke er blevet afhændet. ...

..."

- Den sidst nævnte afgørelse (SKM2014.88.ØL) vedrører de gamle regler efter den tidligere aktieavancebeskatningslov § 13 A, men anses stadig at være gældende i forhold til, at reglerne om fraflytterbeskatning ikke er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.
- SKM2014.88.ØL har været anket til Højesteret og nævnt i [SKM2016.280HR](#), hvor højesteret afslog anmodningen om præjudiciel forlæggelse til EU-retten, idet der ikke var grundlag for at forelægge spørgsmål vedrørende aktieavancebeskatningsloven for EU-domstolen.
- Højesteret afslog anmodningen og udtalte, at det følger af EU-Domstolens praksis, at nationale skatteordninger, der udgør en restriktion for udøvelse af etableringsfriheden, kan tillades under visse betingelser. Højesteret havde i en tidligere sag foretaget en vurdering af disse betingelser i relation til spørgsmål vedrørende aktieavancebeskatningslovgivningen. På denne baggrund og under hensyn til de spørgsmål, der måtte anses for omfattet af den foreliggende sag, var det Højesterets foreløbige vurdering, at der ikke forelå en sådan rimelig tvivl om forståelsen af den relevante EU-ret, at der var grundlag for at forelægge spørgsmål for EU-Domstolen. Højesteret tog derfor ikke anmodningen om præjudiciel forelæggelse til følge.

SKM2016.616.ØL

Skatteyderen var fraflyttet Danmark for at tage ophold i Schweiz.

Klageren påstande:

- Fraflytterskatten er en påligning af skat, som er i strid med den dansk/schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- Fraflytterskatten er i strid med den ret til fri bevægelighed, iht. Aftalen mellem EU og Schweiz om fri bevægeligheder for personer.

Der var også andre delelementer i afgørelsen, men dette er de vigtigste i forhold til dobbeltbeskatningsaftalen.

Landsretten konkluderede at:

- Aktieavancebeskatningslovens § 39 A stk. 5, IKKE er en bestemmelse om påligning af skat, men alene er en bestemmelse om afdrag på skyldig skat.
- Reglen er ikke i strid med den dansk/Schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst eller den nævnte aftale mellem EU og Schweiz.

8. Hvem er omfattet af fraflytterbeskatning aktier

Nedenstående afsnit omhandler hvilke personer der er omfattet af fraflytterbeskatningsreglerne, og specielt undtagelserne hertil i fraflytningssituationen.

8.1. Bagatelgrænsen på 100.000 kr.

Der skal ikke beregnes fraflytterskat af aktierne, hvis værdien af aktionærens beholdning af aktier på fraflyttertidspunktet er mindre end 100.000 kr. – det fremgår af ABL § 38 stk.2. Beløbet reguleres ikke.

Baggrunden for bagatelgrænsen er indsat af administrative grunde, så personer med mindre aktiebeholdninger ikke skal betale skat af urealiserede aktiegevinster ved fraflytning.

Herudover er der den ekstra lille krølle på reglen, at i fraflyttersituationen gælder 100.000 Kr.s grænsen pr. ægtefælle, og der kan ikke ske overførsel af uudnyttede beløb under grænsen til den anden ægtefælle.

8.1.1.Undtagelser til bagatelgrænsen på 100.000 kr.:

Men som i meget andet skattelovgivning er der også her undtagelser til bagatelreglen, dvs. disse personer er stadig omfattet af fraflytterbeskatningen, uanset at deres beholdning af aktier er under 100.000 kr. grænsen:

Undtagelsesreglerne i ABL § 38 stk. 2 og 3 er Lex-speciales regler. Lex Speciales-princippet indebærer, at en speciel regel går forud for en generel regel. Det indebærer, at en undtagelse til hovedreglen går forud for hovedreglen. Her er hovedreglen reglen i ABL § 38 stk. 2 og 3, at personer med aktier under 100.000 ikke er omfattet af reglerne, og ej heller personer, der ikke har været skattepligtig til Danmark i 7 ud af de seneste 10 år, men reglen har følgende undtagelser.

- Personer med aktier med negativ anskaffelsessum (aktier fra skattefri virksomhedsomdannelse).
- Personer med andele i medarbejderinvesteringsselskaber i henhold til ligningslovens § 7 N (omtales i særskilt afsnit) hvor der er givet bortseelesesret – denne del er kommet med efter lov nr. 1286 af 9. december 2014 er blevet indført. Er herefter indskrevet i ABL § 38 stk. 2 og 3.
- Personer med aktier erhvervet efter ligningslovens § 7 P (medarbejderaktier) – omtales i særskilt afsnit) – denne del er kommet med som følge af den ny ligningslovs § 7 P om genindførelse af skattefrihed for individuelle medarbejderaktier – lov nr. 430 af 18. maj 2016 – er herefter indskrevet i ABL § 38, stk. 2 og 3.
- Personer med købe- og tegningsretter efter ligningslovens § 7 P (medarbejder aktier) – er herefter indskrevet i ABL § 38, stk. 2 og 3.

Især de 2 sidste punkter, der er indført i ABL § 38 stk. 2 og 3, kan undre lidt, men vil blive omtalt nedenfor herunder også baggrunden for reglerne:

Undtagelserne til bagatelgrænsen har til formål at sikre, at ansatte, hvis skattepligt til Danmark op-
hører, og som har opnået fradrag ved indbetalingen/fritagelse for indkomstbeskatning, beskattes af
værdistigningen i den periode, hvor de har været skattepligtige her til landet.

8.1.2. Andele i medarbejderinvesteringsselskab jf. ligningslovens § 7

N

Egentligt skal der ikke bruges så meget krudt på gennemgang af denne regel (LL § 7 N). Umiddel-
bart synes den at være lidt overflødig i forhold til reglerne i ABL-kapitel 8. Undtagelsen til bagatel-
grænsen er indsat i aktieavancebeskatningsloven i forbindelse med indførelsen af Lov nr. 1286 af 9.
december 2014 (konsekvensændring).

Reglen blev indført i 2014 og var dengang en 3-årig forsøgsordning, men den eksisterer stadig i
skattelovgivningen. Om det er fordi det ikke giver de store problemer, eller om det er fordi, at loven
er blevet ”glemt”, skal være usagt.

Det fremgår af forarbejderne til LFF 2014-10-08 nr. 10, at formålet med loven er, at det løbende in-
vesteringsafkast skal forblive i selskabet, eksempelvis med henblik på geninvestering - indtil det
fastlagte tidspunkt for udbetaling til medarbejderdeltagerne.

Da medarbejderinvesteringsselskabet bliver skattepligtigt efter selskabsskattelovens regler, omfattes
andelene i medarbejderinvesteringsselskaberne af aktieavancebeskatningsloven. Der henvises til
pkt. 2.3.3, hvor sammenhængen til fraflytningsbeskatningsreglerne i ABL forklares:

”Aktieavancebeskatningslovens regler om beskatning af gevinst og tab ved fraflytning til udlandet
(exitskatte reglerne) finder også anvendelse på andele i et medarbejderinvesteringsselskab. Exitskat-
te reglerne skal imidlertid tilpasses, så de afspejler de særlige forhold, der er gældende for indbeta-
linger til et medarbejderinvesteringsselskab. Det foreslås derfor, at de gældende regler om beløbs-
grænser og skattepligtsperioder ved fraflytning ikke skal anvendes på andele i et medarbejderinve-
steringsselskab.

Dermed skal der opgøres gevinst og tab på andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved
indbetalingen er opnået bortseelsesret, uanset at kursværdien af den samlede beholdning ikke over-
stiger 100.000 kr., og uanset at skattepligtsperioderne, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 2,
samlet set ikke udgør mindst 7 år ud af de seneste 10 år.

Reglerne om henstand med betaling af den beregnede skat ved fraflytning vil finde anvendelse for
andele i et medarbejderinvesteringsselskab....”

Bemærkninger

Reglerne om, at ejer af andele i medarbejderinvesteringsselskaber fraflytterbeskattes efter aktieavan-
cebeskatningsloven modsiges lidt af, at det i personskattelovens § 4 stk. 7 fremgår, at udbetalinger
og fortjenester vedrørende andele i medarbejderinvesteringsselskaber jf. ligningslovens § 7 N, stk. 1

og andel i medarbejderinvesteringsselskabslignende selskaber jf. ligningslovens § 3 beskattes som personlige indkomst.

Herudover har jeg undersøgt og konstateret, at der på nuværende tidspunkt (og siden loven blev indført i 2014) kun er registreret 1 medarbejderinvesteringsselskab på denne måde, så statens prove-neutab vil nok være til at overse hvis en medarbejder flyttede til udlandet med aktier i selskabet i behold¹⁴.

