

Daniel Bergstein

# Beskatning ved havelågen

– Exitskat på urealiserede  
aktieavancer  
og kursgevinster ved  
fraflytning

# Indholdsfortegnelse

<b>Kapitel 1 Forord og indledning</b> .....	13
1.1 Om exitbeskatning .....	13
1.2 Om bogen .....	14
<b>Kapitel 2 Exitbeskatningens historik – aktier</b> .....	16
2.1 Introduktion .....	16
2.1.1 Skattetænkning ctr. skatteunddragelse .....	16
2.1.2 Love, revisioner og udvalgsarbejde .....	17
2.2 Gældende regler forud for skatteflugtspakken .....	18
2.2.1 Personers subjektive skattepligt – ophør af skattepligt .....	18
2.2.2 Personers objektive skattepligt vedrørende aktier .	20
2.2.3 Årsager til Skatteflugtspakken – fraflytning og aktier .....	24
2.3 B-50 udvalget – Betænkning nr. 1060 af 1985 .....	25
2.3.1 Afsnit 3 – skattepligt og bopælsbegrebet – gældende regler .....	27
2.3.2 Afsnit 5 – manglende beskatning ved fraflytning .	33
2.4 Lov nr. 309 af 25. maj 1987 (Skatteflugtspakken) .....	34
2.5 Lov nr. 310 af 25. maj 1987 (Skatteflugtspakken) .....	36
2.5.1 Exitskattepligtens indtræden .....	37
2.5.2 Samspil med 4 års reglen .....	37
2.5.3 Hovedaktionæraktier .....	39
2.5.4 Hvilke aktier var omfattet .....	40
2.5.5 Fast driftssted i Danmark .....	41
2.5.6 Opgørelse af exitskatteavancen .....	42
2.5.7 5-10 års reglen .....	42
2.5.8 Henstand og sikkerhed .....	43
2.5.9 Salg af aktier – mulighed for omberegning .....	47
2.5.10 Modregning af udenlandsk skat .....	52

Indholdsfortegnelse

2.5.11	Tilbageflytning .....	52
2.5.12	Tilbagebetaling af skat med renteberegning .....	53
2.5.13	Overdragelse mellem ægtefæller .....	54
2.5.14	Udlæg fra dødsbo .....	54
2.5.15	Udbytte, lån og andre dispositioner .....	56
2.5.16	Afsluttende ansættelse af skattepligtsophør .....	56
2.5.17	Aktionærens død .....	56
2.5.18	Ikrafttræden og overgangsbestemmelser .....	56
2.6	Ændringslov nr. 421 af 25. juni 1993	
	– hovedaktionærnedslaget .....	57
2.7	Ændringslov nr. 1223 af 27. december 1996 .....	60
2.8	Betænkning nr. 1392 fra 2000 .....	61
2.8.1	Exitskattepligtens indtræden .....	61
2.8.2	Opgørelse af gevinst og tab .....	62
2.8.3	7-10 års reglen .....	63
2.8.4	Overdragelse mellem ægtefæller .....	64
2.8.5	Skat betalt til fremmed stat .....	64
2.8.6	Omberegning .....	65
2.9	Udvalget om Skat og Internationalisering, 2001 .....	66
2.10	Ændringslov nr. 394 af 28. maj 2002 (L67 02/03) .....	68
2.11	Ændringslov nr. 221 af 30. marts 2004 .....	69
2.11.1	5-10 års reglen udvides til 7-10 år .....	69
2.11.2	Henstand og sikkerhedsstillelse .....	70
2.11.3	Adgang til omberegning for udenlandske dødsboer .....	71
2.11.4	Om EU-rettens påvirkning .....	71
2.12	Svar på spørgsmål 872, 28. april 2005 .....	73
2.13	Lov nr. 1413 af 21. december 2005 .....	75
2.13.1	Lovforslagets fremsættelse og lovens virkningstidspunkt .....	75
2.13.2	Exitskattepligtens indtræden .....	76
2.13.3	Opgørelse af exitavance .....	76
2.13.4	Hvem var omfattet .....	78
2.13.5	Modregning af udenlandsk skat .....	80
2.13.6	Rentegodtgørelse – betalt udenlandsk skat .....	81
2.13.7	Henstand og sikkerhed .....	82
2.13.8	Salg af aktier – omberegning .....	82
2.13.9	Selvangivelseskravet .....	83

