

Den danske stats beskatningsret til aktieavancer ved danskeres fraflytning til en anden EU-medlemsstat

Af advokat Christian Kirk Zøllner

Foranlediget af en generel tvivl om, i hvilket omfang den danske stat har ret til at beskatte fysiske personers aktieavancer i forbindelse med en fraflytning fra Danmark – vel og mærke når fraflytningen sker til en anden EU-medlemsstat – har Kirk Advokater udarbejdet nærværende artikel for at søge at afklare retsstillingen.

---oOo---

Dansk aktieavancebeskatning (og anpartsavancebeskatning) byggede – og bygger delvist forsat – på *realisationsprincippet*, hvorved forstås, at personer først sættes i skat af en given aktieavance, når aktien sælges.

Som følge af at et større antal danskere i begyndelse af 1980'erne fraflyttede Danmark med henblik på bosættelse under varmere himmelstrøg, hvor aktieavancen var lavere, blev der ved skattereformen i 1987 indført regler om beskatning af aktieavancer ved fraflytning af Danmark (aktieavancebeskatningslovens § 13a efterfølgende ændret til aktieavancebeskatningslovens § 38).

Formålet med reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 13a (fraflytterreglen) var naturligvis at sikre, at den danske stat bibeholdt beskatningsretten til aktier hos personer som fraflyttede Danmark, hvilket den danske stat nemlig ikke kunne gøre på baggrund af de gamle regler, idet fraflytterne ikke havde solgt (realiseret) deres avancer i forbindelse med fraflytningen.

Regler i aktieavancebeskatningslovens § 13a indførte princippet om, at personer, som fraflyttede Danmark, blev anset for at have solgt deres aktier, hvorfor der skulle svares skat af en *latent* aktieavance, desuagtet at aktierne ikke var solgt.

Lige siden indførelsen af aktieavancebeskatningslovens § 13a, har fraflytningsbeskatningsreglerne i aktieavancebeskatningslovens § 13a været genstand for stor juridisk diskussion, og det blev af flere teoretikere gjort gældende, at aktieavancebeskatningslovens § 13a, stred mod Traktaten om de Europæiske Fællesskaber (TEF artikel 39 arbejdskraftens fri bevægelighed og TEF artikel 43 retten til fri etablering), såfremt den danske stat fastholdt at beskatte personer som tog ophold i et andet EU-land med henblik på at arbejde eller etablere virksomhed der.

De tidligere bestemmelser i aktieavancebeskatningslovens § 13a er efterfølgende blevet ændret i et omfang som nærværende notat ikke tillader en gennemgang af.

Fraflytningsbeskatningsreglerne i den tidligere aktieavancebeskatningslovs § 13a er i forbindelse med ændringerne flyttet til den nye bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 38, som i dag er gældende.

I år 2004 modtog den danske stat en åbningsskrivelse (starten på et sagsanlæg) fra EU-kommissionen, hvori EU-kommissionen gjorde gældende, at den danske regel i aktieavancebeskatningslovens § 13a, stred mod ovennævnte regler i TEF artikel 39 og 43.

Næsten samtidig hermed afsagde EF-domstolen dom i sagen C-9, Huges de Lasteyrie du Saillant, hvilken sag omhandlede de franske fraflytningsbeskatningsregler, som til forveksling lignede de dagældende danske regler i aktieavancebeskatningslovens § 13a. I EF-domstolens (EF-domstolen har endnu ikke ændret navn til EU-domstolen) dom i sagen C-9, Huges de Lasteyrie du Saillant, blev de franske fraflytningsbeskatningsregler kendt i strid med TEF artikel 39 og 43, hvorfor den franske stat ikke havde ret til at beskatte aktieavancen, når en fransk statsborger flyttede til en anden EU-medlemsstat med henblik på at tage arbejde eller etablere sig der.

I relation til EF-domstolens dom i sagen C-9, Huges de Lasteyrie du Saillant, skal følgende 4 udtalelser vedrørende den franske stats forsvar af fraflytningsbeskatningsreglen bemærkes:

- 1) "hensynet til at forebygge skatteunddragelse"
- 2) "værn mod udhuling af den pågældende medlemsstats skattegrundlag"
- 3) "nødvendigt for at sikre sammenhængen i det franske skattesystem"
- 4) "hensyn til fordeling af beskatningsretten mellem fraflytningsstaten og værtsstaten"

Ad. 1 – Hensynet til at forebygge skatteunddragelse

Til argumentet om at reglen var nødvendig af hensyn til at forebygge skatteunddragelse, anførte EF-domstolen følgende:

"Flytning af en fysisk persons hjemsted fra en medlemsstats område indebærer 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..."

og

"Traktatens artikel 52 (nuværende TEF artikel 43) 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's artikel 167a, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra medlemsstaten"

samt

"Det forfulgte mål (...) kan nås ved foranstaltninger, som er mindre indgribende eller mindre restriktive for etableringsfriheden".

Ad. 2 – Hensynet til værn mod udhuling af skattegrundlag

Til argumentet om at reglen var et nødvendigt værn mod udhuling af den pågældende medlemsstats skattegrundlag, anførte EF-domstolen:

"Hertil er det tilstrækkeligt at bemærke, at et tab af skatteindtægt efter fast praksis ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, der principielt strider mod en grundlæggende frihed..."

