

Lovforslag nr. L 205. Fremsat den 18. februar 1987 af ministeren for skatter og afgifter (Foighel)

Forslag

til

Lov om ændring af lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld (Kursgevinstloven)

(Beskatning ved fraflytning m.v.)

§ 1

I lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld (kursgevinstloven), jfr. lovbekendtgørelse nr. 519 af 8. august 1986, som ændret ved lov nr. 767 af 12. november 1986 og lov nr. 928 af 19. december 1986 foretages følgende ændringer:

1. I § 8, stk. 1, 1. pkt. indsættes efter »realiseres«: », jfr. dog § 8 B.«

2. Efter § 8 A indsættes:

»§ 8 B. Gevinst og tab, som efter reglerne i §§ 2-7 skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller gæld, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgår mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglen i 1. pkt. med ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1.

Stk. 2. Gevinst og tab, der anses for realiseret efter reglen i stk. 1, opgøres efter reglerne i §§ 8 og 9, dog at værdien ved realisationen træder i stedet for afståelses- eller indfriessummen. Denne værdi betragtes som anskaffelsessum ved senere afståelse eller

indfrielse, såfremt skattepligten til Danmark på ny indtræder.

Stk. 3. Skat, der er betalt til fremmed stat, til Færøerne eller Grønland af gevinst ved afståelse eller indfrielse, kan fradrages i den beregnede skat, i det omfang den betalte skat vedrører gevinst, der er beskattet her i landet. Fradraget kan dog højst udgøre et beløb, der svarer til den danske skat. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en fremmed stat, med Færøerne eller med Grønland, gives der dog ikke fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Færøerne eller Grønland har et ubetinget krav på at oppebære efter overenskomsten.

Stk. 4. Reglerne i § 26 A, stk. 2, og § 26 B i kildeskatteloven gælder ikke for overdragelse af fordringer mellem ægtefæller, der efter reglerne i kildeskattelovens § 4 anses for samlevende, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.«

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. Loven har virkning for ophør af skattepligt, flytning af skattemæssigt hjemsted eller overdragelse af fordringer mellem ægtefæller, der sker den 18. februar 1987 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

1. Lovens formål.

Lovforslaget har til hensigt at modvirke skatteflugt. Formålet med lovforslaget er således at sikre dansk beskatning af kursgevinster og -tab, som er opnået, men ikke realiseret, inden skattepligtsophør m.v. Det foreslås derfor, at der i forbindelse med personers fraflytning m.v. til udlandet, Færøerne eller Grønland sker beskatning af urealiserede kursgevinster og kurstab, der er optjent, mens personen var skattepligtig her i landet. Det foreslås tillige, at ophør af et selskabs begrænsede skattepligt skal medføre beskatning efter reglerne i kursgevinstloven.

Forslaget er et led i aftalen af 19. juni 1985 mellem regeringspartierne (Det konservative Folkeparti, Venstre, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti), Socialdemokratiet og Det radikale Venstre om en skattereform.

Forslaget er foreslået indsat som § 8 B i kursgevinstloven. I et forslag til ændring af kursgevinstloven, som er blevet fremsat den 21. januar 1987 (L 178), er det foreslået at indsætte en § 8 A i kursgevinstloven.

Kursgevinstloven er senest ændret ved lov nr. 928 af 19. december 1986, jfr. Folketingstidende 1986-87, sp. 3747, sp. 4070, sp. 4415, sp. 4811.

2. De gældende regler.

Kursgevinstloven gælder for personer, dødsboer, selskaber, fonde og foreninger, der ved realisation af gevinst eller tab på fordringer eller gæld, er fuldt skattepligtige her til landet. Personer eller selskaber m.v., der ikke er fuldt skattepligtige her til landet, omfattes dog også af loven, hvis personerne eller selskaberne m.v. har fast driftssted her i landet, og fordringen eller gælden har tilknytning til virksomheden.

Når en fuldt skattepligtig *person* opgiver sin bopæl her i landet, bevares den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 i fire år efter fraflytningen. Dette gælder dog ikke, hvis den pågældende godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter de regler, der gælder for derboende personer. I så

fald ophører den fulde danske skattepligt allerede fra det tidspunkt, hvor den udenlandske skattepligt indtræder.

Ophør af den danske fulde skattepligt betyder, at den pågældende kan realisere sine fordringer, uden at der opstår et eventuelt beskatningsspørgsmål efter reglerne i kursgevinstloven. Den pågældende er ikke længere omfattet af kursgevinstloven.

Hvis den pågældende udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, er den pågældende begrænset skattepligtig her til landet. Det vil som nævnt ovenfor betyde, at kursgevinstloven gælder, såfremt fordringerne eller gælden har tilknytning til det erhverv, der udøves.

