

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 10821 af 06/12/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. aktier – fraflytterskat – tilflytning til Danmark – indgangsværdier – dobbeltbeskatningsoverenskomst – bindende svar

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-03930

Landsskatteretskendelse vedr. aktier – fraflytterskat – tilflytning til Danmark – indgangsværdier – dobbeltbeskatningsoverenskomst – bindende svar

Resumé

Indgangsværdien for aktier, som aktionær havde ejet under et ophold af nogle års varighed i Tyskland, skulle efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven § 40 fastsættes til den oprindelige anskaffelsessum og ikke til værdien på tilflytningsdagen ved tilbageflytning til Danmark.

Klagen vedrører bindende svar, idet klageren har stillet følgende spørgsmål:

1) Kan SKAT bekræfte, at der for aktier - hvor fraflytningsskatten er endelig afregnet og betalt inden tilflytning til Danmark - skal fastsættes nye indgangsværdier svarende til den nøjagtige kursværdi/handelsværdi pr. tilflytningsdagen?

1. omformuleret

Kan SKAT bekræfte, at der for aktier - hvor fraflytterskatten er endelig afregnet og betalt inden tilflytning til Danmark, og hvor spørger ikke fremsætter anmodning om tilbagebetaling, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2, - skal fastsættes nye indgangsværdier svarende til den nøjagtige kursværdi/handelsværdi pr. tilflytningsdagen.

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende kan SKAT bekræfte, at den betalte skat kan modregnes i skatten på en fremtidig avance på aktierne efter at skattepligten til Danmark er indtrådt?

Skatteforvaltningens afgørelse

Skatteforvaltningen har besvaret de stillede spørgsmål således:

Spørgsmål 1: Nej

Spørgsmål 2: Nej, den betalte skat modregnes ikke. Den tilbagebetales efter anmodning med en skattefri godtgørelse på 6 % årligt.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster skatteforvaltningens bindende svar på spørgsmål 1.

Landsskatteretten ændrer svaret på spørgsmål 2 til ja.

Sagens oplysninger

Generelle oplysninger

Klageren (A) og hans ægtefælle fraflyttede Danmark i november 1996, hvor deres fulde skattepligt til Danmark ophørte. Ægteparret bosatte sig herefter i Tyskland, hvor de fortsat bor.

Der er beregnet følgende fraflytningsskat ved udrejsen for nedennævnte anparter ejet af klageren:

B ApS med 303.738 kr. (senere omdannet til C ApS)

D ApS med 85.916 kr. (senere omdannet til E ApS)

Der er givet henstand med fraflytningsskatten. Den stillede bankgaranti er ophævet som følge af ændringen af de danske regler om sikkerhedsstillelse ved henstand.

Klageren og ægtefællen stiftede 23. maj 2001 holdingselskabet F ApS, hvor de ejer samtlige anparter (125.000 kr.). F ApS ejer aktierne i G ApS, som er moderselskab i den nye driftskoncern.

Herudover ejer klageren nogle enkelte aktier i forsikringsselskab, bank og fodboldklub.

Den påtænkte disposition

Klageren ønsker at betale den beregnede fraflytningsskat på aktierne. Klageren ønsker i den forbindelse oplyst, hvilken indgangsværdi der skal fastsættes for anparterne i C ApS og D ApS, såfremt han og hans ægtefælle flytter til Danmark.

Skatteforvaltningens afgørelse

Beskatning af aktier, der er i behold ved indtræden af skattepligt ved tilflytning til Danmark, reguleres af aktieavancebeskatningslovens § 37.

Det er her bestemt, at handelsværdien på tilflytningsdagen træder i stedet for den faktiske anskaffelsessum. Dog gælder bestemmelsen ikke for aktier, der er pålagt »fraflytningsskat«, idet behandlingen af sådanne aktier reguleres efter aktieavancebeskatningslovens § 40.

Ved aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 1, (tidligere § 13 a, stk. 8), er det bestemt, at ved genindtræden af skattepligt bortfalder pligten til at svare »fraflytningsskat«, og at tab og gevinst på disse aktier ved en senere afståelse skal opgøres efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven og opgøres på grundlag af det oprindelige anskaffelsestidspunkt og den oprindelige anskaffelsessum.