Ad. 3 – Hensynet til sikring af sammenhæng i skattesystemet

Til argumentet om at reglen var nødvendig for at sikre sammenhængen i det franske skattesystem, anførte EF-domstolen:

"Domstolen har ganske vist anerkendt, at skattemæssigt fradrag for forsikringspræmier – med henblik på at opretholde en sammenhæng mellem fradragsretten for præmierne og skattepligten for de beløb, der udbetales af forsikringsselskaberne – kan gøres betinget af, at præmierne er betalt i den pågældende medlemsstat..."

men,

"Det kan imidlertid ikke hævdes, at CGI's artikel 167a på samme måde er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i det franske skattesystem".

Ad. 4 – Hensynet til fordeling af beskatningsretten mellem medlemsstaterne

Til det sidste argument, fremsat af den tyske regering, om at reglen var nødvendig af hensyn til fordeling af beskatningsretten mellem fraflytningsstaten og værtsstaten, anførte EF-domstolen:

"Med hensyn til den (...) regerings argument om, at der skal tages hensyn til fordeling af beskatningsretten mellem fraflytningsstaten og værtsstaten, findes det tilstrækkeligt at bemærke, således som generaladvokaten har anført i punkt 82 i forslaget til afgørelse, at tvisten hverken vedrører fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstater eller de franske myndigheders ret til at beskatte latente avancer som reaktion på konstruerede flytninger af hjemsted, men derimod om, hvorvidt de foranstaltninger, der er vedtaget i denne hensigt, er i overensstemmelse med de krav, etableringsfriheden stiller".

"Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at det princip om etableringsfriheden, der er opstillet i traktatens artikel 52 (nuværende TEF art. 43), skal fortolkes således, at det er 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's artikel 167a, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra en medlemsstat."

Foranlediget af EF-domstolens dom i sagen C-9, Huges de Lasteyrie du Saillant, blev reglerne i den daværende danske aktieavancebeskatningslov ændret således, at der kunne opnås henstand med betaling af aktieavanceskat uden sikkerhedsstillelse overfor den danske stat, såfremt fraflytningen skete til en anden EU-medlemsstat.

I en efterfølgende dom fra EF-domstolen i sagen C-470/04 N, synes EF-domstolen imidlertid at gå i modsat retning af EF-domstolens afgørelse i sagen C-9, Huges de Lasteyrie du Saillant.

I C-470/04 udtaler EF-domstolen følgende:

"Det skal for det første bemærkes, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen".

(...)

"Det følger for det første heraf, at den i hovedsagen omhandlende foranstaltning forfølger et alment hensyn, og for det andet, at den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette formål".

I EF-domstolen i dom i sagen C-470/04 N synes EF-domstolen således at acceptere, at EU-medlemsstaterne opretholder fraflytningsbeskatningsregler som i den tidligere aktieavancebeskatningslovs § 13a, forudsat at der gives henstand med betaling af skatten uden sikkerhedsstillelse.

---o0o---

De tidligere bestemmelser i aktieavancebeskatningslovens § 13a fremgår i dag delvist af aktieavancebeskatningslovens § 38.

Aktieavancebeskatningslovens § 38 fastslår forsat, at personer der fraflytter den danske stat med henblik på at tage arbejde/etablere sig i en anden EU-medlemsstat, skal sættes i skat af deres *latente* aktieavancer, dog således, at personen kan opnå henstand med betaling af aktieavancen uden at stille sikkerhed.

Hvorvidt aktieavancebeskatningslovens § 38 strider mod EU-rettens regler om arbejdskraftens fri bevægelighed (TEF artikel 39), eller retten til fri etablering (TEF artikel 43) – herunder hvorvidt den danske stat således kan beskatte aktieavancer hos danskere, som har bosat sig i en EU-medlemsstat for at arbejde/etablere sig – er således forsat tvivlsomt, om end den danske stat i dag har bedre kort på hånden efter EF-domstolens afgørelse i C-470/04 N.

I en netop afgjort Østre Landsrets sag (SKM 2007.716Ø) har den danske stat vundet endnu en sejr i relation til beskatningsretten til aktieavancer efter aktieavanceovens § 13a, hvilken sag dog er anket til Højesteret, som forventes at træffe afgørelse i maj 2011.

---o0o---

I hvilket omfang den danske stat havde og/eller har ret til at beskatte aktieavancer ved personers fraflytning til en anden EU-medlemsstat – når disse personer påberåber sig arbejdskraftens fri bevægelighed (TEF art. 39), eller retten til fri etablering (TEF art. 43) – synes forsat tvivlsomt, om end den danske stat står styrket efter den seneste dom fra EF-domstolen og Østre Landsret.

Da der imidlertid ofte er ganske store beløb på højkant for de personer, som er blevet sat i skat på ovennævnte grundlag, er det naturligvis værd at overveje et søgsmål mod den danske stat.

Det synes imidlertid ganske rimeligt at konkludere, at personer, som ved deres fraflytning har stillet sikkerhed for latent aktieavanceskat eller betalt denne skat, kan rejse et erstatningskrav mod den danske stat.

I den forbindelse skal det bemærkes, at personer som vil føre et søgsmål mod staten på ovennævnte grundlag, forventeligt vil kunne anvende reglerne om omkostningsgodtgørelse i skatteforvaltningsloven, iht. hvilke staten betaler 50 % af skatteyderens advokatsalær, såfremt sagen tabes og 100 % af skatteyderens advokatsalær, såfremt skatteyderen i overvejende grad måtte få medhold.

Eventuelt interesserede er velkommen til at rette henvendelse herom til Kirk Advokater.