8.1.3. Medarbejderaktier erhvervet efter ligningslovens § 7 P samt aktier erhvervet ved udnyttelse af købe eller tegningsretter omfattet af ligningslovens § 7 P.

I forbindelse med indførelse af lov nr. 430 af 18. maj 2016 om skattefrihed for individuelle medarbejderaktier – herefter ligningslovens § 7 P, blev også reglerne for fraflytterbeskatning aktier ændret som konsekvens heraf.

Ligningslovens 7P er stort set en genindførelse af de tidligere regler i LL § 7 H.

Det er i ligningslovens § 7 P, stk. 12, fastsat, at hvis den ansattes skattepligt ophører, finder reglerne i ligningslovens §§ 16 og 28, jf. statsskattelovens § 4, anvendelse.

Reglen betyder alene, at modtagne aktier, køberetter eller tegningsretter enten er omfattet ligningslovens § 7 P eller reglen om beskatning på retserhvervelsestidspunktet efter ligningslovens § 16 eller, for så vidt angår købe- og tegningsretter, reglen om beskatning på udnyttelsestidspunktet efter ligningslovens § 28. Der er ikke noget til hinder for, at den ansatte i samme år modtager købe- og tegningsretter for 10 pct. af årslønnen efter ligningslovens § 7 P mm.

Fravigelse af 100.000 kr. grænsen

Reglen om, at der alene sker fraflytterbeskatning for beholdninger af aktier, der på fraflytningstidspunktet overstiger en værdi på 100.000 kr. fraviges, hvis der i beholdningen indgår aktier omfattet af LL § 7P, eller aktier, der er erhvervet på baggrund af en købe- eller tegningsret omfattet af LL § 7P. Det er ikke kun de aktier, der er erhvervet på baggrund af en aftale om LL § 7P, der omfattes. Reglerne gælder generelt, således at alle aktier, der er i behold på fraflytningstidspunktet, omfattes af fraflytterskatten efter ABL § 38.

Fravigelse af 7 års reglen

På tilsvarende vis fraviges reglen om, at skatteyderen alene er omfattet af fraflytterskat på aktier, såfremt den ansatte på fraflytningstidspunktet har været skattepligtig til Danmark i 7 år ud af de seneste 10 år. Ejer skatteyderen aktier, der er erhvervet på baggrund af en aftale om anvendelse af LL § 7P, omfattes disse af fraflytningsskat, jf. ABL § 38. Reglen gælder også for andre aktier i samme selskab, selvom disse ikke er erhvervet på baggrund af LL § 7P.

¹⁴ Kilde Danmarks statistik og CVR.DK

Bemærkninger

Begge skærperne af fraflytterreglerne for aktier omfattet af LL § 7 P, betyder, at en person med sådanne aktier skal overveje om LL § 7 P skal anvendes.

Hvis personen stadig bor i Danmark, er modtageren skattefri af tildelingen af aktierne og beskattes først på det tidspunkt hvor aktierne sælges. Når personen fraflytter med aktier efter LL § 7 P, beskattes aktierne ved salget nu som personlig indkomst i henhold til LL § 16 eller LL § 28 i stedet for som aktieindkomst med væsentlig lavere beskatning. Den marginale skattesats for medarbejderskatteordninger omfattet af LL § 7 P er 42% imod ca. 56% i den personlige indkomst (hvis personen betaler topskat). Så det er nok de færreste, der vil have aktier efter LL § 7 P ved fraflytningen men vil sandsynligvis have afhændet dem inden.

8.1.4 Aktier med negativ anskaffelsessum

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 38 stk. 2 at personer, der har en negativ anskaffelsessum på anparterne ved fraflytning til udlandet, er omfattet af fraflytterbeskatnings-reglene i aktieavancebeskatningsloven kapitel 8 og skal beskattes af den negative anskaffelsessum ved fraflytningen.

Aktionærer med aktier med negativ anskaffelsessum på fraflytningstidspunktet er medtaget her, idet det ligeledes er aktier på ikke reguleret marked.

Reglen gælder selv om personen opfylder betingelsen om ikke at have beholdning af aktier med en samlet kursværdi på 100.000 kr.

Herudover er der også den specielle regel, at aktierne med negativ anskaffelsessum skal beskattes, selv om aktionæren ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år. Det fremgår af ABL § 38 stk. 3, 3. pkt.

Personer med negativ anskaffelsessum på anparterne vil være personer, der tidligere har omdannet deres personlige erhvervsvirksomhed til selskab i henhold til virksomhedsomdannelsesloven. Herefter VOL.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2 – afsnit C.C.7.2.2. Betingelser for skattefri virksomhedsomdannelse – uddrag:

” Vederlaget for virksomheden

Vederlaget for virksomheden fastsættes efter de herom gældende regler i selskabslovgivningen, herunder årsregnskabsloven. Den selskabsretlige opgørelse af vederlaget for virksomheden kan afvige fra opgørelsen af den skattemæssige værdi af virksomhedens aktiver og passiver, som ifølge VOL § 4, stk. 2 skal svare til aktiernes eller anparternes skattemæssige anskaffelsessum.

Hele vederlaget for virksomheden skal være i form af aktier eller anparter i selskabet. Se VOL § 2, stk. 1, nr. 3.

...

Bemærkninger

Der vil ikke blive redegjort yderligere for de øvrige regler i virksomhedsomdannelsesloven, men jeg er af den opfattelse, at dette afsnit skal med for at illustrere reglen i ABL § 38 stk. 2, da det også er en slags værdiansættelse af unoterede aktier, om end fastsættelsen af den negative saldo er foretaget ved omdannelsen fra personlig drevet erhvervsvirksomhed til selskab.

Det er også en meget lille passus i reglen i ABL § 38 stk. 2, og det har bestemt heller ikke været nemt at finde afgørelser på reglen. Dog fremgår det i SKM2019.550HR, at der i henstandssaldoen indgår en negativ anskaffelsessum. Afgørelsen er også nævnt under afsnittet med sikkerhedsstillelse.

Der er ikke foretaget beskatning af det opsparede overskud ved virksomhedsomdannelse, men er en udskudt skat, og man har indført denne bestemmelse for at få fraflytterbeskatning på denne del også.

8.1.5. Skattepligt i mindst 7 år af seneste 10 år før skattepligtsophør.

For at være omfattet af fraflytterbeskatningsreglerne i ABL-kapitel 8, er det en forudsætning, at personen i mindst 7 år inden for de seneste 10 år har været skattepligtig til Danmark. Har personen været fuldt skattepligtig i en periode og begrænset skattepligtig i en anden periode, sammenlægges disse perioder ligeledes ved vurderingen af, om 7 års reglen er opfyldt.

Det bemærkes, at fysiske personer kun kan være begrænset skattepligtige af gevinst og tab på aktier, hvis aktierne kan henføres til et fast driftssted i Danmark.

De specielle forhold omkring begrænset skattepligt af fast driftssted i Danmark er beskrevet i afsnit 9.1.6. Som det også fremgår af afsnittet, er det min opfattelse, at langt de fleste undtagelser samt reglen om fast driftssted mere udgør en teoretisk risiko for statens tab af provenu end at der rent faktisk er et problem.

Der er dog nogle undtagelser som kan karakteriseres som værneregler – undtagelserne er beskrevet nedenfor – herunder baggrunden for undtagelserne.

Undtagelser til 7-års reglen – dvs. i følgende situationer er personer stadig omfattet af fraflytningsbeskatningsreglerne i aktieavanceovens kapitel 8 selv om de ikke har været skattepligtige i mindst 7 ud af 10 år – reglerne er beskrevet i ABL § 38 stk. 2 og 3. Undtagelserne er lex specialisregler.

8.1.6. Aktionærer i selskab med fast driftssted I Danmark.

Aktionærer med aktier, der kan henføres til erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssteds skattepligtige virksomhed i Danmark, bliver ligeledes omfattet af fraflytterbeskatningen. bagatelgrænserne

Det står lidt kringlet i ABL § 38 stk. 3 – der henvises til kildeskattelovens § 2 – i dette tilfælde stk. 4 – hvor der refereres til fast driftssted i Danmark.

Umiddelbart vil jeg lave en ordlydsfortolkning af reglerne i ABL § 38 stk. 3.

En ordlydsfortolkning af en regel tager udgangspunkt i den naturlige og sædvanlige forståelse, og at en sådan forståelse tilgodeser kravet om forudberegnelig, ensartet og konsekvens fortolkning.

Lovens ordlyd er udgangspunktet – og selve lovteksten er objektiv, og jeg forholder mig først til lovens ordlyd.

Lovens ordlyd:

ABL § 38 stk. 3 1. pkt.:

”Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret.”

Fysiske personer kan kun være begrænset skattepligtige af gevinst og tab på aktier, i det omfang aktierne kan henføres til et fast driftssted i Danmark – det fremgår af kildeskattelovens § 2 stk. 4 pkt. 7:

” For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital.”