Bestemmelsen angiver således alene én måde at behandle disse aktier på, nemlig at aktierne genindtræder i den status, de havde ved fraflytningen.

Bestemmelsen giver således ikke mulighed for at lade den oprindelige anskaffelsessum afløse af handelsværdien ved skattepligtens genindtræden.

Efter bestemmelsen skelnes der ikke imellem, om fraflytningsskatten faktisk er betalt eller ej, og der gives ikke skatteyderen mulighed for selv at vælge imellem faktiske anskaffelsessummer og værdier ved tilflytning ved at afregne fraflytningsskatten eller ved at undlade dette.

Den mellem Danmark og Tyskland indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst tager i artikel 13 stilling til, hvorledes dobbeltbeskatning undgås i en sådan situation.

Ved artikel 13, nr. 4, er det bestemt, at beskatningsretten til aktieavancer tilkommer Danmark, når afhænderen er hjemmehørende i Danmark på afståelsestidspunktet. I artikel 13, nr. 5, er det bestemt, at dette ikke berører Tysklands ret til beskatning af aktieavancer ved fraflytning, når afhænderen har boet i Tyskland i mere end 5 år. Samtidig er det bestemt, at Danmark skal indrømme fradrag i skatten for skat betalt til Tyskland efter denne bestemmelse, dog kan fradraget ikke overstige den del af den beregnede danske skat, som kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i Tyskland. Der er således ved dobbeltbeskatningsoverenskomsten sikret, at der ikke sker dobbeltbeskatning i situationen.

Spørgsmål 1 er derfor besvaret med nej.

Ved aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2, (tidligere § 13 a, stk. 10), er det bestemt, hvordan der forholdes med den pålignede »fraflytningsskat«.

Efter bestemmelsen bortfalder ej betalt skat, og betalt skat tilbagebetales efter anmodning. Der gives ved tilbagebetaling en skattefri godtgørelse på 6 % årligt.

Spørgsmål 2 er derfor besvaret således: Nej, den betalte skat modregnes ikke. Den tilbagebetales efter anmodning med en skattefri godtgørelse på 6 % årligt.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at det bindende svar ændres til et ja, således at der skal fastsættes nye indgangsværdier på anparter, som medbringes til Danmark, svarende til den nøjagtige kursværdi/handelsværdi på tilflytningsdagen, når klageren har valgt at betale fraflytterskatten og ikke ønsker tilbagebetaling.

Udgangspunktet i kildeskattelovens § 9, stk. 1, er som følger: »Hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemme-

hørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.«

Såfremt fraflytningsskatten er endelig afregnet og vælges som ligningsmæssig og ikke i henstand, og aktionær/skatteyder ikke har anmodet om tilbagebetaling af fraflytningsskatten efter den særlige procedure i aktieavancebeskatningsloven, så gælder udgangspunktet efter kildeskattelovens § 9, idet indrejse med sådanne aktier/anparter svarer til indrejse med hvilket som helst andet skatterelevant aktiv omfattet af kildeskattelovens § 9.

Ved dispositioner i udlandet med de pågældende aktier (fracflytningsaktierne) f.eks. ved aktieombytninger eller lignende vil der ske omberegning af exitskatten pr. ombytningsdagen, hvis dette begæres - ellers står den oprindelige skat ved magt - og ved tilflytning til Danmark vil der blive opgjort almindelige indgangsværdier efter kildeskattelovens § 9, jf. bl.a. TfS 1997.704 LR. Dette grundprincip om accept af endelig skat kan ikke fraviges til skade for borgeren vilkårligt på to ellers ens og ligeartede situationer. Dette følger af den almindelige forvaltningsretlige lighedsgrundsætning.

Grundlæggende opstår bortfald af pligten til at svare fraflytningsskat, hvis skatteyder anmoder derom. I så fald skal der ske tilbagebetaling af den for meget betalte fraflytningsskat med tillæg af en rentegodtgørelse på 6 %, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2. Denne sag vedrører derimod, hvilke retsvirkninger det har for skatteyder, såfremt han ikke anmoder om tilbagebetaling af den betalte fraflytningsskat.

Der er i aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2, fastlagt et frivillighedsprincip i og med, at den betalte fraflytningsskat kun tilbagebetales på baggrund af skatteydernes konkrete anmodning herom. Helt tilsvarende gælder for omberegninger efter aktieavancebeskatningslovens § 39.

