

**Kandidatafhandling**  
Cand.merc.aud.

**Forfatter:**  
Pia Møhlenberg

**Vejleder:**  
Jacob Engelsted Christensen

# **Dansk fraflytningsbeskatning**

## **set fra et dansk og et europæisk perspektiv**

Ålborg Universitet  
Efterår 2005

# INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>1 INDLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 EMNEVALG .....	5
1.2 PROBLEMFOMULERING .....	6
1.3 METODEVALG OG OPGAVESTUKTUR .....	8
1.4 AFGRÆNSNING.....	10
<b>2 SUBJEKTIV SKATTEPLIGT FOR PERSONER</b> .....	<b>13</b>
2.1 DEN HISTORISK UDVIKLING .....	13
2.2 UBEGRÆNSET SKATTEPLIGT .....	15
2.2.1 <i>Salg af boligen</i> .....	21
2.2.2 <i>Dobbelbeskatning</i> .....	22
2.2.3 <i>Indkomstopgørelsen</i> .....	27
2.3 BEGRÆNSET SKATTEPLIGT.....	29
2.3.1 <i>Lønindkomst</i> .....	32
2.3.2 <i>Anden A-indkomst</i> .....	34
2.3.2.1 <i>Bestyrelses honorar</i> .....	34
2.3.2.2 <i>Konsulentydelse</i> .....	35
2.3.2.3 <i>Pensioner</i> .....	35
2.3.3 <i>Erhvervsvirksomhed</i> .....	37
2.3.4 <i>Fast ejendom</i> .....	39
2.3.4.1 <i>Udlejning af helårsbolig</i> .....	40
2.3.4.2 <i>Udlejning af sommerbolig</i> .....	41
2.3.5 <i>Udbytte</i> .....	42
2.3.6 <i>Personalegoder</i> .....	43
2.3.7 <i>Renteindtægt</i> .....	44
2.3.8 <i>Royalty</i> .....	44
2.3.9 <i>Indkomstopgørelsen</i> .....	46
2.4 UDSTATIONERING .....	48
2.4.1 <i>Social sikring</i> .....	48
2.4.2 <i>Arbejdsmarkedsbidrag</i> .....	52
<b>3 FRAFLYTNING FRA DANMARK</b> .....	<b>54</b>
3.1 FRAFLYTNING – FAKTA OG TAL .....	54
3.2 FRAFLYTNING TIL ENGLAND.....	55
<b>4 DANSK BESKATNING VED FRAFLYTNING</b> .....	<b>58</b>
4.1 DEN HISTORISKE UDVIKLING.....	58
4.2 AKTIER .....	61
4.2.1 <i>Henstand og sikkerhedsstillelse</i> .....	66
4.3 KØBE- OG TEGNINGSRETTER .....	67
4.4 KURSGEVINST .....	68
4.4.1 <i>Henstand og sikkerhedsstillelse</i> .....	71
4.5 ERHVERVSVIRKSOMHED .....	71
4.6 AFSKRIVNINGSBERETTIGEDE AKTIVER .....	73
4.7 FAST EJENDOM.....	75
4.8 PENSION.....	77
4.9 SELVANGIVELSESRIST .....	82
<b>5 DANSK FRAFLYTNINGSBESKATNING SET FRA ET EUROPÆISK SYNSPUNKT</b> .....	<b>83</b>
5.1 INDLEDENDE BETRAGNINGER OMKRING EU-RETEN .....	83
5.2 PROBLEMSTILLINGER VED DE INTERN RETLIGE SKATTEREGLER I FORHOLD TIL EU .....	85
5.2.1 <i>C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant</i> .....	85
5.2.2 <i>Indvirkning på dansk ret af EF-domstolens afgørelse i C-9/02</i> .....	88
5.2.3 <i>C-150/04 mod Kongeriet Danmark</i> .....	91
5.2.4 <i>Indvirkning på dansk ret af EF-domstolens mulige afgørelse i C-150/04</i> .....	93

5.3 AFSLUTTENDE BEMÆRKNINGER OMKRING DANSK FRAFLYTNINGSBESKATNING I FORHOLD TIL EU-RETEN .....	94
<b>6 KONKLUSION .....</b>	<b>96</b>
<b>7 ENGLISH SUMMARY .....</b>	<b>100</b>
<b>8 LITTERATURFORTEGNELSE.....</b>	<b>103</b>

# 1 Indledning

Gennem tiderne har der altid været personer, som er fraflyttet Danmark og bosat sig i et andet land. Årsagerne hertil er mange og strækker sig lige fra H.C. Andersen for ca. 200 år siden rejste verden rundt for at finde inspiration til sine fortællinger og til det 21. århundrede hvor pensionister rejser til Spanien og Frankrig for at nyde deres alderdom.

Men især det at rejse udenlands for at arbejde har i de senere år været yderst populært. Den stigende globalisering inden for erhvervslivet har affødt et behov for at få en medarbejderstab, der kan begå sig på det internationale marked. Dette gælder først og fremmest sprogligt, men også kendskab til andre landes kulturer, lovgivning, infrastruktur osv. er vigtige for virksomheder, der har relationer til det internationale marked.

I takt med erhvervslivets stigende efterspørgsel efter arbejdskraft med international erfaring er udbuddet af medarbejdere, der har international erhvervserfaring, også stigende. Dette skyldes selvfølgelig tildels den enkeltes lyst til at prøve noget nyt, lærer andre kulturer at kende osv., men det skyldes også, at det i hvert fald indenfor EU er blevet lettere rent praktisk at få arbejde i et andet land.

Danmark er kendt for at have et meget højt skattetryk, og for nogle er det en motivationsfaktor i sig selv for at flytte udenlands. Efter forbrugsfesten i 1970'erne indførtes der i 1980'erne en række skattemæssige stramninger, der medførte, at mange fra den mere velstående del af befolkningen flyttede til udlandet. Med indførelsen af formueskatten var det simpelthen blevet for dyrt at bo i Danmark. Den voksende fraflytning fra Danmark, som alene skyldes skattemæssige årsager, forsøgte den daværende regering at sætte en stopper for i 1987 med vedtagelse af lov nr. 303-304, 306-310 og 312 af 25. maj 1987 (efterfølgende kaldt Skatteflugtspakken), som indførte en lang række skattemæssige tiltag, der skulle forhindre at velstående danskere flyttede til udlandet med hele deres formue uden at staten fik del af kagen i form af skat, når formuen efterfølgende ville blive afhændet.

Selvom Skatteflugtspakken fra 1987 mest var tænkt som et middel, til at bremse strømmen af velstående danskere, der flyttede fra Danmark, så rammer den jo bredt, og den volder således stadig en del problemer for den almindelige dansker ved fraflytning fra Danmark, selvom der efterfølgende er gennemført ændringer til loven. Derudover er EU blevet mere opmærksom på de danske skatteregler ved fraflytning, og flere afgørelser ved EF domstolen har vist, at de danske

skatteregler ved fraflytning muligvis er i strid med EF-traktatens artikel 39 om arbejdskraftens fri bevægelighed, artikel 43 om fri etableringsret og artikel 49 om fri bevægelighed for tjenesteydelser.

Der er kun i begrænset omfang medtaget materiale og afgørelser efter d. 1. december 2005.

## 1.1 Emnevalg

Der er mange danskere, der hvert år flytter udenlands af enten den ene eller den anden grund. Men uanset bevæggrunden hertil så er det selvfølgelig med et ønske om at få en god oplevelse. De skattemæssige regler ved fraflytning kan være svære at gennemskue og der er mange faldgruber. Såfremt man ønsker at flytte udenlands bør udenlandsopholdet planlægges nøje i god tid inden afrejse, så man ikke får nogle skattemæssige overraskelser, når man først er flyttet. På det tidspunkt er det for sent at lave om på noget.

Jeg har forestillet mig, at nærværende opgave skal kunne bruges som en slags håndbog for danskere, der ønsker at rejse til udlandet for en kortere eller længere periode. Udlandsopholdet kan som tidligere nævnt let blive en meget dyr affære, hvis ikke den er planlagt ordentligt.

Emnevalget udspringer også af min egen erfaring, idet jeg har arbejdet som revisor i et dansk revisionsfirma i London i 3 år. For det første har jeg selv været igennem processen omkring det at skulle flytte fra Danmark, og for det andet har jeg gennem mit arbejde i London fået kendskab til en lang række af danskere der flytter fra Danmark til England. Bevæggrundene for disse danskere for at flytte til England er for nogle et ønske om at få en god oplevelse og styrke deres erhvervs erfaring, hvorved udlandsopholdet ofte er af midlertidig karakter. For andre er det et ønske om at slippe for det høje danske skattetryk, og disse ophold er ofte af mere langvarig eller permanent karakter. Mange af de danskere der fraflytter Danmark og flytte udenlands for at slippe for at betale så meget i skat vælger ofte at flytte til England, idet England har et markant lavere skattetryk end i Danmark. Derudover er lønningerne især i London væsentlig højere end i Danmark og sammenholdt med det lave skattetryk er der således god mulighed for at tjene penge i England.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Jeg vil i opgaven ofte bringe England ind som sammenligning til Danmark. Mine betragtninger omkring England er selvfølgelig baseret på den engelske lovgivning, men jeg anvender også den viden, som jeg har tilegnet mig gennem arbejdet i England. De oplysninger, jeg i opgaven igennem bringer omkring England, er således ikke baseret på nogen egentlig undersøgelse, men mere på min erfaring fra revisorarbejdet i London.

Problemerne, der bliver behandlet i nærværende opgave, vil tage udgangspunkt i emnet "dansk fraflytningsbeskatning set fra et dansk og europæisk perspektiv". Udover at gennemgå de danske skatteregler ved fraflytning vil jeg forsøge at sammenholde de danske regler med EF-traktaten for at klargøre, om de er uforenelige med de grundlæggende økonomiske frihedsrettigheder i EF-traktaten såsom arbejdskraftens frie bevægelighed og fri etableringsret.

## 1.2 Problemformulering

I forbindelse med fraflytning fra Danmark er der en række politiske overvejelser, som ligger til grund for den gældende skattemæssige lovregulering på området. Det kunne være interessant at undersøge, om skatteindtægterne i forbindelse med fraflytningsbeskatning står mål med de på området gældende regler. Men da der ikke foretages separat indberetning af disse oplysninger, findes der så vidt jeg ved ikke statistikker der belyser dette forhold.

Afhandlingens primære målsætningen er at klarlægge, hvordan man som person står stillet, såfremt man ønsker at flytte til udlandet, og hvilke muligheder den danske skattelovgivning giver danskere, der ønsker at flytte til udlandet. Til belysning af dette punkt vil jeg primært tage udgangspunkt i den gældende lovgivning, men da ingenting i den danske lovgivning er hverken sort eller hvidt, så vil jeg inddrage relevante domme til at belyse problemstillingen.

Afhandlingens sekundære målsætning er at foretage en sammenligning med EF-traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed samt fri etableringsret for at vurdere, om de danske skatteregler er i tråd med EF-traktatens bestemmelser.

Med udgangspunkt i de skatteretlige regler vil jeg forsøge at nå ovenstående målsætning ved at opstille følgende problemstillinger, som vil danne grundlag for opgavedisponeringen.

**Hvilke forhold lægges der vægt på ved bedømmelsen af, om en person ved fraflytning har opgivet sin fulde skattepligt til Danmark og/eller bevaret det skattemæssige hjemsted i Danmark.**

At man fraflytter Danmark er ikke ensbetydende med, at man automatisk opgiver sin fulde danske skattepligt. Der kan være forhold der gør, at man fortsat betragtes som fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark, selvom man faktisk ikke bor i Danmark. Der er mange forhold, der spiller ind ved denne afgørelse, som foretages af skatteforvaltning i den kommune, man er bosat i inden

fraflytningen. Derudover skal det afgøres, hvor man har skattemæssigt hjemsted. Afgørelsen er en subjektiv vurdering, hvilket kan give en uensartet behandling alt efter hvor i landet man bor.

### **Hvilke mål, midler og principper har historisk været afgørende ved udformningen af fraflytningsbeskatningen i Danmark.**

Den gældende lovgivning omkring fraflytningsbeskatning tager udgangspunkt i skatteflugtspakken fra 1987. Det er en gammel lov, og formålet er ikke at analysere fordele og ulemper ved loven i forhold til tidligere love. Men da loven i store træk stadig er gældende er det vigtigt at kende bevæggrundene for at indføre loven i 1987, og om disse bevæggrunde stadig er aktuelle.

### **Hvornår og hvordan beskattes en person, der flytter fra Danmark**

Er en person ved fraflytning fra Danmark formuende er der særlige regler for behandlingen og dermed beskatningen heraf ved fraflytningen. Der kan f.eks. være tale om, at personen driver selvstændig virksomhed i Danmark, ejer fast ejendom eller aktier eller har indeståender i pengeinstitut eller pensionskasse. Beskatningen ved fraflytning fra Danmark lovreguleres i henholdsvis Kildeskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, pensionsbeskatningsloven, ligningsloven og kursgevinstloven. Denne afhandling har til hovedformål at foretage en kommenteret gennemgang af disse regler med henblik på at vurdere, i hvilke situationer beskatningen forekommer.

### **Er den danske lovgivning ved fraflytning forenelig med EF-traktatens bestemmelser**

EF-traktatens artikel 39 om arbejdskraftens fri bevægelighed, artikel 43 om fri etableringsret og artikel 49 om fri bevægelighed for tjenesteydelser er grundlæggende økonomiske frihedsrettigheder, som skal sikre, at borgere i EU frit kan rejse rundt i EU og tage arbejde, hvor man lyster uden at man skal straffes økonomisk gennem national skattelovgivning. Tankerne bag er således, at man ikke skal stilles anderledes hvis man som dansker finder arbejde i Frankrig og dermed flytter til Frankrig, end man ville gøre hvis man som jyd fandt arbejde i København og flyttede til Sjælland.

Med opstillingen af de fire problemstillinger er det således mit håb, at jeg ved afslutningen af denne afhandling har fået opfyldt min primære målsætning, nemlig at klarlægge, hvordan man som person står stillet, såfremt man ønsker at flytte til udlandet, og hvilke muligheder den danske skattelovgivning giver danskere, der ønsker at flytte til udlandet.

Jeg har ligeledes opstillet en sekundær målsætning omkring en vurdering af de danske skatteregler sammenlignet med EF-traktatens bestemmelser. Det er min opfattelse, at jeg gennem arbejdet med at nå den primære målsætning også vil belyse forhold der har betydning for sammenligningen af de danske skatteregler og de europæiske regler, og at den sekundære målsætning et langt stykke hen ad vejen vil blive behandlet i sammenhæng med den primære målsætning.

Konklusionen på afhandlingen skulle gerne vise, at jeg har nået de mål, der er præciseret her i problemformuleringen.

### **1.3 Metodevalg og opgavestruktur**

Udgangspunktet for metodevalg og strukturen gennem opgaven vil være problemformuleringen og de dertil hørende spørgsmål.

De enkelte kapitler i afhandlingen vil tage udgangspunkt i en kombination af gennemgang af love med inddragelse af doms- og administrativ praksis.

I forbindelse med disponering af opgaven, er henvisning til domspraksis valgt indarbejdet i opgavebesvarelsen – og ikke som alternativ i noterne – da dette efter min overbevisning øger læsevenligheden og sammenhængen i opgaven.

I afsnittet omkring fraflytning til England vil jeg dog også i høj grad støtte mig til egne erfaringer gennem mit arbejde i London. Præsentationen heraf vil derfor primært baseres på en subjektiv vurdering af forholdene i England, men selvfølgelig også med henvisning til gældende engelsk lov på området. Afsnittet vil således ikke kunne anvendes som egentlig analysegrundlag.

Afhandlingen har ikke til formål at komme med forslag til forbedrede ændringer til den gældende skattelovgivning, men alene at beskrive den gældende lov som har betydning for danskere der ønsker at bosætte sig i et andet land. Det kan dog ikke undgås, at min holdning til reglerne vil skinne igennem. Dele af loven er kommenteret i diverse artikler, hvor artiklerne afspejler forfatterens holdning. Især i afsnittet omkring dansk fraflytningsbeskatning contra EU er der skrevet mange artikler, og der er mange holdninger til spørgsmålet. Jeg vil forsøge at



sammenholde alle disse forskellige holdninger, men også komme med min egen holdning til spørgsmålet.

Afhandlingen indledes i afsnit 2 med en gennemgang af de gældende regler for hvornår en person anses for at have opgivet sin skattepligt til Danmark. Hvordan ens skattemæssige situation ser ud ved fraflytning fra Danmark afhænger i høj grad af, om man opgiver sin fulde skattepligt eller bevarer enten sin fulde eller en begrænset skattepligt til Danmark. Såfremt to lande begge kræver fuld skattepligt, vil afgørelsen bero på et skøn over, hvor man har skattemæssigt hjemsted, og herefter ser man på hvordan indkomsterne fordeles landene imellem i henhold til de indgåede dobbeltbeskatningsaftaler. Disse forhold behandles i afsnit 3 sammen med en redegørelse for, hvilke muligheder der er i den danske lovgivning for at rejse udenlands. Opgavens egentlige formål er at beskrive den danske fraflytningsbeskatning, men før man tager stilling til, hvordan man beskattes ved fraflytning, er det afgørende at have klarlagt, hvorvidt man er fuld eller begrænset skattepligtig til Danmark. Derfor vil jeg i opgaven bruge forholdsmæssigt mange ressourcer på at beskrive reglerne omkring fuld og begrænset skattepligt, idet en fastlæggelse heraf er en forudsætning for at diskutere de danske regler omkring fraflytningsbeskatning.

Inden jeg beskriver skattereglerne ved fraflytning fra Danmark har jeg valgt at medtage et lille afsnit omkring fraflytning fra Danmark i tal. Dette gøres for at give et billede af omfanget af fraflytningen, men også for at beskrive, hvilke lande danskere typisk flytter til. I samme afsnit har jeg valgt at skrive lidt om fraflytning til England, og hvilke muligheder der er for danskere, der flytter til England. Her tænker jeg på, hvordan man som dansker kan etablere sig, og udnytte mulighederne i det engelske skattesystem til at spare penge i skat.

Hovedafsnittet og det egentlige formål med denne afhandling vil omfatte en gennemgang af fraflytningsbeskatningen indenfor bestemte områder. Afsnit 4 tager udgangspunkt i en historisk gennemgang af reglerne for fraflytningsbeskatning i Danmark. Jeg tager primært udgangspunkt i skatteflugtspakken fra 1987 og beskriver ændringer hertil frem til i dag. Det er ikke nogen dybdegående analyse af, hvorfor skatteflugtspakken blev indført i 1987. Men da loven stadig er gældende og danner grundlaget for hvordan man som person beskattes ved fraflytning, så finder jeg det relevant at komme med en kort redegørelse omkring baggrunden for vedtagelsen af loven. Herefter har jeg udvalgt enkelte områder, hvor jeg redegør for, hvordan disse behandles skattemæssigt ved fraflytning. De udvalgte områder er aktier, købe- og tegningsretter, kursgevinster, selvstændig erhvervsvirksomhed, afskrivningsberettigede aktiver, pension og fast ejendom.

Efter gennemgangen af fraflytter beskatningsreglerne i Danmark redegøres der i afsnit 5 for de EU retlige problemstillinger ved den danske lovgivning. Dette gøres med udgangspunkt i udvalgte afgørelser fra EF domstolen sammenholdt med en række artikler i faglige tidsskrifter og aviser samt udtalelser fra skatteministeren på området. Jeg vil forsøge at komme med en konklusion på, hvorvidt de danske skatteregler ved fraflytning er i strid med de grundlæggende frihedsrettigheder i EF-traktaten.

Afhandlingen rundes af med en konklusion, hvor der konkluderes på de behandlede problemstillinger.

De afgrænsninger, der er foretaget i forbindelse med udarbejdelsen af nærværende afhandling, er alle gengivet i nedenstående afsnit 1.4 "afgrænsning". Som hovedregel er det ikke nævnt i afhandlingen, hvor afgrænsningen har indvirkning. Dog er der, hvor det er vurderet at være nødvendigt i forhold til forståelsen i afhandlingen, henvist til afgrænsningsafsnittet.

## 1.4 Afgrænsning

I forhold til problemformuleringen i afsnit 1.2 har jeg valgt at foretage en række afgrænsninger, hvilket begrundes med emnets bredde.

Afhandlingens behandling af fraflytningsbeskatning vil alene være koncentreret om personers fraflytning fra Danmark. Konkret vil det sige, at afhandlingens udgangspunkt er KSL §§ 1 og 2. Jeg kommer således ikke ind på selskabets transaktioner på tværs af landegrænser, herunder salg mellem koncernforbundne selskaber, sambeskatning på tværs af landegrænser og stiftelse af EU selskaber.

Idet afhandlingens tema er fraflytningsbeskatning vil jeg som konsekvens heraf heller ikke komme ind på området om personers tilflytning til Danmark. Her er der stort set ligeså mange regler som ved personers fraflytning. Hvor det har betydning for afhandlingens sammenhæng og forståelse kan jeg dog kort komme ind på de tilsvarende regler ved efterfølgende tilflytning til Danmark. Dette kan være tilfældet i afsnit 4, hvor jeg er inde og redegøre for bestemmelserne omkring behandlingen af aktier, kursgevinster mv. ved fraflytning. Her kan det måske være interessant kort at redegøre for, hvordan disse aktiver efterfølgende bliver behandlet, såfremt personen ønsker at flytte tilbage til Danmark.

Der kan være særregler indenfor bestemte afsnit i afhandlingen, der undtager personer, som fortsat er bosiddende i Danmark. Det er f.eks. gældende i afsnit 4.4 omkring erhvervsvirksomhed, hvor aktiver ved flytning af fast driftssted til udlandet beskattes som om virksomheden ophører. Såfremt skatteyderen fortsat er bosiddende og skattepligtig til Danmark men overfører aktiver til et af ham i udlandet ejet fast driftssted, så finder bestemmelsen om beskatning ikke anvendelse. Da jeg hele afhandlingen igennem tager udgangspunkt i, at en skatteyder fraflytter Danmark, så er jeg ikke inde og beskrive disse særregler.

Afhandlingen behandler udelukkende subjektiv skattepligt for personer i levende live, og der vil således ikke indgå dødsbobebskatning.

Da afhandlingen tager udgangspunkt i personers fraflytning fra Danmark vil jeg ikke komme ind på de særlige regler der er for personer, der fortsat bor i Danmark, men som arbejder i udlandet. Disse personer vil være enten fuld eller begrænset skattepligtige til Danmark, og for dem gælder de særlige lempelsesregler i Ligningslovens §§ 33 og 33A. Afhandlingen indeholder derfor ikke en gennemgang heraf.

Der er en lang række af særlige skatteregler for de såkaldte grænsegængere, dvs. personer som bor i et land og arbejder i et andet land, eller som arbejder en del af tiden i ét land og en del af tiden i et andet land. Af hensyn til afhandlingens omfang har jeg valgt at se bort fra denne del, vel vidende at der er mange danskere, der er omfattet af disse regler.

Der gælder desuden særlige skatteregler for danske statsborgere, der er udsendt af den danske stat, amt eller kommune samt for sømænd og flypersonel. Nærværende afhandling indeholder ikke en redegørelse af disse særlige skatteregler.

Ved gennemgangen af de danske skatteregler for fraflytning i nærværende opgave, forstås dansk således, at det kun gælder for Danmark. I nogle sammenhænge hører Grønland og Færøerne indunder de danske skatteregler. I nærværende opgave henviser jeg til Kildeskattelovens § 116, hvori det fastslås, at denne lov ikke gælder for Færøerne og Grønland. Som en konsekvens heraf, har jeg valgt ikke at beskrive de regler, der gælder for Færøerne og Grønland, ej heller inddrage disse lande i afhandlingen på anden måde.

Afhandlingen igennem benyttes ordene dobbeltbeskatningsaftaler og dobbeltbeskatningsoverenskomst synonymt, selvom jeg er klar over, at begrebet dobbeltbeskatningsaftaler blev afskaffet sammen med dobbeltbeskatningsaftaleloven i 1994, hvorefter aftaler indgået med lande efterfølgende skulle vedtages ved lov, og derfor benævnes dobbeltbeskatningsoverenskomster. Aftaler om dobbeltbeskatning indgået med lande inden denne lovs vedtagelse hedder fortsat dobbeltbeskatningsaftaler, mens aftaler indgået efter lovens vedtagelse hedder dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Der vil i de enkelte afsnit blive foretaget en række detailafgrænsninger.

## 2 Subjektiv skattepligt for personer

I kapitel 2 vil nedenstående spørgsmål jf. problemformuleringen blive besvaret:

*"Hvilke forhold lægges der vægt på ved bedømmelsen af, om en person ved fraflytning har opgivet sin fulde skattepligt til Danmark og/eller bevaret det skattemæssige hjemsted i Danmark."*

I den forbindelse vil jeg starte med en kort historisk gennemgang af området i den danske skattelovgivning. Derudover vil jeg gennemgå reglerne for fuld og begrænset skattepligt, vurdere bestemmelserne omkring skattemæssigt hjemsted samt beskrive mulighederne omkring udstationering.

### 2.1 Den historisk udvikling

Statsskatteloven, som indeholder de grundlæggende regler for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark, har eksisteret siden 1903. Statsskatteloven er at betragte som grundloven i den danske skattelovgivning. Lovens § 4 fastslår, at:

*"Som skattepligtig indkomst betragtes .... den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke...."*

Danmark beskatter således som hovedregel alle indkomster uanset om de hidrører fra Danmark eller et andet land, såfremt man er fuld skattepligtig til Danmark. Beskatning sker således efter globalindkomstprincippet.

I 1967 indførtes Kildeskatteloven, og dermed princippet om, at der skal svares skat i Danmark af al indtægt, der hidrører fra kilder her i landet. I henhold til lovens §1, stk. 1, nr. 1 skal der betales indkomstskat til staten, for personer, der har bopæl her i landet. Denne bestemmelse dækker således personer, der er ubegrænset skattepligtig til Danmark. I lovens § 2 redegøres der for reglerne for begrænsede skattepligtige, idet skattepligt påhviler personer, der ikke har bopæl her i landet, men som oppebærer indkomst her i landet. Såfremt indkomsten er oppebåret her i landet er der således krav om, at der skal indeholdes kildeskat, selvom personen, der har tjent indkomsten, ikke er bosiddende i Danmark.

Kildeskatteloven havde oprindeligt en bestemmelse i § 1, stk. 1, nr. 2 der bevirkede, at en person, der opgiver sin bopæl i Danmark for at flytte udenlands, fortsat er fuldt skattepligtig til Danmark i 4 år efter fraflytningen, medmindre man kan godtgøre at være undergivet indkomstbeskatning til et andet land. Bestemmelsen fandt anvendelse, såfremt den tidligere bopæl i Danmark har strakt sig over en sammenhængende periode på mindst 4 år inden bopælen opgives.

I forbindelse med vedtagelsen af Skatteflugtspakken i 1987 blev reglen i Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 ændret, idet reglen ikke virkede helt efter regeringens hensigt. Efter en landsskatteretskendelse var regeringen nødsaget til at give godkendelse til skattesystemer i visse lande, der f.eks. ikke beskatter derboende personers globalindkomst.

Med indførelse af Skatteflugtspakken blev det således et krav for opgivelse af den ubegrænsede skattepligt til Danmark, at tilflytterlandet beskattede efter globalindkomstprincippet og at skatteniveauet i tilflytterlandet ikke var væsentligt lavere end i Danmark. Såfremt en person flyttede til et land, som Danmark havde en dobbeltbeskatningsaftale med, betød det at den ubegrænsede skattepligt til Danmark ophørte, idet Danmark i forbindelse med indgåelsen af dobbeltbeskatningsaftalen på forhånd har taget stilling til disse forhold.

Reglen i Kildeskattelovens §1, stk. 1, nr. 2 mistede dog gradvist sin effekt i takt med at Danmark indgik flere og flere dobbeltbeskatningsoverenskomster. Med vedtagelsen af lov nr. 312 af 17. maj 1995 (bedre kendt som L35) blev bestemmelsen helt ophævet. Beslutningen om at ophæve loven skete ud fra, at bestemmelsen som følge af de mange dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, kun i et meget begrænset omfang opfyldte formålet med at begrænse skattepligtsophør som følge af opgivelse af bopæl i Danmark. Reglen var således i praksis kun gældende ved personers tilflytning til skattely lande. I forbindelse med lovforslaget til L35 var det da også hensigten at man ville bevare bestemmelsen, hvis en person flyttede til et land, hvor der overhovedet ingen indkomstskat er. Den daværende skatteminister fremsatte inden vedtagelsen et ændringsforslag, hvor bestemmelsen helt blev ophævet. Det blev gjort med den begrundelse, at såfremt man bibeholdt bestemmelsen for personer, der flyttede til skattely lande, så ville bestemmelsen give anledning til stor administrativt besvær i bedømmelsen af, hvorvidt et land var et skattely land eller ej. Det blev i hvert fald vurderet, at omkostningerne i forbindelse med bibeholdelse af loven ikke ville kunne opvejes af de indtægter, som bestemmelsen ville kunne indbringe. Indtægter, som det blev vurderet, ville være beskedne.

En anden årsag til afskaffelsen af Kildeskattelovens §1, stk. 1, nr. 2 var, at man ved vedtagelsen af Skatteflugtspakken samt øvrige ændringer i forbindelse med vedtagelsen af L35 havde indført skærpede skatteregler for personer, der opgiver deres fulde skattepligt til Danmark i forbindelse med flytning til udlandet. Behovet for reglen i Kildeskatteloven var dermed reduceret.

Der var desuden behov for at ændre reglerne, idet der ikke var overensstemmelse mellem de intern retlige regler i form af Kildeskattelovens §1, stk. 1, nr. 2 og de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne tager stilling til indtægterne, dvs. hvilket land der har beskatningsretten til forskellige former for indtægter. Men udgiftssiden reguleres ikke via dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Skatteyderen havde således efter bestemmelserne om ubegrænset skattepligt i Kildeskatteloven mulighed for at fradrage udgifter såsom renteudgifter, pensionsindbetalinger og arbejdsløshedsforsikring, selvom de tilsvarende indtægter ikke blev beskattet i Danmark. Med vedtagelsen af L35 blev der således indsat bestemmelser i Kildeskatteloven omkring fradragsbegrænsning i tilfælde af dobbeltdomicil.

Sidst men ikke mindst er der d. 6. juni 2005 ved Lov nr. 425 vedtaget en ændring til Kildeskattelovens § 2 om begrænset skattepligt. Ændringen er foretaget for at forenkle reglerne om begrænset skattepligt for personer. Ændringerne vedrører primært områderne omkring personalegoder, overgangsydelse samt renteindtægter. Ændringerne træder i kraft for indkomståret 2006.

Lovgivningen i dag omkring ubegrænset eller begrænset skattepligt tager således udgangspunkt i Kildeskattelovens §§ 1 og 2. Bestemmelserne her tager alene hensyn til, hvilket land skatteyderen har bopæl i, hvorfor en persons skattemæssige status til Danmark afgøres ud fra bopælskriteriet.

## **2.2 Ubegrænset skattepligt**

Såfremt en person ved fraflytning fra Danmark fortsat anses for værende fuld skattepligtig til Danmark betyder det, at Danmark som udgangspunkt fortsat har beskatningsretten til globalindkomsten, det vil sige den samlede indkomst uanset fra hvilket land indkomsten hidrører.

Jf. ovenfor under afsnit 2.1 er bopælskriteriet således den afgørende faktor for, om en person anses som ubegrænset skattepligtig til Danmark eller ej.

