

# Retteskema - eksamen sommer 2020

## *Skatteret / Polit-kandidat*

**Eksamen afholdt 24. juni 2020.**

Ved bedømmelsen lægges vægt på givne begrundelser. Det skal i overensstemmelse med hensigten med kurset (målbeskrivelsen) vurderes, om den studerende har tilegnet sig en vis "juridisk metode", og således skal det vises via eksamensbesvarelserne, om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses begrundet og i responsumlignende form.

### **Om rettevejledningen**

Dette er alene en rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelserne.

Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således skitserer temaerne og beskrivelserne, men er åben for den konkrete besvarelse, dog skal lovbestemmelser berøres til hver opgave/spørgsmål.

Vigtigt er det, at de studerende viser en argumentation støttet på retskilderne.

## **Opgave 1**

### **Spørgsmål 1.A**

Hvilke skatteregler berøres ad ovennævnte dispositioner i løbet af 2019?

### **Svar 1.A**

Opgaven lægger op til diskussion af "aktionærlånsreglen" og kontroldefinitionen efter ligningslovens § 2 – og så den skattemæssige regel i ligningslovens § 16 E som følger:

#### ***LL § 2***

***Stk. 2.*** Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående.....

&

**LL § 16 E.** Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Formålet med ligningslovens § 16 E er at fjerne incitamentet til at udbetale løn eller udbytte i form af lån. Dette formål vil i vidt omfang forspildes, hvis beskatningen uden videre kan ophæves ved tilbagebetaling, f.eks. i tilfælde af at Skattestyrelsen forhøjer aktionærens indkomst med lånet.

Og så rummer konsekvensen af reglen (reelt et udtræk), dvs. en beskatning i form af enten løn eller udbytte, dvs. statsskattelovens § 4 eller ligningslovens § 16 A, og dette UANSET, at der sker en senere tilbagebetaling, dvs. stilles som ”hævning uden tilbagebetalingspligt”.

### **Spørgsmål 1.B**

Hvordan skal Harald beskattes efter det oplyste om dispositionerne i 2019?

### **Svar 1.B**

Harald er eneejer og er derfor klart omfattet af ligningslovens § 2.

Han må derfor på intet tidspunkt have et ”aktionærlån”, jf. dels selskabslovens regel – og så træder ligningslovens § 16 E i kraft pr. hævningstidspunktet for de ulovlige aktionærlån.

Der er selskabsretligt tilbagebetalingspligt, og sådan tilbagebetaling er ikke skattepligtig for selskabet, jf. LL § 16 E, stk. 2.

Harald skal dog beskattes for hver hævning i selskabet, hvor selskabet får en fordring mod aktionæren.

Kort sagt må en mellemregning ikke blive negativ – så aktionæren skylder selskabet penge.

Det medfører således, at han på bruttopost-niveau så længe han dog ikke har en fordring (mellemregning) i sin favør, at han skal straksbeskattes af hævningerne.

Det er ikke nok, at der sker en udligning ved årets udgang, og man kan dermed heller ikke nøjes med at se på ”netto total” ved årets udgang.

Lånet skal i stedet behandles som en overførsel af værdier fra selskabet til personen.

I praksis betyder det, at lånet beskattes som løn eller udbytte.

Reglen i LL § 16 E er egentlig ikke en hjemmel til beskatning af lån. Reglen fastslår blot, at lån betragtes som en hævning uden tilbagebetalingspligt. Det betyder, at lån ikke skattemæssigt behandles som lån, men derimod behandles efter de almindelige regler om overførsel af værdier fra selskabet til personen.

Det betyder også, at f.eks. reglerne om indeholdelse af A-skat eller udbytteskat og om indberetning til Skattestyrelsen om udbetaling og vedtagelse af løn og udbytte, gælder.

Praksis til ligningslovens § 16 E er kontant og meget hård, jf. således også beskrevet i Den Juridiske Vejledning 2020 om aktionærlån afsnit C.B.3.5.3.3.