Der skal ved skattepligtsophør i forbindelse med fraflytning ske beskatning af den urealiserede fortjeneste, der er optjent på visse skatterelevante aktiver indtil tidspunktet for fraflytningen. Formålet hermed er at beskatte fortjeneste, der er optjent her i landet, men dog ikke realiseret. Reglerne vedrørende aktier og anparter er fastsat tidligere i aktieavancebeskatningslovens § 13 a – nu i aktieavancebeskatningslovens §§ 38-40. Den fraflyttede aktionær kan efter lovordene enten vælge at betale fraflytningsskatten eller at få henstand med beskatningen, når visse forudsætninger er opfyldt.

Bliver aktionæren på ny fuldt skattepligtig til Danmark eller skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, bortfalder pligten til at svare skat af fortjeneste på aktier, der ikke er afstået. En tidligere beregnet skat af aktieavance ved fraflytning, der ikke er kørt ind i ligningsmæssig opkrævning, er der givet exit-henstand med efter reglerne, og en sådan henstandsskat bortfalder således, når aktionæren igen får skattemæssigt hjemsted her i landet og bliver dermed omfattet af de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven. Ved senere afståelse af sådanne »gamle« aktier opgøres fortjeneste eller tab på grundlag af den oprindelige anskaffessum og anskaffelsestidspunkt.

Har aktionæren imidlertid i stedet valgt at følge lovens direkte udgangspunkt, nemlig at svare sin fraflytningsskat, fremgår det, at man »kan«, og dette betyder, at der er en valgmulighed for skatteyder til at anmode om tilbagebetaling heraf, jf. loven sammenholdt med cirkulære nr. 237 af 1987 - »Skatteflugts-cirkulæret«.

Bestemmelsen er direkte videreført i den nugældende aktieavancebeskatningslovs § 40 (L 78, som blev vedtaget den 16. december 2005). Af bemærkningerne til § 40, stk. 2, fremgår, at »bestemmelsen svarer til § 13 a, stk. 10, i den dagældende aktieavance-beskatningslov«. Endvidere fremgår: »Hvis den skattepligtige ved fraflytningen har betalt skatten af den urealiserede aktieavance, og den pålignede skat senere bortfalder, fordi aktionærens skattepligt til Danmark genindtræder, tilbagebetales den for meget betalte skat efter anmodning.« Det fremgår samtidig af bemærkningerne til den nye aktieavancebeskatningslov, at det ikke er hensigten at ændre på bestående praksis.

Aktieavancebeskatningslovens § 13 a blev indført som led i skattereformen 1986/87. I skattereformaftalen er det bl.a. anført: »Der skal gennemføres regler, der modvirker skatteflugt. Det skal ved disse regler

tilstræbes, at indtægter optjent her i landet, også beskattes her. Det skal indgå heri, at også urealiserede avancer og skattecredit på indtægt, der er optjent her, bliver beskattet i forbindelse med fraflytning. De ændrede regler skal tillige begrænse mulighederne for at undgå beskatning gennem udnyttelse af forskelle i de enkelte landes skatteregler.«

Som dette citat viser, var det et overordnet formål med skattereformen at sikre, at enhver form for indtægt, der er optjent her i landet, også undergives beskatning her i landet. Dette ville modvirke skatteflugt, men hensigten var ikke blot at »ramme« personer, der havde til hensigt at fraflytte landet af rent skattemæssige grunde. Tværtimod var det hensigten at gennemføre et generelt princip om, at alle indtægter optjent her i landet også rent faktisk skulle undergives beskatning her i landet, uanset hvad der var den skattepligtiges begrundelse for at fraflytte Danmark.

Fraflytningsbestemmelsen i aktieavancebeskatningsloven er udtryk for gennemførelsen af et territorialbeskatningsprincip - en »bomskat eller exitskat«, og bestemmelsen blev indført samtidig med indførelsen af en række andre bestemmelser i den danske lovgivning, som skulle sikre, at indtægt oppebåret her i landet blev undergivet beskatning her i landet i overensstemmelse med dette territorialbeskatningsprincip.