2.13.10 Udbytte, lån og andre dispositioner . . . . .	83
2.13.11 Tilbageflytning . . . . .	84
2.13.12 Overdragelse mellem ægtefæller . . . . .	84
2.13.13 Dødsfald . . . . .	85
<b>Kapitel 3 Lovforslag nr. 187 af 30. maj 2008 . . . . .</b>	<b>86</b>
3.1 Baggrunden for lovforslaget . . . . .	86
3.2 Skriftlig fremsættelse 30. maj 2008 . . . . .	87
3.3 Det fremsatte lovforslag . . . . .	88
3.4 Høringsprocessen efter fremsættelsen . . . . .	91
3.4.1 Gæld – ikke skat . . . . .	92
3.4.2 Ikrafttrædelsen/virkningstidspunktet . . . . .	93
3.4.3 Proportionalitet – rammer bredere end formålet tilsiger . . . . .	94
3.4.4 Bagatelgrænsen . . . . .	95
3.4.5 Hovedaktionærnedslaget . . . . .	97
3.4.6 Opgørelsen af fraflytningsårets nettogevinst . . . . .	97
3.4.7 Intet maksimum for beskatningen . . . . .	98
3.4.8 Muligheden for omberegning fortabes . . . . .	98
3.4.9 Vedrørende tab . . . . .	99
3.4.10 Udlodninger . . . . .	100
3.4.11 Andre dispositioner . . . . .	106
3.4.12 Vedrørende lån . . . . .	109
3.4.13 Kravet om løbende indsendelse af selvangivelse . . . . .	109
3.4.14 Renteberegning ved manglende overholdelse af selvangivelsespligten . . . . .	110
3.4.15 Indgangsværdier ved hjemrejse . . . . .	111
3.4.16 Forholdet til EU-retten . . . . .	114
3.5 Spørgsmål og svar til ministeren . . . . .	115
3.5.1 Princippet bag fraflytningsbeskatningen på aktier . . . . .	115
3.5.2 Tal og fakta . . . . .	116
3.5.3 Omstruktureringer . . . . .	117
<b>Kapitel 4 Den gældende danske exitbeskatning på aktier .</b>	<b>121</b>
4.1 Introduktion . . . . .	121
4.1.1 Ændringslove siden vedtagelsen af L187 . . . . .	121

Indholdsfortegnelse

4.2	Exitskattepligtens indtræden . . . . .	125
4.2.1	Skattepligt og beskatningsret . . . . .	125
4.2.2	Overdragelse mellem ægtefæller . . . . .	129
4.2.3	Bopælsbegrebet – en definition . . . . .	129
4.2.4	Tilflytning – bopæl . . . . .	132
4.2.5	Fraflytning – rådighed over bopæl . . . . .	135
4.2.6	Fraflytning – helårsbolig som bopæl? . . . . .	139
4.2.7	Dobbeltdomicil . . . . .	142
4.2.8	Sommerhus . . . . .	147
4.3	Aktier omfattet af fraflytningsbeskatning . . . . .	149
4.3.1	Optioner – ligningslovens § 28 – medarbejdere . . . . .	150
4.3.2	Undtagelse 1: Visse børsnoterede aktier . . . . .	152
4.3.3	Undtagelse 2: Bagatelgrænse . . . . .	153
4.3.4	Undtagelse 3: 7-10 års reglen . . . . .	153
4.4	Beregning af avance og fraflytterskat . . . . .	160
4.4.1	Opgørelse af avancen . . . . .	160
4.4.2	Beregning af fraflytningsskatten . . . . .	163
4.5	Henstand . . . . .	164
4.5.1	Henstand betinget af selvangivelse . . . . .	165
4.5.2	Ikke henstand hvis lagerprincip . . . . .	165
4.6	Henstandssystemet – krav og retsvirkninger . . . . .	166
4.6.1	Hvem kan få henstand . . . . .	166
4.6.2	Selvangivelseskravet ved fraflytningen . . . . .	167
4.6.3	Sikkerhedsstillelse . . . . .	174
4.6.4	Henstandens løbetid . . . . .	176
4.6.5	Beholdningsoversigt . . . . .	176
4.6.6	Efterfølgende omstruktureringer . . . . .	177
4.6.7	Henstandssaldoen . . . . .	185
4.7	Overgangsbestemmelserne . . . . .	186
4.7.1	Personer fraflyttet før 30. maj 2008 – henstand . . . . .	186
4.7.2	Personer fraflyttet før 30. maj 2008 – betalt skatten . . . . .	188
4.8	Exitskattens forfald . . . . .	190
4.8.1	Afståelse . . . . .	190
4.8.2	Salg med gevinst . . . . .	194
4.8.3	Salg med tab . . . . .	195
4.8.4	Udlodninger . . . . .	199

