

# SKATTEPLIGT OG SKATTEFLUGT

Jens Drejer  
Hanne Søgaard Hansen  
Gitte Skouby



# Forord

Som led i skattereformen er der for første gang gennemført en samlet lovgivning mod skatteflugt. Den 25. maj 1987 vedtog Folketinget de i alt 8 love, der udgør "skatteflugtspakken".

Lovene udvider den fulde og begrænsede skattepligt for personer og selskaber. Endvidere er der indført regler om beskatning af indkomster og fortjenester med tilknytning her til landet. Det drejer sig hovedsagelig om aktieavancer, pensionsindbetalinger, kursgevinster, renter, royalties, investeringsfondshenlæggelser og varelager nedskrivninger.

I denne bog gennemgås reglerne om fuld og begrænset skattepligt her til landet. Endvidere gennemgås de udvidelser af beskatningen, som er gennemført i en række skattelove. De skærpede krav til oplysningspligten, som er gennemført i skattekontrolloven, omtales også.

Formålet med bogen er at give læseren et samlet overblik over de skatteregler, der gælder i relation til udlandet. Hovedvægten er lagt på omtalen af skattepligtsreglerne og de nye regler i den øvrige skattelovgivning.

Vi har alle tre deltaget på nærmeste hold i den tekniske udformning af de nye love. Vi håber, at vi med denne bog kan sætte læseren i stand til på en hurtig og overskuelig måde at komme ind i de mange nye regler på området.

Bogen henvender sig i første række til revisorer, advokater, vekselere, ansatte i pengeinstitutter, forsikringsselskaber, pensionskasser og andre, som virker som rådgivere i skatte- og opsparingsspørgsmål.

I tilknytning til bogens omtale af særlige indtægter og fortjenester, der skal beskattes ved fraflytning, er der givet en kort beskrivelse af det gældende skattesystem med hovedvægten på relationerne til udlandet. Det gælder f.eks. aktieavancebeskatningen, pensionsbeskatningen, kursgevinstområdet, investeringsfonds- og varelagerreglerne.

Bogen henvender sig derfor også til interesserede, som ikke på forhånd har et indgående kendskab til alle de sider af skattelovgivningen, som de nye regler berører.

Vi har opdelt bogen i et tekstafsnit og et bilagsafsnit. Som bilag er medtaget alt materiale med tilknytning til gennemførelsen af de nye love. Det drejer sig om lovforslag, materiale fra folketingsbehandlingen og de vedtagne love.

Vi vil gerne takke assistent Anna Møller for hendes værdifulde hjælp ved renskrivningen af manuskriptet og samlingen af bilag.

Den 23. juni 1987

Jens Drejer

Hanne Søgaard Hansen

Gitte Skouby

# Indholdsfortegnelse

## Forord

## Indholdsfortegnelse

<b>Kapitel 1:</b>	<b>Indledning</b>	
1.1.	Skattepligt og skatteflugt	15
1.2.	B 50-udvalget	17
1.3.	Skattereformaftalen og skatteflugtslovene	17
1.4.	Ikke gennemførte forslag	21
1.4.1.	Genvundne afskrivninger	21
1.4.2.	Udlandslempelse og sambeskatning	23
<b>Kapitel 2:</b>	<b>Subjektiv skattepligt</b>	
2.1.	Fuld skattepligt for personer	25
2.1.1.	Bopæl her i landet	26
2.1.2.	Dobbeltdomicil	27
2.1.3.	Tidligere bopæl her i landet	28
2.1.4.	Ophold her i landet	29
2.1.5.	Tjeneste eller ophold på danske skibe	31
2.1.6.	Tjenstlig tilknytning til den danske stat	32
2.2.	Indkomstopgørelse og skatteberegning	32
2.3.	Begrænset skattepligt for personer	37
2.3.1.	Lønindtægt	38
2.3.2.	Anden A-indkomst her fra landet	39
2.3.3.	Arbejdsudleje	41
2.3.4.	Erhvervsvirksomhed i Danmark	42
2.3.5.	Fast ejendom	44
2.3.6.	Udbytteindtægter	45
2.3.7.	Skattegodtgørelse	46
2.3.8.	Udvidelse af den begrænsede skattepligt	47
2.4.	Opgørelse af begrænset skattepligtig indkomst	47
2.5.	Fuld skattepligt for selskaber, foreninger og andre sammenslutninger	50
2.5.1.	Aktieselskaber og anpartsselskaber	51
2.5.2.	Andre selskaber	51
2.5.3.	Sparekasser	52
2.5.4.	Kooperative virksomheder	52
2.5.4.1.	Brugsforeninger	54
2.5.4.2.	Indkøbsforeninger	54
2.5.4.3.	Produktions- og salgsforeninger	55

