



Krav om sikkerhedsstillelse for fraflytterskat

14. november 2017

En skatteyder, der ejede 50 pct. af aktierne i et unoteret aktieselskab, fraflyttede Danmark og bosatte sig uden for Norden og EU. I forbindelse med flytningen og ophør af den danske skattepligt skulle skatteyderen betale skat efter aktieavancebeskatningsloven (fracflytterskat).

Skatteyderen havde krav på henstand med betaling af fraflytterskatten mod at stille betryggende sikkerhed. Henstandsbeløbet forfaldt i takt med bl.a. udbytteudlodninger fra selskabet.

SKAT krævede pant i skatteyderens unoterede aktier for at anse sikkerheden for betryggende. Desuden krævede SKAT at få håndpant i indeståendet på en særlig sikringskonto, som selskabet – til sikkerhed for afdrag på fraflytterskatten – skulle indbetale på i forbindelse med udbytteudlodninger.

Skatteyderen klagede til ombudsmanden over SKATs krav om den særlige sikringskonto. Skatteyderen gjorde bl.a. gældende, at kravet ikke havde tilstrækkelig hjemmel i aktieavancebeskatningsloven.

Ombudsmanden mente ikke, at han havde grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes opfattelse af, at der var hjemmel til at stille krav om en særlig sikringskonto. Ombudsmanden kunne heller ikke tilsidesætte skattemyndighedernes opfattelse af de krav, der kan stilles til den særlige sikringskonto, herunder betingelserne for, hvornår sikkerheden helt eller delvist kan frigives til skatteyderen.

(Sag nr. 16/02970)

Nedenfor gengives ombudsmandens udtalelse i sagen (oprindeligt stilet til det revisionsfirma, der havde klaget til ombudsmanden på skatteyderens vegne), efterfulgt af en sagsfremstilling.

Følgende betegnelser er brugt til at anonymisere sagen:

A: skatteyderen

B: det aktieselskab, som A ejede 50 pct. af aktierne i

C: revisionsfirmaet

D: holdingselskab, som selskabet B ejede 37,5 pct. af aktierne i

E: det ene af de to selskaber, som ejede de resterende aktier i holdingselskabet D

F: det andet af de to selskaber, som ejede de resterende aktier i holdingselskabet D

X-land: det land, som A bosatte sig i

Ombudsmandens udtalelse

1. Kort om sagen

A fraflyttede Danmark i 2013 og bosatte sig i X-land.

A ejede ved fraflytningen 50 pct. af aktierne i det unoterede selskab B. A's søskende ejede den anden halvdel af aktierne i B.

Ved A's fraflytning ophørte hans skattepligt til Danmark, og der skulle beregnes skat af den nettogevinst, som A ville opnå ved et salg af aktierne i selskabet B, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38 (fraflytterskat). A's fraflytterskat blev opgjort til [flere millioner kroner], hvoraf [langt størstedelen] vedrørte aktierne i B.

SKAT kan efter bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 39 og § 39 A give en skatteyder henstand med betalingen af fraflytterskat, således at fraflytterskatten først forfalder, i takt med at aktierne rent faktisk bliver solgt, eller der f.eks. sker udbytteudlodning.

Når en skatteyder flytter til et land uden for EU og Norden, skal SKAT betinge henstanden af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.

SKAT betingede A's henstand med betalingen af fraflytterskatten af to krav:

For det første krævede SKAT pant i A's andel (50 pct.) af de noterede aktier i selskabet B.

For det andet krævede SKAT håndpant i indeståendet på en særlig sikringskonto, som A skulle oprette i et pengeinstitut til sikkerhed for de afdrag på henstandssaldoen, som A ville skulle betale ved eventuelle fremtidige udbytteudlodninger fra selskabet B. Det til enhver tid indestående på denne konto blev håndpantet til SKAT. Ved B's eventuelle fremtidige udbytteudlodninger til A var selskabet forpligtet til at overføre et beløb til kontoen, der svarede til en nærmere fastsat andel af det samlede udbytte, som selskabet udloddede til A.

SKATs krav om den særlige sikringskonto fulgte af en administrativ praksisændring, der første gang fremgik af SKATs juridiske vejledning af 15. juli 2011, version 1.4.

Det er kravet om den særlige sikringskonto, som revisionsfirmaet C's klage og min undersøgelse handler om.

Revisionsfirmaet C har bl.a. gjort gældende, at kravet om den særlige sikringskonto ikke har hjemmel i aktieavancebeskatningsloven. Det er C's opfattelse, at pant i aktierne, der har udløst fraflytterskatten, uanset om det er noterede eller noterede aktier, skal anses som betryggende sikkerhed i sig selv og udelukker krav om yderligere sikkerhed. C har også gjort gældende, at afgørelsen er i strid med forbuddet mod skøn under regel, og at sikringskontoen ikke er proportional og kompromitterer lovens bestemmelse om forfaldstidspunktet.

2. Aktieavancebeskatningslovens bestemmelser om henstand og sikkerhed for fraflytterskat

2.1. Aktieavancebeskatningslovens § 39

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1 og 2, at en person kan få henstand med den beregnede aktieavancebeskatning ved fraflytning, på betingelse af at der indgives selvangivelse og beholdningsoversigt til told- og skatteforvaltningen. Hvis fraflytningen sker til et land uden for EU eller Norden, er henstanden tillige betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. § 39, stk. 3.

Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1-3, er senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016. Bestemmelsernes ordlyd svarer til det, der var gældende på det tidspunkt, hvor A fraflyttede Danmark (lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011).

Bestemmelserne har følgende ordlyd:

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

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

Stk. 3. Sker personens fraflytning m.v. til et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager eller Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010, er henstand efter stk. 1 endvidere betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed. Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse. (...)”

Aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1-3, blev indsat i loven ved lov nr. 906 af 12. september 2008 om ændring af aktieavancebeskatningsloven mv. I forarbejderne til § 39 var der henvist til, at bestemmelsen svarer til kildeskattelovens § 73 E.

I forarbejderne til kildeskattelovens § 73 E, som oprindeligt blev indsat ved lov nr. 221 af 31. marts 2004 om ændring af forskellige skattelove mv., fremgår følgende (lovforslag nr. L 119 af 17. december 2003):

”Den foreslåede nye § 73 E svarer i princippet til de nuværende henstandsregler i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, dog med to væsentlige ændringer. Der foreslås en lempelse af kravet om sikkerhedsstillelse og en afskaffelse af tillægget til henstandsbeløbet.

Efter forslaget *stk. 1* kan personer få henstand med betaling af fraflytter-skat, der er beregnet i medfør af reglerne i aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og ligningslovens § 28. Der kan alene opnås henstand, hvor fraflytterbeskatningen skyldes,

at personens fulde skattepligt til Danmark er ophørt eller at personen i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er blevet hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

Personen har krav på at få henstand med betalingen, hvis betingelserne i § 73 E er opfyldt. Det er således tilstrækkeligt, at der indgives en meddelelse til skattemyndighederne, om at der ønskes henstand.

For så vidt angår aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 28 svarer stk. 1 til reglerne i henholdsvis aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 5, 1. pkt., og ligningslovens § 28, stk. 6, 1. pkt. For fraflytterbeskatningen efter kursgevinstloven er der tale om indførelse af adgang til henstand med betaling af beregnet fraflytterskat af fordringer, gæld og kontrakter efter de samme principper, som i dag er gældende for fraflytterskat af aktier. Ved lovforslagets § 3 foreslås indført en fraflytterbeskatning af fast ejendom og i tilknytning hertil foreslås der indført adgang til henstand med betaling af den beregnede skat.

Adgangen til henstand er undergivet en række betingelser.

Efter forslaget *stk. 2* er henstanden betinget af, at der indgives selvangivelse ved fraflytningen m.v. og ved senere hel eller delvis afståelse, indfrielse eller udnyttelse af de omfattede aktiver m.m. Såfremt der ikke ønskes omberegning af skatten, er det dog alene en betingelse, at der indgives en meddelelse om afståelsen, indfrielsen eller udnyttelsen. *Stk. 2* svarer til de gældende regler i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 6, 5.-8. pkt.

Efter forslaget *stk. 3* er henstanden i visse tilfælde betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed. Om der skal stilles sikkerhed afhænger af, hvilket land personen flytter til eller bliver hjemmehørende i. Det afgørende er, om personen flytter til eller bliver hjemmehørende i et land, som er omfattet af aftaler eller regler om gensidig bistand ved inddrivelse af skat m.m. Hvis fraflytningen m.v. sker til et land omfattet af en sådan aftale m.v., stilles der efter forslaget ikke krav om sikkerhedsstillelse. Modsat er henstanden betinget af sikkerhedsstillelse, såfremt fraflytningen m.v. sker til et land, som ikke gennem aftale eller vedtagne regler er forpligtet til at yde Danmark bistand med inddrivelse af skatter m.m. Hvis der skal stilles sikkerhed, skal denne stå i passende forhold til henstandsbeløbet, og den kan bestå i aktier, børsnoterede obligationer, bankgaranti eller i form af anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse.

Der kan opnås henstand uden sikkerhedsstillelse, hvis fraflytningen m.v. sker til et land, der er omfattet af overenskomst af 7. december 1989

mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, dvs. hvis fraflytningen m.v. sker til Norge, Sverige, Finland, Island, Færøerne eller Grønland. Endvidere kan der opnås henstand uden sikkerhedsstillelse, hvis fraflytningen m.v. sker til et land, der er omfattet af Rådets direktiv af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (76/308/EØF) som ændret ved Rådets direktiv af 6. december 1979 (79/1071/EØF), Rådets direktiv af 14. december 1992 (92/108/EØF) og Rådets direktiv af 15. juni 2001 (2001/44/EF), dvs. hvis fraflytningen m.v. sker til et land, der er medlem af EU.

Lempelsen af kravet til, hvornår der kræves sikkerhedsstillelse, betyder sammen med ophævelsen af reglen om beregning af tillæg til henstandsbeløbet, at den person, der undergives fraflytterbeskatning som følge af fraflytning til et andet EU-land eller et nordisk land uden for EU, opnår den samme skattemæssige stilling, som hvis personen fortsat havde været skattepligtig til Danmark på tidspunktet for den faktisk afståelse m.m.”

2.2. Aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5 og 12

Henstandsbeløbet forfalder til betaling, i takt med at der sker afståelse, udbytteudlodning og lignende efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2-10.