*”Hvis de faktiske pengestrømme mellem selskabet og hovedaktionæren viser, at hovedaktionæren på et tidspunkt har hævet mere end sit tilgodehavende hos selskabet, er den herved opståede gæld til selskabet omfattet af ligningslovens § 16 E og dermed skattepligtig uanset om hævningerne er bogført som nedskrivninger af anfordringstilgodehavendet med den sædvanlige bogføringsfrekvens for selskabet.*

*Hvis et aktionærlån er omfattet af ligningslovens § 16 E, vil hovedaktionærens tilbagebetaling af det selskabsretlige lån ikke medføre, at der skatteretligt opstår et tilgodehavende af samme størrelse, der senere kan hæves uden beskatning.*

*Det skyldes, at tilbagebetaling af det selskabsretlige lån, der er omfattet af ligningslovens § 16 E, skattemæssigt behandles som et tilskud til selskabet, idet der ikke skattemæssigt anses at foreligge et lån. Tilskuddet er dog ikke skattepligtigt for selskabet, jf. ligningslovens § 16 E, stk. 2.”*

## **Spørgsmål 1.C**

I fald Harald og selskabet synes, at en given beskatning er en ”uheldig situation”, er der da skatteprocessuelle reparationsmuligheder for at få skattemyndighederne til at ændre dette? Beskriv reglerne herved, og giv dit begrundede bud på, hvilket skatteretligt udfald en sådan anmodning skal/bør have?

## **Svar 1.C.**

Der tænkes med opgaven på omgørelsesreglen i skatteforvaltningslovens § 29.

Det skal allerede her bemærkes, at betalingskorrektionsreglen i ligningslovens § 2, stk. 5 netop ikke gælder i ”aktionærlånstilfælde”, jf. ordlyden af § 2, stk. 5 med nægtelse af anvendelse i LL § 16 E tilfælde.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, om omgørelse af privatretlige dispositioner, at

*”I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:*

- 1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.*
- 2. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.*
- 3. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.*
- 4. De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.*
- 5. Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.”*

Harald har i 2019 optaget aktionærlån i selskabet Top Holding ApS der beskattes efter ligningslovens § 16 E.

Harald har i 2019 ”næsten tilbagebetalt lånet” til selskabet.

Harald kunne f.eks. have det ønske at foretage omgørelse af denne privatretlige disposition, således, at selskabet tilbagebetaler det indbetalte igen til Harald, hvorefter selskabets fordring i stedet for betalingen udloddes til Harald, jf. ligningslovens § 16 A.

Af praksis til skatteforvaltningslovens § 29, fremgår:

*”(…) En tilladelse til omgørelse indebærer i teorien, at skattemyndighederne tillader, at en efterfølgende ændring af den privatretlige disposition, der er lagt til grund for en skatteansættelse, tillægges virkning for skatteansættelsen, således at skatteansættelsen ”bliver forkert” og må ændres (…).”*

Det fremgår af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, at en omgørelse forudsætter, at den privatretlige disposition ligger til grund for en skatteansættelse, som efter en ændring af den privatretlige disposition bliver forkert og må ændres. Den ønskede omgørelse er reelt ikke mulig, når henses til, at lånet ved tilbagebetalingen allerede er indfriet, og fordringen derved er ophørt, ligesom betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2 om, at dispositionen utvivlsomt skal have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige, ikke er opfyldt, idet en senere udbyttebeskatning ved udbetaling i form af udbytte heller ikke kan anses som en utilsigtet skattemæssig virkning.

Der ligger en offentliggjort afgørelse på dette i SKM 2019.655 LSR – som netop også når frem til, at der ikke skal gives tilladelse til omgørelse.

