

ANBEFALET

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

Kommentar til lovforslag 187 - Folketingsåret 2007-08 2. samling - Ændring af aktieavancebeskatningsloven m.fl. (Fraflytterbeskatning af aktier m.v.)

Undertegnede skal hermed kommentere det den 30. maj 2008 fremsatte lovforslag (L187) vedrørende ændring af aktieavancebeskatningsloven m.v.

Indledningsvis skal jeg overordnet fremhæve, at visse dele af lovforslaget er overordentligt betænkeligt.

Jeg henviser særligt til:

- at** der for så vidt angår dele af lovforslagets særdeles indgribende bestemmelser, foreslås en virkning med tilbagevirkende kraft til 1987. En sådan tilbagevirkning fordrer helt grundlæggende, at dette er bydende nødvendigt,
- at** visse dele af lovforslaget klart strider mod de EU-retlige forpligtelser som Danmark er underlagt,
- at** visse dele af lovforslaget klart strider mod de folkeretlige forpligtelser, som Danmark er underlagt i relation til indgåede dobbeltbeskatningsaftaler.

Jeg skal fremhæve at Danmark før har været i Kommissionens søgelys jf. også nedenfor.

Vedtages nærværende lovforslag uændret vil dette efter min vurdering betyde at Kommissionen ikke kan undlade, at indlede endnu en sag mod Danmark. I den forbindelse må lovgiver forvente, at det vil være en skærpende omstændighed, hvis lovgiver vælger at negligere henvendelserne til Skatteudvalget vedrørende lovforslagets uforenelighed med EU-retten.

Jeg uddyber ovenstående indledende bemærkninger under henvisning til følgende forhold:

GLOSTRUP

Glostrup Torv 6-10
DK 2600 Glostrup

Tlf. 43 96 25 80
Fax 43 43 00 72

www.advodan.dk

Dato 30. juni 2008
Sag nr. 670-102070

Advokat Søren Aagaard (L)
saag@advodan.dk

Sekretær Christina Molina
Dir. tlf. 46 14 50 07
chmo@advodan.dk

Poul Jost Jensen (H)
Torben Thomasen (L) HD
Steen Moesgaard (H)
Rolf B. Ledertoug (H)
Henrik Bartels (L)
Kjeld Henriksen (H)
Steen Fosvig (L) L.L.M.
Hans Christian Færch
Rikke Frødstrup

Søren Aagaard (L)
Lise Aagaard
CVR 29 62 46 66

Afdeling:
ADVODAN Taastrup
Taastrup Hovedgade 72
2630 Taastrup

CVR-nr. 28 84 87 06
Nordea
2217 – 0563519096
Danske Bank
4440 – 4440500242

TILBAGEVIRKENDE KRAFT

L 187 bryder meget beklageligt med den tradition, som hidtil har været fulgt i dansk skatte-lovgivning, hvorefter Folketinget udøver tilbageholdenhed med at indføre lovgivning med tilbagevirkende kraft. Aldrig før er det i dansk skatteretshistorie set, at et lovforslag har indeholdt reguleringer som rammer borgere, som har disponeret for mere end 20 år siden.

Således bryder lovforslaget med den vurdering Skatteministeriet i 2003 foretog, hvorefter lovgivning med tilbagevirkende kraft alene må forekomme, hvis dette er bydende nødvendigt.

Jeg henviser til Skatteministeriets notat vedrørende lovgivning med tilbagevirkende kraft af den 2. juni 2003 hvor Skatteministeriet bemærker følgende:

"Det er imidlertid også et grundlæggende lovgivningsprincip, at en skærpende lov kun tillægges tilbagevirkende kraft, hvis det er bydende nødvendigt. Ved bydende nødvendigt kan indlægges et krav om, at der for det første skal være afgørende hensyn, der gør lovændringen påkrævet, og for det andet at den tilbagevirkende tid er så lidt indgribende som muligt."