Definitionen af bopæl er dog ikke helt klar i den danske lovgivning. Læser man derimod cirkulære nr. 135 af 4/11 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven står der anført i pkt. 1.3 at ved bedømmelsen af, hvorvidt en person har bopæl her i landet lægges der vægt på, ”om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her.”

Af ovenstående definition fremgår det, at der er to elementer i bedømmelsen af, om man har bopæl her i landet. For det første er der spørgsmålet, om man har en decideret bolig til rådighed i Danmark. For det andet er det afgørende, om man har tilkendegivet, at man ønsker at tage bopæl i Danmark, dvs. en bedømmelse af en persons hensigtskriterie. Sidstnævnte forhold er en subjektiv vurdering, hvor flere forhold spiller ind i bedømmelsen af, hvorvidt man har til hensigt at tage bopæl i et andet land end Danmark. Det betyder også, at man ikke kan opstille en generel regel for, hvornår en person anses som ubegrænset skattepligtig til Danmark. Lovgivningen sætter således ikke klare rammer for, hvornår en person er ubegrænset skattepligtig til Danmark. I stedet er området forsøgt afgrænset gennem en lang række domme på området, således at man alligevel har en rettesnor for, hvad der er gældende i dansk retspraksis.

Ved bedømmelsen af, hvorvidt en person har fast bopæl i Danmark er det som hovedregel de faktiske boligforhold, der er af afgørende betydning, mens de mere formelle forhold som f.eks. framelding til folkeregisteret ikke spiller nogen selvstændig rolle. De formelle forhold får dog en betydning i de tilfælde, hvor spørgsmålet om ubegrænset skattepligt skal afgøres ud fra hensigtskriteriet.

Ved myndighedernes bedømmelse af, hvorvidt en person ved fraflytning fortsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark, er det klart afgørende, om personen fortsat har en bopæl til rådighed i Danmark. Således blev der statueret fuld skattepligt til Danmark i en sag, hvor skatteyderen ved fraflytning beholdt en ejerlejlighed, som han dog ikke selv benyttede ved sine ophold i Danmark. I stedet boede han hos sine forældre ved ophold i Danmark. Men blot den kendsgerning at han stadig havde dispositionsret over sin ejerlejlighed, som ikke var udlejet af længere tid ad gangen gjorde, at han blev fuld skattepligtig til Danmark (jf. TfS 1994.232 V)<sup>2</sup>. Det kan således konstateres, at det er lige meget om man rent faktisk benytter sin bolig eller ej, når man er hjemme i Danmark, men hvis man har muligheden for at benytte en bolig, så betragtes man som fuld skattepligtig til Danmark.

---

<sup>2</sup> Der var dog andre faktorer end blot dispositionsretten over lejligheden, der gjorde, at skatteyderen i denne sag blev fuld skattepligtig til Danmark. Medvirkende til afgørelsen var også, at han sejlede på et dansk indregisteret skib, fortsat havde bankforbindelse i Danmark og at han i tilflytterlandet kun havde et mindre lejet værelse til rådighed.



At forholdet omkring rådighed over en bolig har afgørende betydning kommer også til udtryk i en Højesteretsdom fra 2001, hvor en skatteyder ved fraflytning solgte sin ejerlejlighed til et selskab, hvor skatteyderen selv var direktør. Til grund for afgørelsen om, at skatteyderen ikke havde opgivet sin bopæl i Danmark, lagde Højesteret vægt på, at lejligheden, som selskabet havde erhvervet, fortsat var til rådighed for skatteyderen, selvom skatteyderen ikke selv var ejer af lejligheden (jf. SKM 2001.388 H).

Bibeholdes ens bolig (enten eje eller leje bolig) ved fraflytningen eller anskaffer man sig ved fraflytningen råderet over en anden bolig vil det være ensbetydende med, at bopælen i Danmark anses for opretholdt. Der er dog i praksis opstillet en formodningsregel om, at såfremt skatteyderen udlejer eller fremlejer sin bolig uopsigeligt i minimum 3 år, så anses man ikke for at have bevaret bopæl i Danmark. Det afgørende er, at lejeperioden er på min. 3 år, og at den er uopsigelig fra udlejers side. Dette forhold fremgår af en højesteretsdom, hvor udleje ved et kortere lejemål end 3 år ikke var tilstrækkelig til at statuere bopælsopgivelse i Danmark. Selvom skatteyderen i den pågældende sag havde været fraflyttet landet i omkring 7 år, havde hans bolig kun været udlejet ved lejemål kortere end 3 år, og boligen havde desuden stået til hans disposition, når han havde været i landet. Skatteyderen blev således dømt til at betale skat til Danmark af den i udlandet optjente løn, idet han gennem hele udlandsopholdet fortsat var fuld skattepligtig til Danmark. (jf. TfS 1992.316 H)

Formodningsreglen på tre år stammer helt tilbage til før Kildeskattelovens indførelse i 1970. Da havde man i den gamle ligningslov en regel om midlertidig fraflytning. Såfremt man ikke var væk i mindst tre år, før man vendte tilbage til Danmark, anså man ikke flytningen for permanent, og man fastholdt dermed den fulde skattepligt til Danmark under hele udlandsopholdet. Tre-års reglen har man således videreført, så man i dag ligeledes regner med en tre-års regel for ophør med den fulde skattepligt til Danmark. Tre-års reglen er dog i dag kun gældende ved bevarelse af fast ejendom i Danmark efter fraflytningen.

Kravet om en uopsigelig udlejningsperiode på min. 3 år er kun en formodningsregel, og den kan derfor fraviges, hvis andre forhold taler for en kortere eller længere udlejningsperiode. Kravet om uopsigeligt lejemål på minimum 3 år blev fraveget af Landsskatteretten i kendelse af 23. januar 1991 (TfS 1991.132), idet skatteyderen klart havde til hensigt at flytte til udlandet. I den pågældende sag flyttede skatteyderen med mand og barn til Tyskland. Skatteyderen ejede en andelslejlighed, som hun havde udlejet for en periode på 2 år. Efter andelsboligforeningens

vedtægter udgjorde den maximalt tilladte udlejningsperiode 2 år. Da skatteyderen klart havde tilkendegivet, at hun ønskede at flytte permanent til Tyskland og havde af de tyske myndigheder fået attestation på, at hun fra fraflytningsdatoen var fuldt skattepligtig til Tyskland, fandt Landskatteretten, at skattepligten var opgivet ved fraflytningen.

Jf. TfS 1991.132, som nævnt ovenfor, er det således ikke alene bopælskravet, der er afgørende for, om en skatteyder anses for at have opgivet sin fulde skattepligt til Danmark. Det er i praksis ligeså afgørende, om en skatteyder ved fraflytningen har til hensigt at flytte permanent til udlandet. Samme konklusion når Østre Landsret frem til i en dom fra 1982, hvor en familie ved fraflytning til Brasilien måtte anses for at have opgivet sin bopæl i Danmark og dermed opgivet sin fulde skattepligt til Danmark, selvom familien ved udrejsen havde bevaret en bolig. Skatteyderen tiltrådte en stilling som direktør i Brasilien og fraflytningen blev anset for at være af varig karakter. Familien vendte dog hjem til Danmark allerede efter 2 år af familiemæssige årsager. Selvom udlandsopholdet varede under 3 år, og bopæl i Danmark var bevaret lagde man således ved afgørelsen vægt på hensigten ved fraflytningen (jf. U 1982.708 Ø).

Selvom der i dansk retspraksis er denne formodningsregel om, at boligen skal være udlejet uopsigeligt i minimum 3 år fra udlejers side, så kan man godt komme i den situation, hvor lejeren opsiger lejemålet før tid. I sådan et tilfælde kan personens fulde skattepligt stadig anses for ophørt på udrejsetidspunktet, da hensigten på dette tidspunkt var, at den fulde skattepligt skulle ophøre, da boligen blev udlejet uopsigeligt i tre år. Der må dog ikke være tale om ren proforma udlejning.

Hvad der i lovens forstand betragtes som bopæl er ikke helt entydigt. Det er således godtgjort, at ejerbolig samt lejebolig går ind under bopælsbegrebet, ligesom råderet over førnævnte også dækkes ind under bopælsbegrebet. Senere redegøres for bolig hos forældre, som i nogle tilfælde også dækker lovens bopælsbegreb. Hvorvidt sommerhuse udgør bopæl i Danmark efter lovens bestemmelser har givet anledning til mange domstolsafgørelser. Som hovedregel kan man sige, at sommerhuse normalt ikke statuere bopæl i Danmark og dermed ubegrænset skattepligt til Danmark, såfremt sommerhuset udelukkende anvendes til ferier og lignende. Man kan med andre ord sige, at har sommerhuset status af fritidsbolig er der ikke bopæl i Danmark, men hvis sommerhuset har status af helårsbolig, vil der kunne statures bopæl i Danmark. Det er dog kun en hovedregel, og der er mange andre forhold, der spiller ind i afgørelsen af, hvorvidt et sommerhus udgør en bopæl i Danmark.

Således har sommerhusets indretning og størrelse også betydning ved afgørelsen af skattepligt til Danmark. Selvom sommerhuset er registreret som fritidshus kan det have en sådan størrelse og indretning, at det sagtens kan bruges om helårsbolig for en familie. Højesteret afgjorde i 1996, at en skatteyder var fuld skattepligtig til Danmark bl.a. på baggrund af sommerhusets status. Inden skatteyderen overtog sommerhuset fik han ændret husets status fra helårsbolig til sommerhusbeboelse. Skatteyderen havde dog foretaget et ikke uvæsentligt omfang af forbedringer på ejendommen og sammenholdt med husets indretning og størrelse, og den kendsgerning, at sommerhuset blev benyttet i et ikke uvæsentligt antal dage fandtes skatteyderen at have skatteretlig bopælsmulighed i ejendommen (jf. TfS 1996.51 H).

Samme konklusion kommer Landsskatteretten til i en afgørelse fra 2005, hvor et pensionist par ønsker at flytte til Spanien, men fortsat har udlejningsejendom og sommerhus i Danmark. At ægteparret har en udlejningsejendom giver ikke problemer i forhold til deres skattemæssige status til Danmark, idet den er udlejet uopsigeligt i 3 år. Sommerhuset er på 170 m<sup>2</sup> og har en ejendomsvurdering på kr. 2.500.000. Sommerhuset har status som sommerbolig. Efter planloven får personer, som er over 60 år og har ejet et sommerhus i mere end 8 år, en personlig og uoverdragelig ret til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse. Det er ikke noget man skal søge om, men nået man automatisk får tildelt. At ens sommerbolig har status som helårsbolig betyder i et skatteretligt henseende, at man ved fraflytning fortsat har bopælsmulighed i Danmark, og dermed bevarer man den fulde danske skattepligt. Det er i hvert fald den afgørelse, som Landsskatteretten afsagde. I den aktuelle sag var det således ligegyldigt, at ægteparret aldrig har benyttet sig af retten til at bo i sommerhuset hele året, og at de ikke ønskede denne helårsstatus på deres sommerhus. Som ægteparret selv anførte under sagen, så ville en person, som var under 60 år gammel, i en tilsvarende situation opgive den fulde danske skattepligt ved fraflytning, og at ægteparret dermed alene på grund af deres alder ville beholde deres fulde skattepligt til Danmark. Reglerne i planloven blev indført for at tilgodese pensionister, og dermed give dem en mulighed for at bo i deres sommerhuse i en længere periode, end de normalt ville have mulighed for. Reglerne var således alene tiltænkt som et positivt tiltag overfor pensionisterne. I den konkrete sag virker de dog lige modsat, og det virker ikke rimeligt, at en person alene på grund af sin alder forbliver fuld skattepligtig til Danmark, når alle andre forhold taler imod en sådan afgørelse. Der burde i planloven være indført en bestemmelse om, at der var valgfrihed omkring denne ret til at benytte et sommerhus til helårsbolig (jf. SKM2005.396 LSR).

Såfremt sommerhuset benyttes til varetagelse af erhvervsmæssige interesser i forbindelse med ophold i Danmark, så er der ikke længere tale om, at sommerhuset udelukkende anvendes til ferier

og lignende, og skatteyderen vil således være fuld skattepligtig til Danmark med den begrundelse, at han har bopæl til rådighed i landet. Dette var tilfældet i en afgørelse, hvor skatteyderen boede i England men arbejdede i Danmark. Under opholdet i Danmark boede han i familiens sommerhus (jf. TfS 1991.261 LR).

Det er dog muligt, at opholde sig i sommerhus i Danmark samtidig med at man arbejder, og uden at det statuere skattepligt til Danmark. Det er dog betinget af, at arbejdet er af midlertidig karakter og af begrænset omfang. Således afgjorde Landsskatteretten i 1990, at en person, der var bosat i udlandet, men opholdt sig i sommerhus i Danmark under ferien, ikke havde bopæl i Danmark selvom han arbejdede hos sin søn. Afgørende for afgørelsen var, at arbejdet var ulønnet og var af midlertidig karakter (et par uger om året) (jf. TfS 1990.163 LSR).

Man kan diskutere, hvorvidt det at have værelse til rådighed hos sine forældre, betyder at man fortsat har bolig til rådighed ved fraflytning. De fleste, som flytter udenlands, er i Danmark i ferier og lignende. Der er således mange, der under disse kortvarige ophold i Danmark opholder sig hos sine forældre. Som hovedregel kan man dog sige, at såfremt man inden fraflytningen havde boet i egen bolig, og denne bolig ved fraflytningen afhændes, så anses et værelse hos forældrene ikke som bevarelse af rådighed over bolig i Danmark. Er tilfældet derimod, at man har boet hos sine forældre inden fraflytningen, og ikke etablerer fast bopæl i tilflytterlandet, så anses bopælen i Danmark for opretholdt, såfremt man efter fraflytningen fortsat har boligmulighed hos forældrene. Det er fastslået af Landsskatteretten, hvor de i en afgørelse fra 2001 anser den fulde skattepligt til Danmark for bevaret efter et kortere ophold i USA. Skatteyderen boede inden fraflytningen hos sine forældre i en selvstændig kælderlejlighed, og det blev således vurderet, at der også efter fraflytningen var en reel boligmulighed i Danmark. Desuden havde skatteyderen fortsat sine møbler og sin bil stående hos forældrene (jf. SKM 2001.22 LSR).

Indtil videre har jeg i min redegørelse alene taget udgangspunkt i, at en skatteyder som single flytter til udlandet, eller skatteyderen tager sin familie med ved fraflytningen. Anderledes forholder det sig, såfremt en skatteyder flytter til udlandet, mens ægtefællen fortsat bor i Danmark. Såfremt samlivet fortsætter efter fraflytningen vil udgangspunktet være, at skatteyderen, der er flyttet udenlands, bevarer sin fulde skattepligt til Danmark. Afgørende er, at bopælen bevares i Danmark, og at den tilbageværende ægtefælle opretholder deres fælles hjem. Således gav Ligningsrådet i 1990 bindende forhåndsbesked til en skatteyder i Danmark, der ønskede at flytte til Tyskland af arbejdsmæssige årsager. Hustruen skulle fortsat bo i Danmark, ligesom skatteyderen ville bo i Danmark i weekenderne og i ferier. Ligningsrådet svarer, at da skatteyderen fortsat har rådighed

over den hidtidige bolig i Danmark, der bebos af hustruen, vil den fulde skattepligt til Danmark fortsætte (jf. TfS 1990.560)

Anderledes forholder det sig i en afgørelse fra Østre Landsret fra 1986, hvor en skatteyder flytter til Schweiz for at arbejde. Hustruen bor fortsat i Danmark med parrets børn, og flytter først 5 år efter mandens fraflytning til Schweiz. At hustruen blev boende i Danmark i 5 år skyldes alene hensynet til børnenes skolegang. Østre Landsret fastslog, at skatteyderen ved fraflytning fra Danmark havde opgivet sin fulde skattepligt, på trods af at boligen i Danmark var bevaret. Afgørende for dommen var, at bevarelse af bolig i Danmark skyldes særlige hensyn af midlertidig karakter (jf. TfS 1986.299 Ø). Her fremgår det således, at hensigten ved fraflytningen vejer tungere end bopælskravet, ligesom det var tilfældet i U 1982.708 Ø som omtalt ovenfor.

Såfremt en skatteyder ved fraflytning ikke er gift men blot samboende med en person, som fortsat bliver boende i Danmark, afhænger afgørelsen af skatteyderens skattemæssige situation til Danmark af en konkret vurdering af samlivets karakter.

Ovennævnte redegørelse af reglerne for, hvornår en skatteyder anses for at have opgivet bopæl i Danmark og dermed opgivet den fulde skattepligt til Danmark viser, at der ikke er nogle klare faste retningslinier for det ene eller det andet. Hver enkelt sag kræver derfor en individuel vurdering i bestemmelsen af, hvorvidt den ubegrænsede skattepligt ved fraflytning anses for opgivet. Som hovedregel kan jeg dog konkludere, at for at have opgivet den fulde skattepligt til Danmark ved fraflytning er det et overordnet krav, at hensigten ved fraflytningen er et varigt ophold i udlandet. Alle dispositioner man foretager sig i forbindelse med fraflytningen skal således indikere, at man forventer at tage varigt ophold i udlandet. Beholder man fortsat bolig i Danmark skal den være udlejet, og selvom der er eksempler jf. ovenstående på, at man accepterer en kortere udlejningsperiode, så er hovedreglen stadig, at boligen skal være udlejet uopsigelig fra udlejers side i minimum 3 år. Efter fraflytning må man kun opholde sig i Danmark i forbindelse med ferier.

### **2.2.1 Salg af boligen**

Et vigtigt parameter for, om man ved fraflytning opgiver sin fulde skattepligt til Danmark er, at man ikke har bolig til rådighed i Danmark. Såfremt man ikke ønsker at udleje sin bolig, så må man sælge den. Det kan dog være vanskeligt at afgøre, hvornår man ikke længere har bopæl til rådighed i Danmark, såfremt boligen ikke er overdraget ved fraflytningen. Det mest ideelle vil selvfølgelig være, at man har bolig til rådighed, så længe man bor i Danmark, og at boligen sælges

med overtagelse på tidspunktet for fraflytningen. Det er dog sjældent, at man er så heldig, og man kan derfor sagtens komme i den situation, hvor man ved fraflytningen fortsat har boligen sat til salg, men at den endnu ikke er solgt.

Som jeg har redegjort for i afsnit 2.2 er det også i dette tilfælde afgørende, hvorvidt man ved fraflytningen i alle sine handlinger viser, at man har til hensigt at tage varigt ophold i udlandet. Såfremt man sætter boligen til salg i god tid inden fraflytningen, og i forbindelse med fraflytningen rent faktisk flytter alt sit indbo, således at boligen står tom, så vil man som hovedregel anse rådigheden over boligen for opgivet. Såfremt boligen sælges efter fraflytningstidspunktet, så viser det blot at hensigterne ved fraflytningen har været reelle, og der vil ikke være noget problem med at få godkendt den faktiske fraflytningsdato som datoen, hvor den fulde skattepligt til Danmark ophører.

Såfremt man efter fraflytningen ikke får solgt sin bolig, betyder det ikke nødvendigvis, at man således fortsat er fuld skattepligtig til Danmark. Såfremt det tydeligt fremgår at man har forsøgt at sælge boligen, men uden held, og at man ved fraflytningen har til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet, så er det igen hensigtskriteriet, der vejer tungest, hvor forholdet omkring bolig i landet er af sekundær betydning jf. UfR 1982,708 Ø. Såfremt man opgiver at sælge sin bolig i Danmark, bør man dog efterfølgende udleje boligen for en periode på min. 3 år som begrundet ovenfor under afsnit 2.2.

Såfremt den fulde skattepligt til Danmark er ophørt i forbindelse med fraflytningen fordi boligen er solgt, betyder det ikke, at såfremt man efterfølgende erhverver ny bolig i Danmark under opholdet i udlandet, at man dermed bliver fuld skattepligtig til Danmark. Fuld skattepligt til Danmark indtræder først på tidspunktet, hvor personen igen tager ophold i Danmark jf. Kildeskattelovens § 7, stk. 1. Reglerne for hvornår man anses for at tage ophold i Danmark er ikke ens i en fraflytnings- og en tilflytningssituation. Jf. opgavens afgrænsning kommer jeg ikke ind på reglerne omkring tilflytning.

### **2.2.2 Dobbeltbeskatning**

Man kan sagtens forestille sig en situation, hvor en person anses som værende fuld skattepligtig til to forskellige lande. Det kan ske i de tilfælde, hvor en person flytter fra Danmark, men fortsat anses som værende fuld skattepligtig til Danmark efter intern retlige regler f.eks. på grund af bopælskriteriet. Tilflytterlandet kræver ligeledes fuld skattepligt, idet personen er bosat i det pågældende land og arbejder der. I sådan et tilfælde foreligger der dobbeltdomicil.

Kommer man i sådan en situation løses dobbeltbeskatnings problematikken ved hjælp af de to landes dobbeltbeskatningsoverenskomst. Langt hovedparten af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er bygget op omkring OECD-modeloverenskomsten. Modeloverenskomsten tager højde for dobbeltbeskatning for fuldt skattepligtige samt begrænset skattepligtige, og Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med i alt 79 lande og derudover er der dobbeltbeskatningsoverenskomster med EU, Norden og SNG-staterne. I henhold til pkt. 1 i indledningen til OECD-kommentaren defineres dobbeltbeskatning som påligning af sammenlignelige skatter i to eller flere stater hos det samme skattesubjekt af den samme indkomst eller formue i normalt sammenfaldende skatteperioder. De indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster hindrer således, at den samme indkomst beskattes både i kilde og i bopælslandet. Beskatningsretten fordeles således mellem kilde og bopælsland. Danmark kan godt have frasagt sig beskatningsretten til en række indkomster, men samtidig beholdt sig en subsidiær beskatningsret, som betyder, at såfremt en indkomst ikke beskattes i bopælslandet, på grund af dette lands lovgivning, så forbeholder Danmark sig ret til at beskatte indkomsten. Hvis der er indeholdt skat i kildelandet, men det er bopælslandet, der har beskatningsretten jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten, så vil man i bopælslandet i opgørelsen af den skattepligtige indkomst lempe for den betalte skat i udlandet.

Modeloverenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning er udarbejdet af både OECD og af FN. Da alle de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er bygget op omkring OECD modeloverenskomsten, så kommer jeg ikke nærmere ind på de overenskomster, der er bygget op omkring FN's model.

Udover en gennemgang af den skattemæssige behandling af alle former for indtægter indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomsterne tillige en beskrivelse af, hvilke personer der er omfattet af aftalen og hvilke skatter, der er omfattet. Derudover indeholder den en række definitioner f.eks. på hvad der forstås ved fast driftssted.

En af hovedbestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er artikel 4, som indeholder bestemmelsen om det såkaldte skattemæssige hjemsted. Såfremt to lande begge mener, at en skatteyder er hjemmehørende i det pågældende land, befinder skatteyderen sig i en situation med dobbeltbeskatning, idet begge lande kræver fuld skattepligt. Men da der selvfølgelig kun skal betales skat ét sted, er det vigtigt at få lagt fast, i hvilket land den skattepligtige har skattemæssigt

hjemsted, og dermed er fuld skattepligtig til. Det skattemæssige hjemsted skal således klarlægges, før dobbeltbeskatningsoverenskomsternes øvrige bestemmelser kan finde anvendelse.

Som nævnt defineres det skattemæssige hjemsted i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, men en del dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder ikke en artikel 4, og i disse tilfælde vil man søge problemet løst ved hjælp af artikel 4 i OECD's modeloverenskomst. Kriterierne for bedømmelsen af det skattemæssige hjemsted er opstillet i prioriteret rækkefølge, hvilket betyder, at man ikke går videre til næste kriterium, såfremt det skattemæssige hjemsted kan afgøres ud fra et forudgående kriterium. I artikel 4 står der bl.a.:

*Hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende enten,*

- A. har fast bopæl til sin rådighed*
- B. har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser)*
- C. sædvanligvis opholder sig*
- D. er statsborger*

Såfremt man ikke ud fra ovennævnte forhold kan udtale sig om, hvor en person har skattemæssigt hjemsted, så afgøres spørgsmålet efter aftale mellem de kompetente myndigheder.

Der er således forskellige parametre, der spiller ind ved afgørelsen af, hvor det skattemæssige hjemsted er. Bedømmelsen tager udgangspunkt i en samlet vurdering, som er en subjektiv vurdering af en persons forhold. Man kan godt tænke sig, at samme sag vil nå to forskellige konklusioner, hvis den blev forelagt to forskellige myndigheder.

Ad A) Hovedreglen er, at man anses for at have skattemæssigt hjemsted i det land, hvor man har bolig til rådighed. Såfremt en person er fuld skattepligtig til to lande, men kun har bolig til rådighed i det ene land, så er det dette land der anses for at være det skattemæssige hjemsted.

Hvorvidt en person, som er fraflyttet Danmark, fortsat er fuld skattepligtig til Danmark afgøres ofte ud fra spørgsmålet omkring bopæl og om vedkommende fortsat har bolig til rådighed i Danmark jf. redegørelsen om ubegrænset skattepligt i afsnit 2.2. Ved denne vurdering er det afgørende, at såfremt en person fortsat ejer en bolig i Danmark, så skal den være udlejet i min. 3 år for at man anses for at have opgivet sin fulde danske skattepligt. Denne regel anvendes ikke helt på samme



måde ved vurderingen af, hvorvidt en person har fast bolig til rådighed i Danmark og dermed har skattemæssigt hjemsted i Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ifølge en udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen kan tre-års reglen ikke anvendes ved afgørelsen af, om en person anses for at have fast bolig til rådighed i Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst (jf. TfS 2002, 838). Told- og Skattestyrelsen udtaler i samme forbindelse, at en udlejning på 8 måneder normalt vil medføre, at der ikke er bolig til rådighed i Danmark, og at man derved vil blive anset for at have skattemæssigt hjemsted i udlandet, såfremt man har bolig til rådighed der.

Praksis viser dog, at boligen kræves udlejet i en noget længere periode end 8 måneder, før man ikke anses for at have skattemæssigt hjemsted i Danmark. Således blev der i en sag fra Landsskatteretten afgjort, at en udlejning på 2 – 2,5 år var nok til at vedkommende var skattemæssigt hjemmehørende i udlandet (jf. TfS 2002, 528), mens en familie blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter ophold der i 18 måneder (jf. TfS 1995, 731). Jeg har ikke kunnet finde nogen afgørelser, hvor en person anses for at have skattemæssigt hjemsted i udlandet efter kun 8 måneders ophold eller udlejning af bolig.

Ad B og C) Såfremt det skattemæssige hjemsted ikke kan afgøres ud fra bopælskriteriet så kigger man på, hvor den pågældende har midtpunktet for livsinteresserne samt sædvanligvis opholder sig. Disse to forhold slås ofte sammen, idet den ene ofte følger den anden. Retspraksis viser, at det ofte er disse forhold der er afgørende i bedømmelsen af det skattemæssige hjemsted, og ved lighed vil det ofte være de personlige interesser, der vejer tungest frem for de økonomiske. Men da der er tale om en subjektiv vurdering af en persons forhold, vil afgørelsen meget afhænge af, hvem der behandler sagen.

I en højesteretsdom fra 2001, hvor en skatteyder flyttede til Spanien, var bedømmelsen af centrum for livsinteresser samt hvor skatteyderne sædvanligvis opholdt sig afgørende for sagens udfald. Skatteyderen havde bopæl til rådighed både i Danmark og Spanien, og havde også erhvervsaktiviteter i begge lande. Ved afgørelsen af, hvor skatteyderen havde skattemæssigt hjemsted, blev der lagt vægt på, at skatteyderen havde familie i Danmark, hvilket ikke var tilfældet med Spanien, og at hans erhvervsaktiviteter i Danmark havde et større omfang end dem i Spanien. På grund af hans erhvervsaktiviteter i Danmark opholdt han sig i Danmark i ca. halvdelen af året. På grund af de familiemæssige og erhvervsaktiviteter til Danmark,

og den kendsgerning, at han opholdt sig i Danmark i halvdelen af året, blev han anset for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark (jf. SKM 2001,483 H).

Ad D) Såfremt en person opholder sig lige meget i to lande, og det skattemæssige hjemsted ikke kan afgøres ud fra de foregående kriterier, så vil man se på, i hvilket land den pågældende har statsborgerskab. Det er dog sjældent, at en sag om skattemæssigt hjemsted afgøres udfra dette kriterium.

Det ses af og til at der opstår en slagt begrebsforvirring ved bedømmelsen af ubegrænset skattepligt og skattemæssigt hjemsted, idet argumentationen for den ene bruges ved afgørelsen af den anden. Afgørelsen for, hvorvidt en person ved fraflytning er ubegrænset skattepligtig til Danmark eller har skattemæssigt hjemsted i Danmark er således to helt forskellige afgørelser, og har i realiteten ikke noget med hinanden at gøre. Hvorvidt der er ubegrænset skattepligt til Danmark ved fraflytning er alene afgørende udfra bopælskriteriet jf. Kildeskattelovens § 1 stk. 1. Det er således ved denne afgørelse ikke af primære betydning, hvor f.eks. midtpunktet for livsinteresserne er. Indirekte vil det måske spille ind i afgørelsen, idet de to begreber ofte følges ad, men som hovedregel er det en formulering hentet fra dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, og de træder først i kraft, når Danmark har afgjort, at en person er ubegrænset skattepligtig til Danmark. Hvis jeg f.eks. tager afgørelsen i TfS 1986.299 Ø, som jeg har omtalt ovenfor i afsnit 2.2, hvor en skatteyder flyttede til Schweiz, mens hans kone og børn blev boende i Danmark i 5 år, før de flyttede til Schweiz. Her kan man sige, at skatteyderens livsinteresser – i hvert fald de personlige – er i Danmark, og han har fortsat bolig til rådighed. Skulle hans skattemæssige status afgøres udfra disse kriterier i OECD's modelkonvention, så ville han sandsynligvis have været skattepligtig til Danmark. Men da man først skal tage stilling til, om en person overhovedet er skattepligtig til Danmark i en fraflytningssituation, så blev udfaldet en anden, idet man her anførte, at skatteyderen ved fraflytningen til Schweiz havde til hensigt at flytte permanent til udlandet, og dermed havde opgivet sin fulde skattepligt til Danmark. Spørgsmålet om livsinteresser nåede dermed slet ikke at komme ind i billedet.

Såfremt en person med dobbeltdomicil anses for at have skattemæssigt hjemsted i Danmark betyder det, at alle indkomster skal beskattes i Danmark jf. globalindkomstprincippet. Man vil dog kunne få nedslag i skatten for den skat, der er betalt i udlandet af den udenlandske indkomst. Nedslaget gives efter en af tre metoder, nemlig credit metoden, exemption metoden eller efter interne danske regler i Ligningslovens §§ 33 og 33A. Jeg kommer ikke nærmere ind på disse lempelsesmetoder jf. afgrænsningen

Såfremt en person ved fraflytning får skattemæssigt hjemsted i tilflytterlandet, får Danmark alene status som kildeland. Det betyder, at alene indtægter, som Danmark efter de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster har beskatningsretten til, skal medregnes ved indkomstopgørelsen i Danmark. Ligeledes kan der kun fratrækkes udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark har beskatningsretten til.

De indkomster, som Danmark har beskatningsretten til jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er ofte de samme, som er anført i Kildeskattelovens § 2, og disse redegøres der for i afsnit 2.3 om ubegrænset skattepligt.