## Opgave 2

### Spørgsmål 2 A-F

- A. Beskriv *kort*, hvordan Pecunia Advisory ApS i dag beskattes efter selskabsskatteloven (subjektive skattepligt og objektive skattepligt)?
- B. Er den nævnte plan som beskrevet i teksten tilstrækkelig til at skifte ledelsens sæde, og hvad vil du tillægge vægt i den forbindelse? Redegør for indholdet/kravene, der ligger i det skattemæssige begreb ”ledelsens sæde”?
- C. Betyder det noget for selskabets skift af ”ledelsens sæde”, at Lars Schnell fortsat er bosiddende i Danmark, og at han i Danmark har 1 hjemmearbejdsdag om ugen?
- D. Hvad er konsekvenserne for selskabet ved skift i ledelsens sæde, når man ser på de skattemæssige regler i selskabsskatteloven?
- E. Mikkel From vil med sin ægtefælle foretage en fraflytning. Du bedes beskrive de skatteretlige krav for en fysisk person til at komme ud af dansk ubegrænset skattepligt (bopælsbeskatning)? Er der herunder skattemæssige krav til længden af lejemålet, når man blot vil udleje sin bolig i Danmark?
- F. Hvordan beskattes Mikkel From ved en fraflytning fra Danmark? Er der særlige skatteregler, som han skal iagttage? Hvad betyder ”skift i selskabets ledelses sæde” for ham personligt, når selskabet er dansk, men beskattes i Luxembourg, og dermed fortsat er beskattet inden for EU? Hvad vil skattekonsekvensen være for Mikkel From, hvis selskabet efterfølgende flyttes helt uden for EU, og dermed opløses i Danmark?

### Svar 2.A

Pecunia er et anpartsselskab (ApS) som omfattes af den såkaldte ”aktieselskabsbeskatning” i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr 1:

**§ 1.** Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet:

- 1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

Og disse beskattes efter selskabsskatteloven og skattelovgivningens almindelige regler, jf. selskabsskattelovens § 8 som følger:

### Afsnit III

#### Den skattepligtige indkomst

**§ 8.** Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger m.v., jf. dog § 8 A, stk. 2.

Og de beskattes med selskabsskatteprocent på 22%, jf. lovens § 17:

**§ 17.** Indkomstskatten for de i § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, og § 3, stk. 7, nævnte selskaber og foreninger m.v. (selskabsskatten) beregnes af den skattepligtige indkomst og udgør 24,5 pct. for indkomståret 2014, 23,5 pct. for indkomståret 2015 og 22 pct. for indkomståret 2016 og efterfølgende indkomstår.

#### Svar 2.B

Ledelsens sæde er som begreb nævnt som ”hjemmehjør” i selskabsskattelovens § 1, og igen defineret i stk. 6 som følger, hvis det fx er udenlandske kapitalselskaber med ledelsens sæde i Danmark:

*SEL § 1 Stk. 6.* Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registreret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet. Bestemmelsen i 1. pkt. finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening m.v., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat.

Danmark beskatter danske selskaber efter det formelle registreringskriterium, jf. også SEL § 1, nr. 1. (indregistrerede selskaber). Vi kan dog blive nødt til at fragive os ”hjemstedsbeskatningen” – hvis et andet land bliver det egentlige hjemsted for den virkelige ledelse – og der er en dobbeltbeskatningsaftale som giver beskatningsretten til staten med den virkelige ledelse.

Praksis omkring ”ledelsens sæde begrebet” følger dels intern dansk skatteret – og praksis som igen er påvirket af international praksis.

Dobbeltskatningsaftalens regel (lux-dk) som indgår i opgavens faktum er ingen undtagelse – den er standard og har ”ledelsens virkelige sæde” og ”effective place of management”- klausul i art. 4, stk. 3.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror derfor på en **konkret vurdering** af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på den daglige ledelse af selskabet, og indholdet af og substansen i ledelsen set i forhold til geografien.

Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i det pågældende land, når direktionen har sæde i landet, eller når selskabets hovedsæde er beliggende i landet, OG de faktiske og virkelige foranstaltninger og beslutninger for ledelsen finder sted i det land.