Princippet bygger på almindelige retssikkerhedsmæssige betragtninger, hvorefter borgerne på forhånd skal kunne sætte sig ind i de retsregler, der har betydning for deres adfærd, således at de kan indrette sig derpå. Kendskab til lovene kan først opnås, når loven er vedtaget og kundgjort, og såfremt en lov er tillagt virkning fra et tidligere tidspunkt, er borgerens retsstilling forbundet med en vis usikkerhed".

Hvis nærværende lovforslag gennemføres vil det betyde at fraflyttere helt tilbage fra og med "skatteflugtspakkens" indførelse i 1987, vil blive ramt af lovforslagets skærpende virkning i relation til det betingede tilbagesøgningskrav, omberegningskrav og betingede forrentning, som ophæves med tilbagevirkende kraft.

Den retssikkerhedsmæssigt betænkelige lange tilbagevirkning, som er foreslået understreger i sig selv, at det netop ikke er bydende nødvendigt at lovgive med tilbagevirkende kraft.

Ved de revisioner og ret omfattende lovændringer, som er sket på området i perioden 1987 – 2008 har Folketinget da heller ikke fundet det nødvendigt at regulere med tilbagevirkende kraft.

Jeg tænker her på EU-pakken jf. Lov nr. 221 af 31. marts 2004, som havde til formål at bringe netop fraflytningsbeskatningsreglerne herunder "skatteflugtspakken" fra 1987 i overensstemmelse med EU-retten. Disse ændringer skete i forbindelse med at EF-Domstolen den 11. marts 2004 afsagde dom i sagen C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant. Sagen omhandlede artikel 167a i den franske "Code Général des Impôts". Denne franske bestemmelse lignede til forveksling den danske bestemmelse i den daværende aktieavancebeskatningslovens § 13 a. EU-Kommissionen nåede dengang at indlede en artikel 226-procedure mod Danmark. En reaktion som desværre igen må forventes fra Kommissionens side i det omfang nærværende lovforslag vedtages i uændret form.

Uden at jeg for nuværende skal kommentere om det i 2004 lykkedes Folketinget at bringe de danske fraflytningsbeskatningsregler i fuld overensstemmelse med Traktens artikler 43 EF (fri etablering og forbud mod restriktioner) og 39 EF (arbejdskraftens fri bevægelighed m.v.), så fandt man det altså under alle omstændigheder ikke på dette tidspunkt bydende nødvendigt at skærpe fraflytningsbeskatningsreglerne – tværtimod fandt man det bydende nødven-

dig at forsøge at iagttage de traktatretlige forpligtelser som Danmark er underlagt EU-retligt og som altså går i retning af en lempelse af fraflytningsbeskatningsreglerne.

I forbindelse med den senere revision af aktieavancebeskatningsloven har lovgiver heller ikke fundet det bydende nødvendigt at indføre tilbagevirkning til 1987 og Skatteministeren udtalte den 28. april 2005 som svar på S 872 FT 2004/05 II. Samling, at der ikke var planer om at ændre reglerne. Jeg henviser også til, at Skatteministerens svar i S.872 ret udførligt beskriver de retlige problemstillinger, som foreligger hvis der indføres regler netop som foreslået ved nærværende lovforslag.

Det ikke alene retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at regulere borgernes retsstilling med tilbagevirkende kraft, men tillige klart urimeligt, al den stund at de pågældende fraflyttere jo har disponeret i tillid til, at der kunne ske omberegning, tilbagesøgning og forrentning efterfølgende.

En vedtagelse af lovforslaget i den nuværende form vil betyde at der gives køb på almindelige retssikkerhedsmæssige værdier, som bør iagttages i et demokratisk samfund.

Jeg henstiller af hensyn til ovennævnte forhold, at der som minimum indføres en overgangsregel som sikrer at det alene er personer som fraflytter den 30. maj 2008 eller senere som rammes af de skærpede regler.