Praksis på dette område er ændret efter SKM2002.20.TSS, så også ikke-næringsaktier med den fornødne tilknytning til en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet vil statuere begrænset skattepligt med den virkning, at aktierne omfattes af aktieavancebeskatningsloven.

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor aktierne udgår af virksomheden eller hvor virksomheden ophører.

Skattepligten omfatter gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der vedrører driftsstedets anlægskapital.

Bemærkninger

Det ligger nu ikke lige for, at det reglen der er beskrevet i ABL § 38 stk. 3 1. pkt. vedrører fast driftssted. Umiddelbart vil jeg mene at der mangler en mere entydig henvisning i reglen til, at det er det man mener.

Danmark har ikke hjemmel til at beskatte gevinst og tab på aktier, hvis aktionæren ikke er fuldt skattepligtig til Danmark og har fast driftssted i Danmark, hvor aktierne kan henføres.

Det må dog siges at være en mere teoretisk regel end en regel, der giver store problemer i den danske fraflytterbeskatning.

Det har ikke været muligt at finde nogle afgørelser på området, der kan afdække praksis på området. Reglen er indsat som en værnsregel, og om det er fordi at der ikke er nogen sager på dette område hvis det blev undersøgt, eller andre forhold der gør det. Men ud fra det foreliggende må man jo så sige at værnsreglen virker efter hensigten.

8.1.7. Både fuld og begrænset skattepligt i mindst 7 år af seneste 10 år før skattepligtsophør.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.¹⁵

8.2.1. Succession fra ægtefælle

Der er nogle specielle forhold, man skal være opmærksom på ved ægtefæller i reglerne om fraflytningsbeskatning.

Bagatelgrænsen på de 100.000 kr. gælder også for ægtefæller ved fraflytning i ABL § 38. Reglen vedrørende ægtefæller er en bundgrænse på 100.000 kr. som er for hver ægtefælle. Eventuelt overskydende beløb kan ikke overføres til den anden ægtefælle.

Ved overdragelse af aktier mellem ægtefæller, der er bosiddende og fuldt skattepligtige til Danmark, sker der ingen beskatning af en fortjeneste ved overdragelsen. Der sker med andre ord succession. Såfremt den ægtefælle, der overdrager aktierne, har været fuld skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år forud for et fraflytningstidspunkt, skal der ske fraflytningsbeskatning, selv om den ægtefælle, der ejer aktierne ved fraflytningen, ikke opfylder 7-års reglen.

Efter fraflytningen anses ægtefællerne for begrænset skattepligtige, eller i hvert fald dobbeltdomicil med skattemæssigt hjemsted i et andet land end Danmark.

Efter kildeskattelovens § 4, stk. 2 finder bl.a. KSL § 26 B anvendelse på samlevende ægtefæller, der begge er skattepligtige til Danmark efter § 1. Af § 4, stk. 6 fremgår videre, at bortfalder skattepligten efter § 1 for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald. Endelig fremgår af § kildeskatteloven 27, at § 26 B ikke gælder for overdragelse af aktiver og passiver mellem ægtefæller, der efter reglerne i § 4 anses for samlevende, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i udlandet.

¹⁵ Den juridiske vejledning afsnit C.B.2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i ABL

Dette ses fastslået i SKM2015.314.SR, hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte at en skattepligtig, der sammen med sin ægtefælle var flyttet til et andet EU-land i 2012, og hvis ubegrænsede skattepligt til Danmark var ophørt samme år, kunne overdrage en aktiepost til ægtefællen uden at det ville medføre forfald af fraflytterskat, som der var givet henstand med. Det blev herved lagt til grund, at den situation, at der - efter at der er opgjort exitskat - sker overdragelse af aktier mellem samlevende ægtefæller, der er fraflyttet Danmark, ikke er sammenlignelig med den situation, at der sker overdragelse af aktier mellem ægtefæller bosat i Danmark. Skatterådet fandt derfor ikke, at ægtefællerne var blevet udsat for diskrimination i strid med EU-retten.

Bemærkninger

Afgørelsen er kommenteret i artikel - UK2015.22 Fraflytningsbeskatning - aktier - efterfølgende overdragelse til ægtefælle - SKM2015.314.SR Af advokat (H) cand.merc. Tommy V. Christiansen den 26. maj 2015 -, hvor forfatteren ligeledes konkluderer, at de lempelige ægtefællebeskatningsregler ikke omfatter overdragelser mellem ægtefæller, der er bosat i udlandet.

Klageren påberåber sig herudover, at de mener at det er i strid med EU-retten, at det ikke er muligt at overdrage aktierne efter fraflytningen uden at fraflytterskatten forfalder til betaling.

Skatterådet er enig med Skattestyrelsen i, at der er lagt vægt på, at der er foretaget en endelig opgørelse af exitskatten på fraflytningstidspunktet, og at der derved ikke opkræves en ny skat, ligesom der ikke bliver tale om et større beløb end henstandsbeløbet. På denne baggrund finder SKAT ikke, at der er i strid med EU-reglerne.

Men som forfatteren ligeledes skriver, vil det nok være en god ide for ægtefællerne at få styr på de formueretlige forhold før de flytter til udlandet. Et udsagn jeg er helt enig i. Ægtefællerne har mulighed for at overdrage aktierne inden fraflytningen uden skattemæssig virkning for den modtagende ægtefælle (succession).

Der er dog den særlige værnsregel i ABL § 38 stk. 3, at reglen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 ud de seneste 10 år også gælder hvis aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle, og denne opfylder betingelsen i stk. 1.

Det er altså ikke muligt at undgå fraflytterbeskatning ved at overføre aktierne til ægtefællen der ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 ud af de seneste 10 år, hvis den anden ægtefælle har været skattepligtig til Danmark i en eller flere perioder indenfor mindst 7 ud af de seneste 10 år.

8.2.2. Dødsfald

En fraflytterbeskattet persons dødsfald skal betragtes som om dødsfaldet har udløst et salg af alle aktier på beholdningsoversigten og henstandssaldoen forfalder til betaling.

Dette har betydning for hvor stor en del af henstandssaldoen, der skal betales. For aktier med latente gevinster opgøres det forfaldne beløb efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2 og 3. For aktier med latente tab reguleres henstandssaldoen i overensstemmelse med reglerne i

aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2 og 4. Herved opnås der fradrag for tab i form af en nedskrivning af henstandssaldoen med skatteværdien heraf¹⁶.

Er der efter denne regulering af henstandssaldoen fortsat en positiv saldo, finder reglen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 10 anvendelse. Resterende henstandssaldo bortfalder, med mindre personen har uudnyttede tab til fremførsel.

8.2.3. Dødsfald ægtefælle

Som udgangspunkt forfalder henstandsbeløbet til betaling jf. ABL § 39 A stk. 9 ved dødsfald. Dog fremgår det, af dødsboskatteloven § 51 (skiftede boer) og § 65 (usiftede boer) at den efterlevende ægtefælle kan indtræde i henstandsordningen.

8.3.3. Succession fra aktier erhvervet ved ABL § 34, 35 og 36.

For aktier erhvervet ved succession, dvs. ingen afståelsesbeskatning af overdrageren – skal der ske fraflytterbeskatning, selv om 7-års reglen ikke er opfyldt. Reglen er beskrevet i ABL § 38 stk. 3.

8.3.4. Tidligere nedsættelse af handelsværdien af aktier der på tilflytnings-tidspunktet fortsat indgik på beholdningsoversigten.

Hvis en person tidligere er blevet fraflytterbeskattet og herefter er flyttet tilbage til Danmark med fraflytterbeskattede aktier, hvor der fortsat er en henstandssaldo, er en ny fraflytterbeskatning ikke betinget af, at 7-års reglen er opfyldt. Efter denne bestemmelse omfatter den nye fraflytterbeskatning alle personens aktier, og ikke kun de aktier personen tidligere er blevet fraflytterbeskattet af. Reglerne står i ABL § 38 stk. 3.

8.3.5. Værnsreglerne – diskussion af formål og virkning

Der er i tiden efter indførelsen af fraflytningsbeskatningsreglerne fra 2008 indført adskillige værnsregler til reglerne, der jo i forvejen er en værnsregel, der er indført for at undgå, at avancer optjent i Danmark flytter med til udlandet, uden at Danmark har en mulighed for at beskatte beløbet. – det gælder især hvem der er omfattet af reglerne, samt hvem der er omfattet af bagatelgrænsen på 100.000 kr.

Ud fra forarbejderne til Lov nr. 906 er det til LFF 2008-05-30 nr. 187 pkt. 2.2. var baggrunden for bagatelgrænserne, at der som en yderligere betingelse for, at der indtræder fraflytterbeskatning, at

¹⁶ kilde Karnovs noter til forarbejderne til L2008-09-12 nr. 906)

personens beholdning af aktier på tidspunktet for skattepligtens ophør har en kursværdi på mindst 100.000 kr.