Bestemmelsen i § 39 A, stk. 12, fastsætter fristen for betaling af (afdrag på) henstandsbeløbet. Bestemmelsen har følgende ordlyd (lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016):

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

Før den 1. marts 2015 var forfaldstidspunktet den 1. oktober. Ved lov nr. 202 af 27. februar 2015 om ændring af aktieavancebeskatningsloven mv. blev fristen ændret til den 1. september.

Bestemmelsen i § 39 A, stk. 5, om beregning af skat bl.a. ved modtagelse af udbytte blev indsat i loven ved lov nr. 906 af 12. september 2008 om ændring af aktieavancebeskatningsloven mv. Det er den samme lovændring, hvor også de nævnte bestemmelser i § 39, stk. 1-3, blev indsat (omtalt i pkt. 2.1).

Bestemmelsen i § 39 A, stk. 5, er senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 1148 af 29. august 2016 og har følgende ordlyd:

”§ 39 A.

...

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

Indledningen til bestemmelsen blev ved lov nr. 202 af 27. februar 2015 om ændring af aktieavancebeskatningsloven mv. ændret fra ”Ved afståelse af aktier til det udstedende selskab” til ”Ved erhvervelse af afståelsessummer for aktier”. Ændringen er uden betydning for A's sag.

I forarbejderne til § 39 A, stk. 5, der som nævnt blev indsat ved lov nr. 906 af 12. september 2008 om ændring af aktieavancebeskatningsloven mv., er bl.a. følgende anført (lovforslag nr. L 187 af 30. maj 2008):

”Almindelige bemærkninger

...

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 udbyttelodninger på aktier omfattet af henstanden. Herved forhindres det, at aktiernes værdi udhules ved udbyttelodning og dermed bortfald eller formindskelse af henstanden i forbindelse med en omberegning. Denne mulighed er navnlig til stede ved unoterede aktier.”

I lovforslagets specielle bemærkninger til § 39 A, stk. 5, fremgår bl.a. følgende:

”Til stk. 5

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 har 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 aktieafståelser 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.”

3. Den juridiske vejledning

I SKATs juridiske vejledning, afsnit C.B.2.14.2.8.3, er der redegjort for praksis vedrørende sikkerhedsstillelse i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3. I afsnittet er der nævnt tre eksempler på sikkerhedsstillelsen.

I den gældende version af vejledningen (2017-2) er anført:

”C.B.2.14.2.8.3 Spørgsmål om sikkerhedsstillelse

Eksempel 1 – betryggende sikkerhed

Der skal til enhver tid være stillet betryggende sikkerhed.

Hvis der er stillet sikkerhed i de aktier, som fraflytterskatten vedrører, har det ingen betydning for sikkerheden, at aktierne falder i værdi, da et eventuelt skattekrav i forbindelse med en afståelse falder tilsvarende.

Er der derimod stillet sikkerhed i fx andre aktier eller andre aktiver, som falder i værdi, så sikkerheden ikke mere kan anses for at være tilstrækkelig, stilles der krav om yderligere sikkerhed.

Hvis aktierne har en negativ anskaffelsessum, er det ikke tilstrækkeligt, at stille sikkerhed i de pågældende aktier. Der kan fx så stilles bankgaranti. Det er kun aktier erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdanning, som kan have en negativ anskaffelsessum.

Sikkerheden skal altså være 'tilstrækkelig' i hele henstandsperioden, og ikke blot på det tidspunkt, hvor henstandsaftalen indgås.

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.

Ejer den fraflyttede person ikke alle aktierne i det selskab, hvor **aktierne ikke er optaget til handel på et reguleret marked**, kan det dog forekomme, at det anses for 'betryggende sikkerhed', at der alene stilles sikkerhed i de aktier, som personen ejer. Det er dog en betingelse, at SKAT på grundlag af en konkret vurdering finder, at sikkerhed i de pågældende aktier må anses for 'betryggende'. I vurderingen af om sikkerheden er betryggende bør bl.a. indgå, om aktierne forventes at kunne sælges.

Er der tale om aktier optaget til handel på et reguleret marked, anses det for 'betryggende sikkerhed', også når det er en mindre del, fx 1 pct. af aktierne, som stilles til sikkerhed. Disse aktier er jo let omsættelige.

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. **Se SKM2016.191.SANST.**

Er der derimod stillet sikkerhed i aktier, som er optaget til handel på et reguleret marked, kræves der normalt ikke sikkerhed i udbytter.

...”

Eksempel 2 og 3 er udtryk for den nye praksis, som blev indføjet i vejledningens version 1.4 af 15. juli 2011 (Juridisk Vejledning 2011-2).

Eksempel 3 svarer til den særlige sikringskonto, som SKAT har stillet krav om i A's sag.

4. SKAT og Skatteankestyrelsens afgørelse om sikkerhedsstillelse

SKAT traf afgørelse i sagen den 12. februar 2016. Afgørelsen blev stadfæstet af Skatteankestyrelsen den 21. juni 2016. Den 4. juli 2016 udsendte Skatteankestyrelsen en korrigeret afgørelse med rettelser af faktuel forkerte oplysninger i sagsfremstillingen vedrørende selskabsnavn og ejerandele. I begrundelsen for Skatteankestyrelsens afgørelse af 21. juni 2016 er bl.a. anført følgende:

”Af aktieavancebeskatningslovens § 39 følger, at der kan gives henstand med betalingen af den ved fraflytningen beregnede skat. Af bestemmelsens stk. 3, fremgår, at det – hvis fraflytningen sker til et land uden for Norden og EU – er en betingelse for henstand, at der stilles sikkerhed. Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse.

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.

Idet klageren ejer 50 % af selskabet B og de resterende 50 % er ejet af [hans søskende], har klageren sammen med [sine søskende] rådighed over selskabet. Det er muligt for ham og [hans søskende], at udlodde værdierne i selskabet til sig selv. At selskabet alene ejer 37,5 % af aktierne i holdingselskabet D, anses uden betydning. Det anførte vedrørende aftale om begrænsninger for udbytte og praksis om at udbytte skal anvendes til udlån til holdingselskabet, anses tillige uden betydning.

Ved modtagelse af udbytte af aktier, der er omfattet af henstandssaldoen, beregnes der skat af udbyttet. Der gives fradrag for skat betalt i Danmark og udlandet, og det overskydende beløb forfalder til betaling. Fristen for betaling er den 1. oktober året efter det år, hvor udlodningen er sket. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Dette fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5 og stk. 12.

Der er derfor under de foreliggende omstændigheder en reel risiko for, at udlodninger i selskabet medfører, at pantet i aktierne mister værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet. Der er herved henset til, at der på trods af de vedtagne begrænsninger i adgangen til at sælge aktierne i holdingselskabet D er en reel risiko for at selskabet B tømmes for værdier. Det kan derfor tiltrædes, at sikkerheden for at være betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, tillige skal omfatte en beregnet skat af udbytter. Denne sikkerhed kan stilles i form af en sikringskonto som sket.

At klageren og hans repræsentant har været uenige med SKAT om formuleringen af pantsætningserklæringen ændrer ikke herpå.

Krav herom anses ikke at stride mod § 39, stk. 3.

Da betalt skat af udbyttet i Danmark og udlandet fragår sikringskontoen, anses kravet herom heller ikke at være i strid med proportionalitetsprincippet.”

SKAT og Skatteankestyrelsen har uddybet begrundelsen i udtalelserne til mig.

Jeg har herefter lagt til grund, at det er SKAT og Skatteankestyrelsens opfattelse, at kravet om den særlige sikringskonto – ved siden af pant i de unoterede aktier – har hjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.

Jeg forstår, at det skyldes, at en sikkerhed i unoterede aktier normalt kun anses for betryggende sikkerhed, hvis der tillige stilles krav om en særlig sikringskonto. Det gælder, uanset om den fraflyttede skatteyder har bestemmende indflydelse i selskabet, idet flere aktionærer sammen kan beslutte at tømme selskabet ved udlodning af udbytter.

På den særlige sikringskonto skal selskabet indbetale et beløb ved eventuelle udbyttebetalinger. Beløbet skal stå til sikkerhed for den senere betaling af afdrag på henstandssaldoen beregnet efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.

5. Min vurdering af sagen

5.1. Har kravet om en særlig sikringskonto – ved siden af pant i de unoterede aktier – hjemmel i aktieavancebeskatningsloven?

5.1.1. § 39, stk. 1 – en fakultativ bestemmelse?

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1, at personer *kan* få henstand med betalingen af den beregnede fraflytterskat.

Anvendelsen af ordet *kan* i § 39, stk. 1, kunne umiddelbart tyde på, at der er tale om en fakultativ bestemmelse. Det fremgår imidlertid af forarbejderne til bestemmelsen, at bestemmelsen ikke er ment som en fakultativ bestemmelse, men at skatteyderen derimod har krav på henstand, hvis betingelserne i § 39, stk. 2 og 3, er opfyldt.

Jeg henviser til forarbejderne til den tidligere bestemmelse i kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, og til forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1, der henviser til, at bestemmelsen er en videreførsel af kildeskattelovens § 73 E. I forarbejderne til § 73 E er der således bl.a. anført:

”Personen har krav på at få henstand med betalingen, hvis betingelserne i § 73 E er opfyldt. Det er således tilstrækkeligt, at der indgives en meddelelse til skattemyndighederne, om at der ønskes henstand.”

Jeg mener derfor ikke, at skattemyndighederne med hjemmel i § 39, stk. 1, kan opstille betingelser, som ikke har hjemmel i § 39, stk. 2 eller stk. 3. I den konkrete sag bliver det således afgørende, om kravet om den særlige sikringskonto må anses for at have hjemmel i § 39, stk. 3.

5.1.2. § 39, stk. 3 – skal ”aktier” altid anses for betryggende sikkerhed i sig selv?

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, 1. pkt., er henstand med fraflytterskat bl.a. betinget af, at ”der stilles betryggende sikkerhed”. I bestemmelsens 2. pkt. er følgende anført:

”Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse.”

Som det fremgår af bestemmelsens ordlyd, knytter ordene ”der er optaget til handel på et reguleret marked” sig alene til obligationer. Dette stemmer overens med ordlyden af den tidligere bestemmelse i kildeskattelovens § 73 E, stk. 3, som aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, viderefører.

Kildeskattelovens § 73 E, stk. 3, havde følgende ordlyd:

”Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, børsnoterede obligationer, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse.”

Ordet ”aktier” i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, omfatter således både noterede og unoterede aktier.

Efter min opfattelse kan det ikke udledes af bestemmelsen i § 39, stk. 3, at unoterede aktier altid skal anses som betryggende sikkerhed i sig selv, og at SKAT, når der stilles sikkerhed i unoterede aktier, er afskåret fra også at kræve anden form for sikkerhed.