I forarbejderne til den ændring af aktieavancebeskatningsloven, der blev gennemført som led i skattereformen, anføres det i overensstemmelse hermed, at forslaget er et led i aftalen, og det ovenfor citerede uddrag fra denne aftale gengives nærmest ordret (Folketingstidende 1986-87, Tillæg A, sp. 4451). Om formålet bag den foreslåede regel i aktieavancebeskatningsloven anføres det således (Folketingstidende 1986/87, Tillæg A, sp. 4461-4462): »Formålet med den foreslåede lovændring er, at der i forbindelse med fraflytning skal ske beskatning af aktieavancer, der er optjent, mens aktionæren har været skattepligtig her til landet.« Formålet opfyldes i og med, at fraflytningsskatten beregnes af avancen på tidspunktet for fraflytning fra Danmark. Såfremt aktionæren f.eks. afstår aktierne under opholdet i udlandet, forfalder fraflytningsskatten endeligt og henstand kan ikke opretholdes. Til gengæld sker der ikke dansk beskatning af en evt. yderligere avance.

Aktieavancebeskatningslovens § 13 a gjaldt for de anparter, klageren ejede på udrejsetidspunktet (bl.a. anparterne i B ApS og D ApS). Der er beregnet fraflytningsskat og hermed sket en endelig værdiansættelse på fraflytningstidspunktet i 1996 vedrørende anparterne i B ApS og D ApS.

Det fremgår af cirkulære nr. 237 af 1987 (»Skatteflugts-cirkulæret«), at i tilfælde hvor skatten er betalt, »tilbagebetales den for meget betalte skat efter anmodning«. Der ligger altså et væsentligt element af frivillighed i dette, idet den betalte fraflytningsskat ikke automatisk tilbagebetales, når aktionæren tilflytter Danmark igen. Aktionæren skal aktivt anmode om tilbagebetaling. Ud fra en direkte sproglig fortolkning er det således frivilligt for aktionæren, om han ønsker fraflytningsskatten tilbagebetalt. Anmoder aktionæren ikke om tilbagebetaling ved tilflytning til Danmark, så vil tilbagebetaling af fraflytningsskatten ikke ske, idet skatten bliver endelig. Retsvirkningen heraf er, at der ved betaling af fraflytningsskatten er gjort endelig op med den avance, som er optjent her i landet. På tilflytningsdagen foreligger der således ikke en urealiseret avance, som kan henføres til Danmark, da fraflytningsskatten er betalt, og da der dermed er gjort endeligt op med beskatning af den fortjeneste, der var optjent i Danmark. Sidstnævnte betinger en sædvanlig indgangsværdi på indrejsetidspunktet.

I det tilfælde, fraflytningsskatten var betalt og aktierne solgt i udlandet, ville en efterfølgende værdistigning heller ikke være omfattet af dansk beskatning. Dermed kan aktierne, fra det tidspunkt skatten betales, ikke længere anses som omfattet af dansk beskatning. Der er således ikke tale om et aktiv, som jf. ordlyden i kildeskattelovens § 9: »i forvejen er omfattet af dansk beskatning«. Retsvirkningen er, at aktivet skal anses for anskaffet på tilflytningstidspunktet til værdien på tilflytningstidspunktet.

Frivillighedsprincippet er fastholdt i formuleringen af § 40, stk. 2, i den nye aktieavancebeskatningslov. Af § 40, stk. 2, fremgår følgende: »Bortfalder pligten til at svare skat efter stk. 1, tilbagebetales eventuel for meget betalt skat efter anmodning med en rentegodtgørelse på 6 pct. årligt fra betalingstidspunktet. Rentegodtgørelsen medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst«.

Der består ifølge aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2, tre muligheder, når en skatteyder flytter tilbage til Danmark eller får skattemæssigt hjemsted i Danmark og har de aktier/anparter i behold, som blev beskattet ved fraflytningen:

- 1) Fraflytningsskatten er ikke betalt og bortfalder herefter. Ved en senere afståelse af aktier/anparter beregnes avancen på baggrund af den oprindelige anskaffelsessum og -tidspunkt.
- 2) Fraflytningsskatten er betalt, og skatteyder anmoder om tilbagebetaling med rentegodtgørelse på 6 %. Ved en senere afståelse af aktier/anparter beregnes avancen på baggrund af den oprindelige anskaffelsessum og -tidspunkt.
- 3) Fraflytningsskatten er betalt, og skatteyder anmoder ikke om tilbagebetaling af fraflytningsskatten. Dermed er den exitskat, som blev aktualiseret ved fraflytningen endelig og forbliver endelig. Der fastsættes nye indgangsværdier pr. tilflytningsdagen, da skatten er endelig afregnet.

