

Offentliggjort d. 4. juli 2015

Fraflytningsbeskatning (Exitskat) af erhvervsdrivende ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Folketinget vedtog i februar 2015 nye regler om exitbeskatning, dvs. beskatning af erhvervsdrivende, der flytter til udlandet, som følge af denne fraflytning. De nye regler, der er trådt i kraft, medfører en skærpet beskatning af avancer på erhvervsaktiver ved fraflytning. Der er tale om praktiske relevante, men ikke helt let tilgængelige regler.

Siden skattereformen i 1985 har der været fastsat særlige regler om skatteflugt, der skal modvirke, at virksomhedsejere, aktionærer mv. med betydelige urealiserede fortjenester flytter til udlandet og herefter realiserer avancerne til en lav eller måske slet ingen beskatning.

Forud herfor kunne en skatteyder, der drev virksomhed i personligt regi, undertiden afskrive flere gange på samme aktiv. Overførte en dansk person eller selskab eksempelvis et driftsmiddel til en tysk afdeling (fast driftssted), skete der ikke beskatning i Danmark af denne overførsel, og i tilgift kunne den danske skatteyder efter tysk ret afskrive på genanskaffelsesværdien af driftsmidlet på overførselstidspunktet ved opgørelse af den skat, der skulle betales i Tyskland. Dette gav selvsagt nogle helt urimelige skattemæssige fordele, der i hovedsagen blev lukket med skattereformen i 1985.

Skatteflugtsreglerne indebærer i meget grove træk, at en skatteydere fraflytning m.v. til udlandet og ophør af dansk skattepligt sidestilles med et salg af f.eks. aktiverne i skatteyderens virksomhed.

Offentliggjort d. 4. juli 2015

Der er sidenhen gennemført adskillige lovændringer på området, herunder under indtryk af EU-retlige krav til exitbeskatningsregler.

Med de nye regler, der bl.a. er rettet mod erhvervsdrivende, der driver virksomhed i personligt regi, har det været tanken – som det siges i lovforslaget – at harmonisere exitbeskatningen for personer med de tilsvarende regler for selskaber. Denne harmonisering indebærer dog samtidig flere væsentlige skærpelser af exitbeskatningen for fysiske personer.

Exitbeskatning af erhvervsaktiver

Efter de nye regler vil den omstændighed, at en skatteyder ophører med at være skattepligtig til Danmark eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i udlandet, medføre, at **de af skatteyderens aktiver**, der ikke fortsat er undergivet dansk beskatning, efter dansk skatteret skal **anses for solgt til handelsværdien** på fraflytningstidspunktet. Dette gælder også for aktiver, som skatteyderen har anvendt i skattepligtig virksomhed i udlandet, og som har været undergivet dansk beskatning. Derimod omfatter exitbeskatningen af aktiver ikke aktiver, der fortsat er omfattet af dansk beskatning, eksempelvis driftsmidler m.v., der indgår i et fast driftssted her i Danmark.

Bliver der tale om exitbeskatning, skal skatteyderen beskattes af en eventuel fortjeneste på erhvervsaktiver, herunder f.eks. fortjeneste ved afståelse af varelagre, driftsmidler, goodwill m.v., ligesom der skal ske beskatning af genvundne afskrivninger.

Det samme gælder, hvis en skatteyder, der er begrænset skattepligtig til Danmark, overfører aktiver til udlandet, således at aktiverne ikke længere er omfattet af dansk beskatning.

For erhvervsdrivende personer, der har anvendt virksomhedsskatteordningen, vil der ved ophør af skattepligt m.v. endvidere indtræde beskatning af indestående på konto for op-

Offentliggjort d. 4. juli 2015

sparet overskud, med mindre den erhvervsdrivende fortsat er skattepligtig til Danmark med hensyn til virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Udgangspunktet er, at exitskatten skal betales i umiddelbar forbindelse med skattepligtens ophør.

Henstand

Med de nye regler er der imidlertid etableret mulighed for - i visse tilfælde - at få henstand med betalingen af exitskat, men således, at der årligt skal betales et afdrag på mindst 1/7 af det samlede henstandsbeløb.

Selvstændigt erhvervsdrivende, der **ikke anvender virksomhedsordningen**, har mulighed for henstand, når exitskatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Det er en betingelse for henstand, at den erhvervsdrivende indgiver rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor aktivet udgår af dansk beskatning, og at ønsket om henstand meddeles sammen med selvangivelsen.

Selvstændigt erhvervsdrivende, der **anvender virksomhedsordningen**, har mulighed for henstand med betaling af exitskatten på opsparet overskud, når virksomheden efter den indtrådte beskatning videreføres i et land, der er medlem af EU/EØS. Det er her en betingelse for henstand, at den erhvervsdrivende indgiver rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor der indtræder beskatning af indeståendet på konto for opsparet overskud, og at ønsket om henstand meddeles sammen med selvangivelsen.

Henstandssaldo

Ved henstanden etableres en henstandssaldo for de aktiver, der er udgået af dansk beskatningsret i indkomståret, henholdsvis indestående på konto for opsparet overskud. Saldoen ved etableringen er den exitskat (henstandsbeløbet), hvor der er givet henstand med betalingen, og saldoen skal forrentes.