Selv om den fulde danske skattepligt *ikke* er ophørt, vil der være tilfælde, hvor reglerne i kursgevinstloven ikke finder anvendelse. Dette gælder således, hvis der foreligger en dobbeltbeskatningskonflikt. Dette forekommer, hvis to stater samtidig gør krav på beskatning af en person som fuldt skattepligtig. Personen kan f.eks. opretholde fast bopæl i begge stater. Denne dobbeltbeskatningskonflikt løses ved dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem de to stater. Sådanne overenskomster indeholder bestemmelser, der afgør, hvilken stat, der har beskatningsretten. I de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark indgår, er det normalt bestemt, at kapitalgevinster kun kan beskattes i den stat, hvor personen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten er hjemmehørende. I de tilfælde, hvor en fuldt skattepligtig person efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst må anses for at være hjemmehørende i anden stat end Danmark, må Danmark derfor undlade at beskatte kapitalgevinsten, selv om denne måtte være omfattet af kursgevinstloven. Dette gælder, uanset om der faktisk sker beskatning i den stat, hvor personen anses for hjemmehørende.

Et *selskab* kan ikke få ophævet den fulde skattepligt ved at flytte fra landet. Ved flytning fra Danmark slettes selskabet af Aktieselskabs-Registeret og opløses. Ved en afsluttende ansættelse foretages der en beskatning af indtægter indtil opløs-

ningen og dermed ophøret af skattepligten. Denne beskatning omfatter også urealiserede kapitalgevinster. Disse regler gælder imidlertid ikke, hvis selskabet flytter hjemsted til Grønland. I et forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., der er fremsat den 14. januar 1987 (L 145) er det foreslået, at et selskabs flytning til Grønland sidestilles med flytning til udlandet og Færøerne. Der er derfor ikke behov for at lade de foreslåede regler gælde for selskaber.

Overdragelser af aktiver mellem samlevende ægtefæller udløser efter de gældende regler i kildeskattelovens §§ 26 A og B ikke kursgevinstbeskatning. Den ægtefælle, der får aktiverne overdraget, indtræder i den overdragende ægtefælles skattemæssige stilling. Aktiverne anses således for anskaffet af ægtefællen på samme tidspunkt, for samme beløb og med samme formål som den overdragende ægtefælle. Ægtefællerne vil normalt ikke blive anset for samlevende, hvis den ene ægtefælle er hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland. Ved samlivsophævelse uden skilsmisse eller separation, anses samlivet efter kildeskattelovens § 4 imidlertid først for ophævet i skattemæssig henseende med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen har fundet sted. I disse særlige tilfælde vil der derfor efter de gældende regler kunne ske skattefri overdragelser af aktiver til en ægtefælle, der er hjemmehørende i udlandet.

3. Forslaget.

Det foreslås, at skattepligtsophør i forbindelse med fraflytning samt flytning af et skattemæssigt hjemsted til et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, sidestilles med realisation, der udløser beskatning efter kursgevinstloven. Det samme skal gælde, hvis en person eller et selskab ophører med at være begrænset skattepligtig efter reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, om fast driftssted. For at forhindre en omgåelse af de foreslåede regler ved fraflytning foreslås det tillige, at overdragelser af aktiver til en ægtefælle, der er hjemmehørende i udlandet, også omfattes af forslaget.

Forslaget gælder kun i de tilfælde, hvor afståelse eller indfrielse ville have udløst beskatning i Danmark. Forslaget gælder således personer, der generelt skal medregne kursgevinster og -tab på fordringer og gæld, samt personer, der har fordringer, der ikke har opfyldt mindsterentekravet til den pålydende rente (sortstemplede fordringer).

For selskaber gælder forslaget, såfremt selskabet ophører med at have fast driftssted her i landet.

4. Forslagets administrative og provenumæssige virkninger.

Lovforslaget er et led i den samlede indsats mod skatteflugt, som blev aftalt i forbindelse med skattereformen. Lovforslaget vil medføre en vis administrativ meraktivitet.

Lovforslaget forventes endvidere at medføre et vist merprovenu, som det dog ikke er muligt nærmere at angive størrelsen af.

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser.

Til § 1

Den foreslåede bestemmelse i § 8 B, fastlægger i hvilke situationer ophør af en persons skattepligt må sidestilles med realisation, der medfører beskatning efter kursgevinstloven. Dette gælder således, når en persons fulde skattepligt ophører ved fraflytning eller en persons begrænsede skattepligt ophører, samt når en person får skattemæssigt hjemsted i en fremmed stat. Bestemmelsen gælder ikke i de tilfælde, hvor fuld skattepligt afløses af begrænset skattepligt efter reglerne om fast driftssted og fordringer eller gæld har tilknytning hertil, eller hvis begrænset skattepligt afløses af fuld skattepligt. Det vil endvidere ikke medføre beskatning efter den foreslåede bestemmelse, hvis en person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, fortsat vil være begrænset skattepligtig efter reglerne om fast driftssted.

