

Advokatrådet

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

pskerh@skm.dk

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

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

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

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

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

Lovforslagets anvendelsesområde er bredere end angivet

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

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

Advokatrådet

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

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

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

§ 39 A, stk. 5

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

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

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

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

§ 39 A, stk. 6

Advokatrådet

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

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

I forarbejderne er der om bestemmelsen anført følgende:

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

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

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

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

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

Advokatrådet

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

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

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

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

Vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster

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

Vedrørende EU-retlige overvejelser

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

Advokatrådet

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Efter konvertering:
Aktiver 25
Varegæld -25
Egenkapital 0

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

Advokatrådet

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

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

Vedrørende ikrafttrædelsesreglerne - § 4

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

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

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

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

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

Advokatrådet

Med venlig hilsen

Rasmus Møller Madsen