### 2.2.3 Indkomstopgørelsen

Indkomstopgørelsen i forbindelse med ophør af den fulde skattepligt til Danmark opgøres i princippet efter to forskellige metoder. For det første opgøres den faktiske indkomst, som skatteyderen har haft i indkomståret indtil opgivelsen af skattepligt til Danmark. Denne del af indkomstopgørelsen gennemgås i dette afsnit. For det andet opgøres den såkaldte fraflytterbeskatning, hvor aktiver, som en person bibeholder ved fraflytningen, og således medtages til udlandet, beskattes som om de afstås ved fraflytningen. Denne del af indkomstopgørelsen gennemgås detaljeret i kapitel 4 omkring fraflytterbeskatning.

Alle indtægter og udgifter, som man har haft i året indtil opgivelse af den fulde danske skattepligt skal medtages på selvangivelsen. Der er som hovedregel ikke forskel på de indtægter og udgifter som medtages på selvangivelsen i tidligere års ansættelse og de som medtages på ansættelsen i året for skattepligtens ophør.

Der er dog alligevel et par undtagelser til hovedreglen, idet feriepenge for eksempel beskattes ved skattepligtens ophør uafhængigt af hvornår ferien afholdes og dermed uafhængigt af udbetalingstidspunktet. Dette sammenholdes med, at man ved fraflytning har mulighed for at få hele sin feriepengeopsparing udbetalt, uanset om man holder ferie eller ej. Reglen om beskatning af feriepenge modificeres dog med, at såfremt retserhvervelsestidspunktet først indtræder efter skattepligtens ophør, så skal feriepengene ikke beskattes i ophørs året. Det vil f.eks. være tilfældet, hvor en del af en direktørs løn fastsættes på den årlige generalforsamling ud fra, hvordan det er gået virksomheden i året. Såfremt generalforsamlingen ligger på et tidspunkt efter ophør af

skattepligt til Danmark vil hverken løn eller feriepenge heraf indgå i den afsluttende skatteansættelse. I stedet vil beløbene indgå i opgørelsen af en senere begrænset skattepligt.

I forbindelse med indførelsen af skatteflugtspakken i 1987 blev det vedtaget, at renter i fraflytningsåret skal periodiseres, således at ikke alene renter, der forfalder i året for skattepligtens ophør medtages på selvangivelsen, men også renter der kan henføres til det pågældende år medtages jf. Ligningslovens §§ 5 B og 5, stk. 7.

Såfremt den fulde skattepligt ophører midt i et skatteår, således at skatteansættelsen omfatter en kortere perioden end 1 år, så skal indkomsten omregnes til en helårsindkomst jf. Personskattelovens § 14. Begrundelsen for at omregne til helårsindkomst er at få den danske indkomst progressionsbeskattet. I forbindelse med omregning er det både den skattepligtige indkomst, den personlige indkomst samt kapitalindkomst, der skal omregnes. Når indkomsten er helårsomregnet beregnes der en helårsskat, og efterfølgende nedsættes den beregnede helårsskat med den skat, som kan henføres til den del af indkomståret, hvor den pågældende ikke har været skattepligtig til Danmark.

I forbindelse med vedtagelsen af L119 d. 30/3 2004 har regeringen dog ændret på reglerne for helårsomregning. Skatteansættelsen i ophørsåret skal stadig tage udgangspunkt i en 12-måneders periode, men måden som indkomsten fastsættes på er ændret. Det er nu blevet gjort valgfrit, om man vil benytte de eksisterende regler for helårsomregning af indkomsten eller om man vil anvende den faktiske helårsindkomst til opgørelsen af den skattepligtige indkomst, det vil sige den faktiske danske og udenlandske indkomst. Det betyder, at indkomst der er optjent efter fraflytningen fra Danmark således indgår i den danske skatteberegning. Skatten opgøres herefter forholdsmæssigt til den del, der falder på indkomsten i den periode, hvor der er fuld dansk skattepligt. Den nye bestemmelse minder således om reglerne i Ligningslovens § 33 A, som også tager udgangspunkt i den faktiske helårsindkomst, og derefter nedsætter den beregnede skat med den del af skatten der falder på den udenlandske indkomst. Da der nu er valgfrihed i forbindelse med opgørelsen af indkomsten i fraflytningsåret, så skal der i princippet foretages to skatteberegninger, således at man vælger den beregningsmetode, der giver den laveste skat. Valget af beregningsmetode skal foretages i forbindelse med indsendelsen af selvangivelsen.

Valgfriheden betyder som hovedregel, at for personer, der efter fraflytning fra Danmark har en lavere indkomst end i Danmark, der vil det være mest hensigtsmæssigt, at der ikke sker

omregning til helårsindkomst, således at beregningen tager udgangspunkt i den faktiske indkomst. Det modsatte er tilfældet ved høj indkomst.

Hvis der skal ske omregning, fordi indkomsten efter ophør af den danske skattepligt har været højere, så er der en række indtægter, der ikke skal medregnes i omregningen, idet de betragtes som engangsindtægter. Det samme er tilfældet med en række udgifter. For en opremsning af disse indtægter og udgifter henvises der til Ligningsvejledningen afsnit D.B.4.2.

Selvom reglerne nu er ændret, således at de er mere i tråd med EU-retten så er der i den danske beskatning af fraflyttere stadig en forskelsbehandling i forhold til de personer, der er fuld skattepligtige til Danmark i hele indkomståret. En person med en høj indkomst, hvoraf en del er optjent i perioden, hvor han er fuld skattepligtig til Danmark, bliver beskattet forholdsmæssigt højere af det beløb, der er optjent i Danmark, end en person, der har været skattepligtig til Danmark i hele året. Progressionsbeskatningen betyder således, at den skat der falder på en fraflytter med en indkomst i Danmark er højere, end den skat en fuld skattepligtig betaler for den samme indkomst i hele året. Det virker ikke rimeligt, og bestyrker ens tro på, at regeringen ønsker at ramme fraflyttere skattemæssigt hårdere, end skatteydere der er bosat og skattepligtig til Danmark i hele indkomståret. Forholdet er i hvert fald ikke med til at fremme danskernes lyst til at rejse udenlands for at få noget erhvervs erfaring. Om det ligefrem er med til at bremse for eventyrlystne danskere, der ønsker nogle års erhvervs erfaring fra udlandet, kan jeg ikke udtale mig om. Men en ting er i hvert fald sikkert, og det er, at det ikke er med til at hjælpe på regeringens ønske om at styrke erhvervslivet i den internationale konkurrence, idet regeringens ønske om styrket konkurrence på den ene side modarbejdes af regeringens skattelovgivning på den anden side.

Ønsket om ændring af skattereglerne ved ophør af fuld skattepligt har ligeledes været stort af den årsag, at reglerne har været meget komplicerede, og det har ikke været nemt for den enkelte person at regne sin egen skat ud. Det er dog ikke blevet nemmere i forbindelse med vedtagelsen af L119, hvorfor det stadig efterlader et stort ønske om at forenkle skattereglerne.

## 2.3 Begrænset skattepligt

Begrænset skattepligt til Danmark foreligger i den situation, hvor en person er fraflyttet landet og dermed opgivet sin fulde skattepligt til Danmark, men som stadig har indtægter fra kilder i Danmark. Hvilke indtægter Danmark kan beskatte, er fastlagt med indførelsen af Kildeskatteloven i

1967, dog er bestemmelserne ændret siden indførelsen af loven især i forbindelse med indførelsen af skatteflugtspakken, men også i 1992 hvor der blev vedtaget ændringer for begrænset skattepligt for lønmodtagere, og senest her i 2005 med ændring af bestemmelserne omkring personalegoder og renteindtægt.

Et af formålene med indførelsen af kildeskatteloven var at sikre, at indtægter der stammer fra kilder her i landet, også beskattes her i landet. Når en person er begrænset skattepligtig til Danmark skal indkomsten som hovedregel medtages på den danske selvangivelse, og dermed beskattes i Danmark. Beskatningsretten kan i visse tilfælde være begrænset i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvorfor nedenstående redegørelse alene skal ses som en hovedregel jf. den danske lovgivning. Såfremt man påtænker at flytte til et andet land bør man derfor gennemlæse dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som Danmark har indgået med dette land for at sikre sig, hvilke indtægter der fortsat skal beskattes i Danmark, og med hvilken procentsats, de beskattes.

I nedenstående redegørelse har jeg taget udgangspunkt i den danske lovgivning. På nogle områder afviger den danske lovgivning fra OECD model overenskomsten, og da de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er udarbejdet på baggrund af model overenskomsten, så har jeg hvor det er relevant henvist til bestemmelserne heri. Derudover har jeg i enkelte afsnit henvist til bestemmelserne i den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Jeg har jf. min indledning valgt England som sammenligningsland. At jeg overhovedet har valgt at inddrage et sammenligningsland er gjort ud fra den betragtning, at reglerne ofte bliver nemmere at forstå, hvis der kan henvises til et konkret eksempel.

England har et særligt skattesystem, og derfor har Danmark også i dobbeltbeskatningsoverenskomsten forbeholdt sig en subsidiær beskatningsret til indkomster, der ikke er skattepligtige i England. I dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 28 gives Danmark beskatningsretten til indkomster, som en "resident" i England ikke indfører til beskatning i England. I England defineres en skatteyder som enten "resident" eller "domicile". "Resident" betyder, at man har bopæl i England, mens "domicile" betyder, at man har domicil i England. Man kan således godt være "domicile" i England, men ikke "resident", hvis man f.eks. er engelsk statsborger men arbejder udenfor England. Såfremt man har status som "domicile" og ikke er engelsk statsborger, så har man tilkendegivet, at man ønsker at bosætte sig permanent i England. Dermed er man skattepligtig af sin globale indkomst. Har man status som "resident" har man således tilkendegivet, at man kun er bosat i England for en kortere periode. Hvor lang denne kortere periode er, er der ikke egentlige regler for. Det afgørende er ikke så meget opholdets længde, men mere ens hensigt

med opholdet. Således kan man efter ophold i England i f.eks. 8 år stadig være "resident", hvis ens hensigt stadig kun er at bo i England midlertidigt. Erhverver man for eksempel fast bolig så har man tilkendegivet, at man muligvis ønsker at tage et længerevarende ophold i England, og en sådan handlemåde kan medføre en ændret status i England. Er man "resident" er man kun skattepligtig af indtægter, der indføres til England. Spørgsmålet er derfor, hvor man er skattepligtig af de indtægter, som ikke indføres til England. Kommer indtægterne fra Danmark har Danmark beskatningsretten jf. den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Men har man i stedet for bankkonti i et andet EU land eller i f.eks. Schweiz, så er det spørgsmålet, om man overhovedet er skattepligtig af disse indtægter. Det afgør det pågældende lands lovgivning sammenholdt med deres dobbeltbeskatningsoverenskomst med England. Denne problematik ligger dog udenfor denne afhandlings område.

Der er i Kildeskattelovens § 2 nævnt en række indtægter, som beskattes i Danmark, selvom en skatteyder har opgivet sin fulde skattepligt til Danmark i forbindelse med en fraflytning. Disse forskellige former for indtægter gennemgås i det efterfølgende. Ikke alle former for indtægt nævnt i Kildeskattelovens § 2 har relevans for fraflyttere, hvorfor jeg kun har medtaget de indtægter, som jeg anser for relevante i en fraflytningssituation.

Som tidligere nævnt er der i 2005 vedtaget en lovændring omkring begrænset skattepligt. Udover at loven er ændret på enkelte områder, så er opstillingen i loven ligeledes ændret. I den gældende lov er § 2 opdelt i underafsnit benævnt litra a, litra b osv. I den nye lov, som træder i kraft pr. 1. januar 2006 er loven opdelt i afsnit 1, afsnit 2 osv. Tekstmæssigt er der også ændret i de enkelte afsnit, men det er kun for at gøre reglerne nemmere at forstå. Indholdet er således det samme som førhen. Da lovforslaget i skrivende stund er vedtaget, men endnu ikke trådt i kraft, har jeg valgt at henvise til begge regelsæt i min fremstilling af de enkelte indtægtsformer. Opstillingsmæssigt har jeg primært taget udgangspunkt i den nuværende lov, men der er som sagt henvisning til lovændringen. Reglerne omkring begrænset skattepligt er ændret på enkelte områder, f.eks. omkring renteindtægter, hvor skattepligten for begrænset skattepligtige helt er faldet væk med den nye lovændring. Jeg har dog i fremstillingen valgt at beskrive reglerne, som de er gældende på nuværende tidspunkt, da opgørelse af indkomsten for indkomståret 2005 sker på baggrund af de "gamle" regler. Jeg har dog ligeledes beskrevet reglerne, som de ser ud med lovændringen, som træder i kraft pr. 1. januar 2006.

### 2.3.1 Lønindkomst

Jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a (§ 2, stk. 1, afsnit 1 jf. ny lov) er indtægt udført for virksomhed her i landet skattepligtig til Danmark. Hvilken form for indkomst der er tale om, er nævnt i § 43, stk. 1. Her fremgår det, at der skal være tale om indkomst for udført arbejde i et tjenesteforhold. Bestemmelsen er således afgrænset overfor indkomst ved selvstændig virksomhed. Hvorvidt arbejde kan anses for at være udført i tjenesteforhold eller som selvstændig erhvervsvirksomhed er normal ikke svær at afgøre, idet der er en række kriterier, der skal være opfyldt, for at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. For at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed skal arbejdet være udført for egen regning og risiko, og man skal selv have mulighed for at planlægge sin arbejdsdag. Arbejdet skal ligeledes have en sådan karakter, at det udføres med henblik på at opnå overskud. Er de nævnte betingelser ikke opfyldt, vil der som hovedregel være tale om arbejde udført i tjenesteforhold.

For at en indkomst kan defineres som arbejdsindtægt og som dermed skal beskattes efter Kildeskattelovens §2, stk. 1, litra a + d (§2, stk. 1, afsnit 1+4 jf. ny lov) er der tre betingelser, der skal være opfyldt:

1. Der skal være tale om en arbejdsindkomst
2. Der skal være tale om arbejde udført for en virksomhed her i landet
3. Arbejdsgiveren skal have hjemting eller fast driftssted i Danmark jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d (§2, stk. 1, afsnit 4 jf. ny lov)

Ad 1) Som arbejdsindkomst regnes også fratrædelsesgodtgørelse, gratialer mv. , som er omfattet af Ligningslovens § 7 U, såfremt de knytter sig til et ansættelsesforhold, som er skattepligtig efter Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Ad 2) For at der indtræder skattepligt skal arbejdet være udført i Danmark. Er man således bosat i udlandet, men ansat af en dansk arbejdsgiver, skal man i Danmark kun beskattes af den indtægt, der kan henføres til arbejde udført i Danmark. Såfremt man arbejder halvdelen af tiden i Danmark og den anden halvdel i f.eks. Tyskland, skal man kun beskattes af 50% af lønnen i Danmark.

Feriepenge, som kan henføres til en lønindkomst, der er optjent i forbindelse med arbejde i Danmark, er ligeledes skattepligtige til Danmark.



Ad 3) Bestemmelsen betyder, at selvom man er ansat af et udenlandsk selskab og får udbetalt sin løn af det udenlandske selskab er man skattepligtig af lønnen til Danmark, såfremt arbejdet udføres i Danmark i form af, at selskabet har fast driftssted i Danmark, eller at arbejdet i Danmark er en nødvendighed for at selskabet i Danmark kan sikre, erhverve og vedligeholde sin indkomst. Således burde lønomkostningen reelt have været belastet det danske selskab. Det blev konsekvensen af en Østre Landsrets dom fra 1996, hvor en skatteyder var ansat og bosat i Tyskland. Hans faste arbejdsområde var dog selskabets datterselskab i Danmark, og selvom han fik udbetalt lønnen af det tyske selskab, var han skattepligtig af lønnen til Danmark, idet lønnen blev anset for at vedrøre arbejde udført af virksomhed i Danmark (jf. TfS 1996, 248 Ø).

Såfremt virksomheden, som man udfører arbejde for, ikke har hjemting i Danmark, men man vælger at få lønnen udbetalt fra en befuldmægtiget, som har hjemting i Danmark, så vil lønnen være skattepligtig til Danmark.

Jf. sidste led i § 2, stk. 1, litra d (§2, stk. 1, afsnit 4 jf. ny lov) anses bygge-, anlægs- og monteringsarbejde for at udgøre et fast driftssted fra den første dag. Det betyder, at begrænset skattepligt indtræder allerede fra den første dag, og det uanset om den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst fastslår, at fast driftssted først indtræder efter f.eks. 12 måneders virksomhed i Danmark, som det fremgår af OECD modelaftalens artikel 5. I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, vil der dog være en bestemmelse om, at selvom en udenlandsk virksomhed ikke har fast driftssted i Danmark, men sender ansatte til Danmark, for at udføre arbejde her, vil begrænset skattepligt ikke indtræde, såfremt de ansattes ophold i Danmark ikke overstiger 183 dage indenfor en 12 måneders periode.

I lovændringen er det præciseret, at som lønindtægt betragtes enhver form for vederlag, der kan henføres til personligt arbejde i tjenesteforhold. Hertil regnes også vederlag, som modtages for underskrivelse af konkurrenceklausuler samt fratrædelsesgodtgørelse. Der har i praksis været en del forvirring omkring fratrædelsesgodtgørelse og hvorvidt den er skattepligtig til Danmark, såfremt den skattepligtige i fratrædelsesperioden flytter til udlandet. Der har været flere modsat rettede afgørelser omkring fratrædelsesgodtgørelse (bl.a. TfS 1998, 652 og TfS 2004, 200) For at undgå forvirring i fremtiden har skatteministeriet i 2005 (jf. TfS 2005, 842) taget bekræftende til genmæle og udtalt, at løn i en opsigelsesperiode, som udgangspunkt udspringer af det arbejde, der er udført i den pågældende opsigelsesperiode. I den situation, hvor en medarbejder fritstilles, udspringer både opsigelsesperiodens længde og indkomst af det arbejde, der fysisk er udført i Danmark, hvorfor indkomsten er skattepligtig efter kildeskattelovens §2, stk. 1, litra a. At

fratrædelsesgodtgørelse sidestilles med lønindkomst sker ud fra bemærkningerne til OECD modeloverenskomstens artikel 15, hvor lønindkomst defineres meget bredt og også omfatter f.eks. frynsegoder. Efter denne udtalelse skulle der således ikke længere være tvivl omkring den skatteretlige behandling af fratrædelsesgodtgørelser.

## 2.3.2 Anden A-indkomst

De indkomstarter, der er nævnt i Kildeskattelovens § 43, stk. 2, kan henføres til A-indkomst, som er skattepligtig efter Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra b. Bestemmelsen er i lovændringen fordelt ud på flere afsnit, således at § 2, stk. 1, afsnit 2 vedrører indkomst fra bestyrelser, udvalg o.lign., afsnit 7 vedrører konsulentbistand, afsnit 9 og 10 vedrører pensionsudbetalinger og afsnit 12 – 28 vedrører forskellige former for offentlige ydelser. Indholdsmæssigt er der således ingen ændringer til loven, men opstillingen er gjort mere overskuelig. Jeg har i min redegørelse valgt at tage udgangspunkt i opstillingen jf. den nuværende lov.

Jeg har i min redegørelse alene medtaget de efter min vurdering vigtigste indtægtsarter, som har relevans for fraflyttere.

Som anden A-indkomst kan nævnes bestyrelseshonorarer, konsulentydelse, folkepension, forskellige former for understøttelser og sociale ydelser samt øvrige pensionsudbetalinger.

Som hovedregel stilles der ikke andre krav for beskatning af indkomsterne i Danmark end at indkomsten hidrører her fra landet. Eneste undtagelse er konsulentydelse, hvortil der er en række krav, der skal være opfyldt, for at Danmark kan beskatte disse ydelser jf. nedenfor.

### 2.3.2.1 Bestyrelseshonorar

Bestyrelseshonorar fra et dansk selskab er skattepligtig til Danmark uanset om bestyrelsesarbejdet rent faktisk er udført i Danmark eller ej.

Såfremt Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med bopælslandet kan det dog medføre, at Danmark ikke kan udnytte beskatningsretten af bestyrelseshonorarer.

### 2.3.2.2 Konsulentydelse

Begrænset skattepligt af konsulentydelse foreligger kun i de situationer, hvor den skattepligtige har været fuld skattepligtig til Danmark på grund af bopæl i landet. Beskatning efter reglen i § 2, stk. 1, litra b gælder også for selvstændig erhvervsvirksomhed, men kun erhvervsvirksomhed uden fast driftssted i Danmark. Såfremt der havde været fast driftssted i Danmark ville beskatning ske efter reglerne i § 2, stk. 1, litra d, og såfremt der havde været tale om tjenesteforhold i stedet for selvstændig erhvervsvirksomhed ville beskatning ske efter reglerne i § 2, stk. 1, litra a.

Det er en betingelse for beskatning af konsulentydelse, at skatteyderen enten har eller indenfor de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, som betaler vederlaget. Såfremt der er tale om et selskab er kravet, at skatteyderen skal eje eller have ejet min. 25% af kapitalen eller råder/har rådet over mere end 50% af stemmeværdien. Såfremt der er tale om en personlig ejet virksomhed er kravet, at skatteyderen skal eje eller have ejet min. 25% af egenkapitalen eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden.

I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, er det dog oftest aftalt, at det er domicillandet, der har beskatningsretten til konsulentydelse, hvorfor ovennævnte bestemmelse ikke har den store betydning i praksis. Eneste undtagelse er dog, såfremt domicillandet ikke udnytter beskatningsretten, som det f.eks. kan være tilfældet med England. Her beskattes man kun af de indtægter, der indføres til England, og hvis ikke konsulentydelse overføres til en konto i England, beskattes de ikke i England. I den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst er der således lavet aftale om subsidiær beskatningsret, idet Danmark vil have beskatningsretten til konsulentydelse, såfremt de ikke beskattes i England.

### 2.3.2.3 Pensioner

Til pensionsudbetalinger hører folkepension, førtidspension og andre skattepligtige sociale ydelser. Derudover er pensionsudbetalinger fra ansættelsesforhold og privattegnede pensionsordninger omfattet.

Som hovedregel er pensioner skattepligtige til Danmark uanset om skatteyderen har haft fradragsret for indbetalingerne eller ej. De ældre dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark har indgået, er udformet på baggrund af OECD- modelaftalen. Her fremgår det, at domicillandet har

beskatningsretten til private pensioner og sociale ydelser. Dette gælder f.eks. Frankrig og Spanien, som har en markant lavere skatteprocent på pensioner. I erkendelse af, at disse pensioner ikke altid beskattes efter hensigten har Danmark i de nyere indgåede dobbeltbeskatningssaftaler fået indført, at det er kildelandet, der har beskatningsretten til de private pensioner og sociale ydelser. Offentlige pensioner beskattes efter de fleste af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster i kildelandet. De pensioner, der er omfattet af bestemmelserne omkring betaling af afgift – og ikke skat – falder udenfor de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Afgiften skal således altid betales til Danmark uanset bopæls- og skattepligts situationen ved pensionens indbetaling. Det gælder således f.eks. for alle kapitalpensioner.

Det er nærliggende for mange at flytte til Frankrig eller Spanien for at nyde deres pensionist tilværelse, idet disse lande som nævnt har et markant lavere skatteniveau for pensioner end Danmark har. Men der er dog faldgruber, som man skal være opmærksom på. Som nævnt ovenfor er det kun pensioner, hvor der skal betales skat ved udbetalingen, som domicillandet har beskatningsretten til i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien. Med hensyn til kapitalpension, som bliver pålagt en afgift ved udbetalingen, den bliver ligeledes betragtet som en pension i Frankrig og Spanien, som skal beskattes. Det betyder, at der både skal betales afgift i Danmark og skat i domicil landet af den samme pension. Det vil derfor være en fordel inden fraflytningen fra Danmark at få lavet sine kapitalpensioner om til en ratepension, så man helt undgår at betale afgift i Danmark. Man skal desuden være opmærksom på, at i Frankrig og Spanien beskattes forskellige former for pension ikke ens. F.eks. er der fuld skattepligt for arbejdsgiver betalte pensionsordninger, mens der for private pensionsordninger kun er skattepligt af 40% af pensionen. Selvom der er fuld skattepligt for arbejdsgiver ordninger, så er skatten stadig en del lavere end i Danmark

Derudover skal man være opmærksom på, at både Frankrig og Spanien har formueskat, en skat som Danmark har afskaffet for mange år siden. I begge lande betales der skat efter en progressionsskala, og i Frankrig betales der formueskat af formue, der overstiger 720.000 Euro, mens man i Spanien betaler skat af en formue, der overstiger 167.129 Euro.

Såfremt man ønsker at flytte til udlandet og nyde pensionist tilværelsen så er det noget, der skal planlægges mange år før fraflytningen, og mens man stadig arbejder i Danmark. Udover en eventuel beskatning af pensionsudbetalinger efter fraflytning fra Danmark er der ligeledes regler

om beskatning af pensionsindbetalinger, som er foretaget af en arbejdsgiver i årene op til fraflytningen. Se afsnit 4.8 herom.

### 2.3.3 Erhvervsvirksomhed

I henhold til Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d (§2, stk. 1, afsnit 4 jf. ny lov) er personer, som er fraflyttet Danmark begrænset skattepligtig til Danmark, såfremt de driver erhvervmæssig virksomhed i Danmark.

To betingelser skal være opfyldt, før man kan sige, at det drives selvstændig erhvervsvirksomhed i Danmark:

1. Der udøves en økonomisk aktivitet i Danmark
2. Virksomheden drives fra et fast driftssted i Danmark

Det kan være svært at definere, hvad der forstås som økonomisk aktivitet i Danmark. Som hovedregel vil man dog kunne sige, at virksomheden i Danmark vil være skattepligtig til Danmark, såfremt der foregår en selvstændig og aktiv præstationsproces i virksomheden, og at beslutningskompetencer er tilført virksomheden. Begrebet en aktiv præstationsproces kan også forklares ved, at en virksomhed skal kunne måles økonomisk på sine præstationer. Den skal ikke nødvendigvis give overskud, men virksomheden/afdelingen skal have bemyndigelse til at indgå aftaler, således at man kan måle både input og output i virksomheden. Såfremt en virksomhed f.eks. har et ordrebehandlingskontor i Danmark vil det således ikke blive skattepligtig til Danmark, såfremt kontoret kun modtager ordre. Man kan i den situation ikke sige, at kontoret har nogen form for beslutningskompetence og det er heller ikke undergivet en selvstændig præstationsproces.

At virksomheden skal drives fra et fast driftssted i Danmark betyder, at aktiviteten udøves fra en bestemt lokalitet samt at den er af varig og konstant karakter. Fast driftssted indtræder normalt efter 12 måneders arbejde i Danmark jf. OECD modelaftalens artikel 5. Der er dog en undtagelse med bygge- og anlægssektoren som nævnt under afsnit 2.3.1, hvor fast driftssted normalt indtræder fra første arbejdsdag i Danmark.

Såfremt en aktivitet drives igennem en agent eller anden repræsentant i Danmark vil aktiviteten være skattepligtig til Danmark såfremt betingelserne herfor er opfyldt jf. ovenstående redegørelse omkring beslutningskompetencer og præstationsproces. Agentreglen skal dog sammenholdes

med bestemmelserne omkring fjernsalg i Danmark jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 9. Således betragtes agenter, som alene har til opgave at udføre fjernsalg for en udenlandsk virksomhed, ikke at have fast driftssted i Danmark, og dermed er virksomheden ikke skattepligtig til Danmark. Fast driftssted statueres heller ikke, selvom agenten har fuldmagt til at indgå aftaler, og dermed opfylder kravet omkring beslutningskompetence. På området for fjernsalg er der således specifikke regler, som afviger fra de almindelige bestemmelser omkring fastlæggelse af økonomisk aktivitet og fast driftssted. Fordi reglerne for fjernsalg således er en smule mere lempelige end de almindelige regler er der også krav til personen, som er ansat som agent i Danmark. Det fremgår således af samme bestemmelse, at agenten ikke må være lønmodtager ansat i det udenlandske firma.

Såfremt en virksomhed har fast driftssted i Danmark, og dermed er skattepligtig til Danmark af eventuel overskud, så indgår alle indtægter og udgifter i opgørelsen af fortjenesten, som kan henføres til aktiviteten i Danmark. Således skal renteindtægter, udbytte og royalty også medtages, såfremt de kan henføres til virksomhedsaktiviteten og det faste driftssted i Danmark. De nævnte indtægtstyper er gennemgået særskilt i de efterfølgende afsnit. Gennemgangen i disse afsnit tager således udgangspunkt i, at de ikke kan henføres til en erhvervsøkonomisk aktivitet med fast driftssted i Danmark.

Såfremt en skatteyder er bosat i udlandet og har opgivet sin fulde skattepligt til Danmark, men er interessent eller kommanditist i et dansk selskab, der har fast driftssted i Danmark og udøver økonomisk aktivitet, så er personen skattepligtig til Danmark af sin del af virksomhedens overskud. Således blev en tysk advokat skattepligtig til Danmark af sin del af overskud i et advokatinteressentskab, selvom han ikke arbejdede i Danmark (jf. TfS 1999, 274 LR) Modsætningsvis blev udenlandske investorer ikke skattepligtig til Danmark af deres andele i et dansk kommanditselskab, da kommanditselskabet ikke udøvede nogen egentlig økonomisk aktivitet, og således alene havde til formål at erhverve anlægsaktiver (jf. SKM 2001, 493 LR)

Østre Landsret afsagde i 2005 ligeledes dom i en sag om beskatningen af en i udlandet bosiddende persons andel i et dansk kommanditselskab. I forbindelse med beskatning af genvundne afskrivninger på kommanditistanparterne, henholdt den skattepligtige, som er bosat i Frankrig, sig til de franske regler, som definerer indtægter fra et kommanditselskab som udbytte. I henhold til den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 8, er indtægter af værdipapirer og indtægter der kan sidestilles hermed f.eks. udbytter skattepligtige i den stat, hvor skatteyderen er skattepligtig - i dette tilfælde Frankrig. Østre Landsret fastslog dog, at skatteyderen var begrænset skattepligtig til Danmark af indtægterne, og at da selskabet havde fast driftssted i

Danmark måtte det være de danske regler, der skal danne grundlag for beskatningen. I Danmark anses indtægter fra kommanditistanparter som overskud af virksomhed og ikke som udbytte, som det således er tilfældet i Frankrig. Da Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen med Frankrig har beskatningsretten til indtægter fra virksomhed her i landet, blev skatteyderen anset for begrænset skattepligtig til Danmark af indtægterne (jf. SKM 2005.461 ØLR).

§ 2, stk. 1, litra d fastslår desuden, at forpagtningsafgift som modtages ved bortforpagtning af virksomhed ved fraflytning fra Danmark er skattepligtig til Danmark efter bestemmelserne om begrænset skattepligt. Det kan således fastslås, at ikke kun andel af overskud skal beskattes i Danmark, men også løbende ydelser modtaget på baggrund af en økonomisk erhvervsaktivitet i Danmark.

I forbindelse med at en person flytter til udlandet, men fortsat driver erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, og virksomheden inden fraflytningen har været momsregistreret i Danmark, så skal der i forbindelse med fraflytningen ske omregistrering af virksomheden. Virksomheden skal således frameldes hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og efterfølgende registreres igen, men som en udenlandsk virksomhed med fast driftssted i Danmark. Virksomheden får herefter et ny CVR nummer. Kravet om en sikkerhedsstillelse på kr. 125.000 i forbindelse med momsregistrering af virksomhed gælder kun for selskaber eller filialer af udenlandske selskaber. Det gælder således ikke i de tilfælde, hvor en personligt ejet virksomhed skifter status.

Omkring beskatning ved afhændelse af erhvervsvirksomhed i Danmark henvises der til afsnit 4.5.