5.4.4.	Hovedforeninger	55
5.5.	Gensidige forsikringsforeninger	56
5.6.	Investeringsforeninger	57
5.6.1.	Kontoførende investeringsforeninger	57
5.6.2.	Udloddende investeringsforeninger	58
5.6.3.	Akkumulerende investeringsforeninger	60
5.7.	Andre foreninger m.v.	61
6.	Begrænset skattepligt for selskaber, foreninger og andre sammenslutninger	63
6.1.	Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet	64
6.2.	Andel i overskud fra virksomhed her i landet	65
6.3.	Indtægt af fast ejendom	65
6.4.	Udbytteindtægt	66
6.5.	Skattegodtgørelse	67
6.6.	Arbejdsudleje	67
6.7.	Konsulentonorarer	68
6.8.	Royalties	68
7.	Lempelse for udenlandsk indkomst	68
7.1.	Credit for udenlandske skatter	68
7.2.	Lempelse for beskatning af udenlandsk indkomst	69
7.3.	Dobbeltbeskatningsoverenskomster	70
<b>Kapitel 3:</b>	<b>Udvidelse af den fulde skattepligt</b>	
1.	De hidtidige regler i KSL § 1, nr. 2	73
2.	De nye regler for beskatning efter § 1, nr. 2	75
2.1.	Kravene til det udenlandske skattesystem	75
2.2.	De godkendte lande	77
2.3.	Øvrige betingelser for reglens anvendelse	77
3.	Ikrafttræden	79
<b>Kapitel 4:</b>	<b>Udvidelse af den begrænsede skattepligt</b>	
1.	Udvidelse af den begrænsede skattepligt	82
2.	Konsulentonorarer	83
2.1.	De hidtidige regler	83
2.2.	De nye regler om konsulentonorarer for personer	84
2.3.	De nye regler om honorarer for selskaber	86
2.4.	Ikrafttræden	87
3.	Forpagtningsafgifter	88
3.1.	De hidtidige regler	88
3.2.	De nye regler om begrænset skattepligt for forpagtningsafgifter	89

4.4.	Aktieudbytte	90
4.4.1.	De hidtidige regler	91
4.4.2.	De nye regler om begrænset skattepligt af aktieudbytte	93
4.4.3.	Skattegodtgørelse og selvangivelsespligt	94
4.4.4.	Stramning af dispensationspraksis	96
4.5.	Royalty-indtægter	97
4.5.1.	De hidtidige regler	97
4.5.2.	Begrænset skattepligt af royalty	98
4.5.3.	Indeholdelse af royaltyskat	100
4.5.4.	Ikrafttræden	102
4.6.	Renteindtægter	103
4.6.1.	De hidtidige regler	103
4.6.2.	Begrænset skattepligt af renteindtægter	104
4.6.3.	Ikrafttræden	106
<b>Kapitel 5:</b>	<b>Pensionsordninger</b>	
5.1.	De forskellige former for pensionsopsparing i hovedtræk	107
5.2.	Reglerne om den skattemæssige behandling af pensionsopsparing i hovedtræk	109
5.2.1.	Den skattemæssige behandling af indbetalinger	109
5.2.1.1.	Arbejdsgiveren	110
5.2.1.2.	Arbejdstageren	110
5.2.1.3.	Private ordninger	111
5.2.2.	Den skattemæssige behandling af indeståendet	112
5.2.3.	Den skattemæssige behandling af udbetalinger	112
5.2.3.1.	Løbende udbetalinger	112
5.2.3.2.	Rater	112
5.2.3.3.	Fælles regler for løbende og ratevise udbetalinger	113
5.2.3.4.	Sumudbetalinger	113
5.3.	Hvilke pensionsordninger kan ophæves i utide?	114
5.4.	Reglerne om afgift ved ophævelse i utide m.v.	117
5.5.	De tidligere regler om tillægsskat ved ophævelse i utide m.v.	118
5.5.1.	Tillægsskatten	118
5.5.2.	Fritagelse for tillægsskat	119
5.6.	De nye regler om ophævelse i utide for fuldt skattepligtige personer	120
5.7.	De nye regler om ophævelse i utide m.v. for begrænset skattepligtige og ikke skattepligtige personer	122
5.8.	Reglerne om tilbageholdelse af afgift og klage	123