EU-RETLIGE BETRAGTNINGER

Det kan undre at det af lovforslaget fremgår:

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

Vedtages lovforslaget vil dette klart indebære en konflikt med Traktens artikler 43 EF og 39 EF. Konkrete restriktioner eller restriktioner, som kan være egnede til begrænse EU-borgernes frihed og som begrundes med henvisning til en fastlåst skattepåligning i fraflytningsstaten, er i strid med Traktatens frihedsrettigheder.

Jeg henviser til den tidligere nævnte sag C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant. Her anførte domstolen i sin præmis 51:

"Flytning af en fysisk persons hjemsted fra en medlemsstats område indebærer imidlertid ikke i sig selv en skatteunddragelse. Der kan ikke opstilles en generel formodning for, at der er tale om skatteunddragelse eller skattesvig, når en fysisk persons hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, og en sådan formodning kan ikke tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten".

I præmis 52 anføres det:

"I CGI's artikel 167a kan der derfor ikke, uden at gå langt ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det forfulgte mål, opstilles en formodning for, at enhver skattepligtig, der flytter sit hjemsted fra Frankrig, har til hensigt at omgå den franske skattelovgivning".

Og det konkluderes i præmis 58, at:

"traktatens art. 52 er derfor til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af latente avancer som dem, der er

fastsat i CGI' art. 167a, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra medlemsstaten".

Det må lægges til grund at selv en hindring for etableringsfriheden, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, er forbudt i henhold til Danmarks traktatretlige forpligtelser i forhold til EU-samarbejdet.

Sagen refereret i C-470/04 vedrørte de hollandske regler om fraflytningsbeskatning der kun gælder for aktionærer der ejer over 5 % af aktierne i et selskab. Dette faktiske forhold er meget væsentligt i vurderingen af om reglen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af sit formål uden at gå ud over hvad der er nødvendigt nemlig spørgsmålet om proportionalitet.

EF-domstolen har tillige i C-470/04 tilkendegivet, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen kan være et lovligt formål, men det er uforeneligt med EU-retten at indføre bestemmelser der direkte eller indirekte skaber hindringer for borgernes udøvelse af deres traktatsikrede rettigheder, herunder artikel 39 EF og artikel 43 EF.

Jeg henviser her til 264/96 ICI, C-410 Metalgesellschaft og igen C-9/02 Lasteyrie præmis 60.

Uanset formålet fastslår Domstolen i C-470/04 at der eksisterer to ufravigelige krav hvis en bestemmelse om fraflytningsskat skal kunne anses som i overensstemmelse med Traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Disse kan opsummeres til følgende:

1. Der må ikke være et krav om sikkerhedsstillelse, da det går ud over hvad der er nødvendigt for at opnå formålet om fordelingen af beskatningsretten.
2. Der skal være adgang til omberegning af den skat, der pålignes ved fraflytning fordi der skal tages fuldt ud hensyn til kurstab der indtræder efter fraflytningen.

Efter lovforslag L187 jf. § 39 A, stk. 5, 6, og 7 forfalder den beregnede fraflytningsskat og henstanden bortfalder i tilfælde af en lang række begivenheder f.eks. modtagelse af udbytte herunder, alle dispositioner, der potentielt kan påvirke aktiernes kurs i nedadgående retning, lån fra selskabet mv.

Efter lovforslaget kan henstanden således bortfalde og skatten forfalde helt eller delvist uden at nogen aktier er blevet solgt. Lovforslaget indeholder altså et krav om løbende betaling af fraflytningsskat uanset, at aktierne ikke er solgt.

Dette er efter min vurdering også klart i strid med EF-domstolens praksis.

Lovforslagets § 39 A bevirker endvidere at udlodning af udbytter, der stammer fra årsresultater efter fraflytning kan holdes under dansk beskatning, hvilket tillige klart er i strid med Traktaten og praksis fra EF-domstolen.