### **2.3.4 Fast ejendom**

Personer, der enten ejer fast ejendom i Danmark eller udlejer fast ejendom i Danmark, er skattepligtige efter bestemmelserne i Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra e (§2, stk. 1, afsnit 5 jf. ny lov) og Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b.

Såfremt skatteyderen ikke udlejer sin bolig i Danmark, er der ingen indtægter i forbindelse med boligen<sup>3</sup>. Den eneste skat, der således skal betales er ejendomsværdiskat. Da ejendomsværdiskatten jf. Ejendomsværdiskattelovens § 1, stk. 2 ikke indgår i den skattepligtige indkomst, kan der ikke modregnes f.eks. renteudgifter af boliglån i skatten.

---

<sup>3</sup> I denne forbindelse tænker jeg på sommerbolig. Såfremt man ejer en helårsbolig, som ikke udlejes, vil man jf. tidligere redegørelse være ubegrænset skattepligtig til Danmark, og dermed ikke falde ind under reglerne omkring begrænset skattepligt.

Såfremt man som skatteyder i et andet land end Danmark ønsker at købe bolig i Danmark, skal man som nævnt nedenfor beskattes af indkomst ved f.eks. udleje. I fortjenesten fragår renteudgifter. Såfremt boliglånet ikke er optaget i dansk pengeinstitut, har det udenlandske pengeinstitut ofte ikke sikkerhed i boligen, og såfremt det er tilfældet kan man ikke fratække renter af det udenlandske boliglån i sin danske indkomst (jf. TfS 1995, 643 LSR).

Såfremt ejendommen afhændes, mens ejeren af ejendommen er bosat i udlandet, så beskattes avancen, idet ejeren som følge af ejerskab af ejendommen er begrænset skattepligtig efter Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra e. Avancen opgøres efter de normale regler i henhold til Ejendomsavancebeskatningsloven. Jeg forudsætter disse regler kendt af læseren, hvorfor jeg ikke kommer nærmere ind på dem i nærværende afhandling.

Det er dog i forbindelse med beskatning af fast ejendom for begrænset skattepligtige værd at bemærke, at der kun godkendes fradrag for renter i et begrænset omfang. Der kan således kun godkendes fradrag for renter, hvis der er sikkerhed i ejendommen, og kun indtil en samlet behæftelse på 80% af ejendommens handelsværdi. De sidste prioriteter i ejendommen vil der således højst sandsynligt ikke være fradrag for, i hvert fald ikke hvis den samlede gæld overstiger 80% af ejendommens handelsværdi. Fradrag for de sidste 20% af renteudgifterne kan kun ske, såfremt man kan dokumentere, at hæftelsen alene vedrører ejendommens anskaffelse, drift eller forbedring, og at handelsværdien på det pågældende tidspunkt dermed ligger over det beløb, der er hæftelser for.

Såfremt en skatteyder ved fraflytning fra Danmark ejer en bolig, som udlejes/fremlejes for at undgå at forblive ubegrænset skattepligtig på grund af bopælskriteriet, så beskattes skatteyderen af indkomsten ved udleje/fremleje i Danmark. Der er forskellige regler alt efter, hvilken slags bolig der udlejes. Reglerne for udlejning af helårsbolig og for sommerbolig beskrives nedenfor.

#### **2.3.4.1 Udlejning af helårsbolig**

Overskud ved udleje af helårsbolig kan opgøres på to forskellige måder, enten ved regnskabsmetoden eller ved bundfradragmetoden.

Ved regnskabsmetoden opgøres overskud eller underskud ved opstilling af et egentligt regnskab for udlejningsboligen, hvor alle indtægter og udgifter ved udlejningen indgår. Skatteyderen beskattes af et overskud, mens et underskud kan fremføres til modregning i fremtidige overskud



ved udlejning. Fremførelsen af underskud er tidsmæssigt ubegrænset. Ejendomsværdiskatten bortfalder, for den periode, hvor boligen er udlejet. Det sker dog ikke automatisk, men skal oplyses skattemyndighederne sammen med selvangivelsen.

Bundfradragmetoden tager udgangspunkt i bruttolejeindtægten. Jf. Ligningslovens § 15 P har man herefter mulighed for at fradrage et bundfradrag svarende til enten 2/3 af egen årlig leje for hele boligen eller 1 1/3 af ejendomsværdien. Vælges ejendomsværdi bestemmelsen udgør bundfradraget dog altid som min. kr. 24.000. Det er således kun lejeindtægter, der overstiger det valgte bundfradrag, der beskattes.

Man kan ikke skifte mellem metoderne alt efter, hvad man får mest ud af i de enkelte indkomstår. Har man først valgt regnskabsmetoden, kan man ikke senere overgå til metoden med bundfradrag.

#### **2.3.4.2 Udlejning af sommerbolig**

Som med udlejning af helårsbolig er der også ved udlejning af sommerbolig to metoder at vælge imellem – regnskabsmetoden og 40% reglen.

Regnskabsmetoden opgøres som nævnt ovenfor som indtægter fratrukket udgifter. Udgifter, der kan fratrækkes i indkomsten er vedligeholdelse, afskrivning og ejendomsskatter, som fradrages forholdsmæssigt efter lejeperiodens længde. Desuden fratrækkes direkte udgifter som f.eks. annoncering, lys, vand og varme fuldt ud.

Ejendomsværdiskatten nedsættes forholdsmæssigt, således at man ikke betaler ejendomsværdiskat i den periode, hvor sommerhuset er udlejet.

Bestemmelsen omkring 40% reglen fremgår af Ligningslovens § 15 O, stk. 1. Bruttoindtægten nedsættes med et bundfradrag på kr. 7.000. Det resterende beløb nedsættes herefter med 40%, hvorefter man når den skattepligtige indkomst. Benyttes denne metode kan man ikke fratække faktiske udgifter, ligesom man ikke kan få nedslag i ejendomsværdiskatten. Bundfradraget på kr. 7.000 gives pr. sommerhus pr. skatteår. Dvs. bundfradraget reguleres ikke, såfremt man afhænder sommerhuset i løbet af indkomståret.

Som det er tilfældet med bestemmelserne ved udlejning af helårsbolig er der heller ikke her mulighed for at skifte opgørelsesmetode, når man først en gang har valgt metode.

### 2.3.5 Udbytte

Begrænset skattepligtige beskattes af udbytter jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra f (§2, stk. 1, afsnit 6 jf. ny lov). De udbytter, der er skattepligtige til Danmark, er nævnt i Ligningslovens § 16 A, stk. 1, som fastslår, at ” ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst medregnes udbytter af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4. Til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærer eller andelshavere, med undtagelse af friaktier og friandele....”.

Skattepligten omfatter både almindelige former for udbytte og maskeret udbytte. Almindelige former for udbytter beskattes med en bruttoskat på 28% jf. Kildeskatteloven § 65, og bliver automatisk indberettet til skattevæsenet. Maskeret udlodning skal ligeledes beskattes med en bruttoskat på 28% jf. Kildeskatteloven § 65 A, men denne indeholdes ikke ved udbetalingen. Maskeret udlodning skal selvangives men fastslås i praksis ofte ved en efterfølgende ligning af en persons eller et selskabs selvangivelse, og opkrævningen af skatten sker således i forbindelse med den endelige skatteansættelse.

Som hovedregel er alle former for udbytteindkomster omfattet af skattepligten. Undtaget er dog udbytter, hvor aktierne indgår i et pensionsdepot. Der skal ikke ske indeholdelse af udbytteskat jf. Kildeskattebekendtgørelsen §§ 38, nr. 4, 43 stk. 1 og 44. I stedet er udbyttet omfattet af pensionsafkastbeskatningsloven. Jeg kommer ikke nærmere ind på reglerne omkring pensionsbeskatning på nuværende tidspunkt, men henviser til afsnit 4.8 omkring pensionsbeskatning ved fraflytning.

I de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er det ofte aftalt, at det er domicillandet og ikke kildelandet der har hovedbeskatningsretten til udbytter. I stedet for en skat på 28% vil en noget lavere procentsats således ofte være aftalt, mod at udbyttet i stedet for er skattepligtig i domicillandet. Nogle lande har endda en 0-beskatning på udbytter, hvilket for eksempel gælder for Schweiz. Såfremt der i udbyttet er indeholdt 28% udbytteskat, men det i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun skal beskattes med en lavere procentsats, så må der ske tilbagebetaling til aktionærerne. Til det formål har ToldSkat udarbejdet en blanket 06.003, som skal udfyldes af modtageren af udbyttet, og attesteres af myndighederne i bopælslandet samt af udbyttegiveren. Blanketten sendes til ToldSkat Region Nærum.

### 2.3.6 Personalegoder

Ved en lovændring i 2000 blev der i Kildeskatteloven indført en bestemmelse om beskatning af personalegoder for direktører og andre ansatte, der har væsentlig indflydelse på deres egen aflønningsform. Med de nuværende bestemmelser fastslår Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra g, at der skal ske beskatning såfremt en direktør eller anden ansat har rådighed over helårsbolig, sommerbolig eller lystbåd jf. Ligningslovens § 16, stk. 5, 6 og 9. Et selskabs hovedaktionærer vil altid være omfattet af ordningen, men omvendt er det ikke noget krav, at modtageren af personalegodet skal være hovedaktionær, for at der finder beskatning sted.

Beskatningen sker således efter rådighed og ikke efter faktisk benyttelse. Såfremt et selskab køber et sommerhus, som stilles til rådighed for selskabets ansatte uden nogen form for egen betaling, eller med så lille en egen betaling, at den ikke står mål med markedsværdien, så beskattes direktører og andre ansatte af dette gode, såfremt de som nævnt har indflydelse på deres egen aflønningsform. Det er i den forbindelse uden betydning, om den pågældende person rent faktisk har benyttet sig af sommerhuset.

For at der kan ske beskatning sted efter reglerne om begrænset skattepligt er det dog en betingelse, at modtageren af personalegodet er ansat i Danmark. Personalegodet vil være skattepligtigt til Danmark som en lønindkomst, og Danmark har som hovedregel altid beskatningsretten til lønindkomst i Danmark i henhold til de indgåede dobbeltbeskatningsaftaler jf. afsnit 2.3.1.

Med det nye lovforslag, som træder i kraft d. 1. januar 2006 er der strammet op omkring beskatningen af personalegoder for begrænset skattepligtige. Loven medfører nu, at alle former for personalegoder, der er skattepligtige for en dansk hjemmehørende person, nu også bliver skattepligtige for udenlandsk hjemmehørende personer, såfremt de har arbejde i Danmark. I den nuværende lov beskattes en person kun af sin lønindkomst og desuden hvis firmaet stiller sommerhus og lign. til rådighed for den ansatte. Men hvis man i stedet vælger at kalde sin løn for fri telefon, fri bil eller fri sommerhus, så har der ikke været hjemmel til at beskatte disse personalegoder og det har derved været muligt for de begrænsede skattepligtige at undgå skattepligt af lønindtægten. Denne form for skattetænkning og skatteundgåelse er der nu sat en stopper for, og alle bliver beskattet ens af indtægt fra Danmark uanset hvor de bor, når man får personalegoderne fra Danmark.

### 2.3.7 Renteindtægt

I forbindelse med vedtagelsen af skatteflugtspakken i 1987 blev der indført, at renteindtægter fra kilder i Danmark vil medføre begrænset skattepligt. Bestemmelsen fremgår af Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra h. Bestemmelsen modificeres dog i Kildeskattelovens § 2, stk. 5, idet skattepligten kun omfatter personer, der har været fuld skattepligtige efter Kildeskattelovens § 1 i én eller flere perioder på i alt minimum 5 år indenfor de seneste 10 år før ophør af skattepligt efter § 1.

Normalt beskattes renteindtægter på forfaldstidspunktet, hvilket også fremgår af § 2, stk. 1, litra h. I forbindelse med ophør af skattepligt finder Ligningslovens § 5 B dog anvendelse, idet renteindtægter skal fordeles over den periode, som de vedrører, dvs. der skal ske renteperiodisering sted. Beskatningen tager i en ophørs situation således udgangspunkt i de renter, der kan henføres til det pågældende indkomstår uanset om de er tilskrevet eller ej.

Renter beskattes med en bruttoskat på 30%, men som det er tilfældet med udbytte kan Danmark ved indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne have frasagt sig den fulde beskatningsret af renter. De dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er udformet efter OECD-modelaftalen vil ofte have en bestemmelse om, at Danmark kun bevarer 10% af skatten på renter. Såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke er bygget op efter OECD modelaftalen, vil artikel 11, som omhandler renter, normalt være udformet således, at Danmark frasiger sig eller begrænser retten til beskatning af renter, såfremt modtageren af renterne kan dokumentere, at renten medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et andet land.

Med vedtagelsen af lovændringen til Kildeskatteloven her i 2005 er bestemmelsen om beskatning af renteindtægter helt fjernet. I praksis giver denne bestemmelse ikke mange penge i statskassen. Det er således en stor administrativ byrde i forhold til den lille gevinst, man opnår, ved at have en bestemmelse om begrænset skattepligt af renteindtægter. I arbejdet på at forenkle lovens bestemmelser omkring begrænset skattepligt har man således valgt at fjerne denne beskatningsmulighed. Skattefriheden på renter gælder dog først fra indkomståret 2006.

### 2.3.8 Royalty

At betaling af royalty fra kilder i Danmark til en i udlandet bosat person medfører begrænset skattepligt til Danmark fremgår af Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra i (§2, stk. 1, afsnit 8 jf. ny lov). De nærmere bestemmelser omkring beskatning af royalty fremgår af Kildeskattelovens § 65 C.

Det er jf. § 65 C, stk. 1 en betingelse for beskatning, at royalty betaleren har hjemting i Danmark eller hvis udbetalingen foregår via en befuldmægtiget, at denne har hjemting i Danmark.

Hvad der skal forstås ved royalty i forbindelse med begrænset skattepligt til Danmark fremgår af § 65 c, stk. 4. Her fastsættes det, at "til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer."

Som det fremgår af formuleringen i § 65 c, stk. 4 er det således kun betalinger for anvendelsen af de nævnte immaterielle aktiver, der medfører beskatning i Danmark. Betalinger der vedrører salg af ovennævnte defineres således ikke som en skattepligtig royalty indtægt.

Royalty beskattes med 30%, som er en bruttoskat der indeholdes i beløbet. Vederlaget skal således ikke selvangives.

At der er tale om en bruttoskat har især betydning for royalty, idet modtageren derved ikke har fradrag for eventuelle udgifter, han måtte have i forbindelse med erhvervelsen af det aktiv, som royalty indtægten er knyttet til. Der gives ligeledes ikke fradrag for underskud af anden begrænset skattepligtig virksomhed, ligesom der ikke anvendes personfradrag ved skatteberegningen. Især for området omkring royalty virker det ikke rimeligt, at der ikke er fradrag for udgifter, som kan relateres til indtægten. Hvis man sammenligner med udbytte og renteindtægter, hvor beskatningen også er en bruttoskat, så er der i de tilfælde tale om en indtægt i forbindelse med en passiv investering. Der kan selvfølgelig være en arbejdsindsats knyttet til udbytteudbetalingen, men ofte udloddes der en vis procent del af aktiekapitalen i udbytte, og aktionæren modtager udbyttet uanset om vedkommende har været aktiv eller passiv i selskabets ledelse og/eller drift. Med royalty betalingen er der ofte knyttet en eller anden form for arbejdsindsats til indtægten, og man har brugt tid og penge på erhvervelsen eller udarbejdelsen af dette aktiv, som royalty betalingen kan henføres til. Disse udgifter skal aktiveres, og man får først fradrag for udgifterne på det tidspunkt, hvor aktivet sælges. Der kan således være store periode forskydelser mellem tidspunktet for beskatning af indtægt ved anvendelse af aktivet og fradrag for udgift i forbindelse med erhvervelse af aktivet. En periode forskydning der for mig virker urimelig stor

Ligesom det er tilfældet med udbytte og renter er det også med royalty ofte tilfældet, at Danmark som kildeland i forbindelse med de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster enten helt eller

delvist har frasagt sig retten til at beskatte royalty. Ofte er det dog en betingelse, at modtageren af royalty kan dokumentere, at indtægten er skattepligtig i domicillandet, og at beløbet vil blive beskattet der. F.eks. er skattereglerne i England udformet således, at det kun er indtægter, der indføres i England, der beskattes der. I dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien fremgår det af artikel 28, at Danmark som kildeland beskatter den del af indkomsten, der ikke beskattes i Storbritannien, og Landsskatteretten har i afgørelse fra 2002 fastslået, at det ikke for Danmark er afgørende om indkomsten er overført til Storbritannien, men at den også er beskattet i Storbritannien (jf. SKM2002, 243 LSR)

I modsætning til bestemmelserne om udbytte og renter er der dog med royalty mulighed for at nedsætte skatteprocenten ved indeholdelse, til den procentsats, der er aftalt i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst jf. § 65 C, stk. 2. Ansøgning om nedsættelse af royaltyskat skal indsendes til Told og Skat.

### **2.3.9 Indkomstopgørelsen**

De indkomster, der er skattepligtig til Danmark efter reglerne om begrænset skattepligt er alle nævnt i Kildeskattelovens § 2, stk. 1. Der er således tale om en udtømmende lov. Ligeledes kan der kun fradrages udgifter, der kan henføres til de skattepligtig indtægter jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 2. Såfremt man har lønindkomst, der beskattes i Danmark vil man normalt kunne få fradrag for de sædvanlige lønmodtagerudgifter, hvilket i de fleste tilfælde også gælder for fagforeningskontingent.

Der er dog en række udgifter, der ikke kan indrømmes fradrag for i den danske indkomst. Disse udgifter er bl.a. bidrag til arbejdsløshedsforsikring, efterløns- og fleksydelsesbidrag. Derudover kan en person med begrænset skattepligt til Danmark heller ikke fratække underholdsbidrag til en fraskilt hustru, der fortsat er bosat i Danmark.

Ligeledes gælder det, at såfremt man er skattepligtig af virksomhedsindkomst i Danmark, så kan man fradrage alle udgifter, der er forbundet med denne indkomst f.eks. renteudgifter af gæld i virksomheden. I den forbindelse skal jeg henvise til afsnit 2.3.4, idet renteudgifter af lån i ejendom kun kan fradrages med 80% set i forhold til ejendommens handelsværdi. Derudover gives der kun fradrag for renter af lån i fast ejendom, såfremt lånet er ydet med sikkerhed i ejendommen jf. TfS 1995, 643 LRS.

Med hensyn til pensioner så fastslår Pensionsbeskatningslovens § 54, at de pensioner, der er nævnt i samme lovs § 18 kun kan fradrages for personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Det betyder modsat, at personer med begrænset skattepligt ikke kan fradrage disse indbetalinger i deres indkomst i Danmark. De pensioner der er omfattet af § 18 er pensionsordninger med løbende udbetalinger, rateforsikring – kapitalforsikring og rateopsparing i pensionsøjemed og pensionsordninger for tidligere selvstændigt erhvervsdrivende.

Såfremt man ved fraflytning fra Danmark fortsat har pensionsordninger i Danmark som man indbetaler på, får man som nævnt ikke fradrag herfor. Hvorvidt man kan få fradrag for indbetalingerne i bopælslandet er usikkert, og afhænger helt individuelt af de enkelte landes lovgivning.

Alternativt kan man forsøge at få sine pensionsordninger omskrevet til en ordning, der er omfattet af Pensionsbeskatningslovens § 53 A. Pensionsordninger omfattet af denne bestemmelse er ikke skattebegunstiget i Danmark, hvorfor der ikke er fradrag for indbetalingerne, ligesom arbejdsgivernes indskud er skattepligtige. Løbende afkast på ordningen er skattepligtig til Danmark. Når pensionen hæves ved normal pensionsalder, så er udbetalingen skattefri. Desuden er udbetalinger ligeledes skattefrie, såfremt de efterfølgende indskydes på en normal pensionsordning. Fordelen herved er, at såfremt man på et senere tidspunkt vender tilbage til Danmark, så kan man hæve pensionen og indskyde den igen på en normal pensionsordning, hvorved der opnås fradrag for indskuddet. Det er dog vigtigt, at drøfte denne løsningsmodel med en pensionsrådgiver, da det ikke er alle pensioner der kan omskrives til en § 53 A pension.

Den skattepligtige indkomst opgøres som én indkomst for begrænset skattepligtige. Det betyder, at såfremt man har flere indkomstarter, der er skattepligtig til Danmark, så opgøres de samlet som en indkomst. Det betyder også, at såfremt man f.eks. har underskud ved udlejning af bolig, så kan dette underskud fradrages i en eventuel positiv indkomst af anden art. Underskud kan fremføres til modregning i overskud i efterfølgende år ligesom det er tilfældet med ubegrænset skattepligtige.

Der skal som hovedregel indsendes selvangivelse indenfor de normale frister i forbindelse med indkomst man oppebærer som begrænset skattepligtig til Danmark. Eneste undtagelse er ved udbytte og royalti, såfremt der er indeholdt kildeskat ved udbetalingen.

For personer, der kun er begrænset skattepligtig til Danmark i en del af indkomståret, skal der ikke ske helårsomregning af indkomsten. I forbindelse med skatteberegningen gives der således heller ikke personfradrag. Jeg forstår regeringens hensigt med disse bestemmelser et stykke hen af

vejen, da det vil give en utrolig skævvridning af skatten set i forhold til den indkomst, man har haft i det pågældende år i Danmark. Såfremt en måneds indtægt i Danmark skulle helårsomregnes og progressions beskattes, ville skatten af denne indtægt slet ikke stå mål med selve indtægten. Men som det er set så ofte, så tager man med den ene hånd og giver med den anden. Man slipper for helårsomregning, men må til gengæld betale ved ikke at få det normale personfradrag i sin indkomst, eller bare en forholdsmæssig andel af fradraget i sin indkomst. Det er endnu engang med til at fastslå, at den samme indtægt beskattes hårdere i Danmark for en person, der er begrænset skattepligtig til Danmark, end for en person der er ubegrænset skattepligtig til Danmark, hvilket overhovedet ikke er rimeligt.

## 2.4 Udstationering

Skattereglerne i forbindelse med en udstationering fra en dansk arbejdsgiver er i det store hele de samme som beskrevet ovenfor i forbindelse med ubegrænset og begrænset skattepligt. Også i denne forbindelse er det et krav, at der ikke er bopæl til rådighed i Danmark for at den ubegrænsede skattepligt ophører, og diskussionen omkring det skattemæssige hjemsted finder ligeledes sted i en situation med udstationering. Jeg gennemgår derfor ikke reglerne endnu engang, men henviser til ovenstående redegørelse.

Når man snakker om udstationering er det i stedet reglerne omkring arbejdsmarkedsbidrag og social sikring, der er afgørende, og disse bliver behandlet i de efterfølgende afsnit.

### 2.4.1 Social sikring

Hovedreglen er, at såfremt man tager arbejde i et andet land end Danmark, så omfattes man af dette lands sociale sikring. Er man derimod udstationeret af en dansk arbejdsgiver, vil man kunne bevare den danske sociale sikring, såfremt man udsendes til et andet EU land, EØS land eller til Schweiz. At man bevarer den danske sociale sikring betyder dog ikke, at man ikke er omfattet af den sociale sikring i arbejdslandet, blot skal man ikke betale til den.

At man er omfattet af den danske sociale sikring ved udstationering er ofte en fordel og betyder, at man fortsat har ret til en række ydelser fra det offentlige i Danmark. Det gælder bl.a.:

- Sygesikring og sygehusbehandling
- Sociale pensioner



- Børnefamilieydelse og børnetilskud
- ATP pension
- Dagpenge ved sygdom og fødsel
- Arbejdsløshedsforsikring
- Arbejdsskadeforsikring

Derudover kommer selvfølgelig alle de ydelser, som man er berettiget til i arbejdslandet jf. deres regler om social sikring.

EF Forordning 1408/71 regulerer bl.a. reglerne om social sikring. Forordningen gælder for statsborgere i EU, EØS lande og i Schweiz. Såfremt en person udsendes til at arbejde midlertidig i et andet land, som er omfattet af forordningen, er det således muligt at bevare den danske sociale sikring, hvis følgende betingelser er opfyldt:

1. Udstationeringen varer maksimalt ét år jf. artikel 14 1a i EF Forordningen
2. Udstationeringen varer maksimalt tre år jf. artikel 17 i EF Forordningen

Der er ligeledes en række betingelser, der skal være opfyldt, såfremt man skal kunne benytte sig af reglerne i henholdsvis artikel 14 og 17.

Ad 1) For at en person skal kunne forblive omfattet af den danske sociale sikring ved udstationering efter artikel 14 1a i Forordningen skal man være statsborger i et af de lande, som Forordningen omfatter, og udstationeringen skal ligledes være til et af de nævnte lande.

Personen skal desuden være omfattet af den danske sociale sikring før udstationeringen, dvs. at man skal have arbejdet og boet i Danmark før udstationeringens start.

Udstationeringsaftalen må maksimalt være på 1 år, og den ansatte skal have kontrakt med den danske virksomhed, som også skal udbetale lønnen. Den danske virksomhed, som udstationere en medarbejder, skal udøve sin normale aktivitet i Danmark, ligesom det er her den hovedsageligt beskæftiger sine medarbejdere.

Det er muligt at lave et tillæg til den danske kontrakt, som regulerer betingelserne under udstationeringen, f.eks. muligheden for forlængelse af udstationeringen. Afgørende er dog, at personen ikke er ansat af den udenlandske virksomhed. Den danske virksomhed må dog godt viderefakturere lønomkostningen til det udenlandske selskab.

Sidst men ikke mindst er det et krav, at den person der udstationeres, ikke må afløse en anden, når udsendelsesperioden er udløbet.

Ad 2) En del af reglerne for udstationering efter artikel 17 er de samme som for udstationering efter artikel 14. For overskuelighedens skyld nævner jeg dem igen.

For at en person skal kunne forblive omfattet af den danske sociale sikring ved udstationering efter artikel 17 i Forordningen skal man være statsborger i et af de lande, som Forordningen omfatter, og udstationeringen skal ligeledes være til et af de nævnte lande.

Personen skal desuden være omfattet af den danske sociale sikring før udstationeringen, dvs. at man skal have arbejdet og boet i Danmark før udstationeringens start.

Udstationeringsaftalen må maksimalt være på tre år, og den ansatte skal have kontrakt med den danske virksomhed. Det er dog muligt at udarbejde et tillæg til kontrakten, som regulerer betingelserne under udstationeringen.

Det er desuden en betingelse, at den udsendte medarbejder bevarer en tæt tilknytning til den danske virksomhed, således at personen f.eks. fortsat optjener anciennitet i den danske virksomhed, samt er sikret ansættelse i virksomheden, når udstationeringsperioden er udløbet.

Når en person ved udstationering bevarer sin danske sociale sikring er ægtefæller og børn, som flytter med til udstationeringslandet også omfattet af den sociale sikring i Danmark. Den danske sociale sikring for ægtefællen falder dog bort på det tidspunkt, hvor ægtefællen finder arbejde i arbejdslandet, og ægtefællen vil herefter være omfattet af arbejdslandets sociale sikring. Såfremt man ved udstationeringen ikke er gift men samboende, så er det ikke sikkert, at den danske sociale sikring også vil dække den samboende. Det afhænger helt individuelt af arbejdslandets regler herom.

Uanset hvilken slags udstationering, der er tale om, så skal der sendes en ansøgning til Den Sociale Sikringsstyrelsen, såfremt man ønsker at bevare den danske sociale sikring under udstationeringen. Er der tale om en artikel 14 ordning, så behandles ansøgningen alene af myndighederne i Danmark. Er der derimod tale om en artikel 17 ordning, så skal ansøgningen ligeledes forelægges myndighederne i udstationeringslandet, og sagsbehandlingstiden vil derfor

blive forlænget. Ansøgningen sker på en blanket E101, og efter godkendelse skal personen henvende sig til sin kommune, for at få udstedt et EU sygesikringsbevis, såfremt udstationeringen varer maksimalt ét år. Er man i stedet omfattet af artikel 17 om tre års udstationering får man udleveret en blanket E128, som skal medbringes til arbejdslandet.

At man fortsat bevarer sin danske sociale sikring betyder meget for virksomheden, som sender en medarbejder til udlandet for at arbejde. Danmark har som førnævnt et højt skattetryk i forhold til andre lande. Til gengæld er bidragene til social sikring i Danmark lave set i forhold til andre lande, og det betyder, at virksomheden sparer store udgifter ved at der ikke skal betales til social sikring i arbejdslandet.

Det der skal betales i Danmark i forbindelse med dansk social sikring er for virksomhedens side ATP bidrag samt arbejdsskadeforsikring og Arbejdsmarkedets Erhvervssygdomssikring (AES). Den ansatte skal fortsat betale ATP bidrag samt muligvis arbejdsmarkedsbidrag jf. afsnit 2.4.2. Virksomhedens bidrag er faste beløb, som er uafhængig af bruttolønnen, og de udgør ca. kr. 5.000 på årsbasis. I de fleste andre lande er bidragene til social sikring en procent sats af bruttolønnen, og til sammenligning er betaling til den engelske sociale sikring, det såkaldte NIC (National Insurance Contribution), på 11,5% af lønnen for arbejdsgiverens bidrag. I Europa topper Frankrig, hvor virksomheden skal betale 50,7% af bruttolønnen til den sociale sikring<sup>4</sup>. Rent økonomisk er det således ikke helt ligegyldig, om en person ved udstationering kan bevare den danske sociale sikring, idet arbejdsgiverens udgifter til social sikring herved minimeres. Derudover bevarer den ansatte jo også sine rettigheder i Danmark, samtid med at man er omfattet af reglerne i arbejdslandet. Det er dog ikke muligt at konkludere at det altid vil være en fordel at bevare den danske sociale sikring fremfor at betale dertil i arbejdslandet. Der kan være tilfælde, hvor det modsatte vil være mest fordelagtigt, men det kræver en analyse af de enkelte landes sociale sikring.

Der er udarbejdet en særlig aftale om udstationering mellem de nordiske lande, dvs. Norge, Sverige, Finland og Island. Derudover er der indgået aftaler med en række lande udenfor EU (Canada, Chile, Israel, Kroatien, Makedonien, Marokko, New Zealand, Pakistan, Slovenien og Tyrkiet). Jeg kommer ikke nærmere ind på disse særftaler, men henviser blot til deres eksistens. De er opbygget på grundlag af EF Forordningen men afviger på visse punkter, hvorfor det er vigtigt at sætte sig ind i disse regler, såfremt man har til hensigt at udstationere en medarbejder til ét af disse lande..

---

<sup>4</sup> Procentsatserne til social sikring er fra 2004.

## 2.4.2 Arbejdsmarkedsbidrag

Såfremt en medarbejder ved udstationering bevarer den sociale sikring i Danmark jf. ovenfor i afsnit 2.4.1 er spørgsmålet, hvorvidt der fortsat skal betales arbejdsmarkedsbidrag i Danmark. Arbejdsmarkedsbidraget udgør 8% og dertil kommer SP-bidrag på 1%, som er en personlig opsparing. SP-bidraget er midlertidig suspenderet i 2004 og 2005.

I henhold til Arbejdsmarkedsfondslovens § 7, stk. 1, litra a skal der betales lønmodtagerbidrag af løn fra arbejdsgiver her i landet selvom arbejdet er udført i udlandet. Det betyder således, at såfremt man arbejder i udlandet, men arbejdsgiveren har fast driftssted i Danmark og skattepligtig til Danmark, så skal der betales arbejdsmarkedsbidrag til Danmark. Betaling af arbejdsmarkedsbidrag er dog betinget af, at arbejdstageren er skattepligtig til Danmark efter Kildeskattelovens § 1 om ubegrænset skattepligt eller § 2, stk. 1 vedrørende begrænset skattepligt af lønindkomst, virksomhedsindkomst, personalegoder, aktieaflønnning eller vedrørende arbejde ombord på skib. Det betyder med andre ord, at såfremt den ansatte i forbindelse med udstationeringen ikke er skattepligtig til Danmark skal der heller ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af lønindkomsten til Danmark.

