

## DOM

Afsagt den 9. september 2016 af Østre Landsrets 5. afdeling  
(landsdommerne Ulla Langholz, Bo Østergaard og Frosell).

5. afd. nr. B-1200-15:

A

(advokat Søren Aagaard)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Søren Horsbøl Jensen)

Denne sag er ved kendelse af 13. maj 2015 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøgeren, A, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, tilpligtes at anerkende, at forfaldsbeløb på sagsøgerens henstandssaldo for indkomståret 2009 udgør 0 kr., subsidiært de selvangivne 169.856 kr.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

### **Sagsfremstilling**

Sagen angår opgørelse af forfaldent henstandsbeløb i forbindelse med udlodning af aktieudbytte, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A.

Landsskatteretten afsagde den 28. august 2014 følgende kendelse i sagen:

”Klagen vedrører beregning af forfaldsbeløb på henstandssaldo i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, ved udlodning af udbytte.

### **Landsskatterettens afgørelse**

SKAT har for indkomståret 2009 beregnet forfaldsbeløb på henstandssaldoen med 249.013 kr., jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

### **Sagens oplysninger**

Klageren flyttede den 20. december 2007 fra Danmark til Schweiz, hvorved hans fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte.

Klageren ejede på fraflytningstidspunktet samtlige anparter i selskabet X ApS. Klageren ejer fortsat alle anparterne i selskabet. Anpartskapitalen udgør nominelt 126.000 kr.

Ved fraflytningen blev der opgjort en urealiseret gevinst på anparterne på 555.994.368 kr., jf. den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 38. Der er givet henstand med den beregnede aktieavanceskat på 239.077.578 kr. mod sikkerhedsstillelse.

Ved ordinær generalforsamling i april 2008 udloddede selskabet 100.000.000 kr. til anpartshaveren. Udbyttet blev taget fra de under egenkapitalen ”opsparede reserver”. Selskabet var 100 % likvidt. Selskabets likvide midler var placeret på en anfordringskonto hos selskabets danske bankforbindelse. Der var ingen andre aktiver i selskabet. Udbytteudbetalingen skete den 6. maj 2008.

SKAT har tilbagebetalt den ved udbytteudbetalingen indeholdte udbytteskat på 28 %, eller 28.000.000 kr.

Selskabets revisor har udarbejdet et revideret regnskab for 2007 for X ApS, hvor egenkapitalen pr. 31. december 2007 er opgjort til 613.508.541 kr., bestående af nominel anpartskapital på 126.000 kr. og overførte resultater på 613.382.541 kr.

Selskabets revisor har endvidere udarbejdet en revideret mellembalance pr. 30. april 2008, hvor egenkapitalen efter udlodningen på 100.000.000 kr. er opgjort til 519.952.756 kr.

Ved vedtagelsen af lov nr. 906 af 12. september 2008 blev reglerne for henstand ændret, og klageren blev efter lovens § 7, stk. 4, pligtig til hvert år at indgive selvangivelse med beholdningsoversigt for at kunne bibeholde henstanden med betalingen af exitskatten.

Ved indsendelse af beholdningsoversigten pr. 30. maj 2008 er henstandssaldoen opgjort til 194.077.578 kr. Der er redegjort for nedskrivningen på 45.000.000 kr., der svarer til beregnet skatteværdi på 45 % af udbyttet på 100.000.000 kr.

Ved en samtidig hermed afsagt kendelse har Landsskatteretten stadfæstet SKATs afgørelse vedrørende indkomståret 2008, hvorefter henstandssaldoen pr. 30. maj 2008 er opgjort til 239.077.578 kr.

Klageren har ikke solgt anparter i X ApS i perioden fra fraflytningen den 20. december 2007 til den 31. december 2009.

Klageren modtog i indkomståret 2009 udbytteudlodning fra X ApS på 2.500.000 kr.

SKAT har tilbagebetalt den ved udbytteudbetalingen indeholdte udbytteskat på 28 %, eller 700.000 kr.

Ved indgivelse af skema 04.065 "Selvangivelse/Henstandsbeholdning/Fraflytter aktieavance" med tilhørende specifikationer for indkomståret 2009 er bl.a. oplyst følgende beløb med virkning for eventuelle opkrævninger og nedskrivninger af henstandssaldoen:

1) Modtaget udbytte	2.500.000 kr.
2) Betalt udbytteskat i Schweiz	866.620 kr.
3) Beregnet forfalden del af henstandssaldoen	169.856 kr.

Ifølge specifikation er forfaldsbeløbet beregnet således, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, jf. personskattelovens § 8 a:

28 % skat af aktieindkomst under 96.600 kr.	27.048 kr.	
42 % skat af aktieindkomst, der overstiger 96.600 kr.	1.009.428 kr.	
Beregnet skat		1.036.476 kr.
Skat betalt i Danmark - refund, jf. DBO art. 10 & 26		0 kr.
Fradrag for skat betalt i Schweiz		<u>866.620</u> kr.
Skat til betaling i Danmark – forfaldsbeløb		169.856 kr.

Beregningen er baseret på 1) dobbelt grundbeløb, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 1, og 2) de for indkomståret 2010 gældende progressionsgrænser og skattesatser i personskattelovens § 8 a, stk. 2.

#### **SKATs afgørelse**

Der er for indkomståret 2009 beregnet forfaldsbeløb på henstandssaldoen med 249.013 kr., jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.

Vedrørende overførsel af grundbeløb fra ægtefælle

I aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, anføres, at der ved modtagelse af udbytte af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, beregnes skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a.

Af personskattelovens § 8 a, stk. 1, fremgår, at der skal beregnes en aktieskat på 28 % af et grundbeløb. Grundbeløbet er for både 2009 og 2010 på 48.300 kr. Skat af aktieindkomst, der overstiger grundbeløbet på 48.300 kr., beregnes med 43 % for 2009 og med 42 % for 2010, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 2, 1. pkt. Skat af aktieindkomst, der for 2009 overstiger et grundbeløb på 106.100 kr. beregnes med 45 %, jf. personskattelovens § 8, stk. 2, 2. pkt. Dette gælder ikke for 2010.

Af personskattelovens § 8 a, stk. 4, fremgår:

“Er en gift persons aktieindkomst lavere end de i stk. 1 og 2 nævnte grundbeløb, forhøjes den anden ægtefælles grundbeløb med forskelsbeløbet, dog højst med grundbeløbet. Det er en forudsætning, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb.”

Vedrørende den skattemæssige forståelse af “samlevende ved indkomståret udløb” er der i kildeskattelovens § 4, stk. 2, anført:

“For samlevende ægtefæller, der begge er skattepligtige her i landet efter § 1, foretages opgørelsen af deres skattepligtige indkomst og beregningen af deres indkomstskat efter reglerne i denne lovs afsnit III, personskatteloven og lov om arbejdsmarkedsbidrag.”

Der er i stk. 6 i samme paragraf anført:

“Bortfalder skattepligten efter § 1 for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald.”

Ved at sammenholde ordlyden i personskattelovens § 8 a, stk. 4, med definitionen af ”samlevende” i kildeskattelovens § 4, stk. 2 og stk. 6, kan en person, som ved fraflytning har ophævet sin fulde skattepligt, ikke få overført uudnyttede grundbeløb fra en ægtefælle.

Beregningen efter personskattelovens § 8 a, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, foretages alene for at kunne fastsætte årets forfaldne beløb af henstandssaldoen.

Skatteberegningen skal således ske ved anvendelse af ét grundbeløb efter personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2.

Vedrørende indkomstår og anvendelse af progressionsgrænser og skattesatser. Aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, angiver, hvornår der ved modtagelse af udbytte forfalder et beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt.

Den eventuelle betaling, som skal finde sted, hviler på en beregning, som består dels af ”beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a” og dels “Overstiger den beregnede skat summen af de danske og de udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling.”

Den beregning, som foreskrives i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, jf. personskattelovens § 8 a, er alene en beregning, som indgår som et element i forbindelse med dannelsen af forfalden del af henstandsbeløb.

Udbyttet og de elementer med betalt udbytteskat, som indgår, vedrører alle indkomståret 2009, og som en naturlig følge heraf er det den gældende affattelse af personskattelovens § 8 a for samme år, som skal lægges til grund ved beregningen.

Når der fra officiel side er henvist til, at ”Der foretages en årlig nettoopgørelse i forbindelse med indsendelse af skatteyderens selvangivelse” eller “- skal der således på selvangivelsestidspunktet for den særlige henstandsselvangivelse beregnes et afdrag på henstandsgælden –”, er dette ikke udtryk for, at beregningen skal foretages med de satser, som er gældende på selvangivelses- eller indsendelsestidspunktet.

Selvangivelsestidspunktet vil altid være året efter den periode, som selvangivelsen/de grundlæggende oplysninger for beregningen vedrører.

Beregningen af det for året forfaldne beløb på henstandssaldoen skal således ske ved anvendelse af de gældende progressionsgrænser og skattesatser for indkomståret 2009, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2.

#### Vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Schweiz og EU-retten

Af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, fremgår bl.a.: “Endvidere etableres en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.” Aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, indeholder en nærmere præcisering af, hvorledes det forfaldne beløb beregnes ved bl.a. modtagelse af udbytte, efter at selve fraflytningsbeskatningen og henstand med den heraf afledte udbytteskat er gennemført. Aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2-10, indebærer ikke en løbende beskatning af udbytte, men alene en beregning af det eventuelle forfaldne beløb af henstandsbeløbet. At der ved denne beregning indgår en fiktiv beregning efter personskattelovens § 8 a for at fastsætte størrelsen af forfaldne beløb, svarer ikke til en egentlig beskatning.

Efter kildeskattelovens § 2 har Danmark en generel hjemmel til at beskatte begrænset skattepligtige af udbytte fra danske selskaber, og dette sker med respekt for gældende overenskomster med de respektive lande. Danmark kan ikke efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Schweiz beskatte det aktuelle års udbytter, og dette er heller ikke sket. Den af selskabet tilbageholdte udbytteskat på 28 %, eller 700.000 kr., ved udbetalingen af udbyttet er således efterfølgende udbetalt til udbyttmodtageren.

Hermed har Danmark ikke ved beregning af årets forfaldne beløb af henstandssaldoen, hvor henstandssaldoen er opstået ved beskatning gennemført i et tidligere indkomstår ved ophævelse af skattepligten til Danmark efter kildeskattelovens 1, overtrådt overenskomsten med Schweiz eller EU-retten.

Vedrørende problemstillingen om årets udbytte er udloddet fra årets resultat eller fra substansen fra exitskatteverdien af selskabet

Der har ikke fundet beskatning sted, men beregning af årets forfaldne beløb af en henstandssaldo baseret på aktieavancebeskatningslovens § 39 A.

Det forfaldne beløb er led i opretholdelse af henstand med den fraflytterskat, som er fremkommet ved den gennemførte fraflytningsbeskatning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38.

Det har ingen betydning for beregningen af det forfaldne beløb, om årets udbytte udelukkende kan henføres til årets resultat, eller om en sådan konkretisering er mulig, idet der ikke efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A indgår et krav om, at årets udbytte skal kunne henføres til årets resultat eller er fremkommet på anden vis.

Beløbsmæssig opgørelse

Der kan efter personskattelovens § 8 a beregnes en aktieskat på 1.115.633 kr. af årets udbytte på 2.500.000 kr.

Efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, skal den udenlandske beskatning på 866.620 kr. modregnes, og det overskydende beløb på 249.013 kr. opkræves som forfalden del af henstandssaldoen.

Forfaldsbeløbet er opgjort således:

28 % af aktieindkomst under 48.300 kr.	13.524 kr.	
43 % af aktieindkomst mellem 48.300 kr. og 106.100 kr.	24.854 kr.	
45 % af indkomstindkomst over 106.100 kr.	1.077.255 kr.	
Beregnet skat		1.115.633 kr.
Skat betalt i Danmark - refund, jf. DBO art. 10 & 26		0 kr.
Fradrag for skat betalt i Schweiz		<u>866.620</u> kr.
Skat til betaling i Danmark – forfaldsbeløb		249.013 kr.

**Klagerens påstand og argumenter**

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, principalt at der for indkomståret 2009 ikke skal beregnes forfaldsbeløb på henstandssaldoen, subsidiært at forfaldsbeløbet på henstandssaldoen skal beregnes til 169.856 kr.

Til støtte for den principale påstand har repræsentanten bl.a. anført, at udbyttebeskatningen efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er i strid med dels artikel 10 i den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz og dels EU-retten.

Den danske internretlige regel i aktieavancebeskatningslovens § 39 A skal fortolkes med respekt for dels EU-retten og dels de folkeretlige forpligtelser, som en bilateral aftale indeholder og pålægger de involverede lande.

Opkrævning af forfaldsbeløb på henstandssaldo er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, at der ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. ligningslovens § 16 A, der indgår på beholdningsoversigten, beregnes skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt i 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.

Det fremgår klart af ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, at der er tale om en skat af udbytteudlodningen, og ikke et gældsafdrag.

Klageren fraflyttede Danmark i 2007, og udbyttet på 2.500.000 kr. er i 2009 udloddet til anpartshaveren direkte fra årets resultat for 2008 og dermed ikke fra egenkapital-substansen på fraflytningstidspunktet. Udbyttet har derfor ikke noget med exitskatteverdigrundlaget fra 2007 at gøre.

Beløbet, der er udloddet i 2009, er således optjent efter ophør af dansk skattepligt. Eftersom udlodningen vedrører en indkomst, der ikke er optjent under dansk skattepligt, og dermed ikke har territorial tilknytning til Danmark, er territorialprincippet til hinder for, at Danmark kan beskatte udbyttet.

Den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz er endvidere til hinder for, at Danmark kan beskatte udbyttet. I henhold til artikel 10, med refund efter artikel 26, i den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz har Schweiz som bopælsland den udelukkende beskatningsret til udbyttet. Klageren har siden den 20. december 2007 haft sin bopæl i Schweiz.

Både territorialprincippet og den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz er således til hinder for, at Danmark kan beskatte udbyttet. Den af SKAT foretagne beskatning af udbyttet er derfor i strid med både territorialprincippet og den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz.

Hvis Danmark finder, at der er hjemmel til opkrævning af forfaldsbeløb på henstandssaldoen, så skal skatten refunderes klageren, jf. artikel 26, stk. 2, i den dagældende dansk/schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Opkrævning af forfaldsbeløb på henstandssaldo er i strid med EU-retten

Udbyttebeskatningen efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er endvidere i strid med EU-retten – også i forhold til borgere, der ikke er flyttet til et andet EU-land, men til et land uden for EU, f.eks. Schweiz.

Af præmis 46 i EF-domstolens afgørelse i sagen C-470/04, N, fremgår følgende:

”Fortjeneste ved afståelse af formuegoder beskattes således i henhold til artikel 13, stk. 5, i OECD’s modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, jf. nu 2005-udgaven, i den kontraherende stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Som generaladvokaten imidlertid har understreget i punkt 96 og 97 i forslaget til afgørelse, er det i overensstemmelse med dette territorialprincip på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er konstateret, at de i sagen omhandlede nationale bestemmelser foreskriver opkrævning af skatten på de avancer, der er registreret i Nederlandene, og hvis beløb blev opgjort på det tidspunkt, hvor den omhandlede skattepligtige fraflyttede landet, og hvor der blev givet henstand med betalingen indtil aktiernes faktiske afhændelse.”

Exitbeskatning af aktier er således kun i overensstemmelse med EU-retten, hvis genvinsten på aktier er optjent under perioden med skattepligt til Danmark og dermed omfattet af territorialprincippet, og hvis der gives henstand med exitsskatten indtil aktiernes faktiske afståelse.

Aktieavancer og udbytter, der er optjent efter ophør af dansk skattepligt, er derfor fraflytterskatten uvedkommende. En indirekte afståelse gennem udbytteudlodninger er efter en almindelig sproglig fortolkning ikke omfattet af begrebet ”faktisk afhændelse”.

Hertil kommer, at det udbytte, som i 2009 blev udloddet fra selskabet til klageren, blev taget af årets resultat for 2008 og dermed fra selskabets indkomst, der er optjent efter klagerens fraflytning fra og dermed ophør af skattepligt til Danmark. Det udloddede udbytte er dermed hverken omfattet af territorialprincippet eller af udtrykket ”aktiernes faktiske afståelse”. Der er derfor ikke udloddet udbytte af midler, der er en del af exitsskatten.

Uanset at klageren er bosat i Schweiz, gælder EF-domstolens anvisninger, idet reglerne ikke på forfaldsdelen sonderer mellem lande indenfor EU og udenfor EU.

Det er derfor i strid med EU-retten, at der ved udbytteudlodning efter fraflytningen fra Danmark kræves skat af udbytteudlodningen. Opkrævningen er ulovlig, idet der ikke foreligger aktiesalg, og idet udbytteudbetalinger intet har med exitsskatten at gøre.



### EU-retten generelt

De danske regler om exitbeskatning af personer ved fraflytning er i øvrigt ufor- enelige med den frie bevægelighed for personer, arbejdskraftens frie bevæge- lighed og den frie etableringsret som fastlagt i EUF-Traktatens artikel 45 og artikel 49.

Øjeblikkelig beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster på fraflytnings- tidspunktet er ikke tilladt, hvis der ikke finder en lignende beskatning sted i in- denlandske situationer.

Det følger af EU-domstolens praksis, at medlemsstaterne skal udskyde beskat- ningen og opkrævningen af deres skatter, indtil kapitalgevinsten er blevet reali- seret.

Aktieavancebeskatningslovens § 39 A udtrykker forfald, opgørelse, selvangi- velsesforpligtelse og betaling i tilfælde af 1) salg (hel/delvis), 2) udbytteudlod- ninger – uanset om det er fra resultater efter udflytning eller om det er ”gamle reserver”, 3) lån mv. til aktionærens fordel m.v. og 4) andre dispositioner til fordel for aktionæren m.v. og med kursforringende virkning for selskabet.