Betingelsen blev foreslået indsat af administrative hensyn, således at det ikke er nødvendigt at gennemføre en fraflytterbeskatning, fordi personen har en mindre beholdning. Samtidig friholdes personer med små beholdninger for det efterfølgende administrative besvær med at indsende selvangivelse ved modtagelse af udbytte m.v., hvor der er opnået henstand. Hvis personen har aktier med en negativ anskaffelsessum, gælder undtagelsen for beholdninger under 100.000 kr. i kursværdi dog ikke.

Formålet med, at der blev indført en bagatelgrænse pga administrative hensyn, må siges at være noget udvandet med de forskellige tilføjelser til loven der er kommet til i tidens løb. Der er ikke nogen af de nye regler der letter administrationen.

8.3.6. Værnsreglerne – diskussion af relevans.

Det kan diskuteres, om alle undtagelserne i ABL § 38 stk. 2 og 2 er relevante. Tankegangen med, at indkomst, der ikke er beskattet i Danmark, skal indgå i fraflytterbeskatningen. Reglerne er i hvert fald ikke blevet mere enkle, og der skal ikke meget til før man kommer under fraflytningsbeskatningsreglerne.

Jeg tror ikke det har været formålet fra starten (i hvert fald ikke ifølge forarbejderne). Beholdninger under 100.000 kr. kan jo også stamme fra ikke beskattede midler, f.eks spil, arv eller lignende. Det er dog blevet mere vanskeligt efter de nye hvidvaskregler, men man kan jo være kommet til aktierne på lovlig vis.

Men som tidligere skrevet, er flere af reglerne nok mere teoretiske, idet der faktisk ikke er nogen praksis for det. Det gælder især for fast driftssted, aktier i medarbejderinvesteringsselskaber og medarbejder aktier efter LL § 7 P.

9. Henstandssaldoen

Efter fraflytning fra Danmark (eller skift af skattemæssigt hjemsted til udlandet) etableres der en henstandssaldo efter ABL § 39, hvis betingelserne herfor opfyldes.

Der skal betales af på henstandssaldoen, når der sker salg, udbetales udbytte eller der indtræder andre situationer, hvor personen får penge fra selskabet til at betale af på henstandssaldoen, eller der i øvrigt sker udlodninger eller dispositioner, som påvirker værdien af de aktier, som er med på beholdningsoversigten i nedadgående retning. Se ABL § 39 A, stk. 1, 5. pkt.

- a. Der skal betales af på henstandssaldoen i følgende situationer:
- b. Når personen afstår aktier, som er med på beholdningsoversigten, skal der foretages opgørelse af gevinst eller tab. Se ABL § 39 A, stk. 2, 1. pkt.
- c. Når personen afstår aktier til det udstedende selskab, som er med på beholdningsoversigten. Se LL § 16 B og ABL § 39 A, stk. 5. 1. pkt. Er afståelsen til det udstedende selskab efter danske regler omfattet af ABL, er det reglerne nævnt under a som finder anvendelse.

- d. Når personen modtager udbytter på aktier, som er med på beholdningsoversigten efter LL § 16 A. Se ABL § 39 A, stk. 5, 1. pkt.
- e. Ved andre udlodninger og dispositioner foretaget af et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, og hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktierens kursværdi i nedadgående retning. Det gælder både udlodninger til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse. Fx tildeling af fondsaktier og tegning af aktier til favørkurs eller eftergivelse af gæld. Se ABL § 39 A, stk. 6. 1. og 2. pkt.
- f. Ved modtagelse af lån mv. fra et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, forfalder et beløb svarende til det udbetalte låneprovenu til betaling. Tilsvarende gælder, hvis lånet modtages fra et selskab, hvori førnævnte selskab er deltager, idet der da forfalder et beløb svarende til førnævnte selskabs ejerandel. Der skal også betales af på henstandssaldoen, hvis et af forannævnte selskaber udlåner til den personkreds, der er nævnt i ABL § 4, stk. 2 eller til selskaber mv., hvori personen selv eller den nævnte personkreds direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen. Se ABL § 39 A, stk. 7, 1.-2. pkt. og 4. pkt. ABL § 39 A, stk. 7, omfatter ikke lån, der beskattes efter LL § 16 E.¹⁷

9.1. Styresignal om ændring af prioriteringsrækkefølgen.

Skattestyrelsen udsendte den 28. august 2019 et styresignal SKM2019.424.SR -styresignalet er efterfølgende ophævet og indgår i Den juridiske vejledning 2020-2 afsnit C.B.2.14.2.8.4.3.

Styresignaler er et af de retskilder, der indgår i behandlingen af fraflytterbeskatningen. Der er det særlige forhold ved dette styresignal, at det ikke har været sendt i høring, da Skattestyrelsen har vurderet, at der kunne spekuleres i de hidtidige regler i tiden mellem høring og den endelige udgivelse af styresignalet.

Ændringen af prioriteringsrækkefølgen skyldes, at borgere har kunnet nedbringe henstandssaldoen til 0 kr. uden reelt at have betalt fraflytterskat.

Hidtidig praksis

Før styresignalet blev henstandssaldoen i visse tilfælde først nedskrevet med beløb, der ikke krævede kontant betaling af afdrag (fx tab) og derefter med beløb, hvor nedskrivning krævede en kontant betaling (fx modtagelse af udbytte, der beskattes lavere end i Danmark). Den prioriteringsrækkefølge betød, at det var muligt at undgå kontant betaling af fraflytterskatten ved at modtage store udbytter og derefter sælge aktierne med tab. Nedskrivning med skatteværdien af aktietabet kunne føre til, at henstandssaldoen gik i 0. Dermed var fraflytterskatten udlignet.

Skattestyrelsen mente, at det var sådanne situationer, som lovgiver ville forhindre med den omfattende ændring af fraflytterbeskatningsreglerne, der blev gennemført i 2008.

Styresignalet virker fra den 28. august 2019, og det begrundes med at der kan spekuleres i de hidtidige regler i tiden indtil den endelige udgivelse af styresignalet. Dette hensyn vejer i denne situation

¹⁷ Den Juridiske vejledning 2020-2 afsnit C.B.2.14.2.8.4.2.

tungere end det indretningshensyn, der er at tage til de pågældende skatteydere. Ændringen ses ikke at ville forhindre skatteyderne i at foretage forretningsmæssige dispositioner.

Herudover er der det specielle forhold ved prioriteringsrækkefølgen, at den ikke er lovbestemt. Det giver Skattestyrelsen mulighed for at ændre reglerne administrativt. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at den hidtidige prioriteringsrække i visse tilfælde medfører resultater, der er i strid med lovgivers hensigt med reglerne.

Ny praksis

Den nye prioriteringsrækkefølge betyder, at nedskrivning af henstandssaldoen skal ske i kronologisk orden for hvert enkelt forhold, der medfører, at der skal foretages nedskrivning af henstandssaldoen og eventuelt desuden betales afdrag på henstandssaldoen.

Bemærkninger

Det nye styresignal illustrerer, at næsten uanset hvordan reglerne (her fraflytterbeskatningsområdet) bliver skruet sammen vil det altid være muligt, at lave skattetænkning. Det har så været forsøgt at rette op på ved en del reguleringer igennem årene.

10. Værdiansættelse af aktier ved fraflytning

Hovedreglen er, at de aktier personen ejer på det tidspunkt, hvor skattepligten til Danmark ophører, skal beskattes på samme måde, som hvis aktierne var solgt på det tidspunkt, hvor personen fraflytter.

Efter at de ”nye” regler om fraflytterskat blev indført i 2008 skal fortjenesten/tabet opgøres efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven, dog med den forskel at fortjenesten/tabet opgøres med værdi på fraflytningstidspunktet – anskaffelsessum = fortjeneste/tab.

Reglen er beskrevet i aktieavancebeskatningslovens § 38 stk. 4.

Aktiernes værdi på fraflytningstidspunktet volder de største problemer ved aktier på ikke-reguleret marked (unoterede aktier). Disse aktier er sjældent omsat, og derfor kan det være vanskeligt at opgøre værdien på fraflytningstidspunktet og hermed handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Der er dog nogle vejledende cirkulærer, hvor Skattestyrelsen (SKAT på det tidspunkt) har opsat nogle vejledende principper til beregning af værdien på fraflytningstidspunktet.

De vejledende principper fremgår af:

- cirkulære nr. 2000-09 Værdiansættelse af aktier og anparter og
- cirkulære nr. 2000-10 Vejledende anvisninger om værdiansættelser af goodwill.