Jf. ovenstående skal der heller ikke betales arbejdsmarkedsbidrag i Danmark, såfremt en person ved udstationering ikke længere er omfattet af den danske social sikring og ved udstationeringen har en udenlandsk arbejdsgiver. Selv om personen fortsat er fuld skattepligtig til Danmark, skal der således ikke betales arbejdsmarkedsbidrag.

Det kan være svært at afgøre, om en person ved udstationering har en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver. Der er en række afgørelser på området, men vurderingen af, hvorvidt en arbejdsgiver er dansk eller ej afgøres ud fra de samme kriterier som er nævnt i afsnit 2.3.3 omkring erhvervsvirksomhed i Danmark, hvorfor jeg ikke kommer nærmere ind på den diskussion i nærværende afsnit. Dog vil jeg tilføje, at der lægges betydelig vægt på, hvilket firma den ansatte har indgået kontrakt med, og om kontrakten indeholder bestemmelser i henhold til dansk lovgivning som f.eks. funktionærloven og ferieloven. Desuden skelner man i afgørelsen til hvilket firma der rent faktisk udbetaler lønnen.

Såfremt en person arbejder i et land, som Danmark ikke har nogen aftale med om social sikring, og som arbejder for en dansk arbejdsgiver og fortsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark, så

skal der betales bidrag til Danmark. Såfremt personen ligeledes betaler sociale bidrag i arbejdslandet, betales disse dobbelt, og det er ikke et forhold der reguleres af de indgåede dobbeltbeskatningsaftaler. Der er således ikke mulighed for at undgå denne dobbeltbetaling..

Udover lønindkomst omfatter bidragspligten desuden fratrædelsesgodtgørelse, efterbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser. Betingelsen for indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag er dog, at disse betalinger har relation til et tidligere tjenesteforhold eller erhvervsforhold i Danmark. Om modtageren på tidspunktet for erhvervsforholdet var bosiddende i Danmark eller var undergivet ubegrænset eller begrænset skattepligt er uden betydning. Der er ligeledes bidragspligt for personer, der er ubegrænset skattepligtig af vederlag, honorarer eller anden indkomst for personligt arbejde i Danmark udenfor tjenesteforhold, og som ikke kan henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed.

Der er specielle regler omkring indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag af pensioner vedrørende tidligere ledende medarbejdere eller selvstændige indenfor håndværksvirksomheder og elforsyningsselskaber samt enker fra samme. Jeg kommer ikke nærmere ind på disse særregler, men henviser blot til reglernes eksistens.

Bidragspligten gælder ligeledes for selvstændigt erhvervsdrivende, som driver virksomhed i udlandet, men er ubegrænset skattepligtig til Danmark eller som er bosiddende i udlandet men driver erhvervsvirksomhed fra Danmark.

## 3 Fraflytning fra Danmark

Jeg vil inden gennemgangen af den egentlige fraflytterbeskatning i kapitel 4 kort beskrive situationen omkring fraflytning fra Danmark. Dette er en mere generel gennemgang baseret på fakta og tal uden at jeg kommer ind på de specifikke skatteregler.

Som det har været tilfældet tidligere i opgaven har jeg valgt at bringe England ind som sammenligningsgrundlag. Jeg har desuden valgt at medtage et afsnit omkring fraflytning til England. Afsnittet indeholder information omkring den skattemæssige situation, såfremt man ønsker at flytte til England. Den engelske lovgivning indeholder en række muligheder, der gør, at såfremt man selv kan planlægge sin fraflytningssituation, så kan man spare en del penge i skat i forbindelse med fraflytningen. Derudover nævner jeg en række muligheder, hvor det engelske skattesystem adskiller sig fra det danske system, og hvor man som enten bosiddende i England eller udstationeret til England kan drage fordel af rent skattemæssigt.

### 3.1 Fraflytning – Fakta og tal

I 2004 var der i alt 25.936 danske statsborgere, der udvandrede fra Danmark, og heraf flyttede 12.655 til et andet EU land. Det land i verden, som der flyttede flest danskere til var i 2004 Sverige, hvortil 3.576 danskere flyttede. Efterfulgt af Sverige kommer England, hvortil der flyttede 3.389 danskere.<sup>5</sup>

Til sammenligning flyttede der i 2003 25.272 danskere til udlandet, og her står Sverige og England også for den største enkeltvise udvandring. I 2003 indtager England 1. pladsen med 3.492, og Sverige har modtaget 3.442 udvandrede danskere.<sup>6</sup>

Både det totale antal udvandrede men også udvandring til England og Sverige ligger rimelig konstant i de to år. Det fremgår ikke direkte af statistikken, hvilken skattemæssig status fraflytterne har. Der er tale om udvandring, hvorfor statistikken må tage udgangspunkt i meddelelse til folkeregistret om flytning af adresse til udlandet. Statistikken siger således ikke noget om, hvorvidt der er tale om danskere, der har opgivet deres fulde danske skattepligt. Så vidt jeg ved er der ikke lavet statistikker på det grundlag, hvorfor Danmarks Statistiks opgørelse over

---

<sup>5</sup> Danmarks Statistik, Statistisk Årbog 2005

<sup>6</sup> Danmarks Statistik, Statistisk Årbog 2004

udvandring er de eneste tal, man har for at danne sig et billede af fraflytningens størrelse og sammensætning.

Som det fremgår af ovenstående er England og Sverige de enkelt lande, hvortil flest danskere udvandrer. Den store udvandring til Sverige kan sandsynligvis forklares med dens tætte geografiske placering til Danmark. Derudover har Danmark og Sverige på en lang række områder – også indenfor skatten – lavet specielle regler der gør tilflytning og fraflytning mellem de to lande nemmere.

Hvad angår England og udvandringen dertil, så skyldes den høje udvandring til lige netop England nok primært sproget. Men det kunne også tænkes, at de mere lempelige skatte- og etableringsregler i England har en betydning ved valget af tilflytterland. I det efterfølgende afsnit vil jeg prøve at komme med min vurdering af, hvorfor mange danskere flytter til England. Men jeg vil også se på de muligheder, som danske virksomheder har for at udstationere medarbejdere i England.

## 3.2 Fraflytning til England

Som nævnt i afsnit 2.3 om begrænset skattepligt opererer man i England med begreberne "resident" og "domiciled" om en persons skattemæssige status til England. Har man ikke til hensigt at bosætte sig permanent i England bliver man betragtet som "resident", og man er dermed kun skattepligtig i England af den indtægt, som man enten tjener i landet eller tager ind i landet. Skatteprocenten er generelt lavere end i Danmark, og såfremt man bliver udstationeret til England, skal der heller ikke betales NIC, forudsat at man bevarer sin danske sociale sikring.

I England løber skatteåret fra d. 6. april og til og med d. 5. april året efter. Det betyder, at såfremt man påtænker at flytte til England, så kan den faktiske fraflytningsdato planlægges, således at man får mest muligt ud af fraflytningssituationen skattemæssigt i begge lande. Hvilken dato man fraflytter Danmark og dens betydning for skatten i Danmark afhænger helt konkret af indkomstforholdene i Danmark og tilflytterlandet. Ifølge gældende regler omregnes der enten til helårsindkomst eller der anvendes den faktiske helårsindkomst ved skatteberegningen jf. afsnit 2.2.3. Men når man enten tilflytter eller fraflytter England, så får man et helt års personfradrag, uanset hvor mange måneder i det pågældende indkomstår, som man har boet i England. Personfradraget i England udgør £ 4.895 i 2005/06. Personfradraget fordeles med 1/12 pr. måned, og flytter man til England i f.eks. august, har man således fire måneders personfradrag tilgode. Man betaler altså først indkomstskat, når man har opbrugt sit tilgodehavende personfradrag.

Hvornår på året det således bedst kan betale sig at flytte til England afhænger af den månedsløn, man vil få i England. Men flytter man i den sidste del af kalenderåret, vil man ofte kunne få sin månedsløn udbetalt skattefrit i de første par måneder, som man opholder sig i England.

Med til England hører også de engelske kanaløer, selvom de har deres helt egne skatteregler. Man kan i store træk sige, at der ikke rigtig er nogle regler på kanaløerne, og de er kendetegnet ved ligesom Liechtenstein, Schweiz osv. ikke at have indberetningspligt med hensyn til indestående på bankkonti der. Det bliver der fra EU's side forsøgt at lave om på, men på nuværende tidspunkt har ingen af landene tiltrådt nogle regler om oplysningspligt. At de engelske kanaløer hører med til England, men har deres helt egen skattemæssige status, kan man godt forsøge at udnytte uden af man på nogen måde omgås de engelske og danske skatteregler. Man kan f.eks. oprette en pensionsordning på kanaløerne, og få udbetalt en del af sin løn som pension, som arbejdsgiveren indbetaler direkte på pensionsordningen. Fordelen herved er, at en sådan pensionsordning er skattefri. Herved betaler den ansatte ikke skat af beløbet ved indbetalingen, men der er selvfølgelig heller ikke fradrag for indbetalingen for den ansatte. En betingelse for dette er, at der er tale om et anerkendt pensionsselskab på kanaløerne. En sådan pensionsordning kan oprettes, når man har status som "resident" i England, og dermed har ophold i England. Selskabet, som indbetaler pensionen på den ansattes vegne, har stadig fradrag for pensionen i sin skattepligtige indkomst. En sådan pensionsordning er især fordelagtig efter endt udstationeringsperiode. Når udstationeringen er overstået skal der betales sociale bidrag i England, som udgør 12,8% for arbejdsgiveren og 11% for arbejdstageren af bruttolønnen. Det betyder, at arbejdstagerens nettoløn vil falde. For at bibeholde løn niveauet kan man vælge at oprette en pensionsordning og lade arbejdsgiveren indbetale en del af lønnen til pension. Arbejdsgiverens udgift vil være den samme uanset om pengene betales som social sikring eller pension. Men for arbejdstageren vil der være en besparelse på 11% af pensionsbidraget.

Såfremt pensionen hæves, mens man fortsat bor i England med status af "resident" vil den være skattepligtig, såfremt man tager pensionen til England jf. de gældende regler omkring "resident" begrebet. Men hæver man f.eks. pensionen og bruger den til at købe et hus i Frankrig, så er beløbet ikke skattepligtigt til England. Hævet man pensionen, mens man bor i England med status af "domiciled", så er pensionen skattepligtig ved udbetalingen. Såfremt pensionen hæves efter at man er flyttet tilbage til Danmark igen, så er jeg lidt usikker på konsekvensen heraf. Som udgangspunkt vil jeg mene, at pensionen kan hæves skattefrit, idet indbetalingerne relaterer sig til en periode, hvor man ikke var skattepligtig til Danmark. Danmark har for mig at se ikke nogen hjemmel til at beskatte en sådan indtægt. Men der er ikke nogen afgørelser på området, hvorfor jeg ikke er fuldstændig sikker på behandlingen af en sådan udbetaling. Jeg kan kun henholde mig



til den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 18, der fastslår, at kildelandet har beskatningsretten til pensioner. Da England i dette tilfælde er kildeland, og pensionen ikke er skattepligtig til England, vil den heller ikke være skattepligtig til Danmark.

En anden årsag til at mange danskere flytter til England kan være de engelske etableringsregler. Når man stifter et selskab i England er der ikke noget kapitalkrav, dvs. man kan stifte et engelsk limited company med en kapital på £ 1 (ca. kr. 11). Gennem mit arbejde som revisor i London har jeg erfaret, at dette har været hovedårsagen til fraflytningen for mange danskere, der er flyttet til England. Såfremt man har stiftet et selskab i Danmark, som f.eks. har en betydelig handel med England, da kunne det være en mulighed at flytte til England og stifte et engelsk datterselskab. Ligesom Danmark implementerer England også de internationale regnskabsstandarder i national lovgivning, hvorfor der efterhånden ikke er den store forskel på regnskabslovgivningen i de to lande. Men der vil dog altid være forskel på skatteområdet, da EU endnu ikke har fundet fælles fodslag indenfor skatteområdet. Jeg kommer ikke nærmere ind på skattereglerne for selskaber i England, da det falder udenfor afhandlingens formål.

## 4 Dansk beskatning ved fraflytning

I kapitel 4 vil nedenstående spørgsmål jf. problemformuleringen blive besvaret:

*Hvilke mål, midler og principper har historisk været afgørende ved udformningen af fraflytterbeskatningen i Danmark.*

*Hvornår og hvordan beskattes en person, der flytter fra Danmark*

Det første spørgsmål vil blive besvaret i kapitlets første afsnit omkring den historiske udvikling indenfor området. I beskrivelsen heraf henvises der til afsnit 2.1, idet afsnit 4.1 skal læses i sammenhæng hermed.

Efterfølgende vil jeg redegøre for, hvornår og hvordan en person bliver beskattet, når man fraflytter Danmark. Jeg vil her se på reglerne indenfor områderne aktier, købe- og tegningsretter, kursgevinster, pension, selvstændig erhvervsvirksomhed, afskrivningsberettigede aktiver og fast ejendom.

### 4.1 Den historiske udvikling

Reglerne for beskatning af formuegoder ved fraflytning findes i forskellige lovsæt alt efter hvilket formuegode, der er tale om. Aktier og købe- og tegningsretter opgøres efter Aktieavancebeskatningsloven, kursgevinster opgøres efter Kursgevinstbeskatningsloven, pension opgøres efter Pensionsbeskatningsloven, fast ejendom opgøres efter Ejendomsavancebeskatningsloven og selvstændig erhvervsvirksomhed opgøres efter Kildeskatteloven.

Statsskattelovens grundlæggende regler for opgørelse af den skattepligtige indkomst fastslår i § 5, at til indkomst henregnes ikke formueforøgelser, urealiserede såvel som realiserede, der fremkommer ved, at de formuegenstande, som en skattepligtig ejer, stiger i værdi. Til disse formuegenstande henregnes også værdipapirer. Der gælder dog specielle regler, såfremt formueforøgelserne kan henføres til den skattepligtiges næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed.

Den grundlæggende regel i Statsskatteloven af 1903 om skattefrihed for formuestigninger er uændret den dag i dag.

Hovedreglen om skattefrihed blev dog fraveget ved indførelse af særlovgivning, der hjemler beskatning af urealiserede fortjeneste på formuestigninger ved fraflytning fra Danmark. Det skete med vedtagelsen af skatteflugtspakken i 1987.

Vedtagelsen af skatteflugtspakken i 1987 havde sit udspring i, at flere og flere danskere flyttede til udlandet. Der blev i starten af 1980'erne strammet op på en lang række skatteområder bl.a. med indførelsen af Aktieavancebeskatningsloven i 1981 og Ejendomsavancebeskatningsloven i 1982, og det betød for mange velstående danskere en stigende skattebyrde til den danske stat. Allerede i 1983 blev det af den daværende regering besluttet, at der skulle gøres noget ved det stadig stigende antal af danskere, der flyttede udenlands, og dermed tog deres formuegoder med sig. Var skatteyderne blevet i landet ville staten have nydt godt af indtægterne ved et senere salg af formuegoderne i henhold til de respektive særlove.

Regeringen nedsatte et embedsmandsudvalg (det såkaldte B 50 udvalg) der skulle se nærmere på problemerne omkring skatteflugt og international beskatning. Udvalget kom i 1985 med en betænkning på området. På baggrund af denne betænkning fremsatte den daværende skatteminister en række lovforslag d. 18. februar 1987, som bl.a. havde til hensigt at modvirke skatteflugt. I lovforslaget hed det bl.a. :

*"Det skal ved disse regler tilstræbes, at indtægt, der optjenes 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."<sup>7</sup>*

Med vedtagelsen af lovforslaget d. 25. maj 1987 er der således sket et skred i dansk skatteretspraksis, idet man nu beskatter urealiserede fortjenester. Skatteflugtspakken udvider reglerne om begrænset skattepligt jf. afsnit 2.1 samt indfører den såkaldte "lågebeskatning", idet visse urealiserede avancer beskattes ved fraflytning, som om aktiverne er afhændet.

I forbindelse med skatteflugtspakken og vedtagelse af "lågebeskatningen" blev det vedtaget, at der kan søges henstand med betaling af skatten der falder på aktieavancer efter

---

<sup>7</sup> Jf. cirkulære nr. 237 af 30/12/1987 om ændring af forskellige skattelove.

Aktieavancebeskatningslovens § 13 a. Henstanden forfalder, når aktierne afstås. Der skal dog samtidig stilles sikkerhed for henstandsbeløbet, og der bliver beregnet renter fra fraflytningstidspunktet og til aktierne afstås, som ved afståelse skal indbetales sammen med skatten på fortjenesten ved salget af aktierne.

I 1992 blev der nedsat et udvalg om personbeskatning som skulle komme med en redegørelse bl.a. på området omkring subjektiv skattepligt. Forslagene fra udvalget blev en del af 1993-skattereformen. Der er dog ingen af lovene, der har særlig betydning for fraflytterskatten.

D. 17. maj 1995 vedtages lov nr. 312 (bedre kendt som L35) om ændring af forskellige skattelove omkring international beskatning. Vedtagelsen af loven har primært til hensigt at skabe større sammenhæng mellem de forskellige bestemmelser bl.a. omkring fraflytterbeskatning i de forskellige love. Ved lov nr. 313 af 17. maj 1995 vedtages det at ophæve Lov om Særlig Indkomsskat. Flere af bestemmelserne i Lov om Særlig Indkomsskat bliver herefter flyttet til de respektive særlove, som bestemmelserne kan henføres til. F.eks. bliver reglerne om ophør af selvstændig virksomhed ved fraflytning flyttet fra Lov om Særlig Indkomst § 5A til Kildeskattelovens § 8A. Samtidig med at der bliver flyttet rundt på bestemmelserne i Lov om Særlig Indkomst og de øvrige skattelove giver det anledning til, at ordlyden i bestemmelserne justeres, således at der er overensstemmelse mellem ordlyd og indhold. Tidligere gav en del bestemmelser anledning til misforståelse, idet ordlyden ikke svarede overens med indholdet i bestemmelsen.

De danske bestemmelser om fraflytterbeskatning får efterhånden særlig opmærksomhed fra EU. I februar 2004 indledes der således en artikel 226 procedure mod de danske fraflytningsregler. En sådan åbningsskrivelse er det første skridt på vejen til en sag ved EF-domstolen. Forholdet belyses nærmere i kapitel 5.

Den danske regering er dog lidt på forkant med begivenhedernes gang i EU, idet den allerede d. 30. marts 2004 vedtager L119, som også kaldes EU-pakken. Hensigten med loven var primært at bringe den danske lovgivning i overensstemmelse med EU-retten. Regeringen var klar over, at dele af den danske fraflytterbeskatning kunne være i strid med EF-traktaten. For at undgå en sag ved EF-domstolen indførte man derfor L119. Loven indeholder først og fremmest en ændring til bestemmelserne omkring henstand med betaling af skat af urealiseret aktieavance samt krav om sikkerhedsstillelse og beregning af renter af henstandsbeløbet. Med indførelsen af de nye regler stilles der ikke længere krav om sikkerhedsstillelse ved flytning til et andet EU land. Flytter man derimod til et land, der ikke er omfattet af EU's bistandsdirektiv om inddrivelse af skatter,

fastholdes kravet om sikkerhedsstillelse. Efter vedtagelse af loven er der heller ikke længere hjemmel til at forrente den beregnede skat.

Med vedtagelsen af L119 er der ligeledes indført henstand med skattens betaling ved fraflytning af kursgevinster opgjort efter realisationsprincippet. Reglerne om henstand er nu samlet i Kildeskatteloven og gælder for alle områder af fraflytningsbeskatning.

Henstandsbestemmelserne er herefter samlet i Kildeskattelovens § 73 E, og henstand er betinget af, at der indsendes rettidig selvangivelse til skattemyndighederne ved fraflytning.

Den nuværende lovgivning omkring fraflytterbeskatning er beskrevet i de efterfølgende afsnit.

## 4.2 Aktier

Reglerne omkring beskatning af aktier ved fraflytning er nok det område indenfor fraflytningsbeskatningen, der er mest fokus på, og det er nok også det område, der berører flest fraflyttere. Reglerne reguleres i Aktieavancebeskatningslovens § 13a, og i stk. 1 fremgår det, at:

*”Ophører en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 som følge af fraflytning, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, skal fortjeneste på aktier mv., som den pågældende ejer på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted, beskattes i samme omfang, som hvis aktierne var afstået på dette tidspunkt.”*

Af ovenstående bestemmelse fremgår det således, at såfremt en person ved fraflytning opgiver sin fulde danske skattepligt eller får skattemæssigt hjemsted i et andet land i henhold til dobbeltbeskatningssaftalen med dette land, så anses de aktier, som vedkommende ejer på tidspunktet for fraflytningen, for afstået. Det betyder, at såfremt den pågældende person ellers opfylder betingelserne herfor, så skal en eventuel avance beskattes. Beskatningsretten til aktieavancer træder i kraft på tidspunktet for fraflytningen og gennemføres uanset om Danmark i en dobbeltbeskatningsoverenskomst har givet tilflytterlandet beskatningsretten til aktieavancer. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten træder først i kraft efter tilflytningen til det pågældende land, mens beskatningen ved fraflytning træder i kraft inden tilflytningen til det pågældende land.

Fraflytterbeskatningen omfatter kun aktier, hvor gevinst og tab er omfattet af dansk skattepligt på fraflytningstidspunktet. Da reglen om fraflytningsbeskatning af aktier oprindeligt kun var tiltænkt at ramme hovedaktionæraktier, virksomhedsomdannelsesaktier, næringsaktier samt aktier i visse udenlandske investeringsselskaber, så betød det, at almindelige aktier dvs. minoritetsaktier, som var ejet i mindre end tre år på fraflytningstidspunktet, ikke var omfattet af reglerne, og dermed var avancen på disse aktier skattefri (bortset fra hvis de er erhvervet i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse). Denne regel blev ændret i 2003, således af beskatningen ved fraflytning gælder alle former for aktier.

Ved beregningen af avancen tages der udgangspunkt i kursen på fraflytningstidspunktet jf. § 13a, stk. 3. Er kursen på fraflytningstidspunktet højere end kursen på købstidspunktet, så vil der være en urealiseret avance, som skal beskattes efter reglerne om beskatning af aktieavancer.

Reglen om beskatning af urealiseret aktieavance gælder kun for personer, der har været skattepligtige til Danmark efter Kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra d i én eller flere perioder på i alt mindst 7 år indenfor de seneste ti år jf. § 13a, stk. 4. Overdrages aktierne mellem ægtefæller, så ser man på perioden for ægtefællens skattepligt til Danmark. Opfylder ægtefællen kravet om skattepligt til Danmark med syv år ud af de seneste ti år, så skal avancen beskattes ved fraflytning, også selvom skatteyderen, som ejer aktierne på tidspunktet for fraflytningen ikke selv opfylder skattepligts perioden. Såfremt aktierne indgår i erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, så anses aktierne ikke for afstået ved fraflytning, såfremt virksomheden fortsat har fast driftssted i Danmark jf. § 13a, stk. 2. I dette tilfælde anses aktierne først for afstået, såfremt virksomheden flytter fast driftssted jf. afsnit 4.4, eller aktierne efterfølgende tages ud af den erhvervmæssige virksomhed.

Som nævnt skal en avance opgjort efter reglerne i Aktieavancebeskatningslovens § 13a beskattes ved fraflytning. Såfremt der opgøres et tab, så kan det fradrages efter de almindelige regler i Aktieavancebeskatningsloven, men kun i fortjeneste på aktier, der er skattepligtige i forbindelse med fraflytningen.

Hvorvidt avancen skal beskattes ved fraflytning afgøres ud fra de almindelige regler omkring beskatning af afståelse af aktier. Aktieavancebeskatningsloven i sin nuværende form (2005) sonderer mellem aktier ejet i mere eller mindre end tre år, og hvorvidt aktierne overstiger en bundgrænse på kr. 100.000.

Såfremt der er tale om aktier ejet under 3 år, og der ved fraflytningen opnås en urealiseret aktieavance, som skal beskattes efter reglerne i Aktieavancebeskatningsloven, så beskattes avancen som kapitalindkomst, uanset om der er tale om børsnoterede eller unoterede aktier.

Såfremt der er tale om aktier ejet i tre år eller mere, så opererer man med en bundgrænse på kr. 100.000, som dog indeksreguleres hvert år. Såfremt kursværdien på en fraflytters samlede aktiebeholdning af børsnoterede aktier på forskellige måletidspunkter indenfor de sidste tre år før fraflytningen ikke overstiger kr. 136.600 (i 2005). For ægtefæller er bundgrænsen det dobbelte. Såfremt aktiebeholdningen ikke overstiger denne bundgrænse, så er avancen skattefri på fraflytningstidspunktet.

Der er forskellige måletidspunkter indenfor de seneste tre år, hvor beholdningen ikke må overstige bundgrænsen, for at avancen vil være skattefri. Disse måletidspunkter er:

1. ved udløbet af et indkomstår
2. umiddelbart før en afståelse
3. umiddelbart efter en erhvervelse

Såfremt beholdningen af børsnoterede aktier på et af måletidspunkterne indenfor de seneste tre år har ligget over bundgrænsen, så er avancen skattepligtig på fraflytningstidspunktet. Avancen beskattes som aktieindkomst. At avancen bliver beskattet som aktieindkomst betyder, at såfremt fortjenesten ved opgørelsen af den urealiserede fortjeneste sammen med den pågældendes øvrige aktieindkomst ikke overstiger kr. 43.300 (sats for 2005) beskattes den samlede aktieindkomst med 28%, mens den beskattes med 43%, såfremt den samlede aktieindkomst overstiger bundgrænsen. Også her gælder det for ægtefæller, at bundgrænsen er det dobbelte af beløbet for enkelt personer.

For unoterede aktier ejet i mere end tre år gælder bundgrænsen på kr. 136.600 ikke. Det betyder, at fortjenesten beskattes som aktieindkomst.

Såfremt aktierne afstås, mens aktionæren fortsat er bosat i udlandet, så har aktionæren mulighed for at få omberegnet skatten på grundlag af den faktiske afståelsessum. Det vil være tilfældet, hvor den faktiske skat på afståelsestidspunktet er lavere end skatten på fraflytningstidspunktet. Omberegningen sker på grundlag af den faktiske afståelsessum med tillæg af udbytter af de afståede aktier, der er udloddet efter fraflytningen. Udbytterne skal dog kun tillægges, såfremt den

danske skat af udbyterne er nedsat efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst og udbyterne ikke er medregnet til den skattepligtige indkomst i domicillandet jf. Aktieavancebeskatningslovens § 13a, stk. 8. Såfremt skatten er betalt på udrejsetidspunktet og der efterfølgende sker omberegning med en lavere skat til følge, så vil den for meget betalte skat blive tilbagebetalt med et tillæg på 6%. Såfremt aktionæren har betalt skat i udlandet i forbindelse med afståelsen, så kan denne skat godskrives skatten i Danmark, hvis aktionæren kan godtgøre, at skatten vedrører den fortjeneste, der er beskattet i Danmark.

Når jeg på side 61 i sidste afsnit skriver Aktieavancebeskatningsloven i sin nuværende form, så skyldes det, at der i 1996 af skatteministeren blev nedsat et udvalg, som skulle gennemgå området omkring aktieavancebeskatning. Aktieavancebeskatningsloven blev indført i 1981, men har siden da gennemgået en del ændringer. Loven er meget detaljeret, og kan virke svær at forstå og uoverskuelig. Det var således den daværende regerings ønske at forenkle loven bl.a. indenfor områderne omkring fraflytningsbeskatning og 3-års grænsen samt den skattefrie bundgrænse på kr. 100.000, som der eksisterer for børsnoterede aktier. Udvalgets redegørelse af området om aktieavancebeskatning blev offentliggjort i år 2000. På grund af det efterfølgende regeringsskifte er der ikke blevet gjort mere med hensyn til en eventuel ændring af loven før nu, men redegørelsen er stadig aktuel.

Redegørelsen indeholder en lang række forslag til forenkling og ændring af Aktieavancebeskatningsloven, men jeg har valgt kun at fokusere på de ændringer, der har betydning for området fraflytningsbeskatning, som er:

- 100.000 kr.'s-reglen ophæves. Alle gevinster og tab medregnes til den skattepligtige indkomst
- 3-års-reglen ophæves. Det betyder, at beskatningen er ens, uanset hvor lang tid aktien har været ejet. Gevinst og tab beskattes som aktieindkomst.
- Gevinst og tab opgøres altid efter gennemsnitsmetoden

Såfremt ovenstående forslag bliver gennemført ved lov, så betyder det helt klart en forenkling af reglerne omkring beskatning af aktier. For nogle aktionærer vil det dog betyde, at de nu skal til at betale skat af deres aktieavancer, hvor de førhen har været fritaget, fordi deres beholdning har ligget under bundgrænsen på kr. 100.000. Men set fra et samfundsmæssigt perspektiv så vil en ændring af loven som foreslået af udvalget være en gevinst, da der ikke skal bruges så mange ressourcer på at opgøre aktieavancen især i forbindelse med bundgrænsen og beregningen af fiktive indgangsværdier jf. nedenfor.



At ejertidsbegrebet også foreslås afskaffet betyder igen, at det vil forenkle området, da man ikke længere skal holde øje med, hvor lang tid de enkelte akter har været ejet. Jf. gældende lov beskattes aktieavance enten som kapitalindkomst eller som aktieindkomst, hvilket betyder, at skattebyrden på den enkelte avance er meget tilfældig og i stedet for at tage udgangspunkt i selve avancen på aktien afgøres skattebyrden ud fra ejerens beholdning på tidspunktet for salget. Skatten på avancer, der indgår som kapitalindkomst er på helt op til 59%, mens skatten på avancer, der indgår som aktieindkomst er enten på 28% eller 43%, alt efter hvor stor aktieindkomsten har været.

Arbejdsgruppens bemærkninger til § 13a omkring fraflytningsbeskatning er, at reglerne i store træk skal bibeholdes som de ser ud i den nuværende form. De foreslår dog, at der bliver ændret i reglerne om omberegning af fraflytterbeskatningen ved efterfølgende afståelse, samt ændring i reglerne for beregning af anskaffelsessum ved tilbageflytning til Danmark. I henhold til gældende lov er reglerne for omberegning som anført ovenfor. Reglerne stammer fra indførelsen af skatteflugtspakken i 1987 og omfattede på det tidspunkt kun hovedaktionæraktier og aktier erhvervet ved skattefri aktieombytning. At udbytter skal tillægges den faktiske afståelsessum er ment som en værnsregel mod, at en hovedaktionær tømmer selskabet gennem lavt beskattede udbytter, sælger aktierne med tab og begærer omberegning. I dag omfatter fraflytningsbeskatningen alle aktionærer, og det er ikke givet at modtagne udbytter stammer fra et dansk selskab, da det er blevet mere almindeligt at eje udenlandske aktier. At udbytterne beskattes lavt betyder således ikke nødvendigvis, at der er skattefrihed i bopælslandet. Arbejdsgruppen foreslår således, at udbytter af afståede aktier, der er udloddet efter fraflytningen, kun skal tillægges afståelsessummen, såfremt de er blevet beskattet lavere end de ville være blevet beskattet efter danske regler.