Der skal således fastsættes nye indgangsværdier efter principperne i kildeskattelovens § 9 for aktier/anparter ved den fulde skattepligts genindtræden, hvis skatteyder har betalt den beregnede fraflytningsskat, og ikke anmoder om tilbagebetaling af fraflytningsskatten i overensstemmelse med aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2.

Fastsættelse af nye indgangsværdier ved tilflytning til Danmark er eneste logiske følge, såfremt aktieskatten ikke tilbagebetales, da der ellers vil ske en faktisk og reel dobbeltbeskatning af aktionæren. Dobbeltbeskatningen opstår, da aktionæren allerede er beskattet af den urealiserede fortjeneste ved fraflytningen og de facto har betalt skatten. Hvis aktionæren ved tilflytning til Danmark og et efterfølgende salg af aktierne skal opgøre fortjenesten på baggrund af den oprindelige anskaffelsessum, som jo allerede er anvendt ved beregning af fraflytningsskatten, beskattes aktionæren dobbelt af forskellen mellem den oprindelige anskaffelsessum og kursværdien på tilflytningsdagen. En klar følge heraf er, at i situationer, hvor fraflytningsskatten er endelig afregnet og betalt, skal der ved tilflytningen fastsættes nye indgangsværdier for aktierne, såfremt fraflytningsskatten er endelig betalt, og aktionæren ikke anmoder om tilbagebetaling af fraflytningsskatten. De nye indgangsværdier pr. tilflytningsdagen skal lægges til grund ved opgørelsen af avance ved et fremtidigt salg.

Fastsættes der ikke nye indgangsværdier pr. tilflytningsdagen, vil anvendelse af oprindelige anskaffelsessummer endvidere medføre international dobbeltbeskatning, såfremt aktionæren ikke har anmodet om tilbagebetaling af fraflytningsskatten. Det bemærkes i den forbindelse, at også Tyskland har exitskat på aktier ved fraflytning fra Tyskland, og at fraflytningsbeskatningen fra og med den 1. januar 2007 også omfatter anparter i udenlandske (f.eks. danske) selskaber. Danmark skal derfor respektere, at beskatning for »værditilvækst« i udlandet ikke skal kunne henføres til Danmark, når der er afregnet exitskat ved fraflytning.

At der i et sådant tilfælde skal ske fastsættelse af nye indgangsværdier, er tillige i overensstemmelse med den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 13, stk. 4, om beskatningsretten til realiserede aktieavancer mv. Bestemmelsen fastslår som princip, at fortjeneste ved salg af aktier mv. kun kan beskattes i den stat, hvori sælgeren er skattemæssigt hjemmehørende (bopælsstaten). Artikel 13, stk. 5, fastslår imidlertid, at bopælsstaten skal give nedslag for betalt fraflytterskat til kildestaten. Danmark kan i overensstemmelse hermed ikke beskatte en fortjeneste, som er opstået, efter at skatteyder er flyttet til Tyskland.

Overenskomstens artikel 13, stk. 4 og 5, indebærer for klageren, at eventuelle fortjenester opnået, mens han har boet i Tyskland, kun kan beskattes af bopælslandet Tyskland. Den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 13, stk. 4, er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts artikel 13, stk. 5, og skal fortolkes i overensstemmelse hermed.

Af kommentarernes pkt. 29 om modeloverenskomstens stk. 5 følger: »Med hensyn til fortjeneste ved afståelse af andre formuegoder end dem der er omhandlet i stk. 1, 2, 3 og 4, foreskriver stk. 5, at disse kun

kan beskattes i den stat, hvori afhænderen er hjemmehørende. Dette er i overensstemmelse med de regler, der er fastsat i art. 22«.