Det må være klart, at nr. 2-4 slet ikke har med kapitalvinding at gøre og derfor ikke er lovligt i henhold til EU-principperne.

Opkrævningen og opgørelsen af exitsskatter er derfor ikke lovlig.

Beskatningen efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A opfylder ikke det EU- retlige territorialkrav med den tidsmæssige komponent, idet udbyttet slet ikke vedrører avance optjent under dansk skattepligt, men derimod er taget fra årets resultat. Forfald af skat på aktieavance er i strid med EU-rettens praksis, jf. C- 470/04, der bestemmer, at henstanden skal løbe, indtil aktierne faktisk afhændes.

Der er henvist til Skatteministeriets notat af 10. maj 2010 til Folketingets Eu- ropaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens åbningskrivelse om de danske bestemmelser om exitbeskatning af aktier ejet af personer.

EU-kommissionen fremsendte den 24. januar 2013 begrundet udtalelse til Danmark i den verserende sag, kommissionen har rejst overfor Danmark ved- rørende fraflytterbeskatning på aktier for fysiske personer, jf. skrivelse af 25. januar 2013 fra Kommissionens Generaldirektorat for skatter og afgifter. I den begrundede udtalelse fastholder kommissionen, at de danske regler ikke stemmer overens med EU-retten, jf. Kommissionens pressemeddelelse af 24. januar 2013:

”Beskatning: Kommissionen anmoder DANMARK om at ændre sine exitbeskatningsregler

Europa-Kommissionen har formelt anmodet Danmark om at ændre de regler, der medfører anvendelse af exitbeskatning af aktier, der ejes af fysiske personer, når de forlader landet. Når en fysisk person forlader Danmark og tager bopæl i en anden medlemsstat, beregnes og beskattes

den fortjeneste, vedkommende opnår på sin aktiebeholdning. Denne skat opkræves af den pågældende, enten når aktierne i vedkommendes aktiebeholdning sælges, eller når den pågældende får udbytte eller andre typer indtægter fra disse aktier. Europa-Kommissionen finder, at de danske skatteregler går længere end, hvad der er nødvendigt for at forhindre skatteunddragelse, og at de er i strid med princippet om fri bevægelighed for mennesker og kapital, som er fastsat i traktaterne. Som følge heraf anmodes Danmark om at ændre sin lovgivning inden to måneder for at bringe den i overensstemmelse med EU-retten. Hvis det ikke sker, kan Europa-Kommissionen anlægge sag mod Danmark ved Den Europæiske Unions Domstol.”

Der er endvidere henvist til Skatteministeriets notat af 26. marts 2013 til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens begrundede udtalelse vedrørende exitbeskatning af aktier ejet af personer.

EU-Kommissionen, Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion, har i skrivelse af 21. januar 2014 meddelt den danske regering, at det danske lovforslag L91, som pt. behandles i Folketinget, og som vedrører fraflytterbeskatning af aktiver tilhørende selskaber, ikke er fuldt ud i overensstemmelse med EU-retten. EU-kommissionen har fastholdt, at forfald af exitskat ved udlodning af udbytter ikke er i overensstemmelse med EU-retten:

”Som allerede nævnt i den igangværende traktatbrudsprocedure 2008/4992 om fraflytterbeskatning af aktier ejet af personer står det i misforhold til hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemslandene, hvis oppebærelse af udbytte eller anden indtægt knyttet til aktivitet udløser betaling af et afdrag på skatten, da en sådan indtægt ikke ville give anledning til skat på kapitalgevinst, hvis den skattepligtige person var forblevet hjemmehørende i Danmark.”

EU-Kommissionens skrivelse skal ses i sammenhæng med EU-Kommissionens verserende traktatbrudssag mod Danmark - 2008/4992 - hvor Kommissionen meget klart har tilkendegivet, at forfald af exitskat ved udlodning af udbytter ikke er forenelig med EU-retten.

Det foreligger nu klart, at den danske regering ikke har formået at overbevise EU-Kommissionen om, at de danske regler er i overensstemmelse med EU-retten.

EU-Kommissionens begrundede udtalelse er helt på linje med EU-domstolens praksis, hvorefter der skal ydes henstand med betalingen af fraflytterskatten, indtil aktierne faktisk afstås. Der er ikke mulighed for at fortolke sig ud af dette krav, jf. EU-domstolens henvisning til “faktisk” afståelse i sagen C-470/04, præmis 46.

Der er endvidere henvist til EU-Kommissionens supplerende begrundede udtalelse af 11. juli 2014.

Hvis EU-domstolen finder, at de danske regler er i strid med EUF-Traktaten, vil dette smitte af på udflytninger til andre lande.

Til støtte for den subsidiære påstand har repræsentanten bl.a. anført, at der ved beregning af forfaldsbeløb på henstandssaldoen skal anvendes dels satserne for 2010 og dels dobbelt bundfradrag.

#### Anvendelse af satser til beregning af forfaldsbeløb

SKAT har beregnet og opgjort forfaldsbeløbet på henstandssaldoen direkte som en udbytteskat.

Forfaldsbeløb efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, beregnes ifølge loven efter reglerne i personskattelovens § 8 a med fradrag for betalt udenlandsk skat.

Det fremgår af Skatteministerens svar til Skatteudvalget, til Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og til Michael Schødts i forbindelse med behandling af L 187, at den beregnede fraflytterskat er en gæld til Danmark, at de nye regler i aktieavancebeskatningslovens § 39 A regulerer, hvornår og i hvilket omfang gælden forfalder til betaling, at bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A alene indeholder beregningsprincipper for opgørelsen af, hvor stor en del af gælden, der skal betales, og at der ikke er tale om indførelse af en ekstra dansk beskatning af udbytter og aktieavancer, der modtages eller realiseres efter fraflytningen.

Af Skatteministerens svar kan udledes, at den beregnede exitskat er en gæld til Danmark, og at aktieavancebeskatningslovens § 39 A regulerer, hvornår gælden forfalder til betaling.

Af Skatteministerens høringssvar til DI i forbindelse med behandling af L 187 fremgår, at der skal foretages en årlig nettoopgørelse i forbindelse med indsendelsen af skatteyderens selvangivelse, og at satserne fremgår af personskattelovens § 8 a.

Af Skatteministerens svar kan udledes, at der ikke løbende skal foretages en opgørelse i takt med, at der foretages dispositioner omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2 – 7, men at opgørelsen skal foretages på selvangivelsestidspunktet og dermed året efter, og at satserne i personskattelovens § 8 a skal anvendes.

Når beregningen af forfaldsbeløb skal foretages på selvangivelsestidspunktet og dermed året efter, at dispositionen er foretaget, og når henvisningen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, til personskattelovens § 8 a ikke udtrykkeligt nævner, at det skal være den på dispositionstidspunktet gældende bestemmelse i personskattelovens § 8 a, der skal anvendes ved beregningen, så må man ved beregningen anvende den på selvangivelsestidspunktet gældende udformning af personskattelovens § 8 a, herunder ikke mindst i forhold til hvilke satser der skal anvendes.

SKAT har i afgørelsen indfortolket begrebet “dagældende” § 8 a, men en sådan udvidende fortolkning savner hjemmel i såvel selve ordlyden som i forarbejderne.

Skatteministeren har udtrykkeligt i det lovforberedende arbejde gjort det klart, at den beregnede exitskat er en gæld, og at reglerne i § 39 A, stk. 2-7, er regler om forfald, hvor man anvender beregningsreglerne på forfaldstidspunktet.

Det er derfor de satser, der gælder på det tidspunkt, hvor gælden forfalder, der skal anvendes ved beregningen af forfaldsbeløb på henstandssaldoen. Forfaldsbeløbet forfalder først til betaling den 1. oktober i året efter udbytteudlodningen.

Beregning af forfaldsbeløb på henstandssaldoen for dispositioner, der er foretaget i 2009, skal derfor ske med satserne for 2010.

#### Anvendelse af ægtefælles grundbeløb

Ved udlodning af udbytte anvendes personskattelovens § 8 a som beregningsregel ved opgørelsen af forfaldsbeløbet på henstandssaldoen. Der henvises i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, til hele personskattelovens § 8 a, og ikke blot dele heraf, og samtidig henvises der udelukkende til § 8 a. Beregningen af forfaldsbeløb på henstandssaldoen skal derfor udelukkende foretages efter denne bestemmelses ordlyd og anvisninger.

Almindelig juridisk metode indebærer, at henvisningen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, til personskattelovens § 8 a ikke kan udvides til at omfatte andre bestemmelser i skattelovgivningen.

Ifølge personskattelovens § 8 a, stk. 4, kan en ægtefælle anvende den anden ægtefælles uudnyttede bundfradrag. Det er en betingelse, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb.

Det er ikke en betingelse, at ægtefællerne er samlevende i Danmark.

Det savner derfor grundlæggende hjemmel, når SKAT har indfortolket et yderligere krav om, at ægtefællerne skal være samlevende i Danmark, for at reglen om anvendelse af den anden ægtefælles bundfradrag finder anvendelse.