Der indføres med L 187 en selvangivelsesordning for de fraflyttede. Disse personer beskattes typisk som fuldt skattepligtige i deres nye bopælsland og skal ikke indgive selvangivelse til Danmark på grund af at den udbytteskat, som de pågældende skal betale i Danmark ifølge kildeskattelovens § 2 er endelig ved den af selskabet indeholdte udbytteskat på 28%.

Der foreslås ikke indført en overgangsordning for disse fraflyttede personer og de kan derfor have svært ved at kende deres retsstilling da de ikke længere er under dansk jurisdiktion.

Konsekvensen kan efter lovforslaget blive at de på grund af manglende kendskab til reglerne ikke får selvangivet "henstandssaldoen" og "beholdningsoversigten" efter de nye regler, med den konsekvens at hele skatten forfalder til betaling. Betænelighederne og urimelighederne ved dette behøver ingen yderligere kommentarer.

DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTERNE

Lovforslaget indebærer for den begrænsede skattepligtige en yderligere beskatning end p.t. jf. lovforslagets § 39 A, stk. 5, hvoraf det fremgår:

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

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

Denne del af lovforslaget betyder en yderligere beskatning i takt med udlodninger og dermed en konsekvens og beskatningsniveau som klart strider mod de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

OVERGANGSBESTEMMELSER

Jeg bemærker forslaget § 4, stk. 4, som er en overgangsbestemmelse for personer, hvis skattepligt er ophørt før lovforslagets fremsættelse. Det fremgår bl.a., at de pågældende skal udarbejde en beholdningsoversigt over aktier, de ejede på fraflytningstidspunktet og fortsat ejer pr. 30. maj 2008. Endvidere skal der opgøres en henstandssaldo, som "udgøres af det henstandsbeløb, der resterer pr. den 30. maj 2008". Jeg må forstå dette således, at der ikke skal medregnes en fraflytningsskat til henstandssaldoen vedrørende aktier, der er afstået i perioden fra fraflytningen til den 30. maj 2008. En naturlig forståelse og sammenhæng i reglerne må endvidere betyde at henstandssaldoen skal nedsættes med en beregnet dansk skat af aktieindkomst i det omfang, der i samme periode er udloddet udbytter af aktier, der fortsat er i behold pr. 30. maj 2008.

En anden forståelse af overgangsreglen, end den anførte, vil utvivlsomt medføre en vilkårlig og klart urimelig forskelsbehandling mellem de personer, der har afstået aktier, og de personer, der kun har modtaget udbytte af deres aktier. De personer, der har afstået aktier, bliver ikke beskattet med tilbagevirkende kraft vedrørende disse aktier, mens de personer, der har modtaget udbytte, bliver beskattet med tilbagevirkende kraft?

Bestemmelsens rækkevidde bør klart afgrænses inden eventuel vedtagelse.

AFSLUTTENDE BEMÆRKNINGER

Jeg henstiller at ovennævnte betragtninger indgår i overvejelserne omkring ændring af lovforslaget, således at dette ikke tillægges tilbagevirkende kraft. En vedtaget lov bør i nærværende tilfælde alene regulere de fraflytninger, som sker efter fremsættelsen den 30. maj 2008, hvor de pågældende skatteydere har en reel mulighed for at disponere på baggrund af lovforslaget og senere gældende ret.

Overgangsordning skal således sikre, at allerede udrejste kan beholde de rettigheder, som følger af den nugældende lovgivning.

Herudover bør lovforslaget bringes i overensstemmelse med EU-retten ligesom de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster skal iagttages.

Det vil være yderst beklageligt om Danmark igen vil være nødsaget til at ændre interne danske regler på foranledning af EF-domstolens praksis eller på EU-Kommissionens foranledning i et tilfælde, hvor lovgiver under lovgivningsarbejdet udtrykkelig er gjort bekendt med ovennævnte problemstillinger.

ADVODAN Glostrup
Den 30. juni 2008

Søren Aagaard
Advokat