I noterne til den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 13, stk. 4, er anført: »Artikel 13, stk. 4 fastslår som en slags opsamlingsbestemmelse, at beskatningsretten til gevinst ved afståelse af alle andre aktiver end dem, der er nævnt i stk. 1-3, tilkommer bopælsstaten. Bestemmelsen svarer til OECD-modeloverenskomstens art. 13, stk. 4. Avance ved salg af aktier, udenfor de i stk. 1 nævnte, er eksempelvis omfattet af stk. 4«.

Også dette støtter, at der skal ske fastsættelse af nye indgangsværdier på aktier/anparter i forbindelse med tilflytning til Danmark, hvis skatteyder undlader at fremsætte anmodning om tilbagebetaling af den oprindeligt beregnede og betalte fraflytningsskat.

Efter aktieavancebeskatningslovens § 39 gælder det forhold, at skatten bliver endelig, f.eks. hvis der sker ombytning af aktier, medens aktionæren er i udlandet. Dette er en følge af lovens ord og fastslået ved bl.a. TfS 1997.704 LR. Ligningsrådet fandt, at tilladelse til skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 13 ikke gjaldt for en aktionær, som ikke var fuldt skattepligtig. Denne aktionærs ombyttede aktier måtte derfor anses for afstået ved ombytningen. Den ved fraflytningen pålignede skat bortfaldt derfor ikke ved genindtræden af fuld skattepligt til Danmark. Ved genindtræden af fuld skattepligt ville aktionæren være omfattet af kildeskattelovens § 9, og hans aktier, som ansås for anskaffet, mens han var begrænset skattepligtig, ansås for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Ved fornyet fraflytning ville han være omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 13 a, hvis han havde været fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra d, i en eller flere perioder på i alt mindst 5 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret.

Det bør ikke kunne gøre nogen forskel, om man har betalt aktieskatten og vælger at fastholde, eller om man foretager en ombytning af aktier i udlandet, der udløser, at skatten er endelig. Resultatet er det samme. Skatten forbliver endelig, og nye indgangsværdier vil være en realitet ved gentilflytning til Danmark.

Såfremt der ikke anmodes om omberegning som følge af dispositioner i udlandet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, så bliver skatten automatisk endelig - f.eks. ved at betingelsen om selvangivelse af ønsket omberegning ikke indgives. Ethvert krav på omberegning fortabes, og den oprindelige exitsskat står ved magt. Der skal ved tilflytning beregnes nye værdier efter kildeskattelovens § 9, jf. eksplicit princippet i TfS 1997.704 LR.

Det kan således konkluderes, at der skal fastsættes nye indgangsværdier for aktier, hvor fraflytnings-skatten er endeligt afregnet og betalt inden tilflytning til Danmark, svarende til den nøjagtige kursværdi/handelsværdi pr. tilflytningsdagen. Dette følger af, at der ved betaling af fraflytningsskatten er gjort endelig op med beskatning af den fortjeneste, der er optjent i Danmark før fraflytningen, og at tilbagebetaling af fraflytningsskatten sker efter anmodning, således at aktionæren frit kan vælge, om der skal ske tilbagebetaling eller ej. Såfremt der ikke fastsættes nye indgangsværdier pr. tilflytningsdagen, vil anvendelse af oprindelige anskaffelsessummer medføre dobbeltbeskatning, såfremt aktionæren ikke har anmodet om tilbagebetaling af fraflytningsskatten. Det er en betingelse for at anvende de oprindelige anskaffelsessummer, at fraflytningsskatten er bortfaldet som følge af ophør med henstand med betalingen af fraflytningsskatten, eller at der er anmodet om tilbagebetaling af den betalte fraflytningsskat.

SKATs indstilling

SKAT har indstillet, at skatteforvaltningens bindende svar på spørgsmål 1 stadfæstes, og at svaret på spørgsmål 2 ændres til et ja.

For aktier, hvor der er indtrådt skattepligt efter § 38, stk. 1, men som på ny omfattes af skattepligt her i landet, bortfalder pligten til at svare skat af gevinst på aktier, der ikke er afstået, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 1, 1. pkt. Ved senere afståelser behandles gevinst og tab på disse aktier

efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven og opgøres på grundlag af det oprindelige anskaffelsestidspunkt og den oprindelige anskaffelsessum, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 1, 2. pkt. Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 40 omfatter fraflytningsbeskattede aktier, og det fremgår klart af ordlyden, at en fremtidig avance/tab skal opgøres på grundlag af den oprindelige anskaffelsessum. Dette gælder, uanset om fraflytterskatten er betalt eller ej. Bestemmelsen angiver ingen dispensationsmuligheder.