I forbindelse med opgørelsen af exitskatten på tidspunktet for klagerens fraflytning i 2007 anerkendte SKAT dobbelt bundfradrag i henhold til personskattelovens § 8 a, stk. 4. Ved beregning af forfaldsbeløb på henstandssaldoen må reglen om dobbelt bundfradrag tillige finde anvendelse, idet det netop er den på fraflytningstidspunktet beregnede exitskat, der beregnes afdrag på, og idet ægtefællerne både på fraflytningstidspunktet og i hele indkomståret 2009 har været samlevende. Ægteparret er fortsat samlevende i deres helårsbolig i Schweiz.

Det savner derfor sagligt grundlag, at der ikke ved beregning af forfaldsbeløb på henstandssaldoen er givet dobbelt bundfradrag, og klageren kan ikke usagligt forskelsbehandles nu, hvor der beregnes afdrag på exitskatten.

Klageren er derfor berettiget til at anvende sin ægtefælles uudnyttede bundfradrag ved beregning af forfaldsbeløb på henstandssaldoen.

#### Talmæssig opgørelse

Beregningen af forfaldsbeløb for dispositioner foretaget i indkomståret 2009 skal således ske med anvendelse af satserne for 2010, hvor gælden forfalder, og med anvendelse af to grundbeløb, da klageren i 2009 har været samlevende med sin ægtefælle i udlandet.

Beregningen af forfaldsbeløb på henstandssaldoen kan herefter opgøres således:

28 % skat af aktieindkomst under 96.600 kr.	27.048 kr.	
42 % skat af aktieindkomst, der overstiger 96.600 kr.	1.009.428 kr.	
Beregnet skat		1.036.476 kr.
Skat betalt i Danmark - refund, jf. DBO art. 10 & 26		0 kr.
Fradrag for skat betalt i Schweiz		<u>866.620 kr.</u>
Skat til betaling i Danmark - forfaldsbeløb		169.856 kr.

### **SKATs indstilling**

SKAT har med henvisning til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling indstillet, at SKATs afgørelse af 23. februar 2011 stadfæstes.

### **Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse**

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, der har virkning fra den 30. maj 2008, at der ved henstand skal udarbejdes en beholdningsoversigt over de aktier, som personen er ejer af på fraflytningstidspunktet, at der etableres en henstandssaldo, der udgøres af den samlede beregnede skat (henstandsbeløbet), og at henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.

Af § 7, stk. 4, i lov nr. 906 af 12. september 2008 om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og forskellige andre love fremgår, at personer, hvis skattepligt er ophørt eller skattemæssige hjemsted er flyttet før den 30. maj 2008, og som har eller vil få henstand med betaling af den skat, der blev beregnet ved skattepligtens ophør henholdsvis flytning af det skattemæssige hjemsted, skal udarbejde en beholdningsoversigt efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1. Beholdningsoversigten skal omfatte de aktier, som personen ejede på fraflytningstidspunktet og fortsat ejer pr. 30. maj 2008. Den henstandssaldo, der er nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, udgøres af det henstandsbeløb, der resterer pr. 30. maj 2008.

Af bemærkningerne til § 7, stk. 4, i lov nr. 906 af 12. september 2008 om ændring af aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og forskellige andre love (LF 187 af 30. maj 2008) fremgår, at personer, hvis skattepligt er ophørt eller skattemæssige hjemsted er flyttet før den 30. maj 2008, og som har henstand med betaling af fraflytterskatten, efter den foreslåede overgangsregel skal udarbejde en beholdningsoversigt, som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, at beholdningsoversigten skal omfatte de aktier, som personen ejede ved

fraflytningen og som fortsat ejes pr. den 30. maj 2008, og at henstandssaldoen er det henstandsbeløb, der endnu ikke er betalt pr. 30. maj 2008.

Klagens fulde skattepligt til Danmark ophørte den 20. december 2007 og dermed før den 30. maj 2008. Klageren er derfor omfattet af overgangsbestemmelsen i § 7, stk. 4, i lov nr. 906 af 12. september 2008, og der skal derfor i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, udarbejdes en beholdningsoversigt og en henstandssaldo.

Landsskatteretten har ved en samtidig hermed afsagt kendelse stadfæstet SKATs afgørelse vedrørende indkomståret 2008, hvorefter henstandssaldoen pr. 30. maj 2008 er opgjort til 239.077.578 kr.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, at der ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. ligningslovens § 16 A, der indgår på beholdningsoversigten, beregnes skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt i 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.

I henhold til den for indkomståret 2009 gældende bestemmelse i personskattelovens § 8 a, stk. 1, beregnes skat af aktieindkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 26.400 kr., som en endelig skat på 28 pct. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20, jf. § 8 a, stk. 7. Grundbeløbet udgjorde for indkomståret 2009 48.300 kr.

For ægtefæller, der er samlevende ved indkomstårets udløb, er grundbeløbet det dobbelte beløb, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 4, dvs. 96.600 kr. for indkomståret 2009.

Skat af aktieindkomst, der overstiger et grundbeløb på 26.400 kr., som i indkomståret 2009 udgjorde 48.300 kr., beregnes med 43 pct., jf. personskattelovens § 8 a, stk. 2, 1. pkt.

Skat af aktieindkomst, der overstiger et grundbeløb på 58.050 kr., som i indkomståret 2009 udgjorde 106.100 kr., beregnes med 45 pct., jf. personskattelovens § 8 a, stk. 2, 2. pkt.

For indkomståret 2009 beskattes aktieindkomst op til 48.300 kr. således med 28 %, aktieindkomst mellem 48.300 kr. og 106.100 kr. med 43 %, og aktieindkomst over 106.100 kr. med 45 %.

For indkomståret 2010 beskattes aktieindkomst op til 48.300 kr. med 28 %, og aktieindkomst over 48.300 kr. med 42 %.

Hvis skattepligten efter kildeskattelovens § 1 bortfalder for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 6.

Klagerens fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1 ophørte den 20. december 2007, og klageren har ikke været fuldt skattepligtig til Danmark i indkomståret 2009. Samlivet mellem klageren og hans ægtefælle anses derfor i skattemæssig henseende for ophævet den 20. december 2007. Beregningen efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, jf. personskattelovens § 8 a, for indkomståret 2009 af den del af henstandsbetøbet, som forfalder til betaling som følge af det modtagne udbytte, skal derfor ske efter reglerne for enlige med ét bundfradrag på 48.300 kr. Klageren kan derfor ikke gøre brug af ægtefællens eventuelle uudnyttede bundfradrag ved beregningen af forfaldsbetøb på henstandssaldoen.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 11, at der skal indgives selvangivelse for hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo. Selvangivelsesfristen er den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 12, er fristen for betaling af betøbet omfattet af bl.a. stk. 5 den 1. oktober i året efter indkomståret med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåned.

Klageren har modtaget udbyttet på 2.500.000 kr. fra X ApS i indkomståret 2009, og forfaldsbetøb på henstandssaldoen som følge af det modtagne udbytte skal derfor beregnes i "Selvangivelse/Henstandsbeholdning/ Fraflytter aktieavance" med tilhørende specifikationer for indkomståret 2009 ved opgørelsen af henstandssaldoen pr. 31. december 2009.

Det er derfor de for indkomståret 2009 gældende progressionsgrænser og skattesatser i personskattelovens § 8 a, der skal anvendes ved beregning af forfaldsbetøb på henstandssaldoen i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.

SKAT har for indkomståret 2009 beregnet forfaldsbetøb på henstandssaldoen med 249.013 kr. i overensstemmelse med reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A og personskattelovens § 8 a, og dermed de interne danske skatteregler.

Beregningen efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er ikke udtryk for en beskatning af udbyttet, men for en beregning af den del af henstandsbetøbet, der vedrører den i fraflytningsåret beregnede fraflytterskat efter aktieavancebeskatningslovens § 38, og som forfalder til betaling som et gældsafdrag på den beregnede exitskat i forbindelse med modtagelsen af udbyttet.

Beregningen af forfaldsbetøb på henstandssaldoen i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, jf. personskattelovens § 8 a, er derfor efter rettens opfattelse ikke i strid med den dagældende bestemmelse i artikel 10, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz.

Da klageren i 2007 flyttede fra Danmark til Schweiz, som hverken er et EU-land eller et EØS-land, og hvor han siden har været bosiddende, kan han ikke påberåbe sig EU-retten i denne sag.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse.”

### **Anbringender**

A har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument af 12. maj 2016, hvori anføres blandt andet, at det i første række gøres gældende, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, efter ordlyden af såvel loven som forarbejderne er en regel vedrørende beregning af dansk skat af udloddet udbytte.

Udbyttet udloddet fra X ApS i 2009 er udloddet fra selskabets 2008 resultat. Der er således tale om beskatning af en indkomst, som er optjent efter fraflytningen i 2007.

Med aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er der forsøgt indført hjemmel til, at Danmark i strid bl.a. med art. 10 i den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst beregner dansk udbytteskat af udlodninger og anvender denne skat til nedskrivning af den efter aktieavancebeskatningslovens § 38 beregnede fraflytningsskat.

Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 906 af 12. september 2008 (lovforslagets almindelige bemærkninger pkt. 4.1) at det er en forudsætning for systemet, at der beregnes og dermed indvindes et skatteprovenu ved udlodninger, som kan anvendes til at nedskrive fraflytningsskat, der er givet henstand med, uden at aktierne er solgt. Dette fremgår ligeledes af lovforslagets bemærkninger til § 39 A, stk. 5.

Bemærkningerne til ændringsforslag nr. 6-7 i Skatteudvalgets betænkning af 1. september 2008 støtter ligeledes direkte sagsøgers synspunkt. Det er således ifølge betænkningen en klar forudsætning for henstandssystemet, at Danmark opkræver fuld udbytteskat af udloddede udbytter, og at denne udbytteskat (efter fradrag af udenlandsk betalt udbytteskat) derefter anvendes til nedbringelse af henstandssaldoen. Påligningen og opkrævningen af udbytteskatten sker med hjemmel i aktieavancebeskatningslovens 39 A, stk. 5, og beregningen foretages efter personskattelovens § 8 a.



Det er derfor ikke korrekt, når sagsøgte gør gældende, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, ikke hjemler påligning af dansk udbytteskat, og at dette ikke har støtte i bestemmelsens ordlyd eller forarbejderne. Tværtimod støtter såvel lovens ordlyd som forarbejderne til loven udtrykkeligt sagsøgers synspunkt, og der er intet grundlag for at anlægge en tvivlsom formålsfortolkning til skade for sagsøgeren.

Det er utvivlsomt, at sagsøgte med hjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, jf. personskattelovens § 8 a, har opkrævet skat af den foretagne udlodning på 2.500.0000 kr. efter fradrag af skat betalt i Schweiz, jf. Landsskatterettens kendelse. Beløbet er endvidere ubestridt indbetalt.

Opkrævning af dansk skat af udbytte udloddet til personer bosiddende i Schweiz i 2009 er i strid med den dagældende dansk schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 10. Efter denne bestemmelse kunne udbyttet kun beskattes i bopælslandet – det vil sige Schweiz.

At sagsøgte anvender den opkrævede skat til at nedskrive den i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 38 beregnede fraflytningsskat ændrer ikke på, at der er sket en påligning og opkrævning af dansk skat af udbyttet i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

I anden række gøres det til støtte for den principale påstand gældende, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, om beregning af dansk skat af udloddet udbytte til nedskrivning af en henstandssaldo uden realisation af de underliggende aktier, som er omfattet af henstanden, udgør en hindring for sagsøgerens ret til fri bevægelighed, jf. EU's regler om fri bevægelighed for personer og kapital, som fastlagt i EUF-Traktatens art. 21, 45, 49 og 63 og jf. aftale mellem EU og Schweiz af 30. april 2002. Aftalen skal i henhold til aftalens art. 16 fortolkes i overensstemmelse med EU-retten.

I følge præmis 46 i EU-domstolens dom i sagen C-470/04 er de enkelte landes ret til at pålægge fraflytningsskat på aktier underlagt begrænsninger, således at gevinsten skal være omfattet af territorialprincippet – det vil sige, at der skal være tale om gevinst optjent under skattepligt til Danmark – og at der skal gives henstand indtil aktiernes faktiske afhændelse. Dermed må fraflytningsskatten først forfalde, når aktierne afhændes.

Udbyttet udloddet i 2009 er udloddet fra selskabets resultat for 2008. Der er således tale om beskatning af en indkomst, som er optjent efter fraflytningen i 2007. Udlodning udgør herudover ikke en afhændelse. Betingelsen om optjening under dansk skattepligt er derfor ikke opfyldt.

Beregningen af dansk skat af udloddet udbytte til nedskrivning af en henstandssaldo uden realisation af de underliggende aktier, som er omfattet af henstanden, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, udgør derfor en usaglig forskelsbehandling af aktionærer bosiddende uden for Danmark i forhold til aktionærer bosiddende i Danmark, hvilket udgør en hindring for sagsøgers ret til at opholde sig i Schweiz, jf. aftalen af 30. april 2002, art. 1, litra a. Aftalen skal, jf. art. 16, fortolkes i overensstemmelse med EU-rettens regler om fri bevægelighed, jf. EU's regler om fri bevægelighed for personer og kapital, jf. EUF Traktaten art. 21, 45, 49 og 63.

Til støtte for sin subsidiære påstand har A i sit påstandsdokument bl.a. gjort gældende, at henvisningen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, til personskattelovens § 8 a ikke, som antaget af sagsøgte, indebærer, at forfaldsreglen skal udstrækkes til at omfatte andre materielle lovbestemmelser i skattelovgivningen. Det er således alene ordlyden af personskattelovens § 8 a, der er relevant for, hvordan forfaldsbeløbet skal beregnes.

Efter ordlyden af personskattelovens § 8 a, stk. 4, har sagsøgeren ved beregningen af forfaldsbeløbet ret til dobbelt bundfradrag, idet sagsøgerens hustru ikke har aktieindkomst i året, og idet sagsøgeren var og fortsat er samlevende med sin hustru. Det er efter ordlyden af bestemmelsen ikke en betingelse, at ægtefællerne er samlevende i Danmark, hvilket også ville være i strid med EU-retten, og dermed i strid med aftalen mellem EU og Schweiz af 30. april 2002, jf. dennes art. 16.

Når der ikke skal beregnes en skat, er der ikke en skatteudløsende begivenhed, som kan henføres til et bestemt år.

Forfaldsbeløbet beregnes først og forfalder først til betaling året efter, at udlodningen er foretaget – det vil sige i 2010, hvorfor reglerne i personskattelovens § 8 a, herunder de for 2010 gældende bundgrænser m.v., finder anvendelse.

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit sammenfattende processkrift af 13. maj 2016.

Det anføres heri blandt andet, at det er uden støtte i bestemmelsens ordlyd og forarbejder at anse aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, for en bestemmelse om ”påligning” af dansk skat af udbytter, ligesom det er uforeneligt med den sammenhæng, der er imellem reglerne om beskatning i tilknytning til fraflytning.

Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i aktieavancebeskatningsloven betragtes ifølge lovens § 38, stk. 1, som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie eller anpart, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død. 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, jf. lovens § 38, stk. 4. Ifølge lovens § 38, stk. 5, beregnes der 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. Højesteret har i overensstemmelse hermed fastslået, at den endelige opgørelse af aktieavancebeskatningen ved fraflytning til udlandet sker ved fraflytningen, jf. U.2015.659H.

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, at der skal udarbejdes en beholdningsoversigt over de aktier, som skatteyderen ejer på tidspunktet for fraflytning. Endvidere etableres en henstandssaldo, som udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Af bestemmelsens sidste punktum fremgår, at ”[h]enstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.” Af bestemmelsens stk. 5 fremgår, at der ved modtagelsen af udbytte af aktier, som indgår på beholdningsoversigten, beregnes en skat efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I det omfang den beregnede skat overstiger betalte danske og udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling.

Det følger således af reglernes ordlyd og sammenhæng, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, (alene) vedrører reguleringen af, hvor stor en del af henstandsbeløbet, der forfalder

til betaling som følge af en udbytteudlodning, hvilket også fremgår af forarbejderne. Bestemmelsen medfører med andre ord ikke, at der ”påliges” en ny og yderligere skat, men alene at der beregnes et afdrag på den skyldige skat, der blev opgjort endeligt ved fraflytningen, og som der blev givet henstand med betaling af.

A er ikke i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, blevet pålagt en skat af udbyttet. Der er alene tale om, at der er blevet beregnet et afdrag på den skyldige skat, som blev opgjort endeligt ved fraflytningen, og som der blev givet henstand med betaling af. Den skat, som A i medfør af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, rent faktisk blev ”pålagt” af udbyttet, fik han refusion for. Derfor foreligger der ikke nogen regelkonflikt i forhold til art. 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

A har påberåbt sig EU-retten med abstrakte henvisninger til TEUF art. 21 om ophold, art. 45 om arbejdskraftens frie bevægelighed, art. 49 om etableringsretten og art. 63 om kapitalens frie bevægelighed, men han har ikke redegjort nærmere for, på hvilket retligt og faktisk grundlag han skulle nyde beskyttelse efter de påberåbte bestemmelser. Henset til at udbytteudlodningen blev vedtaget i april 2009 og udbetalt i juni 2009 og dermed før TEUFs ikrafttræden, er de relevante artikler i øvrigt TEF art. 18 om unionsborgerskabet, TEF art. 39 om arbejdskraftens frie bevægelighed, TEF art. 43 om etableringsretten og TEF art. 56 om kapitalens frie bevægelighed.

TEF art. 18 (TEUF art. 21) angår unionsborgerskabet. Af bestemmelsens stk. 1 fremgår, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område. Da Schweiz ikke er en del af EU, er bestemmelsen uden relevans for afgørelsen af denne sag.