Cirkulærerne vil kort blive beskrevet i nedenstående afsnit. Som det også vil fremgå af beskrivelsen, er Skattestyrelsen ikke bundet af værdiansættelser beregnet på baggrund af disse hjælperegler.

Det er ved flere afgørelser nævnt, at udtrykket ”værdien i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 4, måtte forstås handelsværdien af anparterne, dvs. det beløb som de ville kunne indbringe ved et salg på det åbne marked.

Der henvises her bl.a. til Højesterets dom af 20. december 2017 – dommen er omtalt flere steder i denne afhandling.

10.1. Værdiansættelse af aktier på reguleret marked ved fraflytning.

Det giver ikke de helt store problemer at finde værdien af aktier på fraflytningstidspunktet ved aktier på reguleret marked, når der skal opgøres fortjeneste/tab af aktierne på fraflytningstids-punktet, da der bliver opgjort nye kurser på aktierne stort set dagligt (i hvert fald hverdage).

Der vil ikke blive redegjort yderligere for dette punkt i afhandlingen, men da reglerne for fraflytterbeskatning for personer i aktieavancebeskatningslovens kapitel 8 er fælles både for aktier på reguleret marked og ikke-reguleret marked, og anparter mm, kan disse aktier også blive nævnt efterfølgende på nogen punkter.

10.2. Værdi af aktier på ikke-reguleret marked ved fraflytning.

Efter anskaffelse af formueskattekursen for aktier og anparter på ikke-reguleret marked anfører SKAT (Skattestyrelsen) i styresignalet SKM2015.57, at principperne i TSS-Cirkulærerne 2000-9 og 2000-10 kan anvendes som udgangspunkt ved værdiansættelsen for aktier og anparter på ikke-reguleret marked.

Personer har indtil 4. februar 2015 haft et retskrav på, at formueskattekursen i henhold til cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 kunne anvendes ved værdiansættelsen af aktier på ikke-reguleret marked (tidligere unoterede aktier). Punkt 17 og 18 i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 blev herefter fjernet.

Det blev fjernet ved styresignal af 5. februar 2015 – SKM2015.96. Styresignalet var en direkte konsekvens af en afgørelse fra Skatterådet SKM2015.57.SR, hvor der i et bindende svar til Skatterådet er blevet spurgt (der er kun udvalgt spørgsmål 1, der er relevant her). Afgørelsen er afsagt den 11. november 2014 og offentliggjort den 22. januar 2015.

Skatterådet fastslog i SKM2015.57.SR, at aktionærer ved en gaveoverdragelse af unoterede aktier har et retskrav på at kunne anvende formueskattekursen, når der ikke kan fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger eller lignende.

Det understreges dog i styresignalet, at SKAT ikke er bundet af værdiansættelsen efter hjælpereglen, men at resultatet kan fraviges i det omfang, det må anses for relevant og væsentligt for at finde et egnet udtryk for handelsværdien af aktierne.

Som det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2 afsnit C.B.2.14.2.7 Gevinst og tab ved fraflytning uddrag:

” Da de første regler om fraflytterskat på aktier blev indført i 1987, omfattede reglerne som udgangspunkt kun hovedaktionæraktier. Det fremgik af lovteksten, at der som afståelsessum skulle anvendes værdien på fraflytningstidspunktet. Af lovbemærkningerne fremgik, at værdien skulle opgøres efter reglerne i cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (gaveafgiftscirkulæret). Efter gaveafgiftscirkulæret skal børsnoterede aktier fastsættes til kursværdien, mens værdien af unoterede aktier fastsættes efter retningslinjerne for beregning af formueskattekursen. Betydningen af den daværende henvisning til gaveafgiftscirkulæret er alene, at værdiansættelsen skulle ske til formueskattekursen, da hovedaktionæraktier typisk var unoterede. Den daværende henvisning til gaveafgiftscirkulæret må anses som udtryk for, at det i 1987 var de relevante principper at henvise til. Der var på daværende tidspunkt ikke andre offentliggjorte retningslinjer.

At de daværende lovbemærkninger henviste til gaveafgiftscirkulæret, medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke, at retningslinjerne er gældende, uanset at praksis om værdiansættelse af aktier efterfølgende er ændret.

At formueskatten i midten af 1990'erne blev afskaffet, er f.eks. relevant for at vurdere den nuværende praksis. Da praksis om formueskattekursen ikke anvendes mere, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den praksis ikke mere har betydning ved fastsættelse af handelsværdien ved fraflytning. Fra og med den 5. februar 2015 er formueskattekursen helt ophævet, for så vidt angår aktier og konvertible obligationer....”

10.3. TSS-cirkulære 2000-9 Værdiansættelse af aktier og anparter

For aktier på ikke reguleret marked indebærer hjælpereglen i TSS-Cirkulære 2000-9, at værdiansættelsen foretages med udgangspunkt i den regnskabsmæssigt opgjorte egenkapital efter selskabets seneste årsrapport, dvs. på basis af de regnskabsmæssige værdier af selskabets aktiver og passiver, dog med følgende reguleringer af goodwill, fast ejendom, værdi af andele i datterselskaber opgjort efter hjælpereglen og udskudt skat.

Det understreges i punkt 3 i cirkulæret, at det resultat, der følger af hjælpereglens anvendelse, vil kunne fraviges i sin helhed eller for så vidt angår enkeltposter, når det må anses for relevant og væsentligt for at finde et egnet udtryk for værdien af de overdragne aktier.

10.4. TSS-Cirkulære 2000-10 Vejledende anvisning om værdiansættelse af goodwill

Som det fremgår af TSS-cirkulære 2000-9 kan der ved beregning af værdiansættelsen af aktier og anparter på ikke-reguleret marked tillægges den beregnede værdi af goodwill. Evt. ved hjælp af **TSS-cirkulære 2000-10**.

Af TSS-cirkulære 2000-10 fremgår, at grundlaget for beregningen er de regnskabsmæssige resultater før skat for de seneste 3 regnskabs år, hvorefter der korrigeres for blandt andet finansielle indtægter og udgifter. Endvidere fremgår, at det korrigerede resultat for tredjesidste regnskabsår ganges med 1, det korrigerede resultat for andet sidste regnskabsår ganges med 2 og det korrigerede resultat for sidste regnskabsår ganges med 3. Herefter divideres med 6, hvorved en vægtet gennemsnitsindtjening fremkommer. Udgangspunktet for anvendelse af anvisningen er, at virksomheden har aflagt årsregnskab for de seneste 3 regnskabsår. Hvis dette ikke er tilfældet, må anvisningen anvendes med de nødvendige tilpasninger.

Det fremgår også klart her i punkt 2 i TSS-cirkulære 2000-10, at beregningsmodellen er af vejledende karakter, idet beregningsmodellen er et udtryk for en standardiseret beregning af goodwill. Der kan derfor foreligge konkrete omstændigheder, der gør beregningsmodellen mindre anvendelig. I disse tilfælde skal der korrigeres i resultatet, så den endelige værdiansættelse skønsmæssigt svarer til den pris, som en uafhængig tredjemand antages at ville betale for goodwill.

Ved anvendelse af beregningsmodellen er det således afgørende, at der tages stilling til, hvorvidt beregningsmodellen giver en realistisk værdiansættelse af goodwill, som om der i situationen foreligger omstændigheder, der skal tages højde for.

Retstilstanden beskrevet ud fra praksis

Det fremgår af retspraksis, senest af Højesterets dom af 20. december 2017, offentliggjort ved SKM2018.41HR, at der ikke består et retskrav på en anvendelse af cirkulærernes hjælperegler.

Værdiansættelsescirkulærene er vejledende, hvilket nedenstående afgørelse bekræfter.

Højesteret har i dom af 20. december 2017, sag 19/2017 – SKM2018.41 HR (tidligere SKM2017.200.ØLR) fundet, at udtrykket ”værdien” i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 4 måtte forstås som handelsværdien af anparterne, dvs. det beløb, som de ville kunne indbringe ved et salg på det åbne marked.

I denne sag anerkendte højesteret, at Skat således, var berettiget til at fravige disse vejledende anvisninger, når der var grundlag for at antage, at handelsværdien – som i denne sag – afveg markant fra værdiansættelserne i henhold til 1982-cirkulæret; henholdsvis 2000-cirkulæret.

Der er i afgørelsen SKM2018.41 endeligt fastslået, at værdien af aktier ved fraflytning ikke kan fastsættes efter de tidligere regler om fastsættelse af formueskattekursen, og at skattemyndighederne ikke er bundet af en kurs beregnet på grundlag af TSS-cirkulære 2000-9 og 2000-10.

I den konkrete sag havde skatteyderen påstået, at værdien af anparterne ved fraflytningen i november 2010 var 1.250.000 kr. Østre Landsret har nu stadfæstet SKATs vurdering, hvorefter værdien var 150 mill.kr. Højesteret har stadfæstet afgørelsen i SKM2018.41.HR.