Det er således det faktiske og virkelige ledelsessæde, der er afgørende.

Det er stedet, hvor beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering.

Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor fx direktionen eller ved drift via en bestyrelse reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af møder osv.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, hvor selskabet kan anses for hjemmehørende. Den blotte aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens eget hjemsted og bopæl dog indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde i samme land.

Se fx også Højesteret i TfS 1998.607 HD. Højesteret fandt, at selskabets virkelige sæde var i Danmark, idet der blev lagt vægt på, hvor selskabets daglige ledelse blev varetaget, dvs. hvor direktionen havde sit sæde, og ikke - som det af sagsøgeren blev anført - hvor eneaktionæren befandt sig. **Ledelsens sæde var i Danmark.**

I sagen for Pecunia Advisory ApS i opgaven er der ikke meget tvivl, idet der kun er en direktion og ingen bestyrelsen – og derfor skal det vurderes, hvor direktionen har sit sæde, og hvorfra ledelsen udøves.

Intentionerne og planerne som nævnte i opgaven vil medføre, at Luxembourg efter DBO art. 4, stk. 3. vil få beskatningsretten, da den virkelige udøvelse efter planerne vil være direktørens (eneanpartshaverens bopæl) som er Luxembourg – og derfra vil han udøve sit direktørvirke – og tilsvarende vil den anden registrerede direktør også udøve ledelsen lokalt i Luxembourg. Der vil ikke være nogen ledelse tilbage i Danmark. Der vil fx også være nye selvstændige kontorer i Luxembourg og kunderne vil blive betjent direkte ud af Luxembourg, og al faktisk operation vil være i Luxembourg.

## Svar 2.C

Jf. oven for – og i forlængelse af den afvejning der er i besvarelse af 2 B – da vil det ikke være afgørende, at Lars Schnell (den anden direktør) er bosiddende i Danmark – da det afgørende er, hvorfra selskabets virkelige ledelse udføres.

Det forhold, at Lars har en enkelt hjemmearbejdsdag om ugen forrykker heller ikke noget ved dette – da ledelsens udøvelse efter planen vil være i Luxembourg.

Det oplyses tillige, at det kun er ”markedsundersøgelser og forberedende arbejde” som han vil kunne lave hjemme – og dermed vil alt med beslutningsforhold mv. være henlagt og overført ene og alene til Luxembourg.

## Svar 2.D

Konsekvenserne ved skift i ledelsens sæde til et andet land vil medføre, at selskabet udtræder af fuld dansk beskatning efter selskabsskattelovens § 1.

Dette reguleres af selskabsskattelovens § 5 som er likvidationsreglen.

Hvis et selskab eller forening mv. ophører med at være skattepligtig efter SEL § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, gælder bestemmelserne i SEL § 5, stk. 1-3, tilsvarende. Se SEL § 5, stk. 5.

**§ 5.** Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger m.v. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Ved overgang til beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen.

*Stk. 2.* Udløber det sædvanlige indkomstår for et selskab m.v. inden den 31. december i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for (bagudforskuet indkomstår), og finder opløsning som nævnt i stk. 1 sted efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår hele perioden fra indkomstårets begyndelse, og indtil opløsning finder sted.

*Stk. 3.* Likvidator eller ledelsen, såfremt en likvidator ikke er valgt eller beskikket, skal inden 1 måned efter opløsningen overgangen eller undtagelsen, jf. stk. 1, indsende en anmeldelse til told- og skatteforvaltningen med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Udløber fristen for anmeldelse inden udløbet af fristen for selvangivelsen for det nærmest forudgående indkomstår, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 2, afkortes den sidstnævnte frist til udløbet af fristen for anmeldelsen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning give udsættelse med fristen for anmeldelse, hvis særlige forhold taler herfor. Undlades anmeldelse, ifalder den eller de ansvarlige personer en bøde, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen, medmindre denne eller de ansvarlige selv ønsker sagen afgjort ved rettergang. Indsendelse af anmeldelsen med den nævnte opgørelse kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, hvis størrelse fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Bøderne tilfalder statskassen.