Jeg henviser i den forbindelse til, at det fremgår af lovens § 39, stk. 3, 1. pkt., at det overordnede krav er, at sikkerheden skal være betryggende, og at opregningen af aktiver, der kan stilles som sikkerhed, ikke er udtømmende, jf. § 39, stk. 3, 2. pkt. in fine. Hertil kommer, at sikkerheden – uanset hvilket aktiv der anvendes som sikkerhed – skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet.

5.1.3. § 39, stk. 3 – vurderingen af betryggende sikkerhed

Henstand med fraflytterskatten er betinget af, at der stilles ”betryggende sikkerhed”, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, 1. pkt.

Som anført i pkt. 5.1.1 ovenfor er aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1, ikke en fakultativ bestemmelse. SKAT kan således ikke opstille yderligere betingelser for henstand end de betingelser, der følger af § 39, stk. 2 eller 3. På den anden side kan SKAT heller ikke give henstand med fraflytterskatten, hvis betingelserne i § 39, stk. 2 og 3, ikke er opfyldt. SKAT kan således ikke frafalde kravet om f.eks. betryggende sikkerhed.

Det er SKAT, der i den konkrete sag skal vurdere, om der er tale om en betryggende sikkerhed. Ved den vurdering er SKAT bundet af, at sikkerheden ifølge lovens § 39, stk. 3, 2. pkt., skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet, og at skatteyderen kan stille sikkerhed i form af aktier, børsnoterede obligationer, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed.

Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, er efter min opfattelse ikke til hinder for, at der opstilles generelle retningslinjer for SKATs vurdering af, hvornår en sikkerhed som udgangspunkt kan anses for betryggende, sådan som det er sket i SKATs juridiske vejledning.

5.1.4. Praksis og praksisændringen – den juridiske vejledning

SKATs krav om en særlig sikringskonto i A's sag er i overensstemmelse med den praksis, der blev indført i SKATs juridiske vejledning (version 1.4) med virkning fra den 15. juli 2011.

I den juridiske vejledning blev der således indført nogle generelle retningslinjer for kravet til sikkerhedsstillelse i form af tre eksempler. Det fremgår af eksempel 3, at der ved sikkerhed i aktier, som ikke er optaget til handel på et reguleret marked, som udgangspunkt også skal stilles sikkerhed for udbytter. Er der derimod stillet sikkerhed i aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked, kræves der normalt ikke sikkerhed også i udbytter.

Kravet om en særlig sikringskonto, som SKAT har stillet i A's sag, er i overensstemmelse med eksempel 3 i den juridiske vejledning. Ved selskabet B's udlodning af udbytter til A skal selskabet således indbetale et beløb på den særlige sikringskonto til sikkerhed for den senere betaling af afdrag på henstandssaldoen, som følger af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5. SKAT har i udtalelsen af 21. februar 2017 oplyst, at kravet om sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb vil kunne fraviges i konkrete tilfælde.

Skattemyndighederne har begrundet kravet om den særlige sikringskonto med, at der er risiko for, at en aktionær i et unoteret selskab vil kunne tømme selskabet ved udlodning og dermed gøre aktierne værdiløse. SKAT har desuden i udtalelse af 21. februar 2017 oplyst, at kravet om den supplerende sikkerhed i det beregnede udbytteskattebeløb stilles for at sikre SKATs krav, i perioden fra udbytteudlodningen finder sted, indtil afdraget på henstandssaldoen forfalder den 1. september i indkomståret efter udlodningen.

Samlet set er det min opfattelse, at SKATs praksis(ændring) er saglig og har hjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.

Ved min vurdering af SKATs juridiske vejledning (eksempel 3) og praksis for, hvornår en sikkerhed må anses for betryggende, har jeg lagt vægt på det, som skattemyndighederne har anført i afgørelserne og udtalelserne til mig.

Jeg har også lagt vægt på, at skattemyndighedernes betragtninger vedrørende den særlige sikringskonto og unoterede selskaber svarer til de betragtninger, som fremgår af forarbejderne til § 39 A, stk. 5, og som begrundede selve indførelsen af skattekravet i § 39 A, stk. 5. Det fremgår således af forarbejderne, at det væsentligste element ved indførelsen af bestemmelsen var, at henstanden løbende skulle nedbringes ved udbytteudlodninger. Det blev anført, at man herved forhindrede, at aktiernes værdi blev udhulet ved udbytteudlodning, og at denne mulighed navnlig var til stede ved unoterede aktier.

Det bemærkes, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, både gælder for noterede og unoterede selskaber. Da muligheden for at tømme et selskab ved udlodning navnlig vil være til stede ved unoterede selskaber, har jeg forstået, at praksis om den særlige sikringskonto som udgangspunkt også kun gælder i relation til unoterede selskaber.

Jeg har også noteret mig, at der er tale om generel praksisændring (pr. 15. juli 2011), der som udgangspunkt gælder for alle ejere af unoterede aktier, og at der alene er tale om et udgangspunkt, som SKAT kan fravige, hvis sikkerhed i unoterede aktier i det konkrete tilfælde må anses for betryggende uden sikringskonto.

5.2. Kravet om en særlig sikringskonto i den konkrete sag

I den konkrete sag ejede A 50 pct. af aktierne i det unoterede selskab B. Idet der var tale om et unoteret selskab, skulle der ifølge SKATs praksis som udgangspunkt også stilles sikkerhed i fremtidige udbytter, jf. den juridiske vejledning, eksempel 3.

Ifølge skattemyndighederne var det uden betydning, at A kun ejede 50 pct. af de unoterede aktier i B, idet han havde mulighed for at indgå en aftale med sine søskende, der ejede de øvrige aktier i B, om at tømme selskabet ved udlodning af udbytter.

Revisionsfirmaet C har bl.a. gjort gældende, at skattemyndighederne ikke kan stille krav om en sådan særlig sikringskonto uden at foretage en konkret og individuel vurdering af sagen. At SKAT og Skattemankestyrelsen ikke har foretaget en sådan individuel vurdering af sagen, fremgår også tydeligt af Skattemankestyrelsens korrigerede afgørelse af 4. juli 2016. Den korrigerede afgørelse har således det samme resultat, selv om fakta i sagsfremstillingen er blevet rettet. C har også gjort gældende, at A hverken har bestemmende indflydelse i selskabet B og endnu mindre i D, som B ejer 37,5 pct. af. C har i den forbindelse også henvist til, at A ikke har nogen reel mulighed for at tømme D for værdier, fordi der er tale om en produktionsvirksomhed i modsætning til en pengetank, der lader sig udlodde. C har også henvist til kapitalejeraftalerne og aftalen om bl.a. at lade udbytte forblive indestående som lån fra aktionærerne til koncernen.

I Skattemankestyrelsens afgørelse af 21. juni 2016 er kravet om den særlige sikringskonto bl.a. begrundet med, at der er "en reel risiko for, at udlodninger i selskabet medfører, at pantet i aktierne mister værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet", jf. nærmere pkt. 4 ovenfor.

SKAT og Skattemankestyrelsen har i udtalelserne til mig fastholdt, at det afgørende i den konkrete sag har været, at der er tale om et unoteret selskab, hvor

der er risiko for, at aktionærerne kan indgå aftale om at tømme selskabet ved udlodning.

Skatteankestyrelsen har bl.a. oplyst i brev af 12. april 2017, at forholdene i holdingselskabet D må anses for at være uden betydning, og at aftaler om begrænsninger for udbytteudlodning mv. også er uden betydning, idet sådanne aftaler kan ændres af parterne.

SKAT har i brev af 1. juni 2017 desuden anført, at det ikke er afgørende, om aktionærerne er nærtstående i skattemæssig forstand. Selv om A og hans søskende ikke er omfattet af den personkreds af nærtbeslægtede, der er omfattet af ligningslovens § 2 eller aktieavancebeskatningslovens § 4, har de mulighed for at beslutte, at der skal ske udlodning af udbytte. SKAT har desuden anført, at det ikke udelukker udlodning, at et selskab ikke har likvide midler, idet der bl.a. vil kunne ske udlodning af eventuelle salgssummer, hvis selskabet foretager salg af aktiver.

Skattemyndighedernes afgørelse bygger på en konkret vurdering af, hvornår en sikkerhed for fraflytterskatten kan anses for betryggende.

Som ombudsmand har jeg ikke særlige forudsætninger for at foretage en vurdering af kravene til den stillede sikkerhed på en anden og bedre måde end SKAT og Skatteankestyrelsen, der beskæftiger sig med det pågældende sagsområde i det daglige.

Efter min gennemgang af sagen mener jeg ikke, at jeg har grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes opfattelse af, at der er hjemmel til i A's sag at stille krav om en særlig sikringskonto.

Jeg har lagt vægt på det anførte i myndighedernes afgørelser om, at der er en mulighed for, at A og hans søskende kan indgå aftale om at tømme det unoterede selskab for værdier ved udbytteudlodninger.

Jeg har også lagt vægt på, at det netop er tidsforskydningen mellem udlodningen af udbyttet og forfaldstidspunktet for afdraget på henstandssaldoen, der giver risiko for, at SKATs pant mister værdi, hvis der ikke samtidig med udlodningen opnås sikkerhed for afdraget på henstandsbeløbet.

Jeg har desuden lagt vægt på, at det fremgår af SKATs udtalelse af 21. februar 2017, at SKAT i forbindelse med en konkret udlodning kan give tilladelse til, at der ikke indbetales supplerende sikkerhed på sikringskontoen, hvis forholdene tilsiger det.

Endelig har jeg noteret mig, at SKAT har foretaget en konkret vurdering af det stillede krav til pantsætningen af aktierne i selskabet B. SKAT har således anset pant i A's ejerandel (50 pct.) for at være tilstrækkelig sikkerhed sammen med kravet om den særlige sikringskonto. Jeg henviser til, at det fremgår af SKATs juridiske vejledning, eksempel 2, at der som udgangspunkt skal stilles sikkerhed i 100 pct. af aktierne i det unoterede selskab, som henstanden vedrører. Det fremgår dog også af vejledningens eksempel 2, at SKAT efter en konkret vurdering kan nøjes med pant i de aktier som den fraflyttede person ejer.

5.3. Sikringskontoen

5.3.1. Hvordan fungerer sikringskontoen?

Ved udlodning af udbytte skal selskabet på udlodningstidspunktet indsætte et beløb på sikringskontoen svarende til 42 pct. af det udloddede udbyttebeløb, fratrukket den allerede indeholdte danske udbytteskat.