Højesteret fastslog, at når der stod ”værdien” af anparterne i ABL § 38, så måtte det forstås som ”handelsværdien”, dvs. det beløb, som anparterne kunne indbringe ved et salg. Dernæst bemærkede Højesteret, at cirkulærene alene anviser en vejledende hjælperegel. Højesteret konstaterede herefter, at værdien beregnet efter de vejledende hjælperegler var markant lavere end handelsværdien, og

på det grundlag fandt Højesteret, at SKAT var berettiget til at se bort fra beregningerne efter cirkulærerne, og i stedet fastsætte handelsværdien til 150 mio. kr. Rådgivers argument om, at SKATs værdiansættelse var fejlbehæftet og mangelfuld, blev også afvist.

At der rent faktisk var tale om ”markant højere” værdier har Højesteret formentlig anset for understøttet af den omstændighed, at skatteyderen ikke havde søgt at få fastlagt handelsværdien ved en sagkyndig vurdering.

SKM2017.465HR (Udbytte/EU)

Højesteretsdommen slår her fast og cementerer, at det er handelsværdien af aktier og anparter, der er afgørende ved den skattemæssige værdiansættelse af unoterede anparter ved fraflytning.

TSS-cirkulære 2000-09 og 2000-10 kan anvendes, hvis den vejledende beregningsregel giver en reel handelsværdi. Ellers skal der anvendes en indkomst- eller markedsbaseret metode til at finde værdien.

Dommen medfører herefter, at SKATs værdiansættelsesvejledning og de metoder, der anbefales heri, nu anerkendes af domstolene.

Men det understreges, at Skattestyrelsen til enhver tid kan tilsidesætte en beregning efter cirkulærerne.

Der er dog stadig uafklarede forhold i dommen, for det er stadig uklart, hvordan en markant afvigelse skal forstås.

Her er det en difference på 148,75 millioner – det vil de flest jo nok mene er en markant afvigelse. Men hvis det er en difference på 1-2 millioner, er det så en markant afvigelse? – det kan vel sættes i forhold til de øvrige tal i beregningen.

Skattestyrelsen kan tilsidesætte den beregnede værdi, og det er skatteyder, der har bevisbyrden, hvis skatteyderen ikke er enig i vurderingen.

Da det er Højesteret der har afsagt dommen, anses den at være vejledende for efterfølgende praksis for værdiansættelsen og har en høj retskilde.

10.5. Diskussion af formål og virkning

Det vil altid være vanskeligt at fastsætte handelsværdien af aktier på ikke-reguleret marked. Der kan være adskillige forhold, der gør, at handelsværdien ikke kan fastsættes korrekt.

Her kan nævnes, at der jo kan være indtruffet forhold i både positiv og negativ retning både før og efter fraflytningen for selskabet, hvor værdiansættelsescirkulærerne slet ikke kan anvendes, eller hvor det i hvert fald ikke giver det retvisende billede af aktiernes værdi.

Borgeren har ikke et retskrav på at anvende cirkulærernes hjælperegulering. Umiddelbart vil det bestemt være en fordel for borgeren at få en sagkyndig vurdering, evt. ved hjælp af syn og skøn.

11. Tilbageflytning til Danmark med aktier

I de tidligere regler for fraflytterskat bortfaldt henstandssaldoen i tilfælde når en borger flyttede tilbage til Danmark. Denne retsstilling blev ændret ved ABL § 39 B ved lov nr. L 2008 906.

Nu er det aktiernes handelsværdi på tilflytningstidspunktet, der skal bruges som anskaffelsessum for aktierne, jf. aktieavancebeskatningsloven § 37. Hvis der stadig er aktier i behold, der er omfattet af henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet, skal handelsværdien imidlertid nedsættes efter særlige regler i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 39 B.

Med andre ord er aktionæren stadig omfattet af fraflytterbeskatningen, selv om aktionæren flytter tilbage til Danmark.

For at få et samlet billede af reglernes omfang er det ligeledes nødvendigt at se på konsekvenserne når en person, der tidligere er fraflyttet med aktier i behold fra beholdningsoversigten, bliver fuldt skattepligtig til Danmark igen. Aktieavancebeskatningslovens § 37 sammenholdt med Aktieavancebeskatningslovens § 39 B regulerer sådanne situationer.

Ved tilbageflytning til Danmark skal tilflytterne have tildelt indgangsværdier på alle aktier i behold svarende til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Er saldoen betalt før personen flytter tilbage til Danmark, sker der ingen regulering.

De særlige regler i aktieavancebeskatningslovens § 39 B stk. 1 og 2 betyder, at der skal ske en nedsættelse af handelsværdien på tilflytningstidspunktet med det laveste af følgende beløb:

1. Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlag baseret på reglerne i personskattelovens § 8 a.
2. Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4.

Bemærkninger

Tanken med reglerne om regulering af værdien på tilflytningstidspunktet er, at indgangsværdien (den nye anskaffelsessum for aktierne på tilflytningstidspunktet) reduceres med den ikke betalte fraflytterskat, således at fraflytterskatten kommer til betaling ved senere salg af aktierne ved en lavere indgangsværdi.

Som udgangspunkt indebærer reglerne fordele, når aktierne er steget i værdi under opholdet i udlandet, og ulemper, når aktierne er faldet i værdi.

Det er under alle omstændigheder vigtigt løbende at vurdere, om det kan være hensigtsmæssigt at sælge aktierne, og om det forud for en eventuel tilbageflytning til Danmark kan være hensigtsmæssigt at beholde eller afstå aktierne.

Der er ligesom ved fraflytningen fra Danmark ingen fastlagte metoder til at værdiansætte værdien ved tilbageflytningen for aktier og anparter på ikke reguleret marked.

Som udgangspunkt er det jo handelsværdien der skal benyttes i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 37, men hvis aktierne eller anparterne aldrig har været solgt, kan det være vanskeligt at opgøre.

Der må umiddelbart gælde de samme regler for værdiansættelsen som ved fraflytningen fra Danmark, dvs. kan hjælpereglen i TSS-cirkulære nr. 2000-9 og 2000-10 anvendes. Men som tidligere nævnt har Skattestyrelsen mulighed for at tilsidesætte denne beregning.

Personer med fraflytterbeskattede aktier i behold kan have en interesse i at få en høj værdi af aktierne på tilbageflytningstidspunktet, idet det er denne værdi der skal bruges ved senere afståelse af aktierne.

Det burde dog være reguleret med reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 B stk. 1 og 2, hvor handelsværdien reguleres.

11.1. Regulering af henstandssaldoen ved tilbageflytning

11.1.1. Baggrund for reglerne i ABL § 39 B stk. 1 og 2.

Det fremgår af betænkning over forslag til ændring af aktieavancebeskatningslovens m.fl. L 187 nr. 11, at man bliver hårdere beskattet, hvis man flytter tilbage til Danmark med sine fraflyttede aktier i behold, frem for at sælge dem før man flytter tilbage.

11.1.2. Tab på tilbageflytningstidspunktet Lov nr. 433 af 16. maj 2012.

Der blev den 29. februar 2012 fremsat lovforslag vedrørende tab på fraflytning – Politikerne var blevet gjort opmærksom på, at når der opgøres en nettoopgørelse af gevinst og tab på aktier vil der være en skævvridning, da tabet fortabes, hvis personen flytter tilbage til Danmark igen med aktierne i behold.

Hvis nettoopgørelsen efter de hidtidige regler udviste en gevinst, får fraflytteren henstand med betalingen af skatten. Udviser nettoopgørelsen omvendt et tab, fortabte fraflytteren fradragsretten for tabet.

Dette gælder, selvom den fraflyttede senere måtte flytte tilbage. Den person, der fraflytter Danmark og senere flytter hjem igen, behandles derved dårligere end en person, der forbliver i Danmark.

Der henvises til Lovforslag nr. L 95 Fremsat den 29. februar 2012 af skatteministeren (Thor Möger Pedersen):

Hvis der konstateres et nettotab vedrørende aktier, vil dette nettotab kunne udnyttes, hvis fraflytteren senere bliver skattepligtig til Danmark igen.

Indgangsværdien af de aktier, der stadig er i behold ved tilbageflytningen til Danmark, forhøjes med nettotabet.

Nettotabet fordeles på de enkelte aktiers forholdsmæssige andel af den samlede værdi af aktierne.

Forhøjelse af indgangsværdien kan kun ske i de situationer, hvor en gevinst ved fraflytningen ville have været omfattet af de på fraflytningstidspunktets gældende fraflytterbeskatningsregler.