Ved TEF art. 39 om arbejdskraftens frie bevægelighed sikres denne rettighed inden for EU, men ikke udenfor, og derfor er også denne bestemmelse uden relevans for sagens afgørelse. A har i øvrigt ikke godtgjort, at han er arbejdstager i Schweiz, endsige at han i den forbindelse har udnyttet sin frie bevægelighed. Også af denne grund er TEF art. 39 ikke relevant.

Endelig har A påberåbt sig både TEF art. 43 (TEUF art. 49) om etableringsretten og TEF art. 56 (TEUF art. 63) om kapitalens frie bevægelighed. Disse bestemmelser udelukker imidlertid hinanden, jf. sag C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 36 og 37, og i

et tilfælde som det foreliggende, hvor A er eneanpartshaver, skal forholdet bedømmes efter reglerne om den fri etableringsret i TEF art. 43 (TEUF art. 49).

Ifølge TEF art. 43, omfatter den imidlertid kun etablering inden for EU, hvilket ikke er relevant i denne sag. Allerede af denne grund er TEF art. 43 heller ikke relevant for sagens afgørelse, jf. også sag C-70/09, Hengartner, præmis 25 og 26.

Aftalen mellem EU og Schweiz om fri bevægelighed medfører ikke, som A synes at lægge til grund, at alle TEFs bestemmelser om fri bevægelighed udstrækkes til også at finde anvendelse i forholdet mellem Danmark og Schweiz. Det er kun de bestemmelser om fri bevægelighed, der er indeholdt i selve aftalen, som finder anvendelse, jf. sag C-221/11, Demirkan, præmis 44, som vedrørte en tilsvarende aftale mellem EU og Tyrkiet, og sag C-70/90, Hengartner, præmis 42, som angår aftalen mellem EU og Schweiz.

I den forbindelse bemærkes, at aftalens kerneområde er at sikre, at statsborgere i EU og Schweiz ikke forskelsbehandles i en værtsstat grundet nationalitet, når de inden for aftalens materielle anvendelsesområde udnytter deres frie bevægelighed, jf. aftalens art. 1 og 2, samt sag C-70/09, Hengartner, præmis 39.

Domstolen har behandlet flere sager vedrørende fortolkningen af aftalen mellem EU og Schweiz om fri bevægelighed for personer. Kendetegnende for samtlige disse sager er, at de pågældende personer - i modsætning til A - har påberåbt sig konkrete bestemmelser i aftalen ud fra den faktisk foreliggende situation, jf. f.eks. sag C-241/14, Bukovansky, præmis 31 og 32.

Art. 2 i aftalen mellem EU og Schweiz indeholder udelukkende et forbud mod forskelsbehandling ved anvendelsen af de bestemmelser, som er indeholdt i bilag I, II og III til aftalen, og Skatteministeriet bestrider, at A har været udsat for en forskelsbehandling i strid med aftalens art. 2.

Det fremgår udtrykkeligt af aftalens art. 21, stk. 2, at intet i aftalen må fortolkes således, at de kontraherende parterne ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige grundet bopæl, når de skattepligtige ikke

befinder sig i samme situation. Samtidig følger det af aftalens art. 21, stk. 3, at intet i aftalen er til hinder for, at de kontraherende parter kan vedtage eller håndhæve foranstaltninger, der tager sigte på at sikre beskatning og effektiv betaling. Det bestrides under alle omstændigheder, at afdragsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, skulle være i strid med traktatens regler om de fri bevægeligheder.

Domstolens dom i sag C-470/04, N, der angik TEF art. 43, giver ikke belæg for, at en afdragsregel svarende til aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, skulle være uforenelig med etableringsretten. Det følger af dommen, at medlemsstaterne er berettigede til at beskatte avance ved afståelse af aktier efter en model, hvor der skal betales skat af avance, der er konstateret, mens den skattepligtige boede i det pågældende land, således at beløbet opgøres på fraflytningstidspunktet, *når* der bliver ydet henstand med betalingen af den beregnede skat, og *når* der bliver taget hensyn til de kurstab, der kan være indtrådt, efter at vedkommende har flyttet sin bopæl. Efter de danske regler ydes der henstand, og reglerne er også indrettet sådan, at der tages hensyn til efterfølgende kurstab. En sådan beskatningsordning er begrundet i hensynet til opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvad der (altså) er et lovligt formål, jf. blandt andet dommens præmis 42.

De danske regler om fraflytterbeskatning forfølger således et alment hensyn. Reglerne, herunder aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af formålet, og de går ikke videre, end hvad der er nødvendigt.

Uden afdragsreglen i § 39 A, stk. 5, ville den ligelige fordeling af beskatningskompetencen blive bragt i fare. Uden reglen kunne A således efter fraflytningen have elimineret sin skyldige skat ved at udlodde selskabets frie midler og derved skabe et kurstab af en sådan størrelsesorden, at det ville overstige den beregnede skat, som der var ydet henstand med betaling af. Afdragsreglen går på den anden side ikke videre, end hvad der er nødvendigt. Der tages som nævnt hensyn til efterfølgende kurstab, således at den skattepligtige ikke kommer til at betale skat af avance, som ikke har kunnet realiseres, og det gælder også det kurstab, som en udlodning medfører. Skatteyderen kan selvfølgelig aldrig blive pålagt at afdrage mere, end hvad den pågældende har fået henstand med betaling af, dvs. den beregnede skat af avancen opgjort på tidspunktet for fraflytningen.

Vedrørende sagsøgerens subsidiære påstand har Skatteministeriet anført, at det følger af personskattelovens § 8 a, stk. 4, 2. pkt., at det er en forudsætning for forhøjelse af en ægtefælles grundbeløb med den anden ægtefælles grundbeløb, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb.

Begrebet samlevende må forstås som sammenlevende i *skattemæssig henseende*, og det følger af kildeskattelovens § 4, stk. 6, at hvis skattepligten til Danmark bortfalder for én eller begge ægtefæller, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald. Af forarbejderne til personskattelovens § 10 om personfradrag fremgår da også, at ”sammenlevende” skal forstås med henvisning til kildeskattelovens § 4, stk. 6, således at ægtefæller ikke skattemæssigt anses for sammenlevende ved ophør af skattepligten til Danmark. Der er intet belæg for, at det skulle forholde sig anderledes i relation til forståelsen af ”sammenlevende” i personskattelovens § 8 a, stk. 4’s forstand. Dette understøttes også af forarbejderne til personskattelovens § 8 a, hvoraf følger, at ægtefælles udnyttelse af fradrag følger princippet i den nu dagældende personskattelovs § 8. Ifølge praksis blev ”sammenlevende” i personskattelovens § 8 forstået som sammenlevende i skattemæssig henseende, jf. TfS1992.532.LSR.

Både A og ægtefællens skattepligt til Danmark ophørte den 20. december 2007, hvorfor As samliv med ægtefællen i skattemæssig henseende må anses for ophævet denne dato. Dermed var samlivet også ophævet ved indkomstårets udløb i 2009. A har derfor ikke ved opgørelsen af afdraget på henstandssaldoen krav på en forhøjelse af grundbeløbet som omhandlet i personskattelovens § 8 a, stk. 4, 1. pkt., da det er en forudsætning, at ægtefællerne var samlevende i skattemæssig henseende ved indkomstårets udløb, hvilket ikke er i strid med EU-retten.

Vedrørende den anvendte skattesats har Skatteministeriet anført, at det følger af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, at der – som et led i opgørelsen af et afdrag på henstandssaldoen – ved modtagelsen af udbytte af aktier, jf. ligningslovens § 16, beregnes en skat efter reglerne i personskattelovens § 8 a. Udbytte periodiseres som udgangspunkt efter retserhvervsprincippet. Det vil sige, at det medtages i indkomstopgørelsen for det indkomstår, hvori der er erhvervet endelig ret til udbyttet, jf. også Den juridiske vejledning, afsnit C.B.3.2. Skatten af udbyttet skal derfor opgøres på grundlag af de satser, der gælder for

det pågældende indkomstår. Af samme grund skal den beregning, som aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, foreskriver, ske på grundlag af de satser, som var gældende for det indkomstår, hvori der erhverves ret til det udbytte, som begrundes opgørelsen af et afdrag på henstandssaldoen.

A modtog og erhvervede ret til den omhandlede udbytteudlodning i indkomståret 2009. Afdraget på henstandssaldoen skal derfor beregnes efter de skattesatser, som var gældende i dette indkomstår. Denne forståelse støttes af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 11, hvoraf følger, at der skal indgives en selvangivelse for "hvert indkomstår", og at selvangivelsesfristen er den 1. juli i året efter indkomstårets udløb, hvilket svarer til det almindelige udgangspunkt for selvangivelse, jf. skattekontrollovens § 4.

### **Retsgrundlaget**

Ved lov nr. 906 af 12. september 2008 blev blandt andet reglerne i aktieavancebeskatningsloven om fraflytterbeskatning ændret. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (L 187) fremgår bl.a.:

#### 1. Lovforslagets formål og baggrund

Formålet med lovforslaget er at rette op på en række uhensigtsmæssigheder, som kan give anledning til utilsigtet brug af skattereglerne.