Beløbet på sikringskontoen skal normalt stå på kontoen frem til afdraget på henstandssaldoen forfalder den 1. september i indkomståret efter udlodningen. Eventuelle renter af beløbet tilfalder skatteyder, jf. SKATs udtalelse af 21. februar 2017.

Beløbet, der skal betales i afdrag på henstandssaldoen, beregnes efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5. Ifølge denne bestemmelse skal der beregnes skat efter reglerne i personskattelovens § 8 a og dernæst gives fra- drag for den betalte skat til Danmark og fremmed stat.

Ifølge SKATs udtalelse af 21. februar 2017 skal selskabet ved en udlodning på 500.000 kr. indsætte 75.000 kr. på sikringskontoen, mens afdraget på henstandssaldoen beregnet efter § 39 A, stk. 5, udgør ca. 67.000 kr., forudsat at der ikke bliver betalt udenlandsk skat af udbytteudlodningen. Differencen – ca. 8.000 kr. – kan SKAT ifølge udtalelsen af 21. februar 2017 efter en konkret anmodning fra skatteyder give tilladelse til bliver frigivet fra den særlige sikringskonto før forfaldstiden for afdraget på henstandssaldoen.

Hvis skatteyderen har betalt udenlandsk skat af udbytteudlodningen, reduceres afdraget på henstandssaldoen (§ 39 A, stk. 5) med et beløb svarende her- til. Det fremgår også af SKATs udtalelse af 21. februar 2017, at SKAT mod- forvisning af dokumentation for de betalte udenlandske udbytteskatter accep- terer, at skatteyderen får frigivet et beløb fra den særlige sikringskonto sva- rende til den betalte udenlandske udbytteskat.

5.3.2. Min vurdering af klagen over sikringskontoen

Revisionsfirmaet C har gjort gældende, at det er i strid med forfaldsbestem- melsen i § 39 A, stk. 12, og ikke proportionalt, at der allerede på udlodnings- tidspunktet skal indsættes et beløb på den særlige sikringskonto til sikkerhed for afdraget på henstandssaldoen, der først forfalder 1. september året efter.

C har desuden gjort gældende, at det ikke er proportionalt, at der på sikrings- kontoen også skal indsættes et beløb, som skatteyderen skal afregne til de udenlandske skattemyndigheder, og at dette beløb kun kan frigives efter ac- cept fra SKAT. C har bl.a. i et brev af 15. maj 2017 til mig oplyst, at de uden- landske skatter udgør et betydeligt problem. C har oplyst, at der ofte slet ikke vil være noget beløb til betaling til de danske skattemyndigheder efter § 39 A, stk. 5, eller i hvert fald et betydeligt lavere beløb end det beløb, der er indsat på sikringskontoen.

Jeg mener ikke, at jeg har grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes opfattelse af, hvilke krav der kan stilles til den særlige sikringskonto. Jeg har heller ikke grundlag for at mene, at de stillede krav ikke er proportionale.

Som det fremgår under pkt. 5.2 ovenfor mener jeg ikke, at jeg har grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes opfattelse af, at der i A's sag kan stilles krav om en særlig sikringskonto. Som anført i den forbindelse har jeg lagt vægt på, at det netop er tidsforskydningen mellem udlodningen af udbyttet og forfaldstidspunktet for afdraget på henstandssaldoen, der giver risiko for, at SKATs pant mister værdi, hvis der ikke samtidig med udlodningen opnås sik- kerhed for afdraget på henstandsbeløbet.

Jeg mener ikke, at bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 12, der regulerer forfaldstidspunktet, kan føre til et andet resultat.

Jeg bemærker i øvrigt, at beløbet, der skal indsættes på kontoen, i det væ- sentligste svarer til det beløb, som senere forfalder til de danske myndighe- der, medmindre der skal betales udenlandsk udbytteskat af beløbet. Hvis skatteyderen kan fremlægge dokumentation for at have betalt udbytteskat til en udenlandsk myndighed, har jeg forstået, at SKAT vil samtykke til frigivelse af et tilsvarende beløb fra sikringskontoen.

5.4. Konklusion

Jeg mener ikke, at jeg har grundlag for at tilsidesætte SKATs og Landsskatterettens opfattelse, hvorefter der er hjemmel til at stille krav om oprettelsen af en særlig sikringskonto.

Jeg har lagt vægt på, at SKATs praksis må anses for at være saglig og for at have hjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.

Jeg mener heller ikke, at jeg har grundlag for at tilsidesætte SKATs og Landsskatterettens opfattelse af, hvilke krav der kan stilles til sikringskontoen, herunder betingelserne for, at sikkerheden helt eller delvist kan frigives.

På den baggrund foretager jeg mig ikke mere i sagen.

...

Sagsfremstilling

A fraflyttede Danmark i 2013 og bosatte sig i X-land. Ved fraflytningen ophørte A's skattepligt i Danmark.

A ejede ved fraflytningen 50 pct. af selskabet B. Den anden halvdel af selskabet var ejet af A's søskende.

Selskabet B ejer 37,5 pct. af holdingselskabet D, som er en større produktionsvirksomhed. De resterende aktier i holdingselskabet er ejet af to andre selskaber, henholdsvis selskabet E og selskabet F, som begge er ejet af familie til A. Der er indgået kapitalejeraftale, hvor familien har aftalt begrænsninger i adgangen til at sælge aktier i holdingselskabet D.

Ved fraflytningen blev A's fraflytterskat opgjort til i alt [flere millioner kroner]. [Langt størstedelen] vedrørte aktierne i B. Resten vedrørte unoterede og noterede aktier i andre selskaber og unoterede udenlandske værdipapirer.

SKAT skrev den 2. juli 2015 til A, at han skulle stille sikkerhed for den beregnede fraflytterskat, hvis han ville have henstand med betalingen. I brevet var det oplyst, at sikkerheden skulle være betryggende, og at det betød, at "sikkerheden kan stilles som en bankgaranti, en spærret konto eller i form af aktier eller obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked".

I brev af 3. juli 2015 oplyste SKAT supplerende til A, at der generelt vedrørende sikkerhedsstillelse var anført følgende i den juridiske vejledning, afsnit C.B.2.14.2.8.3:

"Specielt vedrørende sikkerhed i danske unoterede selskaber fremgår bl.a. følgende:

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.

Ejer den fraflyttede person ikke alle aktierne i det selskab, hvor aktierne ikke er optaget til handel på et reguleret marked, kan det dog forekomme, at det anses for 'betryggende sikkerhed', at der alene stilles sikkerhed i de aktier som personen ejer. Det er dog en betingelse, at SKAT på grundlag af en konkret vurdering finder, at sikkerhed i de pågældende aktier må anses for 'betryggende'. I vurderingen af om sikkerheden er betryggende bør bl.a. indgå, om aktierne forventes at kunne sælges.

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.”

Revisionsfirmaet C meddelte i en e-mail af 8. juli 2015, at A ønskede at pantsætte sine aktier i selskabet B. Det var også anført, at A ville oprette en sikringskonto til fremtidige udbytter med forbehold for resultatet af en klagesag. C bad om at få tilsendt SKATs udkast til pantsætningseskabeloner.

SKAT fremsendte den 4. august 2015 to standardparadigmer vedrørende pantsætningserklæringer i noterede selskaber og tilhørende udbytter.

Revisionsfirmaet C fremsendte den 26. august 2015 to udkast til pantsætningserklæringer, som C selv havde udfærdiget, til gennemsyn hos SKAT. Samme dag skrev C igen til SKAT og anmodede om, at der i de fremsendte udkast til pantsætningserklæringer blev indsat en bemærkning om, at pantsætningen yderligere skulle respektere familiens faste praksis om at lade selskabet beholde nettoudbyttet som et lån, sådan at aktionærerne kunne agere bank for selskabet.

SKAT sendte den 1. september 2015 i en e-mail bemærkninger til de fremsendte udkast til pantsætningserklæringer. SKAT accepterede indledningsvist, at A's ejerandel af aktierne i B (50 pct.) og den særlige sikringskonto til udbytter skulle være sikkerhed for hele fraflytterskatten, det vil sige også de [...] mindre fraflytterbeløb i andre aktier/værdipapirer. SKAT skrev dernæst, at C's udkast til pantsætningserklæringer ikke kunne accepteres, som de forelå. SKAT anførte, at man foretrak, at C anvendte SKATs standarderklæringer, men hvis C ville anvende sine egne, skulle der foretages nogle ændringer i erklæringerne, som SKAT herefter har redegjort nærmere for.

C skrev den 2. september 2015, at A for at opnå den ønskede henstand ville acceptere SKATs krav til erklæringerne, herunder kravet om sikkerhed i både aktier og den særlige sikringskonto, men at klienten samtidig ville anmode om en afgørelse vedrørende sikringskontoen, idet denne afgørelse ville blive påklaget til Skatteankestyrelsen. C gjorde også opmærksom på, at C havde klaget til SKATs borger- og retssikkerhedschef over SKATs krav til formuleringen af pantsætningserklæringerne og praksis om at kræve pant i en særlig sikringskonto.

Det bemærkes, at SKATs borger- og retssikkerhedschef i første omgang sendte C's klage videre til SKAT Jura, der besvarede henvendelsen den 25. september 2015.

Den 11. september 2015 underskrev A en håndpantsetningserklæring – affattet af C – vedrørende den særlige sikringskonto, som bl.a. indeholdt følgende tekst:

”Panteretten omfatter et foreløbigt beregnet udbytteskattebeløb ved evt. udlodning af udbytte og likvidationsprovenu. Det foreløbigt beregnede udbytteskattebeløb beregnes som det udloddende afkast gange den høje skattesats, jf. personskattelovens § 8 A (sats 42%) minus den indeholdte skat på 27%. Såfremt afkast udloddes, indsættes det foreløbigt beregnede udbytteskattebeløb på nærværende pantsatte konto.

Ved indbetaling fra [bank], jf. nærværende pantsætning, direkte på henstandssaldoen hos SKAT, kan der ske frigivelse af den pantsatte konto uden forudgående samtykke fra SKAT. Ved indbetaling skal oplyses cpr.nr. og at indbetalingen vedrørende nævnte fraflytnings-/henstandsskat. Enhver anden udbetaling fra kontoen kræver forudgående accept fra SKAT – dog vil krav om betaling af udenlandske skatter af samme udbyttebeløb kunne accepteres betalt mod dokumentation, idet udenlandske udbytteskatter vil være fradragsberettiget (credit) i forfaldsbeløbet til SKAT, Danmark.”