Der vil herefter være symmetri i de situationer, hvor der i forbindelse med fraflytningen skal ske beskatning

Forhøjelsen af indgangsværdien kan herefter ske på de aktier, der indgik ved opgørelsen af nettotabet på fraflytningstidspunktet, og som fortsat er i personens besiddelse ved tilbageflytningen til Danmark. Nettotabet fordeles forholdsmæssigt på disse aktier, idet tabsfradragsreglerne for de enkelte typer af aktier ikke er ens. Fordelingen sker skematisk med udgangspunkt i værdien af disse aktier på tilflytningstidspunktet. Der skal således foretages en samlet opgørelse af værdien af de aktier, der oprindeligt indgik ved opgørelsen af nettotabet, og som stadig er i personens besiddelse ved tilbageflytningen til Danmark. Nettotabet fordeles på de enkelte aktier ud fra de enkelte aktiers forholdsmæssige del af den samlede værdi.

Der er den lille ”krølle” på reglen, at tilbageflyttende skattepligtige selv skal gøre skattemyndighederne opmærksomme på, at betingelserne for anvendelsen af bestemmelsen er opfyldt. af evt. nettogevinst 18.

Forslaget blev vedtaget og indgår i Lov nr. 433 af 16. maj 2012.

Reglen er herefter indskrevet i aktieavancebeskatningslovens § 39 B stk. 5.

Reglen kan illustreres således – eksemplet er fra Den juridiske vejledning 2020-2 afsnit C.B.2.14.2.9 – det er det mest simple eksempel der vises, men eksemplet illustrerer, hvordan reglen virker.

Der er nævnt flere eksempler med forskellige opsætninger, men pointen er, at der beregnes en forholdsmæssig andel af tabet på de aktier der er omfattet af aktiehenstandsordningen, der refterer på tilbageflytningstidspunktet.

Eksempel

Personen havde ved fraflytning tab på aktier, og har hverken anskaffet eller afstået aktier under sit ophold i udlandet

¹⁸ Noter Karnov nr. 227 til ABL § 39 B stk. 5.

Beholdning ved fraflytning	Ge-vinst/tab ved fraflytning i kr.	Anskaffet/afstået under udlandsopholdet	Beholdning ved tilbageflytning	Handelsværdi ved tilbageflytning i kr.	Forhøjelse af handelsværdi ved tilbageflytning i kr.	Skattemæssig anskaffelsessum i kr.
100 aktier i A	- 300.000		100	200.000	$400.000 \times 200.000/500.000 = 160.000$	$200.000 + 160.000 = 360.000$
200 aktier i B	-100.000		200	300.000	$400.000 \times 300.000/500.000 = 240.000$	$300.000 + 240.000 = 540.000$
Samlet nettobeløb	- 400.000					
Værdien af aktier, der indgik ved opgørelsen af nettotabet, og som personen forsat ejer ved tilbageflytning				$200.000 + 300.000 = 500.000$		
Samlet forhøjelse af handelsværdien ved tilbageflytning					400.000	

Nedenstående afgørelse illustrerer retspraksis for værdiansættelsen på aktier ved tilbageflytning til Danmark.

Afgørelser

Jeg har medtaget SKM2011.595ØLR for at illustrere virkningen af Aktieavancebeskatningslovens § 37 – Afgørelsen omhandler ikke fraflytterbeskatning som sådan og heller ikke aktier på ikke reguleret marked, men beskriver virkningen af reglen i ABL § 37.

Ifølge ABL § 37 skal aktier, der ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Sagen drejer sig om, hvorvidt avancen ved salg af sagsøgte, S', omsættelige investeringsbeviser skal opgøres på baggrund af investeringsbevisernes kursværdi på det tidspunkt, hvor S efter flere års ophold i udlandet flyttede tilbage til Danmark og blev fuldt skattepligtig i Danmark, eller på baggrund af investeringsbevisernes kursværdi på anskaffelsestidspunktet, hvor S var bosiddende i udlandet. Der er i den forbindelse rejst spørgsmål om, hvorvidt aktieavancebeskatningslovens § 37 strider mod EU-retten grundlæggende friheder.

Østre Landsret fandt, at beskatning ved salg af investeringsforeningsbeviser var sket på grundlag af forskellen mellem handelsværdien på tidspunktet for indtræden af fuld skattepligt til Danmark

(tilflytningstidspunktet) og afståelsessummen, selv om den faktiske anskaffelsessum var højere end handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Landsretten fandt, at beskattningen måtte anses for at være i overensstemmelse med aktieavancebeskatningslovens § 37, jf. kildeskattelovens § 9. Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 37 fandtes ikke stridende mod EU-retten, idet den indebærer, at der sker en fordeling af beskatningskompetencen imellem medlemsstaterne i overensstemmelse med den periode, hvori den pågældende skatteyder opholdt sig her i landet. Landsretten fandt heller ikke - i modsætning til Landsskatterettens flertal - at resultatet var i strid med "ret og rimelighed"

12. Konklusion og sammenfatning.

Aktieavancebeskatningslovens § 37-40 i fraflytnings – og tilbagesituationens regler og virkemåde er beskrevet i afhandlingen. Særligt områder, hvor der har været tvivlsspørgsmål, samt regler hvor hensigten med reglerne er blevet undersøgt mere indgående.

Selve formålet med at beskatte aktieavancer der er optjent mens aktionæren har været skattepligtig til Danmark, er reguleret med reglerne. Men som det fremgår af afhandlingen, er der sket en del reguleringer siden 2008, både for at få reglerne til at harmonere med EU, men også for at undgå at reglerne omgås utilsigtet (skattetænkning). Her specielt det seneste styresignal SKM2019.424.SR, der er udarbejdet på baggrund af, at det stod klart, at man kunne udnytte prioriteringsrækkefølgen, så det var muligt at få nedbragt henstandssaldoen uden reelt at have betalt afdrag på denne ved skattetænkning.

Det er ikke ulovligt at lave skattetænkning, og som i styresignalet SKM2019.424.SR ønskes en adfærd ændret efter at der blev opdaget af reglerne kunne udnyttes.

Jeg tror næsten uanset, hvordan fraflytningsbeskatningsreglerne bliver rettet til hen ad vejen, når myndighederne og/eller politikerne bliver opmærksomme på en bestemt problemstilling, vil det altid være muligt at tænke kreativt med henblik på undgåelse af at betale skatter.

Hensigten med reglerne har været, at personer ikke udrejser til udlandet med store avancer, der efterfølgende ikke bliver beskattet i Danmark. Problemet er bare, at reglerne rammer langt flere end det nok var hensigten. Meningen var ikke at ramme småsparerne da de nye regler blev indført i 2008, men nok at få fat i de store "fisk" med store avancer.

Det er dog forsøgt afbødet ved reglerne i ABL § 38 stk. 2 og 3, men efter de mange nye undtagelser der er kommet til siden 2008 er bagatelgrænserne også blevet udvandet en hel del og er stadig en hel del mere skærpet, end meningen var i første omgang.

Det kan undre, at EU ikke har kommenteret på dette. Det kræver dog, at de nationale retter (herunder by, Lands- og Højesteret) anmoder EU-domstolen om at afgøre spørgsmål om fortolkningen af TEU- og TEUF-traktaterne.

Forholdet til EU

Det er fastslået i dansk retspraksis, at de danske fraflytningsbeskatningsregler egentligt udgør en restriktion for den frie bevægelighed i EU samt etableringsfrihed, men at reglerne er godkendt ud fra et territorialprincip, samt ud fra at reglerne er indført i almen interesse.

Der er siden indførelsen af de nuværende fraflytningsbeskatningsregler indført en del nye tilføjelser, og her også nye strammere regler. De har ikke endnu været oppe at vende i EU-domstolen, men det kan sammenlignes med dommen fra Portugal fra 2016 C503/14, hvor Portugal ikke fik medhold, uagtet det var en meget lille del af den portugisiske skattelovgivning. Umiddelbart vil jeg mene, at Danmark ligeledes ville få at vide, at reglerne i ABL § 38 stk. 2 og 3 var for restriktive.

Sikkerhedsstillelse uden for EU

Det giver god mening, at Danmark vil have sikkerhedsstillelse for den gæld der bliver opgjort ved fraflytning fra Danmark. Det må dog siges at være meget restriktivt i forhold til de personer der flytter inden for EU, der ikke skal stille med sikkerhed for ”gælden”. Umiddelbart synes det, at der i dette tilfælde ikke er lighed for loven og reglen er lavet for at opfylde EU-kravene..

Det fremgår af grundloven at alle er lige for loven. Når Danmark vælger at have fraflytningsbeskatning for aktieavance der er optjent i Danmark for alle der fraflytter, og kun kræver sikkerhedsstillelse for nogle af disse personer, vil jeg umiddelbart mene, at der i dette tilfælde ikke er lighed for loven. Især fordi reglerne er meget restriktive i forhold til borgere bosat inden for EU.