Offentliggjort d. 4. juli 2015

Henstandsbeløbet udgør en gæld til Danmark, som skal afdrages. Afdragsprofilen er udformet således, at afdraget opgøres som skatteværdien af den opgjorte indtægt henholdsvis de faktiske hævninger beregnet efter reglerne for begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Som minimum skal der dog pr. indkomstår afdrages et beløb opgjort som 1/7 af henstandsbeløbet ved saldoens etablering. Der skal også opgøres et afdragsbeløb for det indkomstår, hvori aktivet er udgået af dansk beskatningsret, eller hvor der er indtrådt beskatning af indeståendet på konto for opsparet overskud.

Henstandsbeløbet skal nedbringes, indtil det er afdraget fuldt ud. Dette gælder f.eks. også i de tilfælde, hvor alle de exitbeskattede aktiver er solgt, men hvor der fortsat rester en positiv saldo. Ved dødsfald forfalder et resterende beløb til betaling.

Ligeledes gælder det, hvor et exitbeskattet aktiv på ny bliver omfattet af dansk beskatning, men hvor der fortsat er knyttet en positiv henstandssaldo til aktivet. I disse tilfælde finder de gældende regler om indgangsværdier anvendelse.

For henstand med indeståendet på konto for opsparet overskud er henstandsordningen udformet således, at personens død eller et ophør af den videreførte virksomhed betyder, at et eventuelt resterende beløb på henstandssaldoen forfalder til betaling.

Særligt om genanbringelse

De nye regler medfører endvidere væsentlige ændringer i beskatningen ved genanbringelse i udenlandske ejendomme.

Genanbringelse, der er aktuelt ved salg af en erhvervsejendom og samtidig køb af en ny erhvervsejendom, betyder i meget korte træk, at beskatning af en eventuel fortjeneste ved salg af den hidtidige erhvervsejendom ikke indtræder ved salget af den hidtidige ejendom, men udskydes til salget af den nye ejendom. Det fremhæves, at en række betingelser skal være opfyldt, for at foretage genanbringelse.

Formålet med bestemmelsen om genanbringelse er at lette likviditeten for den erhvervsdrivende skatteyder, der som følge af ændringer i lokalebehov m.v. har behov for at er-

Offentliggjort d. 4. juli 2015

hverve en anden ejendom til brug for virksomheden. Ønsker en virksomhedsejer f.eks. at udvide virksomheden og derfor at sælge den ejendom, hvorfra virksomheden hidtil har været drevet, og at købe en ny og større ejendom, gør reglerne om genanbringelse det muligt at udskyde beskatningen ved salg af den første ejendom, når denne blot udskiftes med en anden ejendom, der anvendes i virksomheden. Virksomhedsejeren slipper dog ikke for beskatningen, der blot så at sige overføres som en skattebyrde på den nye ejendom og udløses til betaling, når den nye ejendom til sin tid sælges.

En skatteyder kan i visse tilfælde foretage genanbringelse ikke blot i en dansk ejendom, men også i udenlandske ejendomme. Hvis skatteyderen på tidspunktet for genanbringelse er skattepligtig til Danmark uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, kan der således foretages genanbringelse i en fast ejendom indenfor EU. Men det er en betingelse, at det pågældende EU-land udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst m.v.

I tilknytning til disse regler om genanbringelse i udenlandske ejendomme har der været fastsat særlige regler om konsekvenserne, hvis ejeren flyttede til udlandet efter at have foretaget genanbringelse i en udenlandsk ejendom. I så fald ville ejeren som udgangspunktet blive exitbeskattet af den genanbragte fortjeneste.

Men hvis der ved et senere salg af den udenlandske ejendom eller ved ejerens død blev konstateret et tab på ejendommen, ville der blive givet et nedslag svarende til tabet i den ved fraflytningen beskattede genanbragte fortjeneste. Og hvis ejeren igen bliver hjemmehørende i Danmark, efter at der var sket exitbeskatning af genanbragte fortjenester i udenlandske ejendomme, ville exitbeskatningen bortfalde, hvis den udenlandske ejendom endnu ikke var solgt.

Endvidere kunne den fraflyttede ejer af den udenlandske ejendom vælge at få henstand med betaling af exitskatten af den genanbragte fortjeneste i den udenlandske ejendom. Henstanden var som udgangspunkt rentefri, og skatten forfaldt først til betaling ved et salg af ejendommen, dog i visse tilfælde mod sikkerhedsstillelse.

Offentliggjort d. 4. juli 2015

Denne særlige exitskatteregel, herunder adgang til rentefri henstand og eventuelt helt bortfald af exitskatten m.v., er blevet ophævet med lovændringen fra foråret 2015.

Exitbeskatningen af genanbragt fortjeneste i en udenlandsk ejendom skal fremover ske efter samme regler som for andre aktiver, der udløser beskatning ved fraflytning m.v. Det betyder bl.a., at det ikke længere er muligt at få omberegnet exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, hvis der ved ejerens salg af den udenlandske ejendom eller dødsfald konstateres et tab ved, ligesom reglen om, at exitbeskatningen af genanbragte fortjenester bortfalder, hvis skatteyderen igen bliver fuldt skattepligtig til Danmark, ikke længere gælder.

— o —