C sendte de underskrevne pantsætningserklæringer til SKAT den 23. september 2015 og anmodede samtidig om en afgørelse vedrørende pantsætningserklæringernes udformning og kravet om en særlig sikringskonto til fremtidige udbytter. C anmodede også om en særlig begrundelse for, hvorfor familiens faste praksis om at lade nettoudbytter blive stående i selskabet ikke kunne accepteres.

C modtog den 25. september 2015 SKAT Juras besvarelse af C's klage til borger- og retssikkerhedschefen. C klagede igen den 30. september 2015 til borger- og retssikkerhedschefen. C gjorde på ny gældende, at SKAT administrerede området sådan, at der var blankettvang i forhold til pantsætningserklæringerne, selv om der ikke var lovhjemmel hertil. C gjorde også på ny gældende, at der ikke var hjemmel til kravet om den særlige sikringskonto for udbytter.

Borger- og retssikkerhedschefen skrev i brev af 16. november 2015, at C måtte benytte det administrative klagesystem vedrørende SKATs krav til den stillede sikkerhed. Om brugen af SKATs pantsætningsformularer oplyste borger- og retssikkerhedschefen, at hun havde opfordret SKAT til at gennemgå de udfærdigede paradigmer, bl.a. for at sikre sig, at de var korrekte og hensigtsmæssige.

SKAT skrev i e-mail af 18. januar 2016 til C, at der skulle foretages to rettelser i de af C fremsendte pantsætningserklæringer, for at de kunne accepteres.

Ifølge rettelseerne fastholdt SKAT kravet om pant i den særlige sikringskonto, og at beløbene indsat på denne konto kun kunne frigives efter et konkret samtykke fra SKAT, dvs. også i tilfælde af betaling af udenlandske udbytteskatter.

A underskrev den 27. januar 2016 en allonge til pantsætningsdokumenterne, hvor der blev taget højde for de af SKAT anviste rettelser i pantsætningserklæringerne.

SKAT traf en egentlig afgørelse vedrørende kravene til den stillede sikkerhed den 12. februar 2016. I brevet var bl.a. anført:

”SKATs afgørelse

SKATs krav om sikkerhed i udbytte

SKATs krav om sikkerhed i udbytte efter SKATs anviste retningslinjer og formuleringer fastholdes. Baggrunden er, at aktionærerne reelt vil kunne tømme selskabet ved udlodning af udbytter, således at aktierne bliver værdiløse. Sikkerhed i aktierne er derfor ikke betryggende sikkerhed, hvis der ikke også stilles sikkerhed i udbytter.

Den af dig ønskede løsning med at undlade at indsætte udbytte (beregnet udbytteskat) på sikringskontoen, men i stedet lade beløbet stå på mellemregningskontoen frem til forfaldstidspunktet, opfylder derfor ikke kravene til betryggende sikkerhed.

SKATs krav om sletning af sætning i den underskrevne pantsætningserklæring

SKATs krav om sletning af rådgivers følgende tilføjelse fastholdes:

’ – dog vil krav om betaling af udenlandske skatter af samme udbyttebeløb kunne accepteres betalt mod dokumentation, idet udenlandske udbytteskatter vil være fradragsberettiget (credit) i forfaldsbeløbet til SKAT, Danmark.’

SKAT kan ikke acceptere en sådan generel tilføjelse, da SKAT ikke kan tillade hævninger på sikringskontoen til betaling af udenlandsk udbytteskat uden forudgående samtykke fra SKAT bl.a. pga. tilbagesøgningsmulighederne for en del af den udenlandske udbytteskat. SKAT skal konkret sikre sig, at dokumentationen er i orden, før SKAT kan give eventuel samtykke til frigivelse af beløb fra sikringskontoen til betaling af udenlandsk udbytteskat. SKAT kan derfor kun behandle spørgsmål om evt. frigivelse efter en konkret anmodning i situationer med konkret betaling af udenlandsk udbytteskat.

Selvom der ikke er lovgivet om anvendelse af særlige blanketter på området for sikkerhedsstillelse for fraflytterskat, hindrer det ikke SKAT i at stille sagligt relevante krav til formuleringerne for at sikre, at sikkerheden for fraflytterskatten kan anses for betryggende, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.

Sammenfattende er det SKATs opfattelse, at hverken kravet om sikkerhed i udbytte eller formuleringskravene, herunder krav om sletning af den ovennævnte rådgivertilføjelse, er i strid med proportionalitetsprincippet, men derimod nødvendige krav for at sikre, at sikkerheden er betryggende. Der skal ifølge den udtrykkelige lovbestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, stilles betryggende sikkerhed, og SKAT har derfor ikke hjemmel til at frafalde kravet om betryggende sikkerhed.

Se yderligere begrundelse nedenfor.

Regler, begrundelse mv.

Generelt vedrørende fraflytterskat og sikkerhedsstillelse henvises til aktieavancebeskatningslovens §§ 38-39 A og til Den Juridiske vejledning afsnit C.B.2.14.2.8.3. Sikkerheden skal være betryggende til enhver tid. Specielt vedrørende sikkerhed i danske unoterede selskaber fremgår bl.a. følgende:

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

Ejer den fraflyttende person ikke alle aktierne i det selskab, hvor **aktierne ikke er optaget til handel på et reguleret marked**, kan det dog forekomme, at det anses for 'betryggende sikkerhed', at der alene stilles sikkerhed i de aktier, som personen ejer. Det er dog en betingelse, at SKAT på grundlag af en konkret vurdering finder, at sikkerhed i de pågældende aktier må anses for 'betryggende'. I vurderingen af om sikkerheden er betryggende bør bl.a. indgå, om aktierne forventes at kunne sælges'.

'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.'

Vedrørende udbytter henvises endvidere til afsnit C.B.2.14.2.8.4.2, ad b. og c., hvoraf bl.a. fremgår følgende:

' ...'

Ved modtagelse af udbytte beregnes en skat, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Sikkerhed i udbytte skal sikre SKATs krav på udbytteskat fra udlodning til skatten betales ved forfald.

Som nævnt i afsnit C.B.2.14.2.8.4.2 omfatter panteretten et foreløbigt beregnet udbytteskattebeløb ved evt. udlodning af udbytte. Det foreløbigt beregnede udbytteskattebeløb indsættes på en pantsat spærret konto (sikringskonto). Ved udbetaling fra den spærrede konto **direkte til henstandssaldoen**, kan der ske frigivelse fra den pantsatte konto uden forudgående samtykke fra SKAT. Enhver anden udbetaling fra kontoen kræver forudgående accept fra SKAT.

Denne fremgangsmåde fremgår af de af SKAT udarbejdede standardformuleringer.

SKATs standardformuleringer vedrørende pant i udbytte skal ses i en sammenhæng, således at 'unoterede aktier/anparter pantsætningsdokument' henviser til SKATs 'spærret udbyttekonto pantsætningsdokument'. Baggrunden for SKATs krav om pant i udbytte er, at aktionærerne reelt vil kunne tømme selskabet ved udlodning af udbytter, således at aktierne bliver værdiløse. Risikoen vil især være til stede, hvis der er tale om et hovedaktionærselskab. Det kan imidlertid også tænkes, at flere aktionærer sammen beslutter at tømme selskabet ved udlodning af udbytter, selv om ingen af aktionærerne enkeltvis har bestemmende indflydelse i selskabet eller er hovedaktionærer i relation til aktieavancebeskatningslovens § 4. Sikkerhed i aktierne er derfor ikke betryggende sikkerhed, hvis der ikke også stilles sikkerhed i udbytter.

Din ønskede løsning med at undlade at stille sikkerhed i udbytte (undlade at indsætte beregnet udbytteskat på en sikringskonto), men i stedet lade beløbet stå på mellemregningskontoen, som et lån fra dig til selskabet, frem til forfaldstidspunktet, opfylder derfor ikke kravene til betryggende sikkerhed.

Vedrørende SKATs krav om sletning af tilføjelsen

' – dog vil krav om betaling af udenlandske skatter af samme udbyttebeløb kunne accepteres betalt mod dokumentation, idet udenlandske udbytteskatter vil være fradragsberettiget (credit) i forfaldsbeløbet til SKAT, Danmark.'

bemærkes, at SKAT, som nævnt ikke kan tillade hævnings på sikringskontoen til betaling af udenlandsk udbytteskat uden forudgående tilladelse fra SKAT bl.a. pga. tilbagesøgningsmulighederne for en del af den

udenlandske udbytteskat. SKAT skal konkret sikre sig, at dokumentationen er i orden, før SKAT kan give sit evt. samtykke til frigivelse fra den spærrede konto. SKAT kan behandle spørgsmål om evt. frigivelse efter en konkret anmodning i situationer med konkret betaling af udenlandsk udbytteskat.

Selvom der ikke er lovgivet om anvendelse af særlige blanketter på området for sikkerhedsstillelse for fraflytterskat, hindrer det ikke SKAT i at stille sagligt relevante krav til formuleringerne for at sikre, at sikkerheden for fraflytterskatten kan anses for betryggende, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.”

Revisionsfirmaet C klagede i brev af 29. marts 2016 over afgørelsen til Skatteankestyrelsen. I klagen gjorde C bl.a. gældende, at der ifølge ordlyden i § 39, stk. 3, ikke var hjemmel til at kræve sikkerhed bestående af både håndpant i aktierne og derudover en særlig sikringskonto. C henviste til, at SKATs praksisændring og kravet om den særlige sikringskonto var udtryk for skøn under regel, og at afgørelsen var uproportional og i strid med forfaldsbestemmelserne i § 39 A, stk. 12. C gjorde også gældende, at det var uproportionalt, at sikringskontoen også skulle indeholde midler til betaling af udenlandske skatter. Desuden gjorde C gældende, at § 39, stk. 3, forudsatte, at der blev foretaget en konkret vurdering af de faktiske forhold i hvert enkelt tilfælde. I den pågældende sag var det usandsynligt, at A kunne tømme selskabet ved udlodninger, idet selskabet havde et delejerskab til D, som er en operationel og aktiv virksomhed.

Skatteankestyrelsen stadfæstede den 21. juni 2016 SKATs afgørelse. I sagsfremstillingen (side 3), i afsnittet ”Klagerens opfattelse”, havde Skatteankestyrelsen ved en fejl angivet faktum fra en anden skatteydere sag. Den anden skatteydere sag vedrørte i modsætning til A’s sag et anpartsselskab, hvor den fraflyttede person ejede 100 pct. af anparterne. I Skatteankestyrelsens afgørelse var de korrekte oplysninger om ejerandele angivet. I afgørelsen var der bl.a. anført:

”Skatteankestyrelsens afgørelse

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 38, at aktier ved ejerens fraflytning fra Danmark som udgangspunkt anses for afstået på fraflytningstidspunktet.

