

Offentliggjort d. 17. maj 2016

Fraflytning – sikkerhedsstillelse - betryggende sikkerhed - sikkerhed for avanceskat og udbytteskat vedrørende unoterede anparter - SKM2016.191.SANST.[©]

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

www.v.dk

Skatteankestyrelsen tiltrådte ved afgørelsen ref. i SKM2016.191.SANST, at et krav om sikkerhedsstillelse for exitskat efter aktieavancebeskatningslovens § 39 tillige kunne omfatte et krav om sikkerhedsstillelse for en beregnet skat af udbytter.

Fraflytterbeskatning

Efter aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 1, 1. pkt. betragtes gevinst og tab på aktier omfattet af aktieavancebeskatningsloven 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.

Efter § 38, stk. 4 opgøres gevinst og tab, der herefter anses for realiseret, efter aktieavancebeskatningslovens §§ 23-29, 46 og 47, men således, at værdien ved skattepligtens ophør træder i stedet for afståelsessummen. Videre fremgår af § 38, stk. 5, at der beregnes skat af den samlede nettogevinst opgjort efter stk. 4, der anses for realiseret efter stk. 1, og at 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.

Henstand og sikkerhedsstillelse

Efter § 39, stk. 1 kan personer få **henstand med betaling** af den beregnede skat, jf. § 38, stk. 5, når betalingen skyldes ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1, eller at

*Bodil Christiansen
Advokat (L)*

*Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)*

*Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800*

*tommy@v.dk
www.v.dk*

Offentliggjort d. 17. maj 2016

personen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er blevet hjemmehørende uden for Danmark, jf. § 38, stk. 1, 3. pkt.

Videre fremgår af § 39, stk. 3, 1. pkt., at fraflytter den pågældende til et land, der ikke er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller EU's inddrivelsesdirektiv, er henstand betinget af, at der stilles **betryggende sikkerhed**. Sikkerheden skal efter § 39, stk. 3, 2. pkt. 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.

Begrebet ”betryggende sikkerhed”, der blev født med lov nr. 166 af 24/3 1999 ved en ændring af den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 13a, stk. 5, 1. pkt., er i motiverne alene belyst med en henvisning til de med samme lovændring i § 13 a, stk. 6 fastsatte betingelser for henstand, samt med den bemærkning, at lovændringen var udtryk for en kodifikation af de hidtidige betingelser for at yde henstand. Der er i den forbindelse henvist til den dagældende bekendtgørelse nr. 770 af 19/11 1990 om henstand og sikkerhedsstillelse med betaling af skatter efter aktieavancebeskatningsloven samt cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 om beskatning ved afståelse af aktier m.v., afsnit 17.1.9.1. Af motiverne fremgår herudover indledningsvist, at kodifikationen omfatter ”*de betingelser, som skal være opfyldt for, at der kan ydes henstand*”.

Videre fremgår a.s., at ”*Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet. Sikkerhed kan som hidtil bestå i aktier, børsnoterede obligationer, garanti fra et pengeinstitut eller anden sikkerhed efter de nævnte myndigheders bestemmelse og vurdering af, om sikkerheden er passende.*” Som det således fremgår, er SKAT overladt ganske vide rammer for skønnet over, hvad der må anses som betryggende sikkerhed.

I Juridisk Vejledning C.B. 2016-1, afsn. 2.14.2.8.3, er kravene til, hvornår der skal anses at foreligge ”betryggende sikkerhed”, verbaliseret gennem en række eksempler på betryggende sikkerhed. Således anføres bl.a., at:

Offentliggjort d. 17. maj 2016

”Eksempel 2 - sikkerhed i aktier/anparter

*Når der stilles sikkerhed for henstand på aktier, som **ikke er optaget til handel på et reguleret marked**, vil det være "betryggende sikkerhed", såfremt der stilles sikkerhed i 100 pct. af aktierne i det selskab, som henstanden vedrører.*

...