4.8.5	Andre dispositioner . . . . .	202
4.8.6	Lån . . . . .	208
4.8.7	Beregning af forfaldsbeløbet . . . . .	215
4.9	Administration af henstanden . . . . .	216
4.9.1	Årlig selvangivelsesforpligtelse . . . . .	216
4.9.2	Frist for betaling af forfaldsbeløb . . . . .	218
4.9.3	Anmodning om dokumentation . . . . .	218
4.9.4	Bortfald af henstandssaldoen . . . . .	219
4.9.5	Nedskrivning af henstandssaldoen ved flytning af ledelsens sæde uden for EU . . . . .	221
4.10	Tilbageflytning . . . . .	223
4.10.1	Opgørelse af reguleringsbeløbet . . . . .	224
4.10.2	Regulering af indgangsværdien . . . . .	225
4.10.3	Henstandssaldoen bortfalder efter regulering . . . . .	226
4.10.4	Eksempler . . . . .	226
4.10.5	Nettokurstab ved fraflytningen . . . . .	229
<b>Kapitel 5</b>	<b>Problemstillinger . . . . .</b>	<b>231</b>
5.1	Praktiske fortolkningsvanskeligheder . . . . .	231
5.1.1	Henstand . . . . .	231
5.1.2	Beregning af exitskatten . . . . .	232
5.1.3	Forskellige opgørelsesmetoder for avance ved efterfølgende salg . . . . .	237
5.1.4	Overgangsbestemmelserne . . . . .	238
5.2	Retssikkerhedsmæssige problemstillinger . . . . .	241
5.2.1	Lovgivning med tilbagevirkende kraft . . . . .	241
5.2.2	Virkning tilbage til 18. februar 1987 . . . . .	245
5.2.3	Opsummerende om tilbagevirkende kraft . . . . .	248
5.3	Forholdet til indgåede dobbeltbeskatnings- overenskomster . . . . .	249
<b>Kapitel 6</b>	<b>Forholdet til EU-retten . . . . .</b>	<b>251</b>
6.1	EU-skatte retten . . . . .	251
6.1.1	Frihedsrettighederne . . . . .	254
6.2	Fraflytterbeskatningens indbyggede problem med EU-retten . . . . .	256
6.2.1	SKATs »prøvelse« . . . . .	259
6.2.2	Hvilket hensyn varetager dansk exitbeskatning? . . . . .	262