Det er en forudsætning for en beskatning efter forslaget, at personen har fordringer eller gæld, der ved realisation (afståelse eller indfrielse) i Danmark ville være skattepligtig efter reglerne i kursgevinstloven. De foreslåede regler gælder derfor ikke, hvis personen alene er omfattet af kursgevinstlovens mindsterenteregulering, og personen kun har fordringer, der har opfyldt mindsterentekravet til den pålydende rente. I § 8 B fastlægges det tillige, at ophør af et selskabs begrænsede skattepligt medfører en beskatning af urealiserede kursgevinster og -tab.

Den foreslåede bestemmelse i § 8 B, stk. 2, fastlægger, at kursværdien på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted skal lægges til grund ved opgørelsen. Hvis der på et senere tidspunkt påny indtræder skattepligt til Danmark, behandles denne kursværdi som anskaffelsessum, hvis fordringerne afstås eller indfries.

I bestemmelsen i § 8 B, stk. 3 foreslås det, at der tages hensyn til eventuelle betalte udenlandske skatter ved beregningen af den danske skat. Fradraget beregnes efter de samme principper som den almindelige creditregel i ligningslovens § 33 om udenlandske skatter. Der gives kun fradrag for den udenlandske skat på den gevinst, der beskattes i Danmark. Fradraget kan højst udgøre et beløb, der svarer til den danske skat på gevinsten. Hvis den udenlandske skat er opgjort på grundlag af en højere afståelsessum end den værdi, der er lagt til grund ved den danske beskatning, skal den udenlandske beskatning fordeles forholdsmæssigt på den del af fortjenesten, der er beskattet i Danmark og den skat, der alene er beskattet i udlandet. Den danske skat nedsættes herefter med den del af den udenlandske skat, der falder på den dansk beskattede gevinst. Hvis den udenlandske skat er højere end den danske, kan der dog højst ske nedsættelse med et beløb, der svarer til den danske skat.

Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med tilflytningsstaten, begrænses fradraget til den skat, som denne stat har et ubetinget krav på efter overenskomsten. Dette svarer til reg-

len i ligningslovens § 33, stk. 2.

I § 8 B, stk. 4, foreslås det, at der sker en fravigelse af bestemmelserne i kildeskattelovens §§ 26 A og B, hvorefter overdragelser af aktiver mellem samlevende ægtefæller normalt ikke er forbundet med skattemæssige konsekvenser. Dette skyldes, at der i modsat fald kunne ske en omgåelse af de foreslåede regler.

Den foreslåede regel skal dog kun gælde overdragelse af fordringer, der ved afståelse eller indfrielse i Danmark ville blive beskattet. Det vil sige, at den foreslåede bestemmelse ikke gælder, hvis den overdragende ægtefælle alene har været omfattet af mindsterentereglen i § 7, og fordringerne har opfyldt mindsterentekravet til den pålydende rente.

Til § 2

Forslaget træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende. Forslaget har virkning for ophør af skattepligt m.v., flytning af skattemæssigt hjemsted samt overdragelser af fordringer mellem ægtefæller, der sker på dagen for lovforslagets fremsættelse eller senere.

Bilag

*I dette bilag er (med mindre skrift)
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,
der berøres af lovforslaget*

§ 1

I lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld (kursgevinstloven), jfr. lovbekendtgørelse nr. 519 af 8. august 1986, som ændret ved lov nr. 767 af 12. november 1986 og lov nr. 928 af 19. december 1986 foretages følgende ændringer:

1. I § 8, stk. 1, 1. pkt. indsættes efter »realiseres«: », jfr. dog § 8 B.«

§ 8. Gevinst og tab, der skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medregnes i det indkomstår, hvori gevinsten eller tabet realiseres. Ligningsrådet kan tillade, at en anden opgørelsesmåde anvendes. Er en sådan tilladelse givet, kan den herved godkendte opgørelsesmåde, kun ændres efter tilladelse fra ligningsrådet.

2. Efter § 8 A indsættes:

»§ 8 B. Gevinst og tab, som efter reglerne i §§ 2-7 skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller gæld, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende

uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglen i 1. pkt. med ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1.

Stk. 2. Gevinst og tab, der anses for realiseret efter reglen i stk. 1, opgøres efter reglerne i §§ 8 og 9, dog at værdien ved realiseringen træder i stedet for afståelses- eller indfrielsessummen. Denne værdi betragtes som anskaffelsessum ved senere afståelse eller indfrielse, såfremt skattepligten til Danmark på ny indtræder.

Stk. 3. Skat, der er betalt til fremmed stat, til Færøerne eller Grønland af gevinst ved afståelse eller indfrielse, kan fradrages i den beregnede skat, i det omfang den betalte skat vedrører gevinst, der er beskattet her i landet. Fradraget kan dog højst udgøre et beløb, der svarer til den danske skat. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en fremmed stat, med Færøerne eller med Grønland, gives der dog ikke fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Færøerne eller Grønland har et ubetinget krav på at oppebære efter overenskomsten.

Stk. 4. Reglerne i § 26 A, stk. 2, og § 26 B i kildeskatteloven gælder ikke for overdragelse af fordringer mellem ægtefæller, der efter reglerne i kildeskattelovens § 4 anses for samlevende, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.«