**Stk. 4. Overgang m.v., jf. stk. 1, sidestilles med ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af de aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller foreningen m.v. på tidspunktet for overgangen.**

**Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening m.v. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, finder stk. 1-3 og ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, tilsvarende anvendelse. Skattebetalingen efter 1. pkt. for en fysisk person, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra c, nedsættes, i det omfang den fysiske person har betalt skat af gevinst og tab på aktierne i selskabet som følge af aktieavancebeskatningslovens §§ 38 og 39 A.**

*Stk. 6.* For skattepligtige foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, finder stk. 1-4 tilsvarende anvendelse, når foreningen m.v. helt eller delvis ophører med at drive erhvervmæssig virksomhed.

*Stk. 7.* Hvis et selskab eller en forening m.v. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Man gennemfører således en ”likvidationslignende” beskatning – dvs. som om alle aktiver og passer var afhændet til de værdier pr. udflytningdagen.

SEL § 5, *Stk. 4.* Overgang m.v., jf. stk. 1, sidestilles med ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af de aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller foreningen m.v. på tidspunktet for overgangen.

Tilsvarende gælder 1-månedesfristen, jf. SEL § 5, stk. 3.

Hvis man opretholder selskabsregistreringen i Danmark (formelle registrering) og et ”selskabs-kontor” i Danmark – dog uden andet indhold end kontakt/arkiv til myndighedshenvendelser mv. → så kan man selskabsretligt undgå en egentlig selskabsretlig opløsning/likvidation, og opretholde selskabet – men skattemæssigt skal det sidestilles med likvidation, og selskabet skal betale sine skatter pr. ”udflytningdagen”, jf. oven for.

## Svar 2 E

Ved vurderingen af om skattepligten er ophævet i forbindelse med fraflytningen, tillægges det i praksis størst vægt, om skatteyderen har bevaret sin rådighed over en helårsbolig.

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen fortsat har rådighed over en helårsbolig, er dette normalt en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt, medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet.

Det er en betingelse for at anse bopælen bevaret, at personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.

### 3-års-reglen

I praksis kan en person - i stedet for en endelig afhændelse af boligen - vælge at udleje/fremleje boligen uopsigeligt i mindst 3 år.

Lejemålet må ikke kunne opsiges af udlejer i denne periode.

Personen skal være afskåret fra at råde over boligen i en periode på minimum 3 år. Det har således fx ingen betydning, at personens udlandsophold overstiger 3 år, hvis boligen ikke har været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år.

### Eksempel fra praksis

Udleje i under 3 år - skattepligten blev opretholdt.

En skatteyder opholdt sig i 7 år i udlandet med sin familie, og havde ikke anden tilknytning til Danmark end sit parcelhus. Den fulde skattepligt blev opretholdt, fordi huset udelukkende havde været udlejet i perioder på under 3 år. Se TfS 1992, 316 HR.

### Eksempel fra praksis

Udleje i under 3 år - skattepligten ophørte på grund af særlige omstændigheder. Hvis der er meget klare indikationer på, at en skatteyder og dennes eventuelle familie har til hensigt at blive fast boende i udlandet, kan der i særlige tilfælde ses bort fra 3-års-betingelsen. I så fald anses bopælen for ophørt, selv om 3-års-betingelsen ikke er opfyldt. Se TfS 1998, 652 LSR og [SKM2014.808.LSR](#).

Det strider ikke imod den såkaldte ”udleje 3-års regel”, hvis

- udlejeren klausulerer lejemålet så det kan opsiges af ham med et kortere varsel end 3 år, hvis boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer i umiddelbar fortsættelse heraf
- lejemålet forinden udløbet af 3-års-perioden opsiges af lejeren, eller lejemålet ophører af anden grund - fx på grund af lejerenes død - og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejeren for den resterende del af 3-års-perioden, eller
- udlejeren tilkendegiver at vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

Se herom også TfS 1994, 217 TS.