Eksempel 3 - udbytte på aktier/anparter som er stillet til sikkerhed

Når der stilles sikkerhed i aktier eller anparter, som ikke er optaget til handel på et reguleret marked, skal der som udgangspunkt også stilles sikkerhed i udbytter.”

Sikkerhedsstillelse i unoterede aktier

Landsskatteretten har tidligere ved en kendelse ref. i **SKM2015.789.LSR** fundet, at det efter ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3 *”...er muligt at stille sikkerhed med aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, såfremt sikkerheden i øvrigt anses for betryggende.”*

I den konkrete sag tilkendegav et flertal på to af Landsskatterettens tre retsmedlemmer dernæst, at *”...sikkerhed i form af pant i 100 % af anparterne i {søsterens selskab} og udbytter herfra {udhævet her} efter en konkret vurdering {anses} at være betryggende sikkerhed efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.”* Flertallet henså herved til sagens oplysninger, herunder at egenkapitalen i søsterens selskab på godt 84 mio. kr. væsentligt oversteg henstandssaldoen på 4,7 mio. kr.

Som det fremgår, antog Landsskatterettens flertal, tilsyneladende uden videre, at en betryggende sikkerhedsstillelse omfattede - ikke blot pant i de unoterede anparter i søsterens selskab - men tillige pant i udbytter herfra.

Sikkerhedsstillelse for skat af udbytte

Skatteankestyrelsens afgørelse ref. i **SKM2016.191.SANST** drejede sig om, hvorvidt der ved sikkerhedsstillelse i form af unoterede aktier for en henstandssaldo tillige kan stilles krav om sikkerhedsstillelse i form af en bankgaranti eller en sikringskonto ikke

Offentliggjort d. 17. maj 2016

alene for aktieavanceskat, men tillige for **skat**, der vil blive **beregnet af eventuelle udlodninger**.

Der er med andre ord tale om en udvidelse af, hvilke skattekrav der skal stilles sikkerhed for.

Sagen drejede sig, summarisk gengivet, om en skatteyder, der i 2012 flyttede til udlandet med ophør af fuld skattepligt til Danmark. På fraflytningstidspunktet blev opgjort en fraflytterskat vedrørende skatteyderens aktier i dennes holdingselskab på 116.347.897 kr. Holdingselskabet ejede 50 pct. af aktierne i et datterselskab, medens de resterende 50 pct. var ejet af et holdingselskab tilhørende skatteyderens broder.

SKAT's afgørelse

Skatteyderen fik henstand med fraflytterbeskatningen mod sikkerhedsstillelse i form af pant i skatteyderens aktier i holdingselskabet samt en sikringskonto vedrørende udbytter fra de pågældende aktier. Skatteyderen stillede den angivne sikkerhed, men protesterede mod kravet om, at sikkerheden skulle omfatte sikringskonto vedrørende udbytter.

Af SKAT's afgørelse om kravet til sikkerhedsstillelse fremgik bl.a., at når der var tale om pant i unoterede aktier, krævede SKAT, at der blev stillet sikkerhed i 100 % af anparterne, og at der derudover blev stillet sikkerhed ved eventuelle udlodninger i form af en bankgaranti eller en sikringskonto for den **skat**, der ville blive beregnet af udlodningen, men som først ville forfalde endeligt i efteråret i det indkomstår, der fulgte efter det indkomstår, hvor udlodning havde fundet sted. SKAT anførte herved, at dette fremgik af Den juridiske vejledning (2013-1), afsnit C.B.2.14.2.8.3, eksempel 3. SKAT bemærkede herved, at baggrunden for denne regel var, at aktierne kunne blive mere eller mindre værdiløse, hvis der blev udloddet store beløb i udbytte.

Videre henviste SKAT til, at der ikke forelå hjemmel til at frafalde kravet om betryggende sikkerhed efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, og herunder heller ikke i tilfælde, hvor der ikke skønnes at være nogen reel risiko for, at fraflytterskatten ikke

Offentliggjort d. 17. maj 2016

bliver betalt. Efter SKAT's opfattelse var kravet om betryggende sikkerhed derfor ikke et resultat af en skønsudøvelse.