De nye regler om sikring af skatte- og afgifts-kravet 124  
Efterbeskatning af særligt store indbetalinger til pensionsordninger oprettet i ansættelsesforhold 128  
Hvad omfatter de nye regler? 128  
Ordninger med procentindbetalinger eller bestemte indbetalinger 131  
Tilsagnsordninger 135  
Dispensation 137  
Uafdækkede ordninger 138  
Privat tegnede ordninger 139  
De nye regler om henførsel til § 50 139  
Nye regler, der ikke har sammenhæng med skatteflugtspakken 141  
Anbringelse af kapitalpensions- og rateopsparingsmidler i andelskapital 141  
Vilkår for tilbagebetaling af for store indbetalinger til kapitalpension 142  
Adgang for fuldt skattepligtige personer til at oprette visse livsforsikringer under § 50 142  
Ikrafttræden 144

## 6: **Aktieavancebeskatning**

Aktieavancebeskatningslovens hovedprincipper 147  
Værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven 147  
Kredsen af skattepligtige 149  
Hovedaktionærer 149  
Beskatning af fortjeneste 150  
Næringsaktionærer 151  
Minoritetsaktionærer 151  
§ 2 a-aktier 152  
Hvornår er en aktie omfattet af § 2a? 152  
Opgørelse af fortjeneste 155  
Andelsbeviser i visse andelselskaber 156  
Konvertible obligationer 158  
Opgørelse af fortjeneste eller tab på hovedaktionæraktier 158  
Opgørelse af fortjeneste eller tab på næringsaktier 159  
Opgørelse af fortjeneste eller tab på minoritetsaktier 160  
Særlige afståelsessituationer 161  
Afståelse til udstedende selskab 161

6.1.12.2. Holdingstiftelse 162  
6.2. Baggrunden for de nye regler om aktieavancebeskatning ved fraflytning 164  
6.3. De nye bestemmelser i hovedtræk 166  
6.4. Er aktieavancebeskatning ved fraflytning i overensstemmelse med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster? 167  
6.5. Aktieavancebeskatning ved fraflytning 169  
6.5.1. Hvilke aktionærer er omfattet af beskatningen? 169  
6.5.2. Indtræden af skattepligt 170  
6.5.2.1. Skattepligtsophør 171  
6.5.2.2. Dobbelt domicil 171  
6.5.2.3. Tilknytning til Danmark af længere varighed 172  
6.5.3. Afsluttende ansættelse 173  
6.5.4. Opgørelse af fortjeneste eller tab ved fraflytning 174  
6.5.5. Henstand, sikkerhedsstillelse og tillæg til den beregnede skat 175  
6.5.6. Omberegning af skatten ved senere afståelse 177  
6.5.7. Lempelse for udenlandsk skat 188  
6.5.8. Bortfald eller nedsættelse af pålignet skat 190  
6.5.9. Overdragelse mellem ægtefæller 192  
6.5.10. Udlæg af aktier fra dødsbo 192  
6.5.11. Ikrafttræden 193

## Kapitel 7: **Kursgevinster**

7.1. De hidtidige regler i hovedtræk 195  
7.1.1. Beskatning ved skattepligtsophør 197  
7.1.2. Dobbelt domicil 198  
7.1.3. Selskaber 198  
7.1.4. Overdragelse mellem ægtefæller 198  
7.2. Beskatning af kursgevinster ved skattepligtsophør 199  
7.2.1. Ophør af personers skattepligt 200  
7.2.2. Flytning af skattemæssigt hjemsted 201  
7.2.3. Overdragelse mellem ægtefæller 202  
7.2.4. Ophør af selskabers skattepligt 204  
7.2.5. Opgørelse af fortjeneste og tab 205  
7.2.6. Credit for udenlandske skatter 208  
7.2.7. Ikrafttræden 210

## Kapitel 8: **Investeringsfonds**

8.1. Investeringsfondsordningen i hovedtræk 211  
8.2. De tidligere regler ved fraflytning 213  
8.3. De gældende regler i etableringskontoloven ved fraflytning 214

- 4. De nye regler i investeringsfondsloven 215
- 4.1. Ophør af skattepligten 215
- 4.1.1. Personer 215
- 4.1.2. Selskaber m.v. 216
- 4.2. Efterbeskatning 217
- 4.3. Ægtefæller 217
- 4.4. Dispensation 218
- 4.5. Omdannelse 219
- 5. Nye regler, der ikke har sammenhæng med skatteflugtspakken 219
- 6. Ikrafttræden 220