### Svar 2.F

Mikkel skal beskattes ved udrejse efter fraflytningsbeskatningsreglerne i aktieavancebeskatningslovens § 38-39A.

Dvs. at udrejsen og ophør af fuld og ubegrænset skattepligt sidestilles med ”afståelse af anparter og aktier” – til en værdi svarende til udrejsedagens markedsværdi/handelsværdi.

Exitbeskatningen er således en fremrykket avancebeskatning, således at avancen, dvs. forskellen mellem anskaffelsessummen og handelsværdien pr. udrejse skal opgøres og

selvangives (beskattes som aktieindkomst), jf. personskatteovens § 4a og § 8a. Der kan begæres henstand uden rente, jf. ABL § 39 og 39 A, og dette uden sikkerhedsstillelse, når man er flyttet inden for EU.

Det er en betingelse for henstand, at man har lavet fuld selvangivelse om dette forhold – og indgivet denne i rette tid.

### *Fraflytning*

#### *Personer*

**§ 38.** Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. Gevinst og tab på aktier, som ved en afståelse 3 år eller mere efter erhvervelsen omfattes af § 44, men som på tidspunktet for skattepligtens ophør har været ejet i mindre end 3 år, betragtes dog ikke som realiseret efter 1. pkt. 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 anvendelse af reglerne i 1. pkt., stk. 2-5, og §§ 39-39 B med ophør af skattepligt.

*Stk. 2.* Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af aktier med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere, medmindre der i beholdningen er andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, eller aktier med en negativ anskaffelsessum.

*Stk. 3.* Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Endvidere gælder reglerne for personer, der ved erhvervelse af aktier efter §§ 34, 35 og 35 A er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling, og for aktier, der er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession, for andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, samt for aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den beholdningsoversigt, der er nævnt i § 39 A, stk. 1.

*Stk. 4.* Gevinst og tab, der anses for realiseret efter stk. 1, opgøres efter reglerne i §§ 23-29, 46 og 47, dog træder værdien ved skattepligtens ophør i stedet for afståelsessummen. For tegningsretter til aktier kan den skattepligtige i stedet vælge at opgøre den skattepligtige gevinst som forskellen mellem udnyttelseskursen og markedskursen på den pågældende aktie på tidspunktet for skattepligtens ophør. Tab, der ved en afståelse kunne have været fradraget efter §§ 13-14 og 17-19, § 20, stk. 2, og §§ 21 og 22, kan dog kun fradrages i gevinst på aktier, der anses for realiseret efter stk. 1.

*Stk. 5.* Der beregnes skat af den samlede nettogevinst opgjort efter stk. 4, der anses for realiseret efter stk. 1. Der gives henstand med betaling af den beregnede skat efter reglerne i § 39 og § 39 A, i det omfang gevinst eller tab ved skattepligtsophøret skal opgøres efter realisationsprincippet.

**§ 39.** Personer kan få henstand med betaling af den beregnede skat, jf. § 38, stk. 5, når betalingen skyldes ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1, eller at personen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er blevet hjemmehørende uden for Danmark, jf. § 38, stk. 1, 3. pkt.

*Stk. 2.* Henstand efter stk. 1 er betinget af, at der ved fraflytning m.v. indgives selvangivelse til told- og skatteforvaltningen. Der skal indgives en beholdningsoversigt, jf. § 39 A, stk. 1, sammen med selvangivelsen. Gives der udsættelse med indgivelse af selvangivelsen efter skattekontrollovens § 4, stk. 4, skal selvangivelse og beholdningsoversigt være indgivet inden denne frist.

*Stk. 3.* Sker personens fraflytning m.v. til et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager eller Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010, er henstand efter stk. 1 endvidere betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed. Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse. Er personens fraflytning sket til et land, der er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, er fortsat henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Er personens fraflytning sket til et land, der ikke er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning.