Forslaget til ændring af kursfastsættelsen af aktierne på tilbageflytningstidspunktet tager udgangspunkt i ovennævnte overvejelser omkring tillæg af udbytter.

Arbejdsgruppen foreslår desuden § 13a opdelt, således at indholdet spredes ud på flere paragraffer (arbejdsgruppen foreslår 4) og bestemmelserne bliver samlet under to overskrifter, der benævnes fraflytning, selskaber og personer og Henstand ved fraflytning personer.

Rapporten for arbejdsgruppen omkring en forenkling af reglerne indenfor aktieavancebeskatning blev offentliggjort i år 2000, og var igangsat på foranledning af den forrige regering. Den nuværende regering har dog også et ønske om at forenkle reglerne omkring aktieavancebeskatning. I regeringsgrundlaget for 2005 "Nye mål 2005" blev det offentliggjort, at regeringen i 2005 ønsker at tage fat på en forenkling af Aktieavancebeskatningsloven. Forslag til forenklingen vil tage udgangspunkt i rapporten fra 2000. Regeringen har i efteråret 2005 indgået et

skatteforlig med en del af oppositionspartierne omkring en forenkling af reglerne for beskatning af aktieavance. Forliget betyder, at reglerne om 3-års ejertid samt kr. 100.000 bundgrænsen fjernes, og alle aktieavancer opgøres efter gennemsnitsmetoden, som det er foreslået af arbejdsgruppen i rapporten fra 2000. Forliget har resulteret i et lovforslag, som allerede fra start bliver støttet af et flertal, hvorfor lovforslaget kan ventes at blive vedtaget i den nuværende form. Der vil fortsat være progressionsbeskatning på aktieavancer på hhv. 28% og 43%. De øvrige forslag fra arbejdsgruppen omkring en ændring af § 13a er ikke omfattet af lovforslaget. Lovændringen træder allerede i kraft ved årsskiftet 2005/2006. Der vil dog blive tale om en overgangsordning, således at aktionærer med en beholdning på under kr. 136.600 ved forslagens vedtagelse ikke med ét bliver skattepligtig af hele avancen. Overgangsordningen betyder, at aktionærer der har købt aktier inden årsskiftet vil kunne sælge aktierne efter de gamle regler engang i fremtiden.

Lovforslaget træder i kraft for indkomståret 2006, men med en overgangsordning, der kommer til at strække sig over mange år. Jeg har i nærværende fremstilling valgt at beskrive reglerne for beskatning af aktieavance, som de har været gældende hidtil, idet aktionærer, som falder ind under disse regler ved lovforslagets vedtagelse, er dækket ind under overgangsordningen, og dermed kan vælge at blive beskattet efter de gamle regler ved en fremtidig afståelse.

### **4.2.1 Henstand og sikkerhedsstillelse**

Skattepligten indtræder som tidligere nævnt på fraflytningstidspunktet, men det er muligt at søge om henstand med betaling af skatten på aktieavance, indtil aktierne rent faktisk sælges, eller personen igen vender tilbage til Danmark jf. Kildeskattelovens § 73 E. Henstanden er betinget af, at der indsendes selvangivelse til skattemyndighederne ved fraflytning.

Betingelsen for henstand er, at der stilles betryggende sikkerhed for betaling af skatten overfor ToldSkat. De hidtil gældende regler har desuden været, at såfremt man søgte henstand med skattens betaling, så skulle der beregnes et tillæg svarende til diskontoen, som forfaldt til betaling sammen med skatten. Danmark er dog igennem en længere periode blevet kritiseret fra EU omkring disse regler, og med vedtagelsen af L119 i 2004 er reglerne ændret, således at tillægget helt er bortfaldet, og der kun skal stilles sikkerhed, hvis en skatteyder flytter til et land, der ikke er omfattet af aftaler eller regler, som Danmark har indgået med andre lande om gensidig bistand med inddrivelse af skatter mm. Sker fraflytningen til et land, der er omfattet af en sådan aftale, så skal der ikke stilles sikkerhed for fraflytningsskatten. Det betyder helt konkret, at såfremt fraflytningen sker til et andet EU land eller til de nordiske lande inkl. Færøerne og Grønland, så

skal personen ikke stille sikkerhed for betalingen. Hvis fraflytningen derimod sker til et andet land, så skal der stilles sikkerhed i form af aktier, børsnoterede obligationer, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed.

Henstanden er desuden betinget af, at der på tidspunktet for den faktiske afståelse af aktierne indsendes en selvangivelse.

Såfremt den forfaldne skat ikke indbetales til tiden så finder de sædvanlige rentebetingelser sted.

### 4.3 Købe- og tegningsretter

Der er også indført fraflytningsbeskatning af købe- og tegningsretter til aktier omfattet af Ligningslovens §§ 28 og 7H. Såfremt den fulde skattepligt i henhold til Kildeskattelovens § 1 ophører, uden at der samtidig indtræder begrænset skattepligt efter Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a eller b omkring løn, bestyrelseshonorar mv., eller hvis personen bliver hjemmehørende i et andet land efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så skal der ske fraflytningsbeskatning.

Med hensyn til opgørelsen af fortjenesten, som danner grundlag for beskatningen på fraflytningstidspunktet, så er der valgfrihed for købe- og tegningsretter. I Aktieavancebeskatningslovens § 13a, stk. 3 står der bl.a.:

*"...For tegningsretter til aktier kan den skattepligtige vælge at opgøre den skattepligtige fortjeneste som forskellen mellem udnyttelseskursen og kursen på den pågældende aktie på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted i stedet for som forskellen mellem afståelsessummen jf. 1. pkt. og anskaffelsessummen."*

At der er valgfrihed i opgørelsesmetoden betyder selvfølgelig, at man skal vælge den metode, der giver den laveste skat.

Fraflytningsbeskatningen træder i kraft for tegningsretter, der på fraflytningstidspunktet er erhvervet, men også for tegningsretter, som endnu ikke er erhvervet på fraflytningstidspunktet. Såfremt den endelige ret på fraflytningstidspunktet endnu ikke er erhvervet, skal skatteyderen, som fraflytter landet, beskattes af den fortjeneste, som eventualretten til tegningsretten repræsenterer.

Såfremt købe- eller tegningsretterne ikke er omfattet af reglerne omkring fraflytningsbeskatning vil de være omfattet af den begrænsede skattepligt i Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra k, og således stadig skattepligtig til Danmark efter de normale regler omkring beskatning af købe- og tegningsretter.

Såfremt en købe- eller tegningsret ikke er udnyttet på tidspunktet for fraflytningen, og hvor aftalen om købe- eller tegningsretten efterfølgende ændres, så vil retten typisk anses for afstået, hvorved den skal beskattes.

Der er ligesom med andre områder indenfor fraflytningsbeskatningen mulighed for at søge om henstand med betaling af skatten. Henstandsbeløbet forfalder til betaling både ved afståelse og død, men også hvis personen udnytter købe- eller tegningsretten. Henstanden er betinget af, at der indsendes selvangivelse ved udnyttelse eller afståelse.

Aktionæren kan ved udnyttelse eller afståelse kræve omberegning af skatten efter Aktieavancebeskatningslovens § 13a, stk. 8. I forbindelse med omberegning anses købe- eller tegningsretter, som er tildelt aktionæren efter tidspunktet for fraflytningen, samt aktier der er erhvervet ved udnyttelse af disse retter, for erhvervet samtidig med de moderaktier, som købe- eller tegningsretterne knytter sig til.

Såfremt købe- eller tegningsretten udløber uudnyttet, så bortfalder beskatningen, hvis der inden selvangivelsesfristens udløb indsendes meddelelse til skattemyndighederne om rettens udløb. Såfremt skatten er betalt ved fraflytningen, så vil man få skatten tilbagebetalt.

## 4.4 Kursgevinst

Reglerne om beskatning af gevinster på fordringer og gæld samt kontrakter i forbindelse med fraflytning fra Danmark er reguleret i Kursgevinstlovens § 37. I henhold til lovens stk. 1 gælder den for:

*Gevinst og tab på fordringer og gæld samt kontrakter omfattet af reglerne i denne lov betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring, gæld eller kontrakt, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem*

*Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med ophør af skattepligt.*

Ovenstående formulering betyder således, at kursgevinster, som ikke er realiseret på tidspunktet for opgørelsen, er skattepligtig til Danmark, såfremt den skattepligtige i forbindelse med en fraflytning opgiver sin fulde danske skattepligt eller som ved fraflytningen i henhold til en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for at have skattemæssigt hjemsted i tilflytterlandet. Værdien af fordringen, gælden eller den finansielle kontrakt opgøres på fraflytningstidspunktet, således at det kan vurderes, om der er en fiktiv gevinst til beskatning.

Reglerne i Kursgevinstlovens § 37 har således kun betydning, hvor gevinst og tab på fordringer, gæld og kontrakter ville have medført beskatning i Danmark efter de almindelige regler i kursgevinstloven. Jeg gennemgår i den forbindelse ikke disse almindelige regler for beskatning af kursavancer og kurstab, idet jeg forudsætter, at de er kendt af læseren.

Kursgevinst eller kurstab kan opgøres efter lagerprincippet eller realisationsprincippet. Før vedtagelsen af L119 i 2004 blev kursgevinster eller kurstab altid opgjort efter realisationsprincippet i forbindelse med en fraflytningssituation. Ved brug af realisationsprincippet tages der i avanceopgørelsen udgangspunkt i kursværdien på opgørelsestidspunktet dvs. kursværdien på tidspunktet for fraflytningen. Vedtagelsen af L119 har dog medført, at skatteydere, der i tidligere indkomstår har anvendt lagerprincippet, kan opnå beskatning herefter ved opgørelsen af fraflytningsbeskatningen. Når der ved udløbet af et indkomstår, i hvilket skattepligten ophører, konstateres en lavere fortjeneste ved anvendelsen af ultimoværdien frem for værdien på tidspunktet for skattepligtens ophør, så kan den lavere ultimoværdi anvendes ved opgørelsen af fraflytningsskatten. Såfremt fordringen eller kontrakten sælges eller gælden indfries i perioden fra skattepligtens ophør og inden årets udgang, så vil skatteyderen skulle anvende kursen på det faktiske afståelsestidspunkt, såfremt denne værdi er lavere end værdien på tidspunktet for skattepligtens ophør. Skatten ved anvendelse af ultimoværdien eller den faktiske afståelse er endeligt opgjort, og kan ikke senere omberegnes jf. nedenfor omkring omberegning.

Såfremt skatteyderen ved fraflytning beskattes efter realisationsprincippet, så har vedtagelsen af L119 ikke medført nogen ændringer og principperne for beskatning fastholdes efter de hidtidige regler.

Såfremt en person ved fraflytning skifter status fra at være ubegrænset skattepligtig til Danmark og til at være begrænset skattepligtig til Danmark, idet skatteyderen fortsat har erhvervsvirksomhed i Danmark, så beskattes urealiserede avancer på fordringer, gæld og kontrakter ikke, såfremt disse indgår i virksomheden. De beskattes først på tidspunktet for realisation eller på tidspunktet, hvor erhvervsvirksomheden flytter udenlands jf. nedenfor i afsnit 4.5.

Reglerne om beskatning af urealiserede avancer efter Kursgevinstlovens § 37 gælder for personer, der har været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark jf. reglerne i Kildeskattelovens § 1 og 2 i én eller flere perioder på minimum 7 år indenfor de seneste ti år forud for ophøret af skattepligten til Danmark eller flytning af det skattemæssige hjemsted jf. Kursgevinstlovens § 37, stk. 3.

Kursgevinstlovens § 37, stk. 3 fastslår endvidere, at såfremt man erhverver fordringen eller kontrakten fra sin ægtefælle, og denne ægtefælle opfylder betingelsen om længerevarende ophold i Danmark jf. ovenfor, så sker der beskatning efter § 37, selvom den skattepligtige, som fraflytter landet, ikke opfylder betingelsen om ophold i landet i 7 ud af de seneste 10 år. Reglen er selvfølgelig indsat for at hindre, at ægtefæller overfører aktiver og passiver imellem sig efter, hvor det rent skattemæssigt er mest fordelagtigt, at aktiverne eller passiverne er tilhørende. Reglen virker rimelig, idet den lukker en mulighed for skatteunddragelse i forbindelse med fraflytning. Såfremt en fordring eller kontrakt overdrages mellem samboende – og ikke ægtefæller – så udløser overdragelsen beskatning efter de almindelige regler om beskatning af kursgevinst, og der vil rent skattemæssigt ikke være noget problem med, at skatteyderen, som overtager fordringen eller kontrakten, efterfølgende flytter til udlandet. En eventuel gevinst på fordringen beskattes ikke på dette tidspunkt, såfremt skatteyderen ikke opfylder reglerne om ophold i Danmark, men der er ikke forskel på den situation, og hensigten bag reglen i Kursgevinstlovens § 37 stk. 3, 1. pkt.

Reglerne om beskatning ved fraflytning i forbindelse med overdragelse fra ægtefælle finder ligeledes sted, såfremt fordringer eller kontrakter er overdraget i forbindelse med succession, hvor skatteyderen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling efter Kildeskattelovens § 33 C.

Reglerne i Kursgevinstlovens § 37 finder ligeledes anvendelse på aftaler om køb eller salg af aktier, uanset om de er omfattet af Kursgevinstlovens § 30, stk. 1, nr. 5, og dermed ellers skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler. Da disse normalt er undtaget skattepligt som finansiel kontrakt ville det være muligt at omgå reglerne om fraflytterbeskatning ved f.eks. at fraflytte landet før leveringskravet er opfyldt.

Såfremt fordringen, gælden eller den finansielle kontrakt på et tidspunkt efter fraflytningen fra Danmark realiseres, så beskattes en eventuel gevinst efter reglerne i tilflytterlandet. Såfremt gevinsten beskattes, er det muligt at få nedslag i den beregnede skat i Danmark. Nedslaget udgør den i udlandet faktisk betalte skat, nedslaget kan dog maksimalt udgøre det beløb, der svarer til den danske skat på gevinsten. Såfremt det viser sig, at skatten på den faktiske gevinst er lavere end skatten på den beregnede gevinst, og man ved fraflytningen har indbetalt skatten af den urealiserede gevinst – se nedenfor i afsnit 3.4.1 omkring henstand – så vil den for meget betalte skat blive tilbagebetalt med et skattefrit tillæg på 6% pr. år.

#### 4.4.1 Henstand og sikkerhedsstillelse

Det er med vedtagelsen af L119 blevet muligt at søge om henstand med betalingen af den skat, der er opgjort på baggrund af urealiserede kursgevinster, og som forfalder på tidspunktet for fraflytning. Henstand med betaling af den danske skat sker efter reglerne i Kildeskattelovens § 73E, som er beskrevet i afsnit 4.2.1 omkring henstand i forbindelse med skat af aktieavancer.

Henstand med betaling af skat på urealiserede kursgevinster forudsætter dog, at fortjenesten ved skattepligtens ophør er opgjort på baggrund af realisationsprincippet.

Reglerne om sikkerhedsstillelse er de samme som beskrevet i afsnit 4.2.1.

### 4.5 Erhvervsvirksomhed

Såfremt man i forbindelse med fraflytning fra Danmark har en selvstændig erhvervsvirksomhed, så afhænger beskatningen af virksomheden af, hvorvidt det faste driftssted fortsat er i Danmark, eller om det flytter med til udlandet. Såfremt det faste driftssted fortsat er i Danmark, så er skatteyderen begrænset skattepligtig heraf jf. afsnit 2.3.3. Flytter virksomheden derimod fast driftssted til udlandet, så ske der beskatning ved fraflytningen, som om virksomheden bliver afhændet.

I Kildeskattelovens § 8A, stk. 2 står der anført, at:

*”Overfører en skattepligtig varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. samt immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, der har været anvendt i skattepligtig*

*virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelsestidspunktet.”*

Beskatning af ovennævnte aktiver i forbindelse med flytning af fast driftssted for virksomhed sker uanset, om skatteyderen efter fraflytning fortsat er begrænset skattepligtig til Danmark af en eller flere indkomster. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget i 1995, hvor bestemmelsen blev overført fra Lov om Særlig Indkomstskat til Kildeskatteloven. I bemærkningerne fremgår det, at :

*”overførelse af ovennævnte varelager etc. fra en skattepligtig virksomhed her i landet til benyttelse i udlandet sidestilles med salg. For begrænset skattepligtige med et fast driftssted her i landet gælder dette som hidtil, også når der ikke samtidig med overførslen sker ophør af den begrænsede skattepligt.”*

Beskatning af de nævnte aktiver har dog udgangspunkt i, at skatteyderen ophører med den fulde skattepligt til Danmark. Såfremt en skatteyder fortsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark, men overfører f.eks. varelager eller driftsmidler til en virksomhed i udlandet, som ligeledes er ejet af den pågældende skatteyder, så beskattes aktiverne ved overførslen ikke efter bestemmelserne i denne paragraf. Det skyldes, at da skatteyderen fortsat er bosiddende og skattepligtig til Danmark, så beskattes han af hele sin formue efter globalindkomstprincippet i Statsskattelovens § 4, uanset hvor i verden han har indtægten. I praksis viser det sig dog ofte, at Danmark alligevel ikke har beskatningsretten til avancer ved salg af sådanne aktiver, som er overført til et fast driftssted i udlandet, idet kildelandet i henhold til de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster oftest har beskatningsretten til avancer ved salg af aktiver, som hører til en virksomhed, der har fast driftssted i det pågældende land.

Flytter en selvstændig virksomhed således fast driftssted i forbindelse med at en skatteyderes ubegrænsede skattepligt ophører, eller en skatteyder bliver skattemæssigt hjemmehørende i et andet land, og sættes denne fraflytningsdato til f.eks. d. 15. november 2005, så opgøres indkomsten for indkomståret 2005 som resultat af selvstændig virksomhed for perioden 1. januar – 15. november 2005.

At alle aktiver skal opgøres til handelsværdi på fraflytningstidspunktet må ske ud fra de samme regler, som er gældende for visse aktiver, der regnskabsmæssigt skal opgøres til dagsværdi eller handelsværdi. Til vurdering af dagsværdi skal en virksomhed vælge en uafhængig part, som enten kan være en revisor eller en fagmand på området. Er der således tale om fast ejendom, vil man



kunne benytte en ejendomsmægler, selvom eksemplet ikke er helt passende i denne sammenhæng, da fast ejendom rent undtagelsesvis ikke er omfattet af disse fraflytningsbeskatningsregler, da den altid er skattepligtig til Danmark. Er der derimod tale om et varelager bestående af f.eks. vinduer, så kan en uafhængig fagmand inden for denne branche vurdere handelsværdien af disse vinduer, eller ved bedømmelsen af en virksomheds kontorinventar, så kan man benytte en sælger indenfor møbelindustrien til at vurdere værdien på tidspunktet for virksomhedens fraflytning.

At alle aktiver eller passiver behandles som om de er solgt på tidspunktet for fraflytningen betyder også, at f.eks. prioritetsgæld skal optages til kursen på fraflytningsdatoen, således at der opgøres et kurstab eller en kursavance som ville have været realiseret, såfremt gælden blev indfriet.

Såfremt man i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed har benyttet sig af reglerne om henlæggelse til investeringsfond eller indskud på etableringskonto så vil en fraflytning fra Danmark, og en flytning af det faste driftssted, betyde, at ubenyttede henlæggelser eller indskud efterbeskattes jf. Investeringsfondslovens § 10, stk. 1 og Etableringskontolovens § 11, stk. 2. Henlæggelsen eller indskuddet vil dog kunne opretholdes på de oprindelige vilkår, såfremt personen inden 2 år efter ophøret med skattepligt til Danmark på ny bliver fuld skattepligtig eller begrænset skattepligtig af erhvervsvirksomhed.

Såfremt en skatteyder i forbindelse med sin erhvervsvirksomhed i Danmark har benyttet reglerne i Virksomhedsskatteloven, så skal den skattepligtige ved skattepligtens ophør beskattes af indestående på konto for opsparet overskud tillagt virksomhedsskatten. Indeståendet medregnes til den personlige indkomst jf. Virksomhedsskattelovens § 15 C.

Modsat den skat der forfalder ved fraflytningen på aktier, kursgevinster og ejendomme så er der ikke mulighed for at søge om henstand med betaling af skat i forbindelse med flytning af fast driftssted. Skatten forfalder således til betaling i forbindelse med fraflytningen.

## 4.6 Afskrivningsberettigede aktiver

Reglerne omkring beskatning af afskrivningsberettigede aktiver er ikke helt de samme, som dem der er gældende for ophør af erhvervsvirksomhed nævnt i foregående afsnit. Reglerne omkring beskatning af afskrivningsberettigede aktiver ved fraflytning blev vedtaget i forbindelse med L35 (lov nr. 131 af 17/5 1995). Reglerne blev indsat i Kildeskattelovens § 10, som har følgende ordlyd:

*"Hvis en person ophører med at være skattepligtig jf. § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses af- og nedskrivningsberettigede aktiver, som Danmark ikke efter fraflytningen har beskatningsretten til, for afhændet på ophørstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på ophørstidspunktet, dog højst med et beløb svarende til anskaffelsessummen."*

Bestemmelsen er rimelig klar i sin ordlyd, og giver ikke anledning til de store misforståelser. Såfremt en person ophører med at være fuld skattepligtig til Danmark eller anses for at have skattemæssigt hjemsted i et andet land end Danmark, så sker der beskatning af de aktiver, som skatteyderen tager med til udlandet, og som Danmark dermed mister beskatningsretten til.

At der er tale om aktiver, som Danmark mister beskatningsretten til, betyder at Kildeskattelovens § 10 kun omfatter afskrivningsberettigede aktiver, der befinder sig i udlandet på tidspunktet for skatteyderens fraflytning, men som hidtil har været skattepligtig til Danmark jf. reglerne om beskatning af den globale indkomst.

Ved fraflytningen værdiansættes aktiverne til handelsværdi, og avancen beregnes deraf. Såfremt handelsværdien på fraflytningstidspunktet er højere end den oprindelige anskaffelsessum, så skal avancen dog kun beregnes på baggrund af denne lavere anskaffelsessum. Det betyder, at der er tale om beskatning af genvundne afskrivninger. Eventuelle værdistigninger på aktivet beskattes således ikke, og det virker på mig lidt underligt, når man ser på alle de andre bestemmelser omkring fraflytterbeskatning. På alle andre områder indenfor fraflytter beskatningen tages der udgangspunkt i handelsværdien på fraflytningstidspunktet. Reglerne i Kildeskattelovens § 10 kan godt sammenlignes lidt med reglerne i Kildeskattelovens § 8A, da der i begge tilfælde er tale om overførsel af aktiver til udlandet ved ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Forskellen er, at ved overførsel af aktiver, der indgår i en virksomhed, der beskattes avancen, mens ved overførsel af enkelt aktiver, som ikke indgår i en virksomhed, der beskattes man kun af de genvundne afskrivninger.

Bestemmelsen i Kildeskattelovens § 10 blev indført for at imødegå skattespekulation, idet man før bestemmelsens vedtagelse forud for fraflytningen kunne foretage store afskrivninger, f.eks. forskudsafskrivninger, på udenlandske ejendomme. Efter fraflytningen afhændes ejendommene, og Danmark mistede beskatningsretten, da skatteyderen hverken var fuld eller begrænset

skattepligtig til Danmark. Begrundelsen for vedtagelse af bestemmelsen er således den samme som ved indførelse af reglerne omkring fraflytterbeskatning af aktier og kursgevinster, og bestemmelsen er da også i tråd med den overordnede tanke bag fraflytnings beskatningsreglerne. Jeg har dog ikke kunnet finde svar på, hvorfor der for lige netop denne bestemmelse er afvigelse i opgørelsen af beskatningsgrundlaget ved fraflytningen. Den eneste forklaring er selvfølgelig, at der er tale om aktiver, der er beliggende i udlandet, og som Danmark kun har haft beskatningsretten til i form af globalindkomstbeskatningen. Alligevel synes jeg ikke, at der er konsistens i reglerne, for i forbindelse med opgørelsen af aktieavance ved fraflytning er der ikke forskel på, om en skatteyder har aktier i et dansk eller et udenlandsk selskab. Avancen opgøres under alle omstændigheder på baggrund af kursværdien på fraflytningstidspunktet.

Om skatten på afskrivningsberettigede aktiver beregnes på baggrund af anskaffessummen eller handelsværdien på fraflytningstidspunktet har dog i praksis ikke den store betydning. Såfremt aktiverne sælges, mens skatteyderen bor i udlandet og er ubegrænset skattepligtig til udlandet, så vil kildelandet, dvs. det land, hvor aktiverne befinder sig, som hovedregel have beskatningsretten til avancen jf. OECD modelaftalens artikel 5, 6 og 7. Såfremt aktivet allerede er blevet beskattet i Danmark, må Danmark således lempe for den danske skat i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Da aktivet altid har befundet sig i udlandet vil dobbeltbeskatningsoverenskomsterne altid gå forud for bestemmelsen i Kildeskatteloven, hvorfor bestemmelsen ikke er særlig effektiv til bekæmpelse af skattespekulation, som jo var hensigten for vedtagelse af loven i 1995.

Det er ikke muligt at søge henstand med betaling af skatten, som forfalder til betaling på tidspunktet for fraflytningen.

## 4.7 Fast ejendom

Såfremt en person ved fraflytning fra Danmark ejer fast ejendom, så sker der i princippet ikke noget rent skattemæssigt på det tidspunkt, hvor skatteyderen flytter til udlandet. Fast ejendom er nemlig omfattet af reglerne om begrænset skattepligt, hvorfor indtægter fra fast ejendom fortsat er skattepligtig til Danmark jf. afsnit 2.3.4.

Såfremt en skatteyder ejer en erhvervsejendom, som f.eks. afstås på tidspunktet for fraflytningen, eller på et hvilket som helst andet tidspunkt, dog stadig mens skatteyderen er fuld skattepligtig til Danmark eller har skattemæssigt hjemsted i Danmark, så kan beskatningen af fortjenesten

udskydes ved at nedsætte anskaffelsessummen i en anden erhvervsejendom beliggende i Danmark. Den nye erhvervsejendom skal være erhvervet enten i afståelsesåret, året inden afståelsesåret eller i året efter afståelsesåret, for at man kan modregne fortjenesten ved salg af ejendom i anskaffelsessummen ved køb af en ny ejendom.

Reglerne om nedsættelse af anskaffelsessummen gælder dog kun ved erhvervelse af erhvervsejendomme, og i lige netop dette tilfælde er begrebet erhvervsejendomme indskrænket i forhold til anden lovgivning. Til erhvervsejendommen hører nemlig ikke ubebyggede grunde, beboelsesejendomme og udlejningsejendomme.

Efter vedtagelse af lov L119 i 2004 er der nu også åbnet mulighed for genanbringelse af fortjenesten i ejendomme beliggende i udlandet. Det er dog fortsat en betingelse, at den pågældende person har skattemæssigt hjemsted i Danmark.

Såfremt ejeren på genanbringelsestidspunktet har skattemæssigt hjemsted i et andet land end Danmark, så vil der alene kunne ske skattemæssig genanbringelse i ejendomme beliggende i Danmark.

Efter at det nu er muligt at genanbringe fortjeneste i ejendomme i udlandet, så er der dog i L119 indført en værnsregel, således at fortjenester, der anvendes til nedsættelse af anskaffelsessummen på udenlandske erhvervsejendomme alligevel kommer til beskatning i Danmark, såfremt ejerens fulde skattepligt til Danmark ophører eller ejeren bliver skattemæssigt hjemmehørende i udlandet. Beskatningen indtræder kun for ejendomme beliggende i udlandet, og fortjenesten opgøres herefter som den fortjeneste, der er opnået på den oprindeligt ejede ejendom. Det betyder således, at det kun er genanbringelsesbeløbet, der beskattes.

Som det er tilfældet med andre aktiver, der er omfattet af reglerne om fraflytterbeskatning, så er der også i dette tilfælde mulighed for at få henstand med betaling af skatten. Henstanden er betinget af, at skatteyderen flytter til et land, der er omfattet af EU-bistandsaftalen.

Skatteyderen har mulighed for omberegning ved eventuel senere afståelse. Her lægges handelsværdien af den ejendom, i hvilken fortjenesten er genanbragt, til grund ved opgørelsen af fortjenesten.

## 4.8 Pension

Efterbeskatning af pensionsindbetalinger for fraflyttere er reguleret i Pensionsbeskatningslovens §§ 19 A – 19 E. Heraf fremgår det, at reglerne om efterbeskatning omfatter pensionsordninger med løbende udbetalinger, rateforsikring og rateopsparing i pensionsøjemed, når indbetalingerne er foretaget af arbejdsgiveren. Privattegnede ordninger er således som hovedregel ikke omfattet af reglerne om efterbeskatning, og det er arbejdsgiver indbetalinger til kapitalforsikring eller opsparing i pensionsøjemed og indeksordninger heller ikke.

Reglerne om efterbeskatning gælder for arbejdstagere eller tidligere arbejdstagere, som opgiver deres fulde skattepligt til Danmark i forbindelse med fraflytning til udlandet, eller som i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end Danmark jf. Pensionsbeskatningslovens § 19 A. Reglerne omfatter ligeledes situationer, hvor en skatteyder overgår fra fuld til begrænset skattepligt, men ikke hvor en skatteyder overgår fra begrænset til ingen skattepligt.

At reglerne om efterbeskatning ligeledes har betydning for de personer, der overgår fra fuld til begrænset skattepligt, betyder, at selvom Danmark fortsat skal beskatte de løbende pensionsudbetalinger som begrænset skattepligt jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra b, så vil der samtidig ske efterbeskatning ved fraflytning, såfremt reglerne herfor er opfyldt. At Danmark har beskatningsretten til løbende pensionsudbetalinger er tilfældet, hvor der ikke ligger nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med tilflytter landet, eller hvor Danmark i henhold til en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst har beskatningsretten til løbende pensionsudbetalinger i form af kildeland.

Efterbeskatning af ekstraordinære pensionsindbetalinger sker dog kun frem til tidspunktet for fraflytningen. Såfremt en skatteyder i tiden efter fraflytningen og ophøret af den fulde skattepligt fortsat er i et ansættelsesforhold, så vil den løn, der udbetales sandsynligvis være skattepligtig efter bestemmelserne omkring begrænset skattepligt jf. afsnit 2.3.1 og 2.3.2. Men indbetales der af arbejdsgiveren stadig til en pensionsordning, og er indbetalingerne større, end hvad der er aftalt ved indgåelse af pensionsordningen, så kan der ikke ske efterbeskatning sted, da skatteyderen ikke længere er fuld skattepligtig til Danmark, og den fulde skattepligt er jf. tidligere nævnt afgørende for "lågebeskatningen" i Danmark (jf. SKM2002, 454 LR).

Reglerne om efterbeskatning gælder, såfremt arbejdsgiveren i en vis periode inden fraflytningen har foretaget ekstraordinære indbetalinger til en arbejdstagers pensionsordning jf. Pensionsbeskatningslovens § 19 B, eller hvor arbejdsgiveren har givet tilsagn om indbetaling af pension, og dette tilsagn er forhøjet indenfor samme periode jf. Pensionsbeskatningslovens § 19 C

Pensionsbeskatningslovens § 19 B gælder, såfremt arbejdsgiverens bidrag til pensionsordningen er fastsat til en bestemt procentdel af arbejdstagerens løn eller til et bestemt beløb. Pensionsbeskatningslovens § 19 C gælder i de tilfælde, hvor det er aftalt, at en arbejdstagers årlige pensionsydelse skal udgøre et bestemt beløb eller en bestemt procentdel af slutlønnen. I § 19 C er det således størrelsen af pensionsudbetalingen, der ligger fast, og ikke som ved § 19 B, hvor det er størrelsen af pensionsindbetalingen, der ligger fast.