#### **Kapitel 9: Nedskrivning på varelagre**

- 1. De gældende regler i hovedtræk 221
- 2. De tidligere regler om udnyttelse af varelagernedskrivninger ved exemptionsaftaler 222
- 3. De nye regler om begrænsning i adgangen til nedskrivning på udenlandske varelagre 223
- 4. Beskatning af varelagernedskrivninger ved ophør af skattepligt 227
- 4.1. Fraflytning 227
- 4.2. Tilflytning 228
- 4.3. Ægtefæller 228
- 5. Beskatning af varelagernedskrivninger ved ophør af sambeskatning 229
- 6. Tidligere bestemmelser 230
- 7. Ikrafttræden 231

#### **Kapitel 10: Avance på erhvervsaktiver**

- 1. Opgørelse af fortjeneste eller tab 233
- 1.1. Forlodsafskrivninger 233
- 1.2. Forskudsafskrivninger 234
- 1.2.1. Driftsmidler og bygninger 234
- 1.2.2. Skibe 234
- 1.3. Ordinære afskrivninger 235
- 2. Behandlingen af fortjeneste eller tab ved fraflytning 235
- 2.1. Ubenyttede henlæggelser eller indskud og forskudsafskrivning 236
- 2.2. Beskatning ved salg af aktiver 237
- 3. Regler om flytning af driftsmidler og varelager til udlandet 240

#### **Kapitel 11: Regnskabsregler**

- 11.1. Hittidige regler om opbevaringspligt 243
- 11.2. De nye regler om opbevaringspligt 244
- 11.3. Hittidige regler om indsendelse af regnskabsmateriale 245
- 11.4. De nye regler om pligt til at indsende regnskabsmateriale 246
- 11.5. Hittidige regler om aktionærfortegnelse 248
- 11.6. De nye regler om aktionærfortegnelse 249

#### **Kapitel 12: Renteperiodisering**

- 12.1. De hittidige regler 251
- 12.1.1. Renteindtægter 252
- 12.1.2. Renteudgifter 253
- 12.2. Beskatning af renter ved indtræden og ophør af fuld skattepligt 254
- 12.2.1. Beskatning af renteindtægter ved indtræden af fuld skattepligt 255
- 12.2.2. Beskatning af renteindtægter ved ophør af fuld skattepligt 257
- 12.2.3. Fradragsret for renteudgifter ved indtræden af fuld skattepligt 259
- 12.2.4. Fradragsret for renteudgifter ved ophør af fuld skattepligt 261
- 12.3. Ikrafttræden 263

#### **Kapitel 13: Afsluttende ansættelse**

- 13.1. De nye regler om afsluttende ansættelse 266
- 13.2. De nye regler om henstand og sikkerhedsstillelse 268
- 13.3. Ikrafttræden 269

## Bilagsfortegnelse

- Bilag 1: Skattereformaftalens afsnit om skatteflugt 271
- Bilag 2: Forslag til lov om ændring af ligningsloven (LL) (Fuld renteperiodisering i til- og fraflytningssituationer) (L 202) 273
- Bilag 3: Skatteministerens kommentarer til henvendelser fra erhvervsorganisationer m.v. til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 202 279
- Bilag 4: Betænkning over forslag til lov om ændring af ligningsloven (LL) (Fuld renteperiodisering i til- og fraflytningssituationer) (L 202) 281
- Bilag 5: Lov nr. 303 af 25. maj 1987 om ændring af ligningsloven (LL) (Fuld renteperiodisering i til- og fraflytningssituationer) 283
- Bilag 6: Forslag til lov om ændring af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v. (Begrænsning af adgangen til nedskrivning på udenlandske varelagre m.v.) (L 203) 285
- Bilag 7: Skatteministerens kommentarer til en henvendelse til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 203 293
- Bilag 8: Betænkning over forslag til lov om ændring af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v. (Begrænsning af adgangen til nedskrivning på udenlandske varelagre m.v.) (L 203) 295
- Bilag 9: Lov nr. 304 af 25. maj 1987 om ændring af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v. (Begrænsning af adgangen til nedskrivning på udenlandske varelagre m.v.) 297
- Bilag 10: Forslag til lov om ændring af lov om investeringsfonds (Ophør af erhvervsvirksomhed) (L 204) 299
- Bilag 11: Skatteministerens kommentarer til en henvendelse til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 204 303