Af aktieavancebeskatningslovens § 39 følger, at der kan gives henstand med betalingen af den ved fraflytningen beregnede skat. Af bestemmelsens stk. 3 fremgår, at det – hvis fraflytning sker til et land uden for Norden og EU – er en betingelse for henstand, at der stilles sikkerhed. Sik-

kerheden skal stå i et 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.

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.

Idet klageren ejer 50 % af selskabet B og de resterende 50 % er ejet af [hans søskende], har klageren sammen med [sine søskende] rådighed over selskabet. Det er muligt for ham og [hans søskende], at udlodde værdierne i selskabet til sig selv. At selskabet alene ejer 37,5 % af aktierne i holdingselskabet D, anses uden betydning. Det anførte vedrørende aftale om begrænsninger for udbytte og praksis om at udbytte skal anvendes til udlån til holdingselskabet, anses tillige uden betydning.

Ved modtagelse af udbytte af aktier, der er omfattet af henstandssaldoen, beregnes der skat af udbyttet. Der gives fradrag for skat betalt i Danmark og udlandet, og det overskydende beløb forfalder til betaling. Fristen for betaling er den 1. oktober året efter det år, hvor udlodning er sket. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Dette fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5 og stk. 12.

Der er derfor under de foreliggende omstændigheder en reel risiko for, at udlodninger i selskabet medfører, at pantet i aktierne mister værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet. Der er herved henset til, at der på trods af de vedtagne begrænsninger i adgangen til at sælge aktierne i holdingselskabet D er en reel risiko for, at selskabet B tømmes for værdier. Det kan derfor tiltrædes, at sikkerheden for at være betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, tillige skal omfatte en beregnet skat af udbytter. Denne sikkerhed kan stilles i form af en sikringskonto som sket.

At klageren og hans repræsentant har været uenige med SKAT om formuleringen af pantsætningserklæringerne ændrer ikke herpå.

Krav herom anses ikke at stride mod § 39, stk. 3.”

Revisionsfirmaet C klagede i brev af 28. juni 2016 til mig.

Den 5. juli 2016 sendte C en korrigeret afgørelse af 4. juli 2016 fra Skatteankestyrelsen. Selve afgørelsen havde samme indhold som afgørelsen af 21. juni 2016, men i sagsfremstillingen (side 3), i afsnittet ”Klagerens opfattelse”,

var de tidligere faktisk forkerte ting vedrørende selskabsnavnet og ejerandelen nu blevet korrigeret. Ifølge C bestyrkede den korrigerede sagsfremstilling, at der ikke var blevet foretaget en konkret og individuel vurdering af forholdene i A's sag.

I brev af 5. oktober 2016 bad jeg SKAT og Skatteankestyrelsen om udtalelser i anledning af klagen.

SKAT har i udtalelse af 14. oktober 2016 bl.a. anført:

”Der er ikke tale om en ulovhjemlet praksis. Lovhjemlen er aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, hvorefter det er SKAT, der skal vurdere, hvad der kan anses for betryggende sikkerhed. Det er som udgangspunkt SKATs praksis, at der skal gives pant i udbytter, når der er tale om pant i unoterede aktier, der har udløst fraflytterskatten – for at sikkerheden kan anses for betryggende til enhver tid. Pant i et beregnet udbytteskattebeløb sker med henblik på at sikre SKATs krav i perioden fra udlodning til indbetaling til henstandssaldoen vedrørende udbytteudlodningen (20. september i året efter udbytteudlodningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 12).

Baggrunden for SKATs udgangspunkt vedrørende krav om pant i et beregnet udbytteskattebeløb er, at aktionærerne reelt vil kunne tømme selskabet ved udlodning af udbytter, således at aktierne bliver værdiløse. Risikoen vil især være til stede, hvis der er tale om et hovedaktionærsselskab. Det kan imidlertid også tænkes, at flere aktionærer sammen beslutter at tømme selskabet ved udlodning af udbytter, selv om ingen af aktionærerne enkeltvis har bestemmende indflydelse i selskabet eller er hovedaktionærer i relation til aktieavancebeskatningslovens § 4.

Rådgivers henvisning til den konkrete aktuelle ejerskabsstruktur, ejeraftaler mv. som argument for undladelse af at stille krav om pant i et beregnet udbytteskattebeløb, kan derfor ikke tillægges den store vægt. Skriftlige aktionæraftaler kan indgås og ændres uden SKATs vidende, ligesom de evt. kan fraviges som følge af mundtlig aftale mellem aktionærerne. Sikkerhed i aktierne er derfor som udgangspunkt ikke betryggende sikkerhed, hvis der ikke også stilles sikkerhed i udbytter.

Der foreligger ikke oplysninger i den konkrete sag, der giver SKAT anledning til at fravige udgangspunkt om krav om sikkerhed i udbytter. Det bemærkes, at SKAT efter en konkret vurdering vil kunne frigive beløb fra den spærrede konto i forbindelse med en konkret anmodning. SKAT vil endvidere ved en konkret anmodning i forbindelse med en aktuel udlodning efter omstændighederne kunne dispensere fra kravet om indsæt-

telse af et beregnet udbytteskattebeløb på sikringskontoen, hvis forholdene tilsiger det. Der er således ikke tale om at 'skøn sættes under regel'.

Endelig bemærkes, at SKAT ikke stiller krav om, at sikringskontoen oprettes FØR første udlodning af afkast. Kontoen skal oprettes af pantsætter ved første udbetaling af afkast. Nogle skatteydere foretrækker dog at oprette sikringskontoen og pantsætningsdokumentet vedrørende kontoen samtidig med, at SKAT får pant i aktierne, så den pantsatte sikringskonto står klar til forventet fremtidigt afkast.”

I Skatteankestyrelsens udtalelse af 14. november 2016 var der bl.a. anført:

”Vedrørende hjemmelsspørgsmålet bemærkes, at der er lovhjemmel i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3. Skatteankestyrelsen henholder sig i den forbindelse til afgørelsen, hvoraf fremgår, at det følger af aktieavancebeskatningslovens § 39, at der kan gives henstand med betalingen af den ved fraflytningen beregnede skat. Af bestemmelsens stk. 3 fremgår, at det – hvis fraflytningen sker til et land uden for Norden og EU – er en betingelse for henstand, at der stilles sikkerhed. Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse. 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. I dette tilfælde, hvor A ejer 50 % af selskabet B og de resterende 50 % er ejet af [hans søskende], har klageren sammen med [sine søskende] rådighed over selskabet. Det er muligt for ham og [hans søskende], at udlodde værdierne i selskabet til sig selv. At selskabet alene ejer 37,5 % af aktierne i holdingselskabet D, anses uden betydning. Det anførte vedrørende aftale om begrænsninger for udbytte og praksis om at udbytte skal anvendes til udlån til holdingselskabet, anses tillige uden betydning. Ved modtagelse af udbytte af aktier, der er omfattet af henstandssaldoen, beregnes der skat af udbyttet. Der gives fradrag for skat betalt i Danmark og udlandet, og det overskydende beløb forfalder til betaling. Fristen for betaling er den 1. oktober året efter det år, hvor udlodning er sket. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Dette fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5 og 12. Der er derfor under de foreliggende omstændigheder en reel risiko for, at udlodninger i selskabet medfører, at pantet i aktierne mister værdi uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet. For at sikkerheden kan anses for betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, skal den tillige omfatte en beregnet skat af udbytter. Denne

sikkerhed kan stilles i form af en sikringskonto som sket. Krav herom anses ikke for at stride imod § 39, stk. 3.

Vedrørende skøn under regel bemærkes, at afgørelsen er truffet efter en konkret vurdering af, hvorvidt sikkerheden i aktierne, for at kunne anses for betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, skal omfatte sikringskontoen. Der er derfor ikke tale om skøn under regel.

Vedrørende fakta i sagen henholder Skatteankestyrelsen sig til afgørelsen, jf. ovenfor.”

Revisionsfirmaet C fastholdt klagen og kommenterede SKATs og Skatteankestyrelsens udtalelser i brev af 12. december 2016. I brevet var det bl.a. anført:

”Det er bemærkelsesværdigt, at SKAT anerkender, at det er SKATs praksis (som udgangspunkt – omend vi dog aldrig har oplevet, at dette udgangspunkt er fraveget) at kræve håndpant i sikringskonto. SKAT anerkender således vores primære påstand – nemlig at SKAT satte skønsudøvelsen ud af kraft – og ikke konkret og individuelt vurderer sikkerhedsstillelsesbehovet sag for sag.

SKAT opstiller således et udgangspunkt om denne yderligere sikkerhedsstillelse, som skatteyder så må acceptere – eller forgæves forsøge at bestride.

SKAT har i nærværende sag reelt ikke foretaget det konkrete og individuelle lovpligtige skøn – der er således ikke anvist nogen form for afvejning, og SKAT har ikke begrundet deres krav om håndpant i en sikringskonto.

...

Vi stiller os uforstående overfor, at SKAT ikke tillægger den aktuelle ejerskabsstruktur, ejeraftaler m.v. stor vægt – det er netop disse forhold, der er særegne i nærværende sag.

SKAT forholder sig endvidere ikke til, at værdierne vedrørende D, der er en stor produktionsvirksomhed, og således er der ikke tale om en penge-tank, der umiddelbart lader sig udlodde og fordele mellem aktionærerne.”

I brev af 13. februar 2017 bad jeg SKAT og Skatteankestyrelsen om supplerende udtalelser i sagen vedrørende den særlige sikringskonto. Jeg bad dem besvare følgende seks spørgsmål:

”Det er kravet om den særlige sikringskonto, som jeg vil bede skattemyndighederne besvare de følgende spørgsmål om:

1. Jeg har umiddelbart forstået, at det afgørende for skattemyndighedernes vurdering af A's sag er, at der er tale om pant i unoterede aktier. Jeg har således forstået, at det ikke ville have gjort nogen forskel, hvis A havde ejet 100 % af de unoterede aktier i selskabet B, hvis han havde ejet under 50 %, eller hvis den resterende del af aktierne i B var ejet af personer, som A ikke var i familie med.

Jeg beder SKAT og Skatteankestyrelsen om at be- eller afkræfte denne antagelse. Hvis min antagelse ikke er korrekt, beder jeg SKAT og Skatteankestyrelsen om nærmere at oplyse, hvilken betydning ejerandelen og den fraflyttedes relation til eventuelle medejere har.

2. Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, 1. pkt., er henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed. Det fremgår dernæst af lovens § 39, stk. 3, 2. pkt., at '[s]ikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse'.