Overstiger pensionsindbetalingerne eller tilsagnet de beløb eller procentsatser, der er fastsat i pensionsaftalen, så forhøjes indkomsten i fraflytningsåret med forskellen mellem de forhøjede og de normale bidrag. Beskatning af ekstraordinær indskud på pensionsordning foretages for de sidste 5 år inden ophør af den fulde skattepligt eller flytning af skattemæssigt hjemsted, således at 5. året før fraflytningen anvendes som sammenligningsår, når det skal bedømmes, om der har fundet ekstraordinære indbetalinger sted. Når skattemyndighederne bedømmer pensionsindbetalingerne i denne 5 års periode ses der bort fra stigninger i pensionsindbetalingerne der skyldes vedtægtsændringer eller ændringer i pensionsregulativer, når ændringen omfatter mere end 10 personer.

Er aftalen om forhøjelsen af indbetalingerne således aftalt inden 5-års perioden, skal der ikke ske efterbeskatning af indbetalingerne.

Efterbeskatning af pensionsindbetalinger finder dog kun sted, såfremt indbetalingerne efter § 19 B og § 19 C overstiger 20% af lønnen hos den pågældende arbejdsgiver. Til lønnen medregnes provision, tantieme el.lign. samt skattepligtige naturallydelser. Desuden medregnes arbejdsgiverens indbetalinger på pensionsordning. Har man flere arbejdsgivere kan lønnen fra disse således ikke lægges sammen for at afgøre, om indbetalingerne overstiger 20% af lønnen.

Hvis indbetalinger til pensionsordningen er større end 20% af lønnen, skal personens indkomst for det eller de indkomstår, hvor procenten er forhøjet, efterbeskattes med forskellen mellem de indbetalte bidrag, og det indskud, der svarer til 20% af bruttolønnen, eller hvad der er aftalt i pensionsaftalen. Endvidere skal den skattepligtige indkomst forhøjes med et tillæg (ikke at

forveksle med en rente) på 6% pr. år af beløbet jf. Pensionsbeskatningslovens § 19 B, stk. 6. Forhøjelsen og tillægget er ligesom pensionsindbetalingen personlig indkomst.

Der er således to kriterier, der skal være opfyldt, for at der kan ske efterbeskatning af pensionsindbetalinger. For det første skal indbetalingen være ekstraordinær, dvs. den skal afvige fra sammenligningsåret, som er 5 år før fraflytning, og for det andet skal indbetalingen være større end 20% af bruttolønnen. Er kun det ene af kriterierne opfyldt, så sker der ikke efterbeskatning sted ved fraflytning.

Reglerne om efterbeskatning kan illustreres ved nedenstående eksempel:

År	Pensionsindbetaling i %	Pensionsindbetaling i beløb	Bruttoløn
0	15	60.000	400.000
1	15	63.750	425.000
2	20	90.000	450.000
3	20	95.000	475.000
4	25	125.000	500.000
5	40	120.000	300.000

Kilde: Ligningsvejledningen afsnit A.C.1.10

For årene 1 – 3 skal der ikke ske efterbeskatning sted, da indbetalingerne ikke overstiger 20% af bruttolønnen.

For år 4 sker der efterbeskatning sted, idet procentdelen er forhøjet i forhold til år 0 og da indbetalingerne overstiger 20% af lønnen. Efterbeskatningen udgør forskellen mellem 25% af 500.000 og 20% af 500.000, hvilket er kr. 25.000.

For år 5 sker der ligeledes efterbeskatning med samme begrundelse som i år 4. Efterbeskatningen udgør forskellen mellem 40% af 300.000 og 20% af 300.000, hvilket er kr. 60.000.

Ovenstående eksempel er udregnet uden brug af tillægget på 6%, som også skal medregnes i den skattepligtige indkomst.

Reglerne i § 19 B er lidt anderledes end dem der er gældende i § 19 C. For tilsagnsordninger omfattet af § 19 B forhøjes indkomsten i en fraflytnings situation, såfremt det forhøjede pensionstilsagn i procent af slutlønnen overstiger 2% gange det antal år, som arbejdstageren har

været omfattet af ordningen. Reglen skal ses i sammenhæng med 20%'s reglen i § 19 B, men er lidt anderledes skruet sammen, idet der for tilsagnsordninger er almindeligt, at tilsagnet vokser med den ansattes anciennitet, lønudvikling og alder.

Reglerne i Pensionsbeskatningslovens § 19 B, stk. 5 kom til udtryk i en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet i 1998, hvor en arbejdsgivers indbetaling af den skattefrie del af en ansats fratrædelsesgodtgørelse til den ansattes pensionsordning ville blive betragtet som en ekstraordinær indbetaling, som ville være skattepligtig ved den ansattes fraflytning og dermed ophør af den fulde skattepligt indenfor en periode på 5 år efter indbetalingen (jf. TfS 1998, 677).

Såfremt pensionsordningen er oprettet inden for 5-års perioden forud for fraflytningen, er der ikke noget sammenligningsgrundlag, og indbetalinger, der overstiger den angivne grænse på 20%, skal derfor altid efterbeskattes. Efterbeskatningen sker fra det indkomstår, hvor pensionsordningen er oprettet.

Både med hensyn til reglerne i Pensionsbeskatningslovens §§ 19 B og 19 C gælder det, at er der tale om en hovedaktionær eller en hovedanpartshaver er perioden for efterbeskatning ikke 5 år men 10 år jf. § 19 D. Reglen finder anvendelse, når en person på et givet tidspunkt indenfor de seneste 5 år inden fraflytningen har været hovedaktionær eller hovedanpartshaver i det selskab, der indbetaler til pensionsordningen. Det betyder, at for en person gælder efterbeskatningsreglerne for det år, skattepligten ophører og de sidste fire år, mens det for en hovedaktionær gælder for det år, hvor skattepligten ophører og de sidste ni år forud for fraflytning. Bortset fra den periode, hvor efterbeskatning skal finde sted, er reglerne for hovedaktionærer og hovedanpartshavere de samme som for andre arbejdstagere.

Det er muligt at søge om dispensation fra efterbeskatningen jf. Cirkulære nr. 237 af 30. december 1987. Dispensationen gives normalt når en person overgår fra fuld til begrænset skattepligtigt eller i forbindelse med udstationering. Dispensation gives hvor det ikke skønnes, at personen har fordel af de ekstraordinære indskud på pensionsordningen i årene inden fraflytningen. Det kan være tilfældet, såfremt en skatteyder flytter varigt til udlandet, men hvor Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land har beskatningsretten til løbende udbetalinger.



Såfremt skattemyndighederne giver en skatteyder dispensation med efterbeskatningen, skal denne dispensation gives uden at der stilles betingelser om skatteyderens fremtidige adfærd (jf. SKM 2002, 467)

Gennemgangen af behandlingen af pensionsindbetalinger jf. det foranstående har taget udgangspunkt i indbetalinger foretaget af arbejdsgiver. Der er dog også mulighed for efterbeskatning af pensionsindbetalinger foretaget af private.

For private ratepensioner og pensionsordninger med løbende udbetalinger gælder en generel regel om omberegning af fradrag for engangsindbetalinger. Der vil ske omberegning, hvis indbetalingerne nedsættes eller ophører inden for en 10-års periode.

Som udgangspunkt har man fradrag for private ratepensioner og pensionsordninger med løbende udbetalinger, hvis de fordeles over en 10-årig periode med 1/10 fradrag hver år. Man kan altid fradrage kr. 41.000 (2005) om året. Hvis den årlige indbetaling overstiger dette beløb, er der fuld fradrag, hvis den aftale indbetalingsperiode udgør mindst 10 år.

Hvis den årlige indbetaling overstiger kr. 41.000 (2005) og indbetalingerne standses inden for de første 10 år f.eks. fordi skatteyderen flytter til udlandet og dermed opgiver sin fulde danske skattepligt, så skal der ske omberegning. Omberegningen betyder, at man tager de pensionsindbetalinger, der er fradraget i indkomsten indtil tidspunktet for fraflytningen (kun de indbetalinger der er omfattet af en aftale om en 10-årig indbetalingsperiode). Såfremt der er tale om indbetalinger i 5 år, så sammenlægges disse indbetalinger og fordeles på 10 år. Det betyder i det konkrete tilfælde, at fradraget kun bliver halvt så stort, som der rent faktisk er fradraget i indkomsten i de forgangne 5 år. Det beløb, som der ikke indrømmes fradrag for, vil blive efterbeskattet med et tillæg på 6%.

Såfremt en privat pensionsordning ophæves i forbindelse med omberegning af fradrag og efterbeskatning, så skal der betales en afgift på 60% af den del af tilbagekøbsværdien, der ikke gives fradrag for.

## 4.9 Selvangivelsesfrist

Tidligere var der i forbindelse med fraflytning en fremrykket selvangivelsesfrist, således at selvangivelsen skulle være indsendt senest en måned efter den måned, hvor skattepligten ophører eller domicil flyttes.

I bekendtgørelse nr. 512 af d. 10. juni 2004 er fristen for indgivelse af selvangivelse for og med d. 1. juli 2004 udskudt til den almindelige frist for indlevering af selvangivelse, hvilket betyder d. 1. maj eller d. 1. juli i året efter fraflytningsåret.

Der er i bekendtgørelse nr. 512 ikke taget stilling til, hvorvidt anmodningen om sikkerhedsstillelse endvidere er udskudt til selvangivelsesfristen, eller om anmodningen fortsat skal ske på udrejsetidspunktet. Det må dog antages, at da anmodning om henstanden er betinget af, at der indsendes rettidig selvangivelse, og da sikkerhedsstillelsen behandles på samme tidspunkt som anmodning om henstand, så er både anmodning om henstand og anmodning om sikkerhedsstillelse ligeledes udskudt til selvangivelsesfristen i året efter fraflytningen.

## 5 Dansk fraflytningsbeskatning set fra et europæisk synspunkt

I forlængelse af min gennemgang af de danske skatteregler ved fraflytning synes jeg det kunne være interessant at vurdere disse regler ud fra et EU-retligt perspektiv. Det skyldes, at Danmark, som er medlem af EU, er underlagt en række restriktioner med hensyn til udformningen af nationale love. Siden vedtagelsen af skatteflugtspakken i 1987 har de danske fraflytningsbeskatningsregler været genstand for stor diskussion blandt fagfolk og politikere i Danmark, idet mange mener, at reglerne er i strid med EU-retten. Der har da også været enkelte afgørelse ved EF-domstolen, som har betydet, at Danmark har måttet tilrette sine nationale regler, idet reglerne blev kendt EU stridige. Jeg vil forsøge at samle denne diskussion omkring EU og sammenholde den med et par enkelte sager, der har været anlagt ved EF-domstolen, og som kan have betydning for den danske lovgivning. Der har ligeledes været sager ved EF-domstolen, som har betydet, at Danmark har måtte tilrette den nationale lovgivning for at få den i overensstemmelse med EF-traktaten. Jeg har valgt ikke at komme ind på disse afgørelser, idet de er historiske i den forstand, at lovgivningen allerede er tilrettet derefter. Jeg har i stedet valgt et par sager, som kan betyde, at lovgivningen i Danmark, som den ser ud nu, kendes i strid med EF-traktaten, og at der muligvis vil være basis for at ændre på den danske lovgivning med direkte henvisning til disse sager ved EF-domstolen.

### 5.1 Indledende betragtninger omkring EU-retten

For at kunne diskutere sammenspillet mellem EU og national ret, er det dog vigtigt at slå fast, hvilke principper EF-traktaten er bygget op omkring. Af EF-traktatens artikel 6 fremgår det, at et af de vigtigste principper er, at medlemslandene ikke må stille hindringer i vejen for den frie bevægelighed af varer, tjenesteydelser, arbejdskraft og kapital. Derudover må der ikke stilles hindringer i vejen for, at borgere og selskaber i et medlemsland kan etablere sig i et andet medlemsland. For fysiske personer vil det typisk være artikel 39 i EF-traktaten om arbejdskraftens fri bevægelighed, der har betydning samt artikel 43 om fri etableringsret .

Den grundlæggende bestemmelse om fri bevægelighed havde oprindeligt kun ét krav – nemlig et forbud mod diskrimination på grund af nationalitet (diskriminationsforbud). Siden er der indført endnu et krav, der forbyder restriktive nationale foranstaltninger (restriktionsforbud).

Diskriminationsforbudet i EU betyder, at udenlandske borgere, der befinder sig i en sammenlignelig situation, hverken direkte eller indirekte må behandles dårligere end indenlandske borgere. Såfremt der alligevel sker en forskelsbehandling på grund af en national regel, kan denne regel kun opretholdes, såfremt den kan begrundes med et sagligt hensyn, samt at det ønskede resultat med indførelsen af loven ikke kan opnås ved en mindre indgribende regel.

En national regel, som ikke er diskriminerende, kan dog godt komme i strid med restriktionsforbudet. Et eksempel på restriktive nationale foranstaltninger finder vi i Danmark, som i mange år havde et forbud mod salg af dåse øl og sodavand, fordi Danmark ikke havde et retur pant system til dåser. Men dette forbud betød en hindring i den frie bevægelighed for varer i EU, idet bryggerier i Tyskland, Belgien etc. ikke kunne eksportere øl til Danmark. Sagen blev anlagt ved EF-domstolen, og Danmark tabte sagen. Denne regel var ikke direkte diskriminerende, da forbudet også omfattede danske bryggerier. At nationale regler kommer i strid med restriktionsforbudet betyder, at reglen medfører en ulempe for eller gør det mindre attraktivt at udnytte den fri bevægelighed.

En restriktion kan dog være berettiget, så længe den er begrundet i tvingende almene hensyn, og restriktionen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og samtidig ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål. Der skal med andre ord være proportionalitet i restriktionen. Man kan således sige, at restriktionsforbudet går videre end diskriminationsforbudet, da en national regel kan være i strid med restriktionsforbudet, uden at reglen indebærer en forskelsbehandling i sammenlignelige situationer.

EF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed vedrører både den indadgående og den udadgående transaktion. Det er således ikke kun i modtagerlandet, men også i oprindelseslandet, at diskrimination og restriktioner er forbudt. Dette er særlig relevant indenfor skatteretten f.eks. i forbindelse med anerkendelse af fradragsret for indbetaling på pensionsordninger i andre EU lande.

Såfremt der er uoverensstemmelse mellem enten den primære EU-ret – de grundlæggende økonomiske frihedsrettigheder samt diskriminations- og restriktionsforbuddet – og den sekundære EU-ret – de af Danmark implementerede direktiver – så har EU-retten forrang fremfor national ret

Bestemmelserne om den frie bevægelighed og frie etableringsret i EF-traktaten er således umiddelbart anvendelig i medlemslandene. Det betyder, at personer kan påberåbe sig

rettighederne direkte overfor skattemyndighederne ved de nationale domstole. EU-retten har således forrang for de nationale regler, og en dansk skatteregel skal derfor vige, hvis den strider mod de EU-retlige principper. At det sikkert i praksis vil være svært at komme igennem med denne argumentation overfor de danske skattemyndigheder, er en anden sag, og man har således som borger mulighed for at anlægge en sag ved EF-domstolen. Et medlemsland er tvunget til at anerkende en dom fra EF-domstolen og tilrette sine nationale regler, så de er i overensstemmelse hermed.

## **5.2 Problemstillinger ved de intern retlige skatteregler i forhold til EU**

Problemstillingerne ved de intern retlige skatteregler i forhold til EU skal primært ses i sammenhæng med de danske skatteregler for begrænset skattepligtige samt de danske fraflytningsregler.

EF-domstolen har afsagt en række kendelser, som både direkte men også indirekte har betydning for Danmark og de danske skatteregler. Da kendskab til disse sager er vigtige i forhold til diskussionen omkring de danske skatteregler og deres eventuelle strid mod EU-retten, har jeg valgt at gengive et par af sagerne.

### **5.2.1 C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant**

D. 11. marts 2004 blev der ved EF-domstolen afsagt dom i sag nr. C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mod den franske stat.

Sagen blev indledt i 2002, hvor det franske økonomi-, finans- og industriministerium forespurgte EF-domstolen omkring en fortolkning af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nr. 43) om fri etableringsret i EU. Det skete på baggrund i en sag mellem Hughes de Lasteyrie du Saillant og det franske ministerium vedrørende beskatning af endnu ikke realiseret avance af værdipapirer ved flytning af skattemæssigt hjemsted fra Frankrig til Belgien. Sagen omhandlede artikel 167a i den franske "Code Général des Impôts", som ligner den danske bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13a. Eneste forskel på de to bestemmelser er, at i den franske artikel 167a er der skattepligt efter at have haft skattemæssigt hjemsted i Frankrig indenfor min. 6 år ud af de seneste 10 år, mens der i den danske § 13a kun er krav om bopæl i 5 år ud af de seneste 10 år. De franske regler indeholdt ligeledes regler om henstand med skattens betaling,

sikkerhedsstillelse og selvangivelsespligt. Men i modsætning til den danske bestemmelse bortfalder fraflytningsskatten efter den franske bestemmelse, såfremt aktierne 5 år efter at skattepligten til Frankrig er ophørt, stadig er i den pågældendes besiddelse dvs. endnu ikke er solgt. Den franske bestemmelse er således på dette punkt mere lempelig end den danske.

I sagen gjorde Hughes de Lasteyrie du Saillant gældende, at bestemmelserne i artikel 167a er retsstridig, fordi bestemmelsen er i strid med fællesskabsretten. Det franske ministerium gjorde til gengæld opmærksom på, at de franske regler ikke havde til formål eller til følge at opstille restriktioner eller betingelser for, at den personkreds, bestemmelserne omfatter, rent faktisk gør brug af deres frihed til ind- og udrejse. Alligevel fandt det franske ministerium, at der kunne være tvivl om rækkevidden af de fællesskabsregler, der finder anvendelse, og besluttede at stille følgende spørgsmål til Domstolen:

*"Er det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i EF-traktatens artikel 52 ( nu artikel 43), til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af avancer i tilfælde af flytning af det skattemæssige hjemsted som dem der er beskrevet i artikel 167a i den franske lovgivning?"*

I forbindelse med behandling af sagen har en række europæiske regeringer indgivet skriftligt indlæg for Domstolen. Ikke overraskende er der et indlæg fra den danske regering, som fastslår, at CGI's artikel 167a ikke indeholder en hindring for etableringsfriheden og at bestemmelserne ikke er diskriminerende. Man mener ikke, at den hverken direkte eller indirekte hindrer franske statsborgere i at etablere sig i en anden medlemsstat. Bevilling af henstand med skattebetalingen, som er betinget af sikkerhedsstillelse, menes ikke at være så byrdefuldt, at det har betydning for franske skattepligtiges mulighed for at etablere sig i en anden medlemsstat.<sup>8</sup> Den danske regering (sammen med den tyske og nederlandske) mener, at artikel 167a er begrundet i tvingende almene hensyn, og at bestemmelsen står i rimeligt forhold til det forfulgte formål. Derudover anførte den danske regering at formålet med at opstille en sådan regel er et værn mod udhuling af den pågældende medlemsstats skattegrundlag ved at undgå, at de skattepligtige drager fordel af de forskelle, der findes mellem medlemsstaternes beskatningsordninger.

Den franske regering fremførte i sit indlæg, at bestemmelsen i artikel 167a primært blev vedtaget for at undgå skatteunddragelse, idet nogle skattepligtige, før de afstod værdipapirer, flyttede deres skattemæssige hjemsted med det ene formål at undgå at betale skat af avancen i Frankrig.

---

<sup>8</sup> Jf. præmis 21 i Domstolens Dom af 11. marts 2004

Domstolens besvarelse af det indledende spørgsmål tilkendegiver klart, at den franske artikel 167a er i strid med EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsret. Domstolen bemærker således, at selvom traktatens artikel 52 efter sin ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, så er den også til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten opstiller hindringer for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat. Selv en hindring, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, er forbudt ved traktatens artikel 52. En skattepligtig, der ønsker at flytte skattemæssigt hjemsted fra Frankrig, behandles således ufordelagtigt i forhold til personer, der beholder deres bopæl i Frankrig, da den skattepligtige skal svare skat af urealiserede avancer.

I forbindelse med den franske regerings begrundelse for at indføre loven (forebygge skatteunddragelse) bemærker Domstolen, at artikel 167a ikke specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den franske skattelovgivning, kan give en skattefordel, men generelt tager sigte på enhver situation, hvori en skattepligtig af en hvilken som helst grund flytter sit skattemæssige hjemsted fra Frankrig<sup>9</sup>. Flytning af en fysisk persons hjemsted fra en medlemsstat indebærer ikke i sig selv skatteunddragelse, og der kan ikke opstilles en generel formodningsregel for, at der er tale om skatteunddragelse eller skattesvig, når en fysisk persons hjemsted flyttes til en anden medlemsstat. En sådan formodning kan ikke begrunde de skattemæssige foranstaltninger, som krænker en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten. Man kan således ikke formode, at alle som flytter skattemæssigt hjemsted alene har til hensigt at omgå den franske skattelovgivning.

Generaladvokaten fremførte i sit forslag til afgørelsen, at de franske myndigheder bl.a. kunne fastsætte en beskatning af skattepligtige, der efter et forholdsvist kort ophold i en anden medlemsstat vender tilbage til Frankrig efter at have realiseret sine avancer. Med en sådan bestemmelse undgår man at gribe ind i en situation, hvor en skattepligtig ikke har anden hensigt end at udøve sin etableringsfrihed i en anden medlemsstat.

Til den danske regerings indlæg bemærkede Domstolen, at tab af skatteindtægter efter fast retspraksis 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. Den omstændighed, at en medlemsstat går glip af en indkomst på grund af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes til en anden medlemsstat, hvis skattelovgivning er anderledes og i

---

<sup>9</sup> jf. præmis 50 i domstolens dom af 11. marts 2004

givet fald mere fordelagtig for den skattepligtige, kan ikke i sig selv begrunde en restriktion for etableringsretten<sup>10</sup>.

Som svar på det indledende spørgsmål fra det franske ministerium kan Domstolen hermed erklære, at:

*”Det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i EF-traktatens artikel 52 (nu artikel 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 endnu ikke realiserede avancer som dem, der er fastsat i artikel 167a i den franske code général des impôts, i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra medlemsstaten.”<sup>11</sup>”*

### 5.2.2 Indvirkning på dansk ret af EF-domstolens afgørelse i C-9/02

Der er mange lighedspunkter mellem den franske artikel 167a og den danske § 13a, som anført ovenfor, og derfor har dommen i sagen også stor betydning for dansk ret. Dommen udtaler overordnet, at artikel 43 forhindrer medlemsstater i at etablere regler, der udløser beskatning af latente værdistigninger i forbindelse med en skatteydere fraflytning.

De indlæg, der i forbindelse med sagen er indgivet af den danske regering, er klart afvist af Domstolen.

Baggrunden for indførelse af bestemmelserne i henholdsvis den danske og den franske ret er tydeligvis forskellig, idet artikel 167a er indført i fransk ret for at undgå skatteunddragelse, mens § 13a er indført i dansk ret for at undgå en udhulning i skattegrundlaget ved at undgå, at skattepligtige drager fordel af de forskelle, der er i de enkelte medlemsstaters beskatningsordninger. Det var således også begrundelsen for vedtagelsen af skatteflugtspakken i 1987. Domstolen svarer helt tydeligt på denne bemærkning fra den danske regering ved at fastslå, at tab af skatteindtægter ikke kan begrunde en regel, der strider mod frihedsrettighederne i EF-traktaten.

På baggrund af denne afgørelse ved EF-domstolen mener jeg, at den danske regering har svært ved at argumentere for bestemmelsernes rigtighed i forhold til de grundlæggende principper, der er

<sup>10</sup> Jf. præmis 60 i domstolens dom af 11. marts 2004

<sup>11</sup> Jf. præmis 69 i domstolens dom af 11. marts 2004



anført i EF-traktaten, og som Danmark er forpligtet til at følge som medlem af EU. Som jeg har nævnt i indledningen, er der helt sikkert nogle skatteydere, der er fraflyttet Danmark på grund af det høje danske skattetryk, og dermed alene er flyttet til et andet medlemsland for at spare penge i skat. Det var i hvert fald med den begrundelse af skatteflugtspakken blev vedtaget i 1987. Men vedtagelsen af de danske skatteregler ved flytning af skattemæssigt hjemsted rammer også den del af befolkningen, der flytter til udlandet af andre grunde. I princippet mener jeg, at det er staten uvedkommende, af hvilken grund en dansk skatteyder flytter til udlandet. Det er efter min mening ikke rimeligt, at en skatteyder, som flytter til et andet medlemsland f.eks. for at styrke sin erhvervs erfaring eller fordi man har mødt den eneste ene, som tilfældigvis bor i Spanien, at man så skal rammes af skatteregler, som egentlig var tiltænkt personer, der fraflyttede Danmark for at undgå at betale skat.

Danmark har et højt skattetryk sammenlignet med andre EU lande, men som tidligere nævnt betaler vi i Danmark ikke meget i social sikring i forhold til EU lande som Tyskland, Belgien og Frankrig. Derfor kan jeg til dels forstå den danske regerings argument for at indføre regler, der bremser strømmen af danskere der flytter til udlandet på grund af skattespekulation. Man har i mange år indenfor EU forsøgt at finde frem til et fælles sæt af skatteregler, som skal være gældende i alle medlemslande. Det er endnu ikke lykkedes, og der vil helt sikkert også gå mange år, før fælles skatteregler er en realitet. I takt med at skattereglerne indenfor EU nærmer sig hinanden vil disse bestemmelser i de nationale lovgivninger miste deres betydning. Men der går helt sikkert mange år, før det er en realitet, og i mellemtiden må Danmark derfor henholde sig til reglerne i EU, som vi igennem vores medlemskab har forpligtet os til at overholde. Selvom jeg forstår de danske fraflytningsbeskatningsreglers berettigelse overfor en lille gruppe af fraflyttere, så rammer reglerne bredt, og det er ikke acceptabelt. Alene ud fra den begrundelse mener jeg, at de danske beskatningsregler ved fraflytning bør tages op til revision, og ser man i forhold til EU retten, bør de helt fjernes, idet de strider imod den frie etableringsret.

I forlængelse af dommen C-9/02 har den danske regering også vedtaget en ændring til loven d. 30. marts 2004, idet staten ikke længere kræver sikkerhed for henstand med fraflytningsskatten. Under lovforslagets behandling udtalte den daværende skatteminister, at de danske skatteregler efter hans vurdering ikke havde de samme byrdefulde betingelser som de franske, bortset fra bestemmelsen om sikkerhedsstillelse. Da sikkerhedsstillingen ved vedtagelsen af lovforslaget er fjernet, når der sker fraflytning til et andet EU land, var det skatteministerens opfattelse, at de danske regler om fraflytningsbeskatning på aktier mv. er i overensstemmelse med EU retten. Den begrænsede ændring der blev vedtaget med L119 ændrer dog efter min mening ikke på den

kendsgerning, at de danske fraflytningsregler stadig er i strid med EU retten jf. Domstolens bemærkninger til C-9/02. Selv efter denne mindre justering af loven vil en skatteyder, der ønsker at etablere sig i et andet EU land, fortsat være stillet ringere end en skatteyder, der etablerer sig et andet sted indenfor Danmarks grænser.

I forarbejderne til loven (L119) blev de danske skatteregler sammenlignet med de franske regler, idet de begge er baseret på det samme princip. I tidsrummet mellem forarbejderne til loven og vedtagelse af lovforslaget blev der afsagt dom i sagen C-9/02. I forbindelse med vedtagelsen af lovforslaget var det nu skatteministerens opfattelse, at de danske regler efter vedtagelsen af loven er i overensstemmelse med EU-retten. Disse to udtalelser hænger efter min mening ikke sammen, og det er værd at bemærke, at efter den franske stat tabte sagen ved EF-domstolen, så ligner de danske skatteregler efter skatteministerens mening ikke mere de franske.

At de danske skatteregler er i strid med EF-traktaten mener EU kommissionen åbenbart også, idet den ved brev af 12. februar 2004 har indledt en såkaldt artikel 226 procedure mod de danske fraflytningsregler i skatteflugtspakken af 1987. En sådan åbningsskrivelse (artikel 226) er det første skridt på vejen mod en sag ved EF-domstolen. Den artikel 226 procedure, som blev indledt mod Danmark har følgende ordlyd:

”Finder Kommissionen, at en medlemsstat ikke har overholdt en forpligtelse, der påhviler den i henhold til denne traktat, fremsætter den en begrundet udtalelse herom efter at have givet den pågældende stat lejlighed til at fremsætte sine bemærkninger. Retter den pågældende stat sig ikke efter den fremsatte udtalelse inden for den frist, der er fastsat af Kommissionen, kan denne indbringe sagen for Domstolen.”

Åbningsskrivelsen er et resultat af en sag omkring en dansk statsborger, som i 1995 flyttede til Tyskland. Han flyttede til Tyskland for at få et datterselskab af det forsikringssselskab, han var medejer af, op at stå. Nogle år efter sin fraflytning fik han en regning fra det danske skattevæsen på skatten af en beregnet avance af hans aktier i forsikringssselskabet i Danmark. Det var den pågældende skatteydere tyske advokat der fik Kommissionen på banen. Siden åbningsskrivelsen blev fremsendt til den danske stat er der som nævnt afsagt dom i sagen mod den franske stat, og der er vedtaget en lovændring, således at der ikke længere skal stilles sikkerhed for skattens betaling. Selvom en del af begrundelsen for at indlede denne artikel 226 procedure mod den danske stat således er væk, ændrer det ikke på forholdet, at staten stadig har et stort skattekrav mod den pågældende skatteyder, som flyttede til Tyskland.

Kommissionen har endnu ikke indbragt en sag mod Danmark for Domstolen. Men åbningsskrivelsen viser, at Kommissionen har fokus på de danske skatteregler.

Der er således både fra Kommissionen og fra Domstolens afgørelse af 11. marts 2004 lagt et pres på de danske fraflytningsbeskatningsregler, og det kan næsten ikke undgås, at der på et tidspunkt vil komme en ændring til nogle af de centrale regler i skatteflugtspakken fra 1987 herunder især reglerne om beskatning af aktier ved fraflytning.

Mange lande i EU har indført regler omkring beskatning af skatteydere ved fraflytning til en anden medlemsstat. Det fremgår af de forskellige regeringers indlæg, der blev givet i forbindelse med C-9/02. Men ikke alle lande har sådanne regler for fraflytningsbeskatning, f.eks. er der ingen regler i den engelske lovgivning omkring beskatning af skatteydere der flytter fra England.

### **5.2.3 C-150/04 mod Kongeriet Danmark**

D. 23. marts 2004 anlagde EU-kommissionen en sag mod Danmark ved EF-domstolen. Sagen drejer sig om en skatteydere fradrag for pensionsindbetalinger i den danske indkomst. I Danmark indrømmes der i henhold til Pensionsbeskatningslovens §§ 18 og 19 kun fradrag for indbetalinger for livsforsikring og pensioner i henhold til kontrakter indgået med pensionsinstitutter med hjemsted i Danmark, mens der ikke indrømmes fradrag for indbetalinger til kontrakter indgået med pensionsinstitutter i andre lande jf. §§ 53A og 53B.

Ifølge Kommissionen har Danmark dermed tilsidesat sine forpligtelser overfor EU i henhold til EF-traktatens artikel 39 om arbejdskraftens fri bevægelighed, artikel 43 om fri etableringsret, artikel 49 om fri udveksling af tjenesteydelser og artikel 56 om fri bevægelighed for kapital. Kommissionen mener ikke, at de danske regler på området kan retfærdiggøres ud fra tvingende almene hensyn.