SKAT anførte endelig, at der ikke forelå oplysninger om forhold, der kunne begrunde, at sikkerhed alene i aktierne ville opfylde kravet om betryggende sikkerhed, og efter en konkret vurdering af oplysningerne, var sikkerhed alene i aktierne derfor ikke betryggende sikkerhed. Det forhold, at en skatteyder var velhavende og havde ejerskabet til en meget velkendt dansk erhvervsvirksomhed, kan efter SKAT's opfattelse ikke medføre, at krav om sikkerhed blev modereret.

Disse synspunkter førte efter SKAT's opfattelse frem til, at et krav om, at der tillige skulle stilles sikkerhed i udbytter, ikke var i strid med proportionalitetsprincippet. Samtidig bemærkede SKAT, at der i forbindelse med udbetaling af udbytte ville kunne ind sættes et beløb på en sikringskonto, hvilket beløb ikke skulle svare til hele udbyttet.

Skatteankestyrelsens afgørelse

Skatteyderen påklagede denne afgørelse, men ved afgørelsen ref. i SKM2016.191.SANST fastholdte Skatteankestyrelsen SKAT's afgørelse.

Vedrørende **retsgrundlaget** henviste Skatteankestyrelsen for det første til aktieavancebeskatningslovens § 38 og § 39, herunder § 39, stk. 3, og konstaterede, at det anses for muligt at stille sikkerhed med pant i anparter, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, såfremt sikkerheden konkret anses for betryggende, jf. Landsskatterettens afgørelse af 7. december 2015, offentliggjort i SKM2015.789.LSR.

Videre konstaterede Skatteankestyrelsen, at ved modtagelse af udbytte af aktier, der er omfattet af henstandssaldoen, beregnes der skat af udbyttet, at der gives fradrag for skat betalt i Danmark og udlandet, og at det overskydende beløb forfalder til betaling, og dernæst, at fristen for betaling var den 1. oktober året efter det år, hvor udlodning er sket, og at henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5 og stk. 12.

Offentliggjort d. 17. maj 2016

Om den konkrete sag bemærkede Skatteankestyrelsen herefter, at da skatteyderen var eneaktionær i holdingselskabet og således havde rådighed over selskabet, var det muligt for ham at udlodde værdierne i selskabet til sig selv.

Efter Skatteankestyrelsens opfattelse var der derfor under de foreliggende omstændigheder en reel risiko for, at udlodninger i selskabet medførte, at pantet i aktierne mistede værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet.

Skatteankestyrelsen kunne derfor tiltræde, ”...at sikkerheden for at være betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3 tillige skal omfatte en **beregnet skat af udbytter** {fremhævet her}. Denne sikkerhed kan stilles i form af en sikringskonto som sket.”

I tilknytning hertil fandt Skatteankestyrelsen, at et krav herom ikke ansås at stride mod § 39, stk. 3, samt at kravet herom heller ikke ansås at være i strid med proportionalitetsprincippet, da betalt skat af udbyttet i Danmark og udlandet fragik på sikringskontoen.

Med Skatteankestyrelsens afgørelse er kravet om sikkerhedsstillelse for exitskat af unoterede aktier således nu udvidet til at omfatte sikkerhedsstillelse for en beregnet skat af udbytte af de unoterede aktier.

Hjemlen hertil støttes alene på en fortolkning af begrebet ”betryggende sikkerhed”, og risikoen for en udhuling af værdien af de unoterede aktier gennem illoyale udbyttebetalinger taler vel for resultatet.

Men det havde måske været rettere at indføre en adgang til at kræve sikkerhedsstillelse - også - for skat af udbytte, for så vidt angår unoterede aktier i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, for så vidt dette havde været ønsket.

— o —