Jeg har forstået, at sætningen i § 39, stk. 3, 2. pkt., 'der er optaget til handel på et reguleret marked' ifølge de tidligere formuleringer af kildeskattelovens § 73 E – som aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, er en videreførsel af – kun knytter sig til obligationer.

Jeg beder på den baggrund SKAT og Skatteankestyrelsen redegøre for fortolkningen af § 39, stk. 3, 2. pkt., i forhold til særligt aktier, herunder unoterede aktier. Desuden beder jeg SKAT og Skatteankestyrelsen redegøre for, hvornår der anmodes om 'anden betryggende sikkerhed', jf. § 39, stk. 3, 2. pkt.

3. Når skattemyndighederne ved siden af pant i aktier, herunder unoterede aktier og anparter, kræver yderligere sikkerhed, beder jeg skattemyndighederne om at redegøre nærmere for rammerne (herunder praksis) for et sådant krav. Jeg tænker i den forbindelse bl.a. på, om der altid i forhold til unoterede aktier/anparter vil være krav om en sikringskonto til sikkerhed for afdrag på henstandskontoen ved eventuelle fremtidige udlodninger, og om en sådan sikringskonto i så fald altid vil gøre sikkerheden betryggende.
4. Det fremgår også af aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, 2. pkt., at sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet.

Hvilke oplysninger kan generelt indgå i en sådan vurdering, og har SKAT og Skatteankestyrelsen i den konkrete sag foretaget en vurdering af den stillede sikkerhed i forhold til henstandsbeløbet? Hvilke oplysninger (herunder om de unoterede aktiers værdi) indgik i givet fald i vurderingen i den konkrete sag?

5. Den sikringskonto, der er oprettet i den konkrete sag, skal, som jeg umiddelbart har forstået det, sikre de afdrag på henstandssaldoen, der vil tilfalde SKAT ved fremtidige udlodninger.

Var et krav om en sikringskonto forudsat ved vedtagelsen af de nu-gældende bestemmelser i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5 og 6, om bl.a. udlodning og § 39 A, stk. 12, om forfaldstidspunkt, eller er det en praksis, som er indført af skattemyndighederne, og i givet fald hvornår? Hvis der er tale om en efterfølgende praksis, hvordan harmonerer denne praksis så med de nævnte bestemmelser i § 39 A?

Jeg beder også SKAT og Skatteankestyrelsen redegøre nærmere for, hvordan en sådan sikringskonto generelt fungerer. Jeg beder i den forbindelse om at få oplyst, hvordan de beløb, der skal indsættes på kontoen, bliver beregnet, hvornår beløbene skal indsættes på kontoen (ved den faktiske udlodning eller senere), og hvornår de forfalder til SKAT.

Desuden beder jeg om at få oplyst, hvem eventuelle renter af beløbet på sikringskontoen tilfalder. Hvis kontoen indeholder et beløb til dækning af udenlandske skatter, hvornår og hvordan kan skatteyderen så få dette beløb frigivet?

6. Det fremgår af sagen, at skattemyndighederne stiller krav om en sikringskonto, fordi SKAT og Skatteankestyrelsen mener, at der er risiko for, at A tømmer selskabet for værdier. Revisionsfirmaet C mener ikke, at A har mulighed for at tømme selskabet for værdier.

Jeg beder på den baggrund SKAT og Skatteankestyrelsen om udtrykkeligt at oplyse, hvilken mulighed SKAT og Skatteankestyrelsen har lagt til grund, at A i praksis har for at tømme selskabet for værdier.”

SKAT har i udtalelse af 21. februar 2017 bl.a. anført:

”Indledningsvis kan sammenfattende oplyses, at området administreres således, at der ved sikkerhed i unoterede aktier som udgangspunkt kræ-

ves supplerende sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb. Ved udbytteudlodning skal skatteyder indsætte et beløb, der svarer til den høje skattesats på 42 pct. minus den indeholdte udbytteskat på 27 % på en sikringskonto oprettet senest i forbindelse med udlodningen. Baggrunden er, at der er en risiko for, at værdien af selskabet kan udhules ved udbytter. Den supplerende sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb kræves med henblik på at sikre SKATs krav i perioden fra udbytteudlodning sker til der skal ske indbetaling til henstandssaldoen vedrørende udbytteudlodningen (20. september i året efter udbytteudlodningen).

Som det fremgår nedenfor, kan kravet om sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb evt. fraviges efter en konkret vurdering, ligesom allerede indsatte beløb på sikringskontoen kan frigives efter en konkret vurdering.

Ad 1.

Der kan svares bekræftende på spørgsmålet. Et beregnet udbytteskattebeløb er som udgangspunkt omfattet af pantet, når der er tale om pant i unoterede aktier, der har udløst fraflytterskatten. Når fraflytterskatten udløses på baggrund af f.eks. 50 % ejerskab, og disse 50 % aktier accepteres som sikkerhed, omfatter pantet således tillige et beregnet udbytteskattebeløb af fremtidigt udbytte vedrørende disse 50 % aktier.

Ad 2.

Det fremgår af det helt oprindelige lovforslag nr. 208 af 18-02-1986 (lov nr. 310 af 25-05-1987 aktieavancebeskatning ved fraflytning), at de aktier, der udløser fraflytterskatten, kan anvendes som sikkerhed. Det har siden været fast praksis, at hvis unoterede aktier/anparter udløser fraflytterskat, kan disse som udgangspunkt anvendes som sikkerhed. Krav om supplerende sikkerhed i udbytte/frugterne af pantet i form af en sikringskonto til beregnet udbytteskat vedrørende fremtidige udbytter er en forholdsvist ny praksis, jf. nedenfor under ad 4.

Ad 3.

Beregnete udbytteskattebeløb er efter praksisændringen som udgangspunkt omfattet af pantet, når sikkerheden stilles i unoterede aktier, der har udløst fraflytterskatten. Der bliver derfor som udgangspunkt stillet krav om pant i en sikringskonto, som skal oprettes af pantsætter senest ved første udbetaling af afkast, for at sikkerheden kan anses for betryggende til enhver tid.

SKAT kan dog efter anmodning i forbindelse med en konkret udlodning, efter en konkret vurdering give tilladelse til, at skatteyder kan undlade at indbetale supplerende sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb, hvis forholdene tilsiger det. F.eks. hvis det er dokumenteret, at udbyttet ikke

overstiger bundgrænsen (personskattelovens § 8a), og selskabet har indeholdt de 27 % ved kilden. Eller hvis det f.eks. er dokumenteret, at årets udbytte ikke overstiger årets overskud, således at den oprindelige sikkerhed i de unoterede aktier (selskabets egenkapital) er uændret. En generel tilladelse kan ikke gives, da det må vurderes konkret ved hver enkelt udlodning, om sikkerheden fortsat er betryggende.

Ad 4.

Her er praksis beskrevet i juridisk vejledning, afsnit C.B.2.14.2.8.3, hvorefter udgangspunktet er, at SKAT skal have sikkerhed i 100 % af aktierne, da unoterede aktier må anses for at være vanskeligt omsættelige – i modsætning til aktier optaget til handel på et reguleret marked. Det fremgår, at der ved unoterede aktier skal der som udgangspunkt også stilles sikkerhed i udbytter.

Endvidere fremgår, at hvis skatteyder ikke ejer 100 %, kan SKAT efter omstændighederne nøjes med at få sikkerhed i de aktier, som skatteyder ejer, hvis det vurderes som betryggende – i vurderingen bør bl.a. indgå, om aktierne forventes at kunne sælges.

SKAT accepterede på baggrund heraf i nærværende sag, at skatteydernes andel på 50 % af aktierne og beregnet udbytteskattebeløb i fremtidige udbytter kunne anses for betryggende sikkerhed.

Når sikkerhed stilles i aktier, som fraflytterskatten vedrører, har det ingen betydning for sikkerheden, at aktierne falder i værdi, da et eventuelt skattekrav i forbindelse med afståelse falder tilsvarende. Værdien af sikkerhed stillet i samtlige skatteydernes unoterede aktier, som fraflytterskatten vedrører, vil altid være højere end den beregnede fraflytterskat, da fraflytterskatten udgør omkring 42 % af avancen.

Aktiernes værdi har derfor ikke været afgørende for SKATs krav om supplerende sikkerhed i den konkrete sag, men derimod snarere muligheden for at selskabet vil kunne tømmes ved udlodning af udbytter.

Baggrunden for kravet om supplerende sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb skyldes således den under ad 5 nævnte praksisændring, som i notat af 27. februar 2012 fra SKAT Jura er begrundet med bl.a. følgende:

'Når der stilles sikkerhed i aktier eller anparter, som ikke er optaget til handel på et reguleret marked, skal der efter Jura og Samfundsøkonomis opfattelse som udgangspunkt også stilles sikkerhed i udbytter. Det skyldes, at aktionæren reelt vil kunne tømme selskabet ved udlodning af udbytter, således at aktierne mv. bliver værdiløse. Risikoen vil især være til

stede, hvis der er tale om et hovedaktionærselskab. Det kan imidlertid også tænkes, at flere aktionærer sammen beslutter at tømme selskabet ved udlodning af udbytter, selv om ingen af aktionærerne enkeltvis har bestemmende indflydelse i selskabet eller er hovedaktionærer i relation til ABL § 4. Efter Jura og Samfundsøkonomis opfattelse er sikkerhed i aktierne eller anparterne derfor som udgangspunkt ikke betryggende sikkerhed, hvis der ikke også stilles sikkerhed i udbytter.'

Ad 5.

Der blev ikke tidligere stillet krav om sikkerhed i udbytter (sikringskonto). Der blev heller ikke tidligere stillet krav om sikkerhed i 100 % af de noterede aktier i selskabet, hvis skatteyder ikke selv ejede 100 % af selskabets noterede aktier.

Kravene blev indført af SKAT Jura ved en ændring af juridisk vejledning, version 1.4 af 15.07.2011, afsnit C.B.2.14.2.8.3., hvor der blev indsat et helt nyt afsnit 'Spørgsmål om sikkerhedsstillelse'.

Praksis om sikkerhed i udbytter er efterfølgende godkendt i bl.a. SKM2016.191SANST.

Som følge af praksisændringen rejste driftsmedarbejderne dengang nogle spørgsmål over for SKAT Jura. Spørgsmålene er besvaret i notat af 27. februar 2012 fra SKAT Jura. Notatet vedhæftes. Endvidere vedhæftes SKAT Juras notat af 13. august 2012 vedrørende systemtekniske forhold. (...)