Lovforslaget indeholder følgende elementer:

- Ændring af reglerne om fraflytterbeskatning af aktier, således at henstandsbeløb forfalder i takt med udbytteudlodninger m.m. og aktieafståelser, hvor der er en lavere beskatning end efter danske regler. Samtidig afskaffes adgangen til omberegning og reglen om bortfald af fraflytterbeskatningen ved flytning tilbage til Danmark ophæves. I stedet gælder den almindelige regel om indgangsværdier.

...

Forslaget skal forhindre, at personer gennem reglerne om omberegning og ophævelse af fraflytterbeskatningen ved genindtræden af skattepligt til Danmark kan undgå dansk beskatning af aktiegevinster optjent under skattepligt til Danmark. ...

#### 1.1. Fraflytterbeskatning

Reglerne om fraflytterbeskatning af aktier har i dag en sådan udformning, at det reelt er muligt at undgå den danske fraflytterbeskatning.

Flytter en person fra Danmark anses de aktier, som personen ejer på fraflytningstidspunktet for afstået. Der beregnes en skat af nettoavancen opgjort



på grundlag af anskaffelsessummen og aktiernes værdi på fraflytningstidspunktet. Der gives henstand med betaling af den beregnede skat.

Afstår aktionæren aktier omfattet af fraflytterbeskatningen, mens aktionæren er bosiddende i udlandet, har aktionæren adgang til at få omberegnet skatten på grundlag af den faktiske afståelsessum. Dette vil være interessant, hvis den faktiske afståelsessum er lavere end værdien på fraflytningstidspunktet. Flytter aktionæren tilbage til Danmark, bortfalder den beregnede fraflytterskat for de aktier, som aktionæren stadig ejer ved tilbageflytningen. Aktierne får tillagt deres oprindelige anskaffelsessum.

Hvis aktionæren fra fraflytningen til en omberegning eller tilbageflytning har modtaget udbytte, vil dette have påvirket aktiernes værdi i nedadgående retning. Udbytteudlodninger nedsætter en ellers opnået gevinst. Det vil sige, at som fraflytterreglerne er udformet i dag, er det muligt at undgå en beskatning på dansk niveau af gevinst optjent, mens man har været skattepligtig til Danmark.

Modellen er den, at personen flytter til et land med en lav beskatning af udbytter, f.eks. Schweiz. Personen udlodder herefter udbytte fra sit selskab - tømmer selskabet for værdier. Næste skridt er enten at sælge aktierne og bede om omberegning eller flytte tilbage til Danmark og sælge aktierne. Udbytteudlodningerne betyder, at aktierne sælges med tab. I omberegningsituationen betyder dette, at den beregnede fraflytterskat bortfalder. Ved salg efter tilbageflytningen vil tabet kunne fradrages i aktieindkomsten (unoterede aktier).

Lovforslaget betyder, at det ikke længere vil være muligt at undgå betaling af fraflytterskatten, dvs. skat af gevinst optjent under skattepligt til Danmark. Hvis skatten betales ved fraflytningen bliver den endelig og vælges der henstand, forfalder henstandsbeløbet til betaling i takt med udbytteudlodninger m.m. og aktieafståelser, hvor der er en lavere beskatning end efter danske regler. Reglerne om omberegning og ophævelse af fraflytterbeskatningen ved flytning tilbage til Danmark ophæves.

...

## 2.2. Lovforslagets indhold

Der foreslås en ændring af reglerne for fraflytterbeskatning for at gøre dem mere robuste og for at sikre at de i endnu større grad følger territorialprincippet.

Reglerne foreslås udformet således, at den beregnede skat af gevinst optjent under skattepligt til Danmark i princippet bliver endelig. Der vil dog i et vist omfang kunne tages højde for efterfølgende tab. Ved en flytning tilbage til Danmark får de i beholdværende aktier i overensstemmelse med den almindelige hovedregel tillagt en ny anskaffelsessum i form af handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Det vil sige, at der foreslås en ophævelse af reglen om ret til omberegning ved en efterfølgende afståelse i udlandet af de fraflytterbeskattede aktier. ...

For personer, der har fået henstand, foreslås en større ændring af reglerne. Samtidig foreslås reglerne om henstand ved fraflytterbeskatning af aktier flyttet fra kildeskatteloven til aktieavancebeskatningsloven.

Reglerne om, hvilke personer, der kan få henstand og betingelserne herfor, herunder hvornår der skal stilles sikkerhed, videreføres uændret. Derimod foreslås

en ny regulering af selve henstanden og hvornår henstandsbeløbet forfalder til betaling.

Efter forslaget skal personer, der får henstand, udarbejde en beholdningsoversigt, dvs. en oversigt over de aktier, som vedkommende ejer på fraflytningstidspunktet. Oversigten skal omfatte alle aktier og ikke kun de aktier, hvor der konkret er beregnet en fraflytterskat. Bl.a. skal også aktier med tab medtages i oversigten. Derimod skal aktier, hvor fraflytterskatten er betalt, ikke indgå. Beholdningsoversigten består af de aktier, som personen ejer på fraflytningstidspunktet. Ved en eventuelt efterfølgende ombytning med succession, som f.eks. en skattefri aktieombytning eller en skattefri fusion, skal de aktier, der erhverves herved, indgå på beholdningsoversigten.

Ved fraflytningen etableres der en henstandssaldo, som SKAT styrer. Begyndelsessaldoen er den beregnede skat, dvs. henstandsbeløbet.

Henstandsbeløbet forfalder i takt med aktieafståelser og udbytteudlodninger til lav beskatning og ved andre udlodninger og dispositioner, der potentielt kan påvirke aktiernes værdi i nedadgående retning, og endelig ved optagelse af lån i selskabet. Henstandssaldoen nedsættes i takt med, at de forfaldne beløb betales. Ved aktieafståelser med tab vil der ligeledes ske en nedsættelse af henstandssaldoen. Endelig forfalder henstandsbeløbet (den resterende henstandssaldo) ved personens død, idet situationen sidestilles med afståelse af alle aktier.

...

Ved afståelse med gevinst af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, og som beskattes lavere end de ville have været under dansk skattepligt, forfalder en så stor del af henstandsbeløbet, som svarer til forskellen mellem en beregnet dansk skat og de faktisk betalte skatter. Realiseres f.eks. en gevinst på 60.000 kr., hvor den danske skat ville have været på 18.795 kr., mens der rent faktisk betales en udenlandsk skat på 4.200 kr., forfalder 14.595 kr. af henstandsbeløbet.

...

#### 4.1. Fraflytterbeskatning af aktier

Forslaget har overordnet karakter af en værnsregel, men nogle af lovforslagets delelementer indebærer dog mindre provenuforskydninger.

Det væsentligste element i ændringen er, at henstanden løbende skal nedbringes med forskellen mellem den danske skat og den udenlandske skat af udbytteudlodninger på aktier omfattet af henstanden. Herved forhindres det, at aktiernes værdi udhules ved udbytteudlodning og dermed bortfald eller formindskelse af henstanden i forbindelse med en omberegning. Denne mulighed er navnlig tilstede ved unoterede aktier. ...”

Af lovforslagets bemærkninger til den foreslåede bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, fremgår:

”Det foreslås, at en del af henstandsbeløbet forfalder til betaling, hvor der modtages udbytte af aktier, der indgår på beholdningsoversigten og hvor aktier, der indgår på beholdningsoversigten, afstås til det udstedende selskab.

Begrundelsen er, at personen i de pågældende situationer gennem udbytteudlodningen og aktieafståelsen er fået likviditet til at betale af på henstanden.

For så vidt angår afståelse af aktier til det udstedende selskab bør disse som andre aktieafståelser føre til, at der skal betales af på henstanden. Da sådanne aktieafståelser under danske regler, jf. ligningslovens § 16 B, behandles som udlodninger, foreslås reguleringen af henstandssaldoen ved modtagelse af udbytter og ved disse aktieafståelse, at skulle ske efter det samme princip. Ved aktieafståelser til det udstedende selskab, som under danske regler vil være omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler, finder reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2-4 anvendelse.

At aktieafståelser (til det udstedende selskab) indebærer, at henstandsbeløbet forfalder til betaling, svarer til gældende regler, jf. kildeskattelovens § 73 E, stk. 4.

Ved modtagelse af udbytter beregnes der en »dansk« skat af udbyttet. Beregningen skal ske efter de regler, der gælder for beregning af skat af aktieindkomst. Dette svarer til, at aktieudbytter efter danske regler er aktieindkomst. Der gives fradrag for skat betalt til Danmark og for skat, der er betalt i udlandet. Fradraget for den skat, der er betalt i udlandet sker efter de principper, der er angivet i ligningslovens § 33, stk. 1.

Hvis den beregnede »danske« skat overstiger de betalte skatter, forfalder en så stor del af henstandsbeløbet, som svarer til det overskydende beløb. Når personen har betalt det forfaldne beløb, nedskrives henstandssaldoen med beløbet.

Ved afståelse af aktier til det udstedende selskab beregnes der en »dansk« skat af afståelsessummen. Beregningen skal ske efter de regler, der gælder for beregning af skat af aktieindkomst. Der gives fradrag for skat betalt til Danmark og for skat, der er betalt i udlandet. Fradraget for den skat, der er betalt i udlandet sker efter de principper, der er angivet i ligningslovens § 33, stk. 1.