- Bilag 12: Betænkning over forslag til lov om ændring af lov om investeringsfonds (Ophør af erhvervsvirksomhed) (L 204) 305
- Bilag 13: Lov nr. 306 af 25. maj 1987 om ændring af lov om investeringsfonds (Ophør af erhvervsvirksomhed) 307
- Bilag 14: Forslag til lov om ændring af lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld (kursgevinstloven) (KGL) (Beskatning ved fraflytning m.v.) (L 205) 309
- Bilag 15: Skatteministerens svar til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 205 315
- Bilag 16: Skatteministerens kommentarer til en henvendelse til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 205 317
- Bilag 17: Betænkning over forslag til lov om ændring af lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld (kursgevinstloven) (KGL) (Beskatning ved fraflytning m.v.) (L 205) 319
- Bilag 18: Lov nr. 307 af 25. maj 1987 om ændring af lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld (kursgevinstloven) (KGL) (Beskatning ved fraflytning m.v.) 321
- Bilag 19: Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven (SKL) (Opbevaring og indsendelse af regnskabsmateriale) (L 206) 323
- Bilag 20: Skatteministerens svar til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 206 333
- Bilag 21: Skatteministerens kommentarer til henvendelser fra erhvervsorganisationer m.fl. til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 206 335
- Bilag 22: Betænkning over forslag til lov om ændring af skattekontrolloven (SKL) (Opbevaring og indsendelse af regnskabsmateriale) (L 206) 339

- Bilag 23: Lov nr. 308 af 25. maj 1987 om ændring af skattekontrolloven (SKL)  
(Opbevaring og indsendelse af regnskabsmateriale)  
341
- Bilag 24: Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove  
(Skattepligt) (L 207) 343
- Bilag 25: Skatteministerens svar til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 207 373
- Bilag 26: Skatteministerens kommentarer til henvendelser fra erhvervsorganisationer m.fl. til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 207 389
- Bilag 27: Betænkning over forslag til lov om ændring af forskellige skattelove  
(Skattepligt) (L 207) 401
- Bilag 28: Lov nr. 309 af 25. maj 1987 om ændring af forskellige skattelove  
(Skattepligt) 417
- Bilag 29: Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og lov om særlig indkomstskat (ABL, LL og LSI)  
(Aktieavancebeskatning ved fraflytning m.v.)  
(L 208) 423
- Bilag 30: Skatteministerens svar til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 208 441
- Bilag 31: Skatteministerens kommentarer til henvendelser fra erhvervsorganisationer m.fl. til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 208 443
- Bilag 32: Betænkning over forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og lov om særlig indkomstskat (ABL, LL og LSI)  
(Aktieavancebeskatning ved fraflytning m.v.) (L 208)  
447
- Bilag 33: Lov nr. 310 af 25. maj 1987 om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven og lov om særlig indkomstskat (ABL, LL og LSI)  
(Aktieavancebeskatning ved fraflytning m.v.) 453

- Bilag 34: Forslag til lov om ændring af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v. og lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v.  
(Kildeskat) (L 220) 457
- Bilag 35: Skatteministerens kommentarer til henvendelser fra erhvervsorganisationer m.fl. til folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende L 220 479
- Bilag 36: Betænkning over forslag til lov om ændring af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v. og lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat)  
(L 220) 485
- Bilag 37: Lov nr. 312 af 25. maj 1987 om ændring af lov om beskatningen af pensionsordninger m.v. og lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat) 489
- Bilag 38: Forslag til lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.  
(L 95) 495
- Bilag 39: Kommentarer om en afsluttende ansættelse 503
- Bilag 40: Bekendtgørelse nr. 313 af 25. maj 1987 om afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt m.v. samt henstand m.v. efter aktieavancebeskatningslovens § 13 a 505
- Bilag 41: Bekendtgørelse nr. 316 af 25. maj 1987 om ændring af bekendtgørelse om A-indkomst og om registrering af indeholdelsespligtige efter kildeskatteloven 507
- Bilag 42: Lov nr. 311 af 25. maj 1987 om ændring af forskellige skattelove  
(Beskatning af fortjeneste ved likvidationsudlodning og ved afståelse af andelsbeviser m.v. i visse andelselskaber og foreninger) 509
- Stikordsregister 511
- Lovoversigt 525
- Forkortelser 529