Driften (driftsmedarbejderne) ændrede praksis i overensstemmelse med den indsatte tekst i juridisk vejledning og udarbejdede i den forbindelse 2 paradigmer vedrørende pant i unoterede aktier og tilhørende pant i et beregnet udbytteskattebeløb (sikringskonto). Paradigmerne blev i samme forbindelse godkendt i SKAT Jura.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, beregnes der ved modtagelse af udbytte en skat. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når beløbet er betalt.

SKATs krav om sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb, skal sikre SKATs krav på udbytteskat fra udlodningstidspunktet og frem til skatten betales senest 20. september året efter udlodningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 12.

Ifølge paradigmerne skal selskabet derfor allerede ved udlodningen indsatte et foreløbigt beregnet udbytteskattebeløb på en pantsat spærret

konto (sikringskonto). Der indsættes et beløb svarende til den høje skattesats på aktieindkomst, som p.t. er på 42 %, reduceret med den af selskabet indeholdte udbytteskat, som p.t. er på 27 %. Hvis der f.eks. udloddes 500.000 kr., skal der indsættes 75.000 kr. på sikringskontoen.

42 % af 500.000 kr.	210.000 kr.
Indeholdt udbytteskat,	135.000 kr.
(27 % af 500.000 kr. = 135.000 kr.)	
Indsættes på sikringskonto	75.000 kr.

For 2017 udgør bundgrænsen 51.700 kr., hvorfor en udlodning på 500.000 kr. ved opkrævningen i 2018 kun vil udløse en udbytteskat på 67.245 kr. – forudsat skatteyder ikke allerede har anvendt bundgrænsen.

27 % af 51.700 kr.	13.959 kr.
42 % af (500.000 kr. - 51.700 kr.)	<u>188.286 kr.</u>
	202.245 kr.
Indeholdt udbytteskat	135.000 kr.
(27 % af 500.000 kr. = 135.000)	
	67.245 kr.

Når skatten opkræves, kan der ved indbetaling fra den spærrede konto direkte til henstandssaldoen ske frigivelse fra den pantsatte konto uden forudgående samtykke fra SKAT. Enhver anden udbetaling fra kontoen kræver ifølge paradigmaet forudgående accept fra SKAT. Med hensyn til det overskydende beløb på 7.755 kr. kan SKAT give accept til udbetaling heraf ved en konkret anmodning herom.

Det samme gælder ved betalte udenlandske skatter, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 3, hvor skatteyder ved en konkret henvendelse vedrørende dokumenteret betalt skat i udlandet vil kunne få SKATs accept af, at banken kan frigive et beløb fra sikringskontoen svarende til betalt skat i udlandet.

Der henvises til juridisk vejledning, afsnit C.B.2.14.2.8.4.2, ad b og c, for så vidt angår frigivelse i de 2 situationer.

Med hensyn til eventuelle renter af beløbet på sikringskontoen tilfalder disse skatteyder. Skatteyder vil derfor ligeledes ved konkret henvendelse til SKAT, kunne få SKATs accept af, at banken kan frigive et dokumenteret overskydende sikkerhedsbeløb, herunder eventuelle renter, fra sikringskontoen.

Generelt bemærkes, at SKAT i situationer med frigivelse konkret skal sikre sig, at dokumentationen er i orden, før SKAT kan tillade frigivelse af

beløb fra sikringskontoen. SKAT kan derfor ikke give en generel tilladelse men kun behandle spørgsmål om evt. frigivelse efter en konkret anmodning.

Fremgangsmåden med sikringskontoen er beskrevet i de 2 paradigmaer, som vedhæftes.

Nogle skatteydere foretrækker at få skatten efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 12, opgjort og betalt **før** forfaldstid. I så fald beregner SKAT, hvor meget skat der skal opkræves ud fra oplysninger afgivet af skatteyderen. Der laves således en foreløbig manuel opgørelse. Når skatteyder har betalt den foreløbigt beregnede skat, foretager SKAT frigivelse/regulering af sikkerheden. Se tidligere nævnte notat af 13. august 2012. (...)

Ad 6.

Der henvises til de i SKATs afgørelse af 12. februar 2016 nævnte argumenter. Endvidere henvises til SKATs tidligere afgivne udtalelse af 14. oktober 2016.

Som nævnt under ad 3 kan SKAT efter anmodning i forbindelse med en konkret udlodning efter en konkret vurdering give tilladelse til, at skatteyder kan undlade at indbetale supplerende sikkerhed i et beregnet udbytteskattebeløb, hvis forholdene tilsiger det. F.eks. hvis det er dokumenteret, at udbyttet ikke overstiger bundgrænsen (personskattelovens § 8a), og selskabet har indeholdt de 27 % ved kilden. Eller hvis det f.eks. er dokumenteret, at årets udbetalte udbytter ikke overstiger årets overskud, således at den oprindelige sikkerhed i de unoterede aktier (selskabets egenkapital) er uændret. En generel tilladelse kan ikke gives, da det må vurderes konkret ved hver enkelt udlodning, om sikkerheden fortsat er betryggende.”

I Skatteankestyrelsens høringssvar af 12. april 2017 var der bl.a. anført:

”Hertil bemærkes, at afgørelsen vedrører A's aktier i selskabet B, og dermed også risikoen for at dette selskab tømtes for værdier ved udlodning af udbytte uden samtidig nedsættelse af henstandsbeløbet. Forholdene i holdingselskabet D anses som nævnt at være uden betydning. Derudover anses aftaler om begrænsninger for udbytte mv. for uden betydning, idet disse aftaler kan ændres af parterne.

Spørgsmål 1

Skatteankestyrelsen har i et andet tilfælde – hvor den pågældende aktionær ejede 100 % af aktierne i selskabet – stadfæstet SKATs afgørelse

om, at sikkerhedsstillelse i form af pant i unoterede aktier skulle omfatte udbytter.

Skatteankestyrelsen har ikke truffet afgørelse om, hvorvidt sikkerhedsstillelse i form af pant i unoterede aktier skulle omfatte udbytter, i sager vedrørende aktionærer med under 50 % ejerskab af de pågældende aktier eller i sager vedrørende aktionærer med 50 % ejerskab, hvor de resterende aktier er ejet af en ikke nærtstående person.

Skatteankestyrelsen har ikke truffet afgørelse i sager om, hvorvidt sikkerhed i form af pant i aktier optaget til handel på et reguleret marked skulle omfatte udbytter.

Landsskatteretten har ved afgørelse af 7. december 2015, offentliggjort i SKM2015.789.LSR, truffet afgørelse i en sag vedrørende sikkerhed i form af pant i unoterede aktier ejet af den pågældende skatteydere søster.

Spørgsmål 2

Som nævnt i afgørelsen anses det for muligt at stille sikkerhed med pant i anparter (og aktier), 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 SKM 2015.789. LSR.

Skatteankestyrelsen har ikke truffet afgørelse i sager, der vedrørte 'anden betryggende sikkerhed'. Det bemærkes, at der ifølge bestemmelsen alene kan stilles 'anden betryggende sikkerhed' efter skatteministerens bestemmelse.

Spørgsmål 3

Det er sikkerheden i form af pant i unoterede aktier, der i den konkrete sag, er anset at skulle omfatte udbytter.

Skatteankestyrelsen har ikke truffet afgørelse i sager, hvor sikkerhed i form af pant i unoterede aktier, ikke er anset at skulle omfatte udbytter.

Spørgsmål 4

Ved afgørelsen af den konkrete sag er der, som nævnt i afgørelsen, lagt vægt på, at A ejede 50 % af selskabet B, og at de resterende 50 % var ejet af [hans søskende], hvorfor A sammen med [sine søskende] har haft rådighed over selskabet. Det var muligt for ham og [hans søskende] at udlodde værdierne i selskabet til sig selv. At selskabet alene ejede 37,5 % af aktierne i holdingselskabet D, er anset uden betydning. Det anførte

vedrørende aftale om begrænsninger for udbytte og praksis om at udbytte skulle anvendes til udlån til holdingselskabet, er tillige anset uden betydning. Værdierne af aktierne er ikke tillagt vægt.

Spørgsmål 5

Krav om sikringskonto anses ikke at stride mod bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A. Som det fremgår af afgørelsen, følger det af § 39 A, stk. 12, at fristen for betaling er den 1. oktober året efter det år, hvor udlodning er sket. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Det er netop denne tidsforskydning mellem udlodning af udbytte og betaling af udbytteskat, der giver risiko for, at pantet i aktierne – via udlodninger i selskabet – mister værdi uden samtidig nedsettelse af henstandsbeløbet.

Spørgsmål 6

Som det fremgår af afgørelsen, var der – idet A ejede 50 % af selskabet B og at de resterende 50 % var ejet af [hans søskende], hvorfor A sammen med [sine søskende] har haft rådighed over selskabet – risiko for, at de ved udlodning af udbytte tømte selskabet for værdier. Som det også fremgår af afgørelsen, anses det for uden betydning, at selskabet alene ejede 37,5 % af aktierne i holdingselskabet D, og at der var aftalt begrænsninger for udbytte mv.

Der henvises i øvrigt til afgørelsen samt til Skatteankestyrelsens udtalelse af 14. november 2016.”

Revisionsfirmaet C kommenterede udtalelserne i brev af 15. maj 2017. C fastholdt de tidligere klagepunkter og anførte desuden bl.a., at A og hans søskende, som ejer 50 pct. af selskabet B, ikke er nærtstående i skattemæssig henseende (ligningslovens § 2, stk. 2), og at det derfor ikke kan være korrekt, at det er uden betydning, at A kun ejede 50 pct. af aktierne i B.

SKAT og Skatteankestyrelsen har i breve af 1. og 14. juni 2017 fastholdt afgørelsen og de tidligere udtalelser. SKAT har supplerende anført i brev af 1. juni 2017, at det er korrekt, at A og hans søskende ikke er nærtstående i skattemæssig forstand. SKAT er også enig med revisionsfirmaet C i, at søskende ikke er omfattet af den personkreds af nærtbeslægtede, der er omfattet af ligningslovens § 2 eller aktieavancebeskatningslovens § 4. Ifølge SKAT er disse lovregler imidlertid ikke relevante i denne sag, idet flere aktionærer – uanset om de er nærtstående eller ej – sammen kan beslutte at udlodde udbytte fra selskabet. SKAT anførte endvidere, at det forhold, at et selskab ikke har likvide midler, ikke udelukker udlodning af udbytter, idet der bl.a. vil kunne ske udlodning af eventuelle salgssummer, hvis selskabet foretager salg af aktiver.

Revisionsfirmaet C har fastholdt klagen og de tidligere anførte klagepunkter i brev af 28. juni 2017.