Hvis den beregnede »danske« skat overstiger de betalte skatter, forfalder en så stor del af henstandsbeløbet, som svarer til det overskydende beløb. Når personen har betalt det forfaldne beløb, nedskrives henstandssaldoen med beløbet.”

Folketingets Skatteudvalgs betænkning af 1. september 2008 over lovforslaget indeholdt bl.a. følgende ændringsforslag:

”5) I det under nr. 3 foreslåede § 39 A, stk. 1, indsættes som 5. pkt.:

»Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.«

[Tydeliggørelse af, at § 39 A alene regulerer tidspunkt og størrelse for forfald af det opgjorte henstandsbeløb]

6) I det under nr. 3 foreslåede § 39 A, stk. 5, 2. pkt., udgår »efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6«, og som 5. pkt. indsættes:

»Endvidere nedskrives henstandssaldoen med skat, der er betalt til Danmark.«

[Der tages hensyn til alle betalte danske skatter og skyldig fraflytterskat nedskrives med betalte danske kildeskatter].”

De nævnte ændringsforslag var ledsaget af følgende bemærkninger:

”Til nr. 5

Det foreslås præciseret, at bestemmelsen i den foreslåede § 39 A i aktieavancebeskatningsloven alene er en bestemmelse, der regulerer, dels hvornår henstandsbeløbet forfalder til betaling, dels hvor stor en del af henstandsbeløbet, der forfalder, som følge af den pågældende handling - aktiesalg, udbytteudlodning m.m.

Præciseringen sker også for at tydeliggøre, at der aldrig kan blive tale om betaling af et større beløb end henstandsbeløbet (den samlede beregnede fraflytterskat).

Til nr. 6 og 7

Det foreslås, at henstandssaldoen skal nedskrives med skatter, der er betalt til Danmark, af modtagne udbytter m.v. og skat, der er betalt til Danmark, som følge af andre udlodninger og dispositioner.

Henstandssaldoen repræsenterer en gæld til Danmark. Når der sker betalinger til Danmark som har en tilknytning til denne gæld, fordi de vedrører de aktier, som var ejet på fraflytningstidspunktet, bør gælden, dvs. henstandssaldoen også nedsættes med disse betalinger. Situationen er f.eks. relevant, hvor der er tale om danske aktier, hvor der indeholdes kildeskat af udbyttet.

Hertil kommer, at en manglende nedskrivning med disse skattebetalinger kan betyde, at den fraflytterbeskattede person i sidste ende bliver hårdere beskattet, end den person som forbliver i Danmark. ...”

Artikel 10 i overenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue (bki. nr. 117 af 31. oktober 1974) er sålydende:

”Artikel 10

Udbytter

1. Udbytte, som betales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

2. Udtrykket ”udbytte” betyder i denne artikel indkomst af aktier, udbyttebeviser eller udbytterettigheder, stifterandele eller – bortset fra gældsfordringer – andre rettigheder til andel i fortjeneste, såvel som indkomst fra andre selskabsrettigheder, der sidestilles med indkomst fra aktier i henhold til skattelovgivningen i den stat, i hvilken det selskab, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.

3. Stykke 1 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor udbyttet oppebæres af en person, hjemmehørende i en af de kontraherende stater, som har et fast driftssted i den anden kontraherende stat, i hvilken det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, såfremt de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted. I så fald skal bestemmelserne i artikel 7 finde anvendelse.

4. Hvor et selskab, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, oppebærer fortjeneste eller indkomst fra den anden kontraherende stat, kan denne anden stat ikke pålægge nogen skat på udbytte, som betales af selskabet til personer, der ikke er hjemmehørende i denne anden stat, eller underkaste selskabets ikke udloddede indkomst nogen skat på ikke-udloddet indkomst, selv om det betalte udbytte eller den ikke-udloddede indkomst helt eller delvis består af fortjeneste eller indkomst fra kilder i denne anden stat.”

Af ”Aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer” (EFT 2002 L 114/6) fremgår blandt andet, at de kontraherende parter,

”som er overbeviste om, at personers ret til fri bevægelighed på den anden parts område er et vigtigt element i den harmoniske udvikling af deres forbindelser,

som er besluttede på at gennemføre fri bevægelighed for personer mellem sig på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Det Europæiske Fællesskab, er blevet enige om at indgå følgende aftale:

## 1. GRUNDLÆGGENDE BESTEMMELSER

### Artikel 1

#### Mål

Målet for denne aftale til fordel for statsborgerne i Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater og Schweiz er:

- a) at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherendes parters område
- b) at lette leveringen af tjenesteydelser på de kontraherende parters område og især liberalisere leveringen af tjenesteydelser af kort varighed
- c) at indrømme ret til indrejse og ophold på de kontraherende parters område til personer, der ikke udøver nogen økonomisk aktivitet i værtslandet
- d) at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes til indenlandske statsborgere.

## Artikel 2

### Ikke-forskelsbehandling

Statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, må ikke ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

...

## Artikel 15

### Bilag og protokoller

Bilagene og protokollerne til denne aftale udgør en integrerende del heraf. Slutakten indeholder erklæringerne.

## Artikel 16

### Henvisning til fællesskabsretten

1. De kontraherende parter vil for at virkeliggøre målene i denne aftale træffe alle nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre, at de rettigheder og forpligtelser, som svarer til dem, der er indeholdt i de EF-retsakter, som der henvises til, anvendes i deres indbyrdes forbindelser.

...”

De i artikel 15 omhandlede bilag er bilag I om fri bevægelighed for personer, bilag II om koordinering af de sociale sikringsordninger og bilag III om gensidig anerkendelse af faglige kvalifikationer (eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser).

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Det følger af reglerne i aktieavancebeskatningslovens §§ 38-39 A, som affattet ved lov nr. 906 af 12. september 2008, at den endelige opgørelse af aktieavancebeskatningen ved fraflytning til udlandet sker ved fraflytningen med mulighed for henstand med betaling af den beregnede skat efter reglerne i §§ 39-39 A. § 39 A, stk. 5, er således ikke en bestemmelse om påligning af skat, men vedrører alene reguleringen af, hvor stor en del af den beregnede skat, som der er givet henstand med, der forfalder til betaling ved blandt andet modtagelse af udbytte af de omhandlede aktier, jf. herved også Højesterets dom i U.2015.659H. Op-

krævningen hos A af det i medfør af § 39 A, stk. 5, beregnede forfaldne beløb er derfor ikke i strid med art. 10, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

Af personskattelovens 8 a, stk. 4, 2. pkt., følger, at det er en forudsætning for forhøjelse af en ægtefælles grundbeløb efter stk. 1 og 2 med den anden ægtefælles grundbeløb, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb. Landsretten finder, at bestemmelsen må forstås således, at forhøjelse af grundbeløbet ikke kan finde sted, hvis samlivet må anses for ophævet i skattemæssig henseende som følge af bortfald af skattepligten til Danmark for en eller begge ægtefællers vedkommende, jf. herved kildeskattelovens § 4, stk. 6. Skattepligten til Danmark ophørte for A og hans ægtefælle den 20. december 2007, og A har derfor ikke for indkomståret 2009 krav på forhøjelse af grundbeløbet efter personskattelovens 8 a, stk. 4, 1. pkt.

A modtog og erhvervede ret til den omhandlede udbytteudlodning i indkomståret 2009. Landsretten finder på den baggrund, at skattemyndighederne med rette har anvendt skattesatserne for 2009 ved beregningen af afdraget på henstandssaldoen, uanset at dette først forfaldt til betaling i 2010.

A har siden 2007 været bosiddende i Schweiz og kan derfor ikke i forbindelse med sagen påberåbe sig EU-retten direkte. Den påberåbte aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer (EFT 2002 L 114/6) indeholder i art. 2 et forbud imod, at statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilagene I, II og III til aftalen udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Aftalen forbyder, som det anføres i EU-domstolens dom i sag C-70/09, Hengartner, ikke ”på en generel og absolut måde enhver forskelsbehandling mellem statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager ophold på en anden parts område, men alene forskelsbehandling udøvet på grundlag af nationalitet, og for så vidt som disse statsborgeres situation falder inden for det materielle anvendelsesområde for bestemmelserne i bilag I-III til denne aftale.” Aftalen medfører således ikke, at alle EU’s traktatbestemmelser om fri bevægelighed finder anvendelse i forholdet mellem Danmark og Schweiz.

Landsretten finder, at der ikke er grundlag for at antage, at A, som ikke har påberåbt sig konkrete bestemmelser i bilagene til den nævnte aftale, i forbindelse med sagen har været udsat for en forskelsbehandling i strid med aftalens art. 2.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

A skal betale 30.000 kr. i sagsomkostninger til Skatteministeriet. Beløbet vedrører udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet er der taget hensyn til sagens værdi, omfang og varighed og til, at den er behandlet sammen med sagen B-1201-15.

**T h i k e n d e s f o r r e t :**

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal A betale 30.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostninger skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.