Hvem er omfattet af fraflytterbeskatningsreglerne og bagatelgrænsen.

Herudover synes jeg også, at nogle af undtagelsesreglerne ikke rigtig giver nogen mening. Her tænker jeg specielt på reglerne omkring aktier i medarbejderinvesteringsselskaber – eftersom der siden 2014 kun er oprettet et eneste selskab (der godt nok er lukket men er genopført på ny med et nyt cvr-nummer) – og hensigten med reglen er, at medarbejderne kan investere i deres arbejdsplads mod nogle skattemæssige fordele. Men reglen er, at de skal investere i deres arbejdsplads der måske er tæt på at lukke, så sandsynligheden for at medarbejderne rejser ud af landet med store summer er nok til at overse. I det mindste vil jeg synes det var rimeligt, at de var omfattet af bagatelgrænsen. Man kan selvfølgelig stadig argumentere med at de har haft en skattefordel, der ikke er blevet beskattet, men det må kunne løses på en anden måde, evt. ved at de ved salget blev begrænset skattepligtige af avancen efter fraflytningen som en slags løn hvis der i det hele taget er en avance.

Men ordningen var egentligt kun en forsøgsordning, men om den er blevet glemt som jeg skrev i afsnittet omkring LL § 7 N er ikke til at vide. Det har i hvert fald ikke givet de store problemer indtil nu – som sagt er der kun 1 selskab og der er ingen offentliggjorte domme og afgørelser, og umiddelbart har jeg ikke set noget om at forsøgsordningen er ophævet.

Herudover virker reglen om at medarbejderaktier tildelt efter LL § 7 P bevirker, at aktionærerne ikke kan komme ind under bagatelgrænsen, om ikke overflødig, så i hvert fald en paragraf der ikke helt giver mening. Men det virker jo temmelig logisk, at hvis man har fået tildelte sådanne aktier og er blevet stillet i udsigt at aktierne beskattes efter aktieavancebeskatningsloven ved salget, og så pludselig ikke bliver det ved fraflytningen men beskattes som personlig indkomst. Især hvis der betales topskat er der et væsentligt

incitament til at afhænde aktierne inden fraflytningen, da aktieavancebeskatning er væsentligt billigere end beskatning som personlig indkomst. Det gælder ligeledes her, at Danmark selvfølgelig vil opretholde beskatningen på indkomsten, da de har været skattefrie ved tildelingen.

Her har der ligeledes ikke været afgørelser der kan belyse praksis. Jeg tænker, at godt nok er reglen ret ny, men der er nok ikke mange personer der rejser ud af landet med sådanne aktier i behold, hvis det er muligt – man kan selvfølgelig sige, at så har værnsreglen jo virket, men nok på en anden måde end den var tiltænkt.

Reglerne er i hvert fald kun med til at reglerne om fraflytterbeskatning bliver endnu mere uoverskuelige, med alle de undtagelser der har sneget sig ind igennem årene.

Herudover er det min opfattelse, at både aktier omfattet af LL § 7 N og 7 P, burde kunne være omfattet af bagatelgrænsen, ellers giver det ikke rigtig nogen mening at have bagatelgrænser.

Værdiansættelse af aktier på ikke reguleret marked

Det fremgår af dansk retspraksis, at der ikke kan være tvivl om, at der ikke er et retskrav på anvendelse af TSS-cirkulærerne. Det fremgår af SKM2018.41.HR. Det skyldes, at Højesteret ud fra en formålsfortolkning af loven og dens forarbejder fandt, at der ved værdien i ABL § 38 stk. 4, må forstås handelsværdien af unoterede aktier. Handelsværdien er den værdi, som uafhængig 3. part ved et salg til en uafhængig tredje part på det frie marked.

Det vil altid være en konkret vurdering om hjælpereglerne kan anvendes ved værdiansættelsen.

Det kan være svært at bevise, at borgerens egen værdiansættelse ikke kan godkendes. Det fremgår dog af retspraksis, at syn og skønserklæringer fra tredjemand kan få afgørende betydning.

I forhold til retspraksis må det konkluderes, at det altid vil bero på en konkret vurdering fra sag til sag, om der er tale om en mindre afvigelse, der ikke skattemæssigt korrigeres eller en markant afvigelse, hvor Skattemyndighederne vil korrigere værdiansættelsen. Men der er ingen deciderede retningslinjer, og det vil være yderst sjældent at handelsværdien vil være korrekt.

Der kan jo være indtruffet forhold i selskabet lige inden fraflytningen, eller efter fraflytningen der påvirker værdien i både op-og nedadgående retning, hvor den beregnede værdi under alle omstændigheder vil være misvisende.

Ved de fleste aktier på ikke-reguleret marked, hvor hovedaktionæren har bestemmende indflydelse vil det jo være muligt at få tilrettet forholdene, så det giver mindst mulig beskatning ved fraflytning. Der er helt sikkert et potentiale i at lave skattetænkning i denne situation. Ligeledes ved tilbageflytningen kan det vurderes, om det bedst kan betale sig at betale henstandssaldoen inden tilbageflytningen eller at få de nye indgangsværdier ved tilbageflytningen.

Love, litteratur og kildehenvisning

Love og forarbejder hertil

Aktieavancebeskatningslovens § 37 – 40 (kapitel 8)

Personskatteloven § 7 stk. 4

Ligningslovens § 7 N

LLF 2014-10-08 (Medarbejderinvesteringsselskaber)

Kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1

Kildeskattelovens § 2, stk. 1 nr. 4.

kildeskattelovens § 4, stk. 2.

Kildeskattelovens § § 26 B.

Kildeskattelovens § 27.

Dødsboskattelovens § 51

Dødsboskattelovens § 65

Kursgevinstlovens § 38 stk. 3

Betænkninger

Betænkning over forslag til ændring af aktieavancebeskatningslovens m.fl. L 187

Cirkulærer

SKM2019.424.SR

SKM2015.57.SR

TSS-Cirkulære 2000-9 (værdiansættelsescirkulæret)

TSS-Cirkulære 2000-10 (goodwillcirkulæret)

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982.

Højesteret

SKM2011.466.HR

SKM2016.280.HR

SKM2018.41 HR (Tidligere SKM2017.200ØLR)

SKM2017.465.HR XXX OBS MÅSKE FORKERT NUMMER

Landsretter

SKM2011.95.ØLR

SKM2011.595.ØLR

SKM2014.88.ØL

SKM2016.616.ØL

SKM2017.200.ØLR

Landsskatteret

SKM2019.399.LSR

SKM2019.550.LSR

LSR AF 8. maj 2019 – journal nr. 17-0992280 (ikke offentliggjort).

SKM2019.399.LSR

SKM2019.550.LSR

Skatterådet

SKM2015.314.SR Skatterådets bindende svar af 28. april 2015 – Aktieavance – ægtefæller -EU-ret.

Skatteankestyrelsen

SKM2016.191SANST.

EU-Domstolen

2004 – C470/04

2016 – C503/14 Kommissionen mod Portugal

TEUF artikel 18

Udtalelse nr. 2008/4992 vedrørende exitbeskatning af personer.

Henvendelse fra EU-kommisionen vedrørende reglerne om fraflytterbeskatning – svar offentliggjort på Folketingets hjemmeside under Skatteudvalget 2012-13 Alm. Del bilag 166.

Direktiv 2020/24/EU af 16. marts 2010.

Den juridiske vejledning

Den juridiske vejledning 2020-2 – afsnit C.B.2.14.2.1. Kort om fraflytterskat på aktier

Den juridiske vejledning 2020-2 afsnit C.B.2.14.2.5.

Den juridiske vejledning 2020-2 afsnit C.B.2.14.2.7 Gevinst og tab ved fraflytning

Bøger

Retskilder og Retsteorier, 5. reviderede udgave – Christian D. Tvarnø og Ruth Nielsen.

Materialesamling til Master i Skat – Jane Bolander og Ole Aagensen.

Aktieavancebeskatning 3. udgave- Erik Banner Vogt, Preben Underberg Poulsen

Skatteretten 1 – 6. udgave – Jan Pedersen, Kurt Siggaard m.fl.

Lærebog om indkomstskat 15. udgave – Aage Michelsen, Steen Askholdt, Jane Bolander, John Engsig, Lise-lotte Madsen.

International Skatteret i et dansk perspektiv – Peter Koerver Schmidt, Michael Tell og Katja Dyppel Weber.

Artikler

UK.2015.22 26. maj 2015 Fraflytningsbeskatning - aktier - efterfølgende overdragelse til ægtefælle - SKM2015.314.SR – Tommy V. Christiansen.

SR.2016.328 Richardt Tabori Kraft, Jacob Østergaard, Pernille Laursen: Genindførelse af skattebegunstigede medarbejderaktieordninger i Ligningslovens § 7P