En eventuelt betalt skat vil kunne modregnes i skatten på en fremtidig avance på aktierne i henhold til de almindelige modregningsregler.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Spørgsmål 1

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 37 anses aktier, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9.

Bestemmelsen gælder dog ikke for aktier, der er fraflytningsbeskattet efter lovens § 38, stk. 1, men som på ny omfattes af skattepligt her til landet. Sådanne aktier reguleres af aktieavancebeskatningslovens § 40.

For aktier, hvor der er indtrådt skattepligt efter § 38, stk. 1, men som på ny omfattes af skattepligt her i landet, bortfalder pligten til at svare skat af gevinst på aktier, der ikke er afstået, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 1, 1. pkt. Ved senere afståelser behandles gevinst og tab på disse aktier efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven og opgøres på grundlag af det oprindelige anskaffelsestidspunkt og den oprindelige anskaffelsessum, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 1, 2. pkt.

Af bemærkningerne til lov nr. 1413 af 16. december 2005 (L 78) vedrørende aktieavancebeskatningslovens § 37 fremgår følgende: »Ved bestemmelsen slås det samtidig fast, at reglerne i § 40, der vedrører tilbageflytning efter en tidligere fraflytning, går forud for reglerne i selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9«.

Hvis pligten til at svare skat efter stk. 1 bortfalder, tilbagebetales eventuel for meget betalt skat efter anmodning med en rentegodtgørelse på 6 pct. årligt fra betalingstidspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2. Rentegodtgørelsen medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Tilbagebetaling af eventuel for meget betalt skat efter anmodning er reguleret af aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2. Bortfald af pligten til at betale fraflytningsskat efter § 38, stk. 1, ved genindtræden af skattepligt til Danmark og fastsættelsen af, at gevinst og tab på aktier ved senere afståelser skal opgøres på grundlag af den oprindelige anskaffelsessum og det oprindelige anskaffelsestidspunkt, er reguleret af aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 1. Det er således ikke en betingelse for at anvende den oprindelige anskaffelsessum ved opgørelsen af gevinst og tab på aktier ved senere afståelser, at skatteyderen har anmodet om tilbagebetaling af eventuel for meget betalt skat af urealiseret gevinst på aktier.

En eventuel opstået dobbeltbeskatningssituation løses af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster; i denne sag dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 22. november 1995 mellem Danmark og Tyskland.

Det fremgår af artikel 13, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, at indkomst eller fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stykke 1, 2 og 3 omhandlede kun kan beskattes i den kontraherende stat, hvori afhænderen er hjemmehørende. Beskatningsretten til aktieavancer tilkommer således Danmark, når afhænderen er hjemmehørende i Danmark på afståelsestidspunktet.

Af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 13, stk. 5, fremgår, at Danmarks beskatningsret ifølge stk. 4 ikke berører Tysklands ret til i henhold til sin nationale lovgivning at beskatte personen af værdistigning på aktier op til flytningen af hjemsted, når personen har været hjemmehørende i Tyskland for en periode på mindst 5 år, og når personen er blevet hjemmehørende i Danmark. Når aktierne efterfølgende afhændes og fortjenesten ved sådan afhændelse bliver beskattet i Danmark, skal Danmark indrømme fradrag i skatten for et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i Tyskland. Fradraget skal dog ikke kunne overstige den del af den beregnede danske indkomstskat, som kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i Tyskland.

Der er således ved dobbeltbeskatningsoverenskomsten sikret, at der ikke sker dobbeltbeskatning.

Landsskatteretten stadfæster derfor skatteforvaltningens bindende svar vedrørende spørgsmål 1.

Spørgsmål 2

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 40, stk. 2, tilbagebetales eventuel for meget betalt skat efter anmodning med en rentegodtgørelse på 6 pct. årligt fra betalingstidspunktet.

Den betalte skat vil kunne modregnes i skatten på en fremtidig avance på aktierne i henhold til de almindelige modregningsregler, idet der er tale om konnektionskrav.

Landsskatteretten ændrer derfor svaret på spørgsmål 2 til ja.