*Stk. 4.* Indgives selvangivelse og beholdningsoversigt, jf. stk. 2, ikke rettidigt, bortfalder retten til henstand, og skatten anses for forfalden på det tidspunkt, hvor skatten ville være forfalden, hvis der ikke var givet henstand. Skatten forrentes med renten efter § 7, stk. 2, i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra dette tidspunkt.

*Stk. 5.* Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskridelse af fristen for indgivelse af selvangivelse og beholdningsoversigt som nævnt i stk. 2, jf. stk. 4.

**§ 39 A.** Ved henstand skal der udarbejdes en beholdningsoversigt over de aktier, som personen er ejer af på fraflytningstidspunktet. Aktier, hvor den beregnede skat, jf. § 38, stk. 5, er betalt, skal dog ikke medtages i beholdningsoversigten. Ved en efterfølgende skattefri aktieombytning, fusion eller spaltning skal de aktier, der erhverves med succession, indgå på beholdningsoversigten. Endvidere etableres der en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.

*Stk. 2.* Ved afståelse af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, foretages der en opgørelse af gevinst eller tab. Der skal ikke foretages en opgørelse ved afståelse af aktier, der på fraflytningstidspunktet var omfattet af § 44. Opgørelsen sker pr. afstået aktie og foretages på grundlag af aktiens anskaffelsessum og afståelsessummen. Ved aktiens anskaffelsessum forstås den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4. Ved afståelse anses de først erhvervede aktier for de først afståede. Ved afståelse med gevinst finder reglen i stk. 3 anvendelse, og ved afståelse med tab finder reglen i stk. 4 anvendelse.

*Stk. 3.* Der beregnes skat af den opgjorte gevinst efter reglerne i personskatteovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1. Overstiger den beregnede skat den skat, der er betalt i udlandet, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet,

når det er betalt. Hvis opgørelsen efter stk. 2 i stedet ville have resulteret i et tab, hvis den var foretaget på grundlag af aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen, nedskrives henstandssaldoen yderligere med et beløb svarende til den negative værdi af det således opgjorte tab beregnet efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I det omfang personen efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, har fradrag for det efter 5. pkt. opgjorte tab, beregnes en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

*Stk. 4.* Det efter stk. 2 opgjorte tab nedsættes med et beløb svarende til forskellen mellem anskaffelsessummen og værdien på fraflytningstidspunktet, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort et tab på den pågældende aktie, idet tabet dog ikke kan nedsættes til mindre end 0 kr. Det efter stk. 2 opgjorte tab forhøjes med et beløb svarende til forskellen mellem aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og anskaffelsessummen, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort en gevinst på den pågældende aktie. På grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a beregnes der en negativ skatteværdi af det opgjorte tab som reguleret efter 1. eller 2. pkt. Henstandssaldoen nedskrives med et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi. Kan der efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, opgøres et tab, som personen har fradrag for i det pågældende land, beregnes der en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab, beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

*Stk. 5.* Ved erhvervelse af afståelsessummer for aktier, jf. ligningslovens § 16 B, og ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. ligningslovens § 16 A, der indgår på beholdningsoversigten, beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark, og fradrag efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1, for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og udenlandske betalte skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med skat, der er betalt til Danmark.

*Stk. 6.* Ved andre udlodninger og dispositioner foretaget af et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, og hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning, beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. Dette gælder både udlodninger til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse. I den beregnede skat gives der fradrag for danske skatter og fradrag efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1, for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og de udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med betalte danske skatter.