Indholdsfortegnelse

6.3 EU-Domstolens praksis .....	264
6.3.1 C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant – 2004 .	264
6.3.2 C-470/04 – N – 2006 .....	275
6.3.3 C-446/03 – Marks and Spencers .....	280
6.3.4 C-371/10 – National Grid Indus – 2011 .....	281
6.4 Exitskattesystemet som indført ved Lov nr. 906 af 12. september 2008.....	283
6.4.1 Indledning.....	283
6.4.2 Henstand .....	284
6.4.3 Sikkerhedsstillinge .....	285
6.4.4 Udbytter og andre dispositioner.....	285
6.4.5 Lån .....	292
6.4.6 Værditab konstateret efter fraflytning .....	293
6.4.7 Vedrørende bortfald af fraflytterbeskatning .....	294
6.5 Samlet afvejning.....	295
6.6 EU-Kommissionens åbningskrivelse .....	298
<b>Kapitel 7 Exitskatte regler i andre lande .....</b>	<b>301</b>
7.1 Sverige.....	301
7.1.1 Forholdet til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne .....	302
7.1.2 Treaty Override – intern svensk retsopfattelse....	303
7.2 Frankrig.....	305
7.3 Canada.....	307
<b>Kapitel 8 Exitbeskatning af fordringer og kontrakter .....</b>	<b>309</b>
8.1 Introduktion .....	309
8.2 Exitskattepligtens indtræden.....	310
8.3 Genstanden for fraflytningsbeskatningen .....	311
8.3.1 Undtagelse 1: Bagatelgrænse.....	313
8.3.2 Undtagelse 2: 7-10 års reglen.....	313
8.4 Beregning af gevinst eller tab og fraflytterskat .....	316
8.4.1 Opgørelse af gevinst eller tab .....	316
8.4.2 Nettokurstab ved fraflytningen.....	317
8.4.3 Beregning af fraflytningsskatten .....	317
8.5 Henstand.....	318
8.5.1 Henstand betinget af selvangivelse .....	318
8.6 Henstandssystemet – krav og retsvirkninger .....	319

8.6.1	Ophør af skattepligt og domicilskifte .....	319
8.6.2	Henstand betinget af rettidig selvangivelse .....	319
8.6.3	Sikkerhedsstillelse .....	320
8.6.4	Henstandens løbetid .....	321
8.6.5	Beholdningsoversigt og henstandssaldo .....	321
8.7	Overgangsbestemmelserne .....	323
8.8	Exitskattens forfald .....	324
8.8.1	Afståelse .....	324
8.8.2	Afståelse med gevinst .....	325
8.8.3	Afståelse med tab .....	326
8.9	Administration af henstandssaldoen .....	327
8.9.1	Årlig selvangivelsesforpligtelse .....	327
8.9.2	Frist for betaling af forfaldsbeløb .....	327
8.9.3	Anmodning om dokumentation .....	328
8.9.4	Bortfald af henstandssaldoen .....	329
8.10	Tilbageflytning .....	331
8.10.1	Opgørelse af reguleringsbeløbet .....	332
8.10.2	Regulering af indgangsværdien .....	333
8.10.3	Henstandssaldoen bortfalder efter regulering ..	333
8.10.4	Nettokurstab ved fraflytningen .....	333
<b>Kapitel 9</b>	<b>Bilag .....</b>	<b>335</b>
9.1	Kilder .....	335
9.2	Lov nr. 309 af 25. maj 1987 – skatteflugtspakken (§ 1) .	336
9.3	Bekendtgørelse nr. 646 af 22. september 1987 .....	340
9.4	Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 – afsnit 2-11 ...	343
9.5	Lov nr. 310 af 25. maj 1987 – Skatteflugtspakken .....	347
9.6	Bekendtgørelse nr. 313 af 25. maj 1987 .....	352
9.7	Cirkulære nr. 237 af 30. december 1987 .....	354
9.8	Lov nr. 221 af 31. marts 2004 .....	375
9.9	Lov nr. 1413 af 21. december 2005 .....	376
9.10	L187 – som fremsat .....	379
9.11	Lov nr. 906 af 12. september 2008 – som vedtaget .....	384
9.12	L187 – Spørgsmål / Svar fra Skatteudvalget .....	391
9.13	L187 – Høringsskema – minus FSR .....	400
9.14	L187 – Høringsskema – FSR .....	418
9.15	Betænkning til L187 .....	427
9.16	SKATs pjece om fraflytterbeskatning .....	444



*Indholdsfortegnelse*

9.17 Oversigt over progressionsgrænser i personskatte- lovens § 8 a .....	451
<b>Afgørelsesregister</b> .....	452
<b>Stikordsregister</b> .....	454