Kommissionen mener, at de danske regler om fradragsret for pensionsindbetalinger afholder forsikringstagere, der er hjemmehørende i Danmark, at oprette pensionsordninger i pensionsinstitutter i andre medlemslande end Danmark. Udenlandske pensionsinstitutter udelukkes dermed fra at udbyde deres ydelser på det danske marked, hvilket er en begrænsning i retten til frit at levere tjenesteydelser på tværs af landegrænserne i EU. Danskere vil som en konsekvens heraf afholde sig fra at oprette pensionsordninger med udenlandske

pensionsinstitutter, hvorved de danske bestemmelser hindrer de frie kapitalbevægelser i form af ind- og udbetalinger i forbindelse med disse pensionsordninger.

Derudover vil de danske regler hovedsageligt ramme vandrende arbejdstagere samt selvstændige fra andre medlemslande. De har måske allerede oprettet en pensionsordning i et andet EU land, og når de flytter til Danmark vil de være nødsaget til at oprette nye pensionsordninger for at opnå de samme skattefordele, som der tilkommer forsikringstagere, som har oprettet en pensionsordning med et dansk pensionsinstitut.

At Danmark har udformet reglerne i Pensionsbeskatningsloven, som de ser ud på nuværende tidspunkt, er gjort for at sikre en effektiv skattekontrol. Kommissionen er dog af den mening, at effektiv skattekontrol og forebyggelse af skatteunddragelse kan sikres ved tiltag, der er mindre restriktive end de danske regler. Som eksempel nævner Kommissionen, at de danske skattemyndigheder for at indrømme fradrag for indbetalinger på udenlandske pensionsordninger kan afkræve den skattepligtige de nødvendige oplysninger, som er en betingelse for at opnå skattefradrag, eller at de danske myndigheder kan samarbejde med skattemyndighederne i andre medlemsstater.

Domstolen anerkender selvfølgelig, at der er sammenhæng i et lands retspraksis, således at pensionsindbetalinger, som der ikke indrømmes fradrag for, heller ikke skal beskattes ved udbetaling. Sammenhængen skal dog ikke fastsættes på et overordnet plan, hvor alle er omfattet af de samme regler, men mere på et individuelt plan, hvor man ser på den enkelte skattepligtige person. At der i de danske regler er sammenhæng i den forstand, at der er fradragsret og skattepligt på ind- og udbetalinger på danske pensionsordninger, mens der hverken er fradragsret eller skattepligt på udenlandske pensionsordninger er efter Kommissionens vurdering ikke tilstrækkelig. Mange pensionsordninger oprettes med det formål at få fradrag i sin indkomst, og det er kun af sekundær betydning, at man på et senere tidspunkt beskattes at beløbene igen (en skatteudskydelse). Den kendsgerning afholder dermed mange fra at oprette pensionsordninger i udenlandske pensionsinstitutter.

Danmark har som hovedregel ret til at beskatte alle pensionsudbetalinger til personer, der er fuld skattepligtige til Danmark uanset om ordningen er oprettet i Danmark eller ej. Danmark har dog i flere dobbeltbeskatningsoverenskomster frasagt sig beskatningsretten til pensionsudbetalinger, der er oprettet i en anden medlemsstat. I mange dobbeltbeskatningsoverenskomster – og i OECD modeloverenskomsten – beskattes pensionsudbetalinger i bopælslandet. Danmark har dog efterfølgende fået ændret en del dobbeltbeskatningsoverenskomster, således at det er kildelandet,

der har beskatningsretten til pensionsudbetalinger. Det blev gjort som en konsekvens at de mange danske pensionister der flyttede til udlandet, og fik deres danske pension udbetalt til en meget lavere beskatning. Den danske stat gik dermed glip af store beløb i ikke-beskattede pensionsudbetalinger. Se desuden ovenfor under afsnit 2.3.2.3 omkring beskatning af pension for begrænset skattepligtige. I andre dobbeltbeskatningsoverenskomster findes der dog bestemmelser om, at Danmark indrømmer fradrag for forsikringsindbetalinger til udenlandske pensionsordninger, når skatteydere flytter til Danmark, men har oprettet pensionsordninger i fraflytter landet.

På baggrund af ovenstående regler i den danske Pensionsbeskatningslov sammenholdt med de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster finder Kommissionen, at sammenhængen i det danske skattesystem ikke er godtgjort.

Der er endnu ikke afsagt dom i sagen

#### **5.2.4 Indvirkning på dansk ret af EF-domstolens mulige afgørelse i C-150/04**

Kommissionens sag mod Danmark har sit udspring i en meddelelse fra EU-kommissionen d. 19/4 2001 med titlen "Afskaffelse af skattemæssige hindringer for grænseoverskridende ydelser af arbejdsmarkedsorienteret pension". Kommissionen mener, at diskriminerende skattemæssig behandling af pensions- og livsforsikringspolicer indgået med pensionsinstitutter med hjemsted i andre medlemsstater strider mod EF-traktatens grundlæggende friheder. Kommissionen anbefalede i denne meddelelse de enkelte medlemsstater at undersøge og overveje forskellige tiltag, og at Kommissionen ville overvåge de nationale regler. De meddelte endvidere, at de eventuelt ville føre sag mod enkelte medlemsstater ved EF-domstolen for brud på EF-traktaten. Det blev således en kendsgerning tre år senere, hvor Kommissionen indledte sagen mod Danmark.

Som nævnt i forrige afsnit er der endnu ikke afsagt dom i sagen mod Danmark. Der er dog afsagt dom i lignende sager, hvorfor man godt kan få et fingerpeg om dommens udfald.

I sag C-136/00 anlagt af Rolf Dieter Danner mod den finske stat blev der d. 3. oktober 2002 truffet afgørelse ved EF-domstolen. Sagen ligner C-150/04, idet den finske stat ikke ville godkende fradrag for indbetalinger på en pensionsordning oprettet i en anden medlemsstat. EF-domstolen udtaler i forbindelse med afgørelsen, at det er i strid med EF-traktatens artikel 49 om fri

bevægelighed for tjenesteydelser, hvis der ikke er fradragsret for pensionsbidrag betalt til udenlandske pensionsordninger – samtidig med at sådanne bidrag kan fradrages, når de indbetales til indenlandske pensionsordninger, såfremt pensionerne, der udbetales fra sådanne udenlandske pensionsordninger, kan beskattes. Dommen afviser desuden, at hensynet til at undgå udhuling af beskatningsgrundlaget vil kunne begrunde en hindring af den frie bevægelighed.

Dommen mod den finske stat kan dog ikke direkte sammenlignes med den danske sag, idet det fremgår af C-136/00, at udenlandske pensionsudbetalinger vil blive beskattet i Finland, selvom der ikke er indrømmet fradrag for indbetalingerne. Det er ikke tilfældet i Danmark. Det fremgår af dommen, at EF-domstolen stadig er af den overbevisning, at sammenhængen i et medlemslands skattesystem kan retfærdiggøre, at der nægtes fradrag for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger. Men den slår som ovenfor nævnte samtidig fast, at begrundelsen for opretholdelse af en sådan lovgivning ikke kan være hensynet til at undgå udhuling af skattegrundlaget, og at nægtelse af fradragsret for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger vil hindre den frie bevægelighed for tjenesteydelser. Den danske begrundelse om at sikre en effektiv skattekontrol ligger tæt her op ad, og det er efter min mening tvivlsomt, om den danske regering vil få held med disse argumenter. Min vurdering er, at den danske stat vil tabe den verserende sag. Danmark har en restriktiv lovgivning, men lempes alligevel herpå i mange dobbeltbeskatningsoverenskomster. At nægte fradrag på indbetalinger til udenlandske pensionsordninger har i flere tilfælde vist sig at være i strid med EF-traktatens artikel 49.

### **5.3 Afsluttende bemærkninger omkring dansk fraflytningsbeskatning i forhold til EU-retten**

På baggrund af de to sager, som jeg har refereret her i afsnit 5, mener jeg, at mange EU medlemslande – heriblandt Danmark – overordnet set arbejder hen imod større fællesskab i EU og anerkender de grundlæggende frihedsprincipper, som nævnt i EF-traktaten. Men når det kommer til den nationale lovgivning, så ser man ikke på de andre europæiske lande med fællesskabets briller, men anser dem nærmere som en konkurrent, der fratager et land sine skatteindtægter. Derfor er der i den nationale lovgivning indsat så mange bestemmelser omkring beskatning ved fraflytning og nægtelse af fradrag til tjenesteydelser i andre lande. Nu gælder de danske skatteregler selvfølgelig for danskere, der flytter til et hvilket som helst land, og ikke kun til EU. Men da Danmark er medlem af EU, og har forpligtet sig til at overholde visse regler, så mener jeg, at det burde afspejles i den danske lovgivning, ligesom det ofte er anført, om en given regel er gældende for Grønland og Færøerne. De regler indenfor dansk skattelovgivning, der vedrører

fraflyttere og begrænset skattepligtige, der burde der være en generel regel, hvor fraflyttere til andre EU lande er undtaget.

Jeg synes godt, at vi, som medlem af EU, kunne ændre fokus lidt, idet Danmark jo også får andre EU borgere her til landet. Danmark oplever ikke kun fraflytning men også tilflytning, og det er jo ikke sådan, at de borgere, der flytter fra Danmark, er mere velstillede, end de borgere, der flytter til Danmark, og at staten derfor netto ville gå glip af nogle skatteindtægter. Sådan kan det ikke gøres op. Danmark er med i et fællesskab og bør arbejde for fællesskabet. Men der skal helt klart en holdningsændring til, for at få politikere – i hele EU – til at se ud over deres egen matrikel, og se det hele fra en lidt bredere synsvinkel.

Med hensyn til sagen mod Kongeriget Danmark, så mener jeg, som det er tilfældet med diskussionen i sagen C-9/02, at det også i dette tilfælde vil være muligt for den danske regering at nå sit mål med bestemmelserne i Pensionsbeskatningsloven ved hjælp af mindre restriktive regler. Jeg mener dog generelt, at et bredere samarbejde mellem skattemyndighederne i EU medlemslandene vil kunne løse en del af disse problemer, og dermed gøre den strikse og restriktive lovgivning delvis overflødig. Man ser allerede nu et udvidet samarbejde imellem EU-landene især på området omkring skattebistand og opkrævning af skatter i andre EU-lande. Det er ikke mange år siden, man som borger kunne flytte fra en stor skattegæld i et medlemsland til et andet medlemsland, uden at man ville blive opkrævet denne gæld. Det er der ændret på indenfor de seneste år, hvor skattemyndighederne i de forskellige EU lande hjælper hinanden med at inddrive skattegæld hos skatteydere, der flytter fra et land til et andet. Jeg tror derfor på, at et bredere samarbejde på tværs af landegrænserne er en mulighed indenfor de kommende år, og såfremt samarbejdet vil føre til større udveksling af data landene imellem, f.eks. indenfor pensionsområdet, så vil Danmark have større mulighed for at bløde op på lovgivningen, og samtidig opfylde ønsket om en effektiv skattekontrol.

## 6 Konklusion

Som afslutning på indeværende afhandling vil jeg foretage en konklusion på de behandlede problemstillinger.

### **Hvilke forhold lægges der vægt på ved bedømmelsen af, om en person ved fraflytning har opgivet sin fulde skattepligt til Danmark og/eller bevaret det skattemæssige hjemsted i Danmark.**

Bedømmelsen af, hvorvidt en person har opgivet sin fulde danske skattepligt til Danmark ved fraflytning sker ud fra to kriterier, nemlig ud fra bopælskriteriet samt hensigtskriteriet.

Har man bopæl til rådighed efter fraflytningen, anser de danske skattemyndigheder ikke den fulde skattepligt for opgivet. Såfremt man efter fraflytningen stadig har bopæl i Danmark er det derfor nødvendigt at udleje denne bopæl, for at man ikke selv kan tage ophold her. Ved uopsigelig udlejning af bolig i 3 år anses den fulde skattepligt for ophørt ved fraflytningen.

Ophold hos forældre samt i sommerhus kan betyde, at man fortsat anses for at have bopæl til rådighed efter fraflytningen, og dermed forbliver fuld skattepligtig til Danmark. Som hovedregel kan man dog sige, at opholdet i Danmark ikke må have varig karakter, ligesom opholdet ikke må have forbindelse med erhvervsmæssig aktivitet. Ophold i Danmark må kun have karakter af ferie og opholdet kun være i en begrænset periode, som hvis man er på ferie. Bopælsbegrebet skal dog forstås bredt, idet selv rådighed over en bolig kan betyde, at man bliver fuld skattepligtig til Danmark, selvom man faktisk ikke har benyttet sig af denne rådighed.

Såfremt man i hele sin adfærd omkring fraflytningen har tilkendegivet, at man rent faktisk ønsker at flytte til udlandet og tage varigt ophold der, er der eksempler på, at skattevæsenet anser den fulde skattepligt for ophørt, selvom man stadig har bopæl i Danmark, og at denne bopæl ikke er udlejet uopsigeligt i 3 år.

Såfremt to lande statuere fuld skattepligt vil der være dobbeltdomicil, og for at undgå dobbeltbeskatning træder de to landes dobbeltbeskatningsoverenskomst i kraft. For at fastlægge skatteyderens skattemæssige hjemsted ser man på, hvor der er fast bopæl til rådighed, hvor der er de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser, hvor personen sædvanligvis opholder sig samt til hvilket land skatteyderen er statsborger. Efter en vurdering af disse parametre når skattemyndighederne i de to lande frem til en konklusion om, hvilket land skatteyderen har den



største tilknytning til, og dermed har skattemæssigt hjemsted i. Det land, hvor en skatteyder har skattemæssigt hjemsted er også det land, hvor skatteyderen er fuld skattepligtig til.

Såfremt en skatteyder med dobbeltdomicil anses for at have skattemæssigt hjemsted i Danmark betyder det, at alle indkomster beskattes i Danmark jf. globalindkomstprincippet. Man vil dog kunne få nedslag i skatten for den skat, der er betalt i udlandet af den udenlandske indkomst.

Såfremt en skatteyder får skattemæssigt hjemsted i tilflytterlandet får Danmark alene status af kildeland, og vil derfor kun beskatte indtægter, som stammer fra kilder i Danmark, og som fremgår af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

### **Hvilke mål, midler og principper har historisk været afgørende ved udformningen af fraflytningsbeskatningen i Danmark.**

Den danske fraflytningsbeskatning tog sit udgangspunkt i 1987 med indførelsen af skatteflugtspakken. I starten af 1980'erne blev der strammet op på en lang række skatteområder, som betød en stigende skattebyrde for mange danskere. Det bevirkede, at mange danskere flyttede til udlandet for at slippe for denne store skattebyrde. Det var et problem for den danske stat, som dermed gik glip af skatteindtægterne på disse formuegoder. Indførelsen af skatteflugtspakken d. 25. maj 1987 skulle sætte en stopper for denne skatteflugt.

Med indførelsen af skatteflugtspakken i 1987 var der nu i dansk lovgivning hjemmel til at beskatte urealiserede avancer ved fraflytningen, selvom aktiverne ikke var afhændet. Samtidig blev det dog gjort muligt at søge henstand med skattens betaling af aktieavancer efter Aktieavancebeskatningslovens § 13a. Henstanden forfaldt, når aktierne blev solgt. Der skulle stilles sikkerhed for henstandsbeløbet, og der blev beregnet renter fra fraflytningstidspunktet, og til aktierne blev solgt. Renterne skulle indbetales sammen med skatten af avancen.

Lige siden indførelsen af skatteflugtspakken har der været kritik heraf, og reglerne er også blevet ændret og modificeret siden da. Den mest markante ændring til skatteflugtspakken kom i 2004. Kravet om sikkerhed for henstandsbeløbet på aktieavancer blev ændret, således at der ikke længere skal stilles sikkerhed for skatten på urealiseret aktieavance ved flytning til et andet EU land. Derudover indførte man mulighed for at søge henstand med skattens betaling af kursgevinster, ligesom det er muligt for aktieavancer.

Man kan således konkludere, at begrundelsen for indførelsen af skatteflugtspakken har været at undgå en udhulning af skattegrundlaget i Danmark ved at skatteydere er flyttet til udlandet for at udnytte forskellene i de europæiske skattesystemer.

**Hvornår og hvordan beskattes en person, der flytter fra Danmark.**

En person beskattes af sine formuegoder på det tidspunkt, hvor den pågældende ikke længere er fuld skattepligtig til Danmark eller har skattemæssigt hjemsted i Danmark.

Alle formuegoder er inkluderet, og de beskattes som om de realiseres på fraflytningstidspunktet. Som hovedregel opgøres skatten ved fraflytningen som forskellen mellem anskaffelsessummen og værdien på tidspunktet for fraflytningen. For nogle former for aktiver er det muligt at få udsættelse med skattens betaling, mens skatten af fortjenesten for andre aktiver forfalder ved fraflytningen. Såfremt der opnås henstand med skattens betaling forfalder denne først på tidspunktet, hvor aktiverne afstås. Man har på dette tidspunkt mulighed for at få omberegnet sin danske skat, såfremt det viser sig, at den faktiske afståelsessum er lavere end den afståelsessum, der blev anvendt på tidspunktet for fraflytningen.

For kursgevinster kan der kun søges henstand med skattens betaling, såfremt de er opgjort efter realisationsprincippet, mens det ikke er muligt at søge om henstand med skattens betaling på avancer ved flytning af det skattemæssige hjemsted af erhvervsvirksomhed, samt ved beskatning af genvundne afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver.

Med hensyn til købe- og tegningsretter er der valgfrihed i opgørelsesmetoden ved fraflytningen, idet man enten beregner avancen som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen eller som forskellen mellem udnyttelseskursen og kursen på den pågældende aktie på tidspunktet for fraflytningen. Beskatningen af tegningsretter er uafhængig af erhvervelses tidspunktet, idet tegningsretter, som der på tidspunktet for fraflytningen endnu ikke er erhvervet den endelige ret til, ligeledes beskattes.

Såfremt en skatteyder ved fraflytning ejer fast ejendom i Danmark, vil han fortsat være begrænset skattepligtig til Danmark af denne ejendom. Når ejendommen afhændes har man mulighed for at investere fortjenesten i en ny ejendom, og dermed udskyde beskatningen. Geninvestering gælder både i danske og udenlandske ejendomme. Reglerne om nedsættelse af anskaffelsessummen gælder dog kun for investering i erhvervsejendomme.

Såfremt en skatteyder flytter til udlandet og dermed ikke længere er fuld skattepligtig til Danmark er det muligt, at vedkommende vil blive efterbeskattet af sine indbetalinger på pensionsordning i årene op til fraflytningen. Reglerne om efterbeskatning gælder, såfremt en arbejdsgiver i en vis

periode inden fraflytningen foretager ekstraordinære store indbetalinger eller giver tilsagn om ekstraordinære store indbetalinger til en arbejdstagers pensionsordning. I bedømmelsen af hvorvidt indbetalingerne er ekstraordinære store tages der udgangspunkt i hvad der oprindeligt er aftalt samt sammenligner med de seneste 5 års indbetalinger. Efterbeskatning finder kun sted, såfremt indbetalingerne overstiger 20% af lønnen.

### **Er den danske lovgivning ved fraflytning uforenelig med EF-traktatens bestemmelser.**

Der har ved EF-domstolen været anlagt en række sager, der enten direkte eller indirekte har betydning for de danske regler om fraflytningsbeskatning.

Et eksempel er sag C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant, hvor sagen faldt ud til skatteyderens fordel, det vil sige at reglerne om fraflytningsbeskatning i Frankrig, som på mange måder ligner de danske, blev kendt i uoverensstemmelse med EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsret. De franske og de danske bevæggrunde for at indføre reglerne om fraflytningsbeskatning er dog ikke ens, men EF-domstolen udtalte i sagen at ingen af begrundelserne er i overensstemmelse med artikel 43 i EF-traktaten om fri etableringsret. Selvom Danmark mener, at de danske regler efter lovændringen i 2004 slet ikke ligner de franske, og at Danmarks regler ikke strider mod EF-traktaten, så mener jeg dog, at der er så mange lighedspunkter, at Danmark ikke lever op til EF-traktatens grundlæggende frihedsprincipper.

Der er ved EF-domstolen ligeledes anlagt en sag mod Danmark omkring nægtelse af fradrag for indbetaling på udenlandske pensionsordninger. Der er ikke afsagt dom i sagen, men der er afsagt dom i lignende sager, hvorfor det vil være tvivlsomt, om Danmark vinder den verserende sag.

Det er min vurdering, at de danske regler omkring beskatning ved fraflytning og begrænset skattepligtige ikke er i overensstemmelse med tankegangen bag de grundlæggende frihedsprincipper i EF-traktaten. Danmark har et højt skattetryk, og det er hovedårsagen til indførelsen af reglerne om beskatning ved fraflytning. EF-domstolen har dog udtalt, at mistede skatteindtægter ikke er en begrundelse i sig selv til at indføre sådanne restriktive regler. Det er min vurdering, at de danske regler bliver ændret. Det kan både ske ud fra en afgørelse mod Danmark ved EF-domstolen, men også fordi man i Europa oplever et stadig større samarbejde landene imellem på skatteområdet. Jo bredere dette samarbejde bliver, jo mere overflødig bliver de skatteregler, vi har i Danmark i dag omkring fraflytning.

## 7 English summary

The purpose of the present thesis has been to describe and evaluate the tax rules valid when a Danish tax payer moves from Denmark to another country. The basis is a combination of an exposition of various Acts as well as use of relevant judicial and administrative practice.

But before I describe the tax rules for a person leaving the country, it is important to establish, when a tax payer is liable to tax in Denmark and when he is liable to tax in another country.

The Danish Tax at Source Act establishes that a tax payer is liable to tax in Denmark, if he is resident in Denmark. This means that if a person still has accommodation in Denmark after he leaves the country or if he has accommodation at his disposal, then he is liable to tax in Denmark of his global income. If you still have accommodation in Denmark after you leave, it is important that you let your accommodation for a period of at least three years to avoid to pay tax in Denmark.

If the Danish State establish that you are liable to tax in Denmark, because you still have some kind of accommodation in Denmark, it is possible that you will be subject to double taxation, as you properly will be liable to tax in the country, where you live and work as well. To avoid to pay tax twice of the same income, the two countries (Denmark and the country you live and work in) establish in which country the fiscal domicile is. To establish the fiscal domicile Denmark will make use of the OECD Model Agreement article 4, which establish the parameters that is important when deciding in which country the fiscal domicile is. These parameters are usually accommodation, the centre of vital interests (personal and economical), the length of stay in each country and the persons citizenship. An evaluation of these parameters end up in the conclusion deciding in which country the person has fiscal domicile and as a consequence to this to which country the person is liable to tax of his global income. If Denmark is the fiscal domicile all income is taxable to Denmark. It is then possible to use the tax paid in a foreign country as a deduction in the Danish tax. If the country, where a person live and work is the fiscal domicile, then only income mentioned in the double taxation agreement between Denmark and this particular country will be subject to taxation in Denmark. This income will most likely be interest, dividends etc.

If your fiscal domicile is in another country or if you are liable to tax in another country you will still be liable to a limited tax to Denmark if you have any income that originates in Denmark. This kind of income is employee benefits, pensions, dividends, royalty, income from property in Denmark, income from work in Denmark etc.

When a person leaves Denmark and move to another country to take residence or domicile in this country, then he is not liable to tax in Denmark of his global income anymore. Any assets that he may have will leave Denmark as well, and the right to tax these assets when they are realised, is allotted to the country, where the tax payer is liable to tax.

In the beginning of the 1980's a series of new Acts were imposed in Denmark: Property Profit Taxation Act and Capital Gains Taxation Act as the most significant. This meant that tax was imposed to the benefit realised when a tax payer sold some of his assets. As a consequence many wealthy Danish tax payers left Denmark and took residence in for example England. The Danish State was left with lost tax receipts, and this was a major problem. In 1987 the so called Package of Exodus of Taxpayers was imposed. This meant that any tax payer, who left the country to take residence in another country would be treated as if all his assets were realised. He would then be liable to tax of the profit, and the tax were due on the day he left Denmark. It caused series of problems to tax payers who left Denmark, as not all persons, who left Denmark to take residence in another country, had done so to avoid the Danish tax on assets. The new law did grant a postponement with the payment of tax on profit of shares. Payment of tax could be postponed until the shares were actually realised. The tax payer had to apply for a postponement and if it was granted he had to provide security for the amount of tax. Besides tax on shares the Package of Exodus of Taxpayers included tax on capital gains, tax on subscriptions rights, tax on businesses that move their permanent establishment from Denmark, tax on reversed depreciation and tax on certain payments to a pension scheme.

The tax that is imposed on capital gains and profit on shares is postponed until the profit is realised. For all other kind of profits imposed when leaving the country, the tax is due when the liability of tax to Denmark terminates.

When leaving the country the profit on assets is calculated as the difference between cost and the value of the day of leaving the country. All assets are treated as if they are realised on that day.

The Package of Exodus of Taxpayers has been subject to massive criticism since it was imposed, and the acts behind the Package has been modified since 1987. Many countries in the European Union have Acts that are similar to the Danish. Many observers believe that these kind of tax rules, which are valid for tax payers who leave one country within the EU to take residence in another country within the EU, is inconsistent with the European Treaty and especially the articles about

the right for free movement of capital, services, goods and labour and the right for free establishment.

In 2004 the European Court of Law came to a conclusion in case C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant. The French citizen had left France to take residence in Belgium. As he had left France and no longer was liable to tax in France he had to pay tax on the profit of his shares even though the shares were still in his hands. He believed that the tax rules in France – which are similar to those effective in Denmark – were inconsistent with the right for free establishment within the EU. He presented the case for the European Court of Law and won. The Court concluded that citizens leaving France are treated differently than citizens who stay in France according to the French tax rules, and that is not acceptable. As France is a member of the European Union it has to follow the rules within the European Treaty. As the Danish tax rules imposed on citizens who leave the country were similar to the French, the government had to adjust these tax rules. It meant that from 2004 people leaving Denmark no longer have to provide security for the tax on profits on assets. They still have to pay tax as if they realise the assets when leaving the country, but for those kind of assets, where it is possible to postpone the payment of tax, they do not have to provide security for the tax.

In my opinion the Danish tax rules, which apply to the tax payers, who leave the country to take residence in another country, is still inconsistent with the European Treaty. But I also believe that the government in the future will adjust the tax rules further. The European Commission has focus on the Danish tax laws, and it is only a matter of time before a case against Denmark is brought to the European Court of Law.

## 8 Litteraturliste

### Bøger:

Danmarks Statistik: Statistisk Årbog 2003

Danmarks Statistik: Statistisk Årbog 2004

Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, Forlaget Thomsen

Aage Michelsen m.fl. : Lærebog om indkomstskat, 10. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Flemming L. Bach: Skattememo 2004, Magnus Informatik A/S

T. Helmo Madsen m.fl.: Revisormanual 2005

### Love og vejledninger:

Ligningsvejledningen 2005, Told og Skattestyrelsen

FSR Skattelove 2004, Forlaget Thomsen

Handelshøjskolens og Universitetets Skattelovsamling mv. 2003, Schultz Forlag

### Cirkulærer:

Cirkulære om ændring af forskellige skattelove

Nr. 237 af 30/12 1987

### Diverse:

Høringssvar fra folketinget i forbindelse med fremsættelse af lovforslag nr. L 148, 2004-05 2. samling

Notater fra skatteministeriet omkring ændring af aktieavancebeskatningsloven, oktober og november 2005

Redegørelse fra arbejdsgruppen til gennemgang af aktieavancebeskatningsloven, 2000

Til- og fraflytning Danmark, version 1.02 – marts 2003, FSR

Diverse skatterets afgørelser, Tidsskrift For Skatter og Afgifter

Diverse afgørelser ved EF-domstolen, hentet på internettet

### **Artikler:**

#### **Skat Udland:**

Skattepligt og dobbeltbeskatning - skattereformens konsekvenser for begrænset skattepligtige personer, af fuldmægtig, cand.jur. B. Munch Pedersen, Told- og Skattestyrelsen  
SU 1994, 175

Skattereformens vedtagelse, af fuldmægtig Mogens Rasmussen, Skatteministeriet, Departementet, fuldmægtig Lars Fogh og Eigil Thielsen  
SU 1993, 227

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, af partner adv. Jørn Qviste, Advokatfirmaet Rønne & Lundgren  
SU 2001, 356

International pensionsbeskatning, af professor dr. Jur. Niels Winther-Sørensen, juridisk institut, Handelshøjskolen i København  
SU 2001, 357

Månedens land – Storbritannien, af cand.merc.jur, Jens Christian Britze, cand.jur. Pernille Otkjær, CPA Keith Meyer, KPMG København, IBFD Amsterdam  
SU 2002, 185



Fraflytningsbeskatning

SU 2002, 195

Bog anmeldelse af Lempelse af dobbeltbeskatning, af Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm, af Professor Aage Michelsen

SU 2003, 112

**Aviser:**

EU rejser sag mod skatteflugtspakken, af John Jakobsen

Berlingske Tidende 2. marts 2004

Skatteflugtspakken i modvind, af John Jakobsen

Berlingske Tidende 2. marts 2004

Ny aktieskat låser aktionærer fast, af Ulrik Horn og Anders Krab-Johansen

Børsen 27. oktober 2005

Skattefri aktier giver travlhed før jul, af Ulrik Horn

Børsen 11. november 2005

**Revision & Regnskabsvæsen:**

L35 International beskatning – ændringer vedrørende fysiske personer, af docent, cand.jur. Aage Michelsen, Handelshøjskolen i Århus

Nr. 9, 1995

EU-pakken – L119 – Personskattemæssige kommentarer, af senior tax manager Søren Aagaard og tax manager Karen Molin Holste, KPMG Skat

Nr. 7, 2004

Flugten fra skatten er snart ikke længere, hvad den har været, af statsaut. Revisor Søren Bjerre-Nielsen, Schøbel & Marholt

Nr. 4, 1987

Etablering i Storbritannien, af advokat Randi Bach Poulsen, Saltorp, Hald & Andersen

Nr. 1, 1988

## **Diverse**

EU-pakken – personskat, af senior tax manager Finn Madsen, KPMG Skat  
SR-Skat 2004

Aktieavancebeskatningen i 100 år, af rådgivende skatterevisor Christen Amby  
SR-Skat 2003

International skat og relationerne til dansk beskatning, af professor Aage Michelsen,  
handelshøjskolen i Århus  
SR-Skat 1999

Beskatning ved udstationering, af senior manager Lis Andersen og assistant manager Pernille  
Rosenkrantz F. Green, PricewaterhouseCoopers  
Revifora, skatteorientering 2005

På pension i Frankrig/ Spanien, pas på faldgruberne, af Michael Nielsen, Care Forsikrings-  
rådgivning A/S  
Ledelse & Uddannelse online

Franske fristelser, af Care Forsikringsrådgivning A/S  
Boligtorvet.dk

Pres på fraflytningsskatten  
KPMG Skattenyt 2004-28

EU pakken, Revisor Posten (udgivet af RSM plus)  
Nr. 2, 2005

Bliv klogere på ny aktiebeskatning  
TV2 finans, 7. november 2005

Spanien, af cand.jur. Hans O. Birkholm, Belle Balance International  
9. november 2004

Spanish Tax, Nordea

Januar 2003

EU's direktiv om beskatning af renter

Nordea januar 2005

**Anden information:**

Notater fra undervisningen i skatteret, cand.merc.aud., 2003/04

Samtaler med personale hos Krogh & Partners Limited, London

Diverse søgninger på internettet