*Stk. 7.* Ved modtagelse af lån m.v. fra et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, forfalder et beløb svarende til det udbetalte låneprovenu til betaling. Tilsvarende gælder, hvis lånet modtages fra et selskab, hvori førnævnte selskab er deltager, idet der da forfalder et beløb svarende til førnævnte selskabs ejerandel. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Bestemmelserne i 1.-3. pkt. gælder tilsvarende ved lån til den personkreds, der er nævnt i § 4, stk. 2, og til selskaber m.v., hvori personen selv eller den nævnte personkreds direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen. Bestemmelserne i 1.-4. pkt. gælder dog ikke ved lån til selskaber m.v., hvori det långivende selskab ejer hele kapitalen. Endvidere gælder bestemmelserne i 1.-4. pkt. ikke, hvor det långivende selskab er et pengeinstitut og personen ejer mindre end 5 pct. af aktiekapitalen.

*Stk. 8.* Ved nedskrivning af henstandssaldoen efter stk. 3-7 kan saldoen ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

*Stk. 9.* Personens død sidestilles med en afståelse af alle de aktier, der indgår på beholdningsoversigten. Reglerne i stk. 2-4 og 10-12 finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 10.* Når alle de aktier, der indgår på beholdningsoversigten, er afstået, bortfalder den eventuelt resterende henstandssaldo. Henstandssaldoen bortfalder dog ikke, hvis personen har uudnyttede realiserede tab, som kan fremføres til fradrag i senere indkomstår.

*Stk. 11.* Der skal indgives selvangivelse for hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo. Samtidig med indsendelsen af denne selvangivelse skal der gives oplysning om adressen på indsendelsestidspunktet. Selvangivelsesfristen er den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Udløber selvangivelsesfristen en fredag eller en lørdag, kan selvangivelse rettidigt foretages den følgende søndag. Indgives selvangivelse ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og det beløb, der står på henstandssaldoen, forfalder til betaling. Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskridelse af fristen for indgivelse af selvangivelse.

*Stk. 12.* Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 3-7, 9 og 11 er den 1. september i året efter indkomståret henholdsvis dødsåret med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåned. Falder den sidste rettidige indbetalingsdag på en helligdag eller en lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag. Betales beløbet ikke rettidigt, finder kildeskattelovens § 63, 1. pkt., anvendelse.

*Stk. 13.* Told- og skatteforvaltningen kan anmode personen om inden for en rimelig frist at indsende dokumentation til brug for fastsættelsen af henstandsbeløb, der forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10. Indsendes dokumentationen ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og det beløb, der står på henstandssaldoen, forfalder til betaling. Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskridelsen af den fastsatte frist. Fristen for betaling af beløb omfattet af 2. pkt. er den anden måned efter fremsendelse af betalingskravet med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåned. Stk. 12, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

#### **Ad skift i ledelsessæde og samspil med exitsskatten og evt. udbyttereglen**

Skift i det skattemæssige ledelsens sæde – når det er inden for EU - medfører ikke forfald af exitsskatten, og heller ikke selvom dette sker som ”teknisk likvidation”, når blot selskabets selskabsretlige hjemsted opretholdes i DK.

Dette kan udledes af SEL § 5, stk. 5 sammenholdt med Ligningslovens § 16, stk. 3, nr. 1, litra c modsætningsvist. Luxembourg er inden for EU – og aktionæren er bosiddende også i Luxembourg og inden for EU.

Flyttes selskabet derimod uden for EU – og selskabet afregistreres selskabsretligt i Danmark – så forfalder exitsskatten, da aktierne/anparterne i selskabet således ikke længere eksisterer til en dansk selskabsenhed, og derfor er der intet at have ”henstand med” da dette forudsætter aktier/anparter der juridisk eksisterer mv.

Det er herved lagt til grund efter opgaveteksten, at Mikkel fastholder sin bopæl inden for EU, dvs. i Luxembourg, idet der i modsat fald ville udløses en fuld likvidationsbeskatning til den fulde nettoværdi af selskabets indhold på dette tidspunkt, jf. Ligningslovens § 16, stk. 3, nr. 1 litra c, og dette kan så alt efter værdistigninger mv. komme til at overstige exitsskatten dog med indbyrdes ”godskrivning” – så man ikke beskattes to gange.

*/ Hans Henrik Bonde Eriksen, ekstern lektor skatteret-polit.*