

på hovedaktionæraktier optjent før den 19. maj 1993 bliver omfattet af de nye og ændrede beskatningsregler, når realiseringen finder sted den 19. maj 1993 eller senere.

Man kan rejse det spørgsmål, om der herved er tillagt lovforslagene yderligere tilbagevirkende kraft i forhold til det ovenfor under pkt. 3 anførte.

Det afgørende for, om der er tale om tilbagevirkende kraft, er, som ovenfor anført, om gyldighedstidspunktet indtræder på et tidligere tidspunkt end håndhævelses tidspunktet.

Ovenfor er gyldighedstidspunktet defineret som det tidspunkt, fra hvilket kendsgerninger afføder retsvirkninger i overensstemmelse med lovens regler.

I Ross: Dansk Statsforfatningsret, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 340, anføres følgende om begrebet:

»At en lov har gyldighed fra tidspunkt T1 vil sige, at loven, når den er trådt i kraft til tiden T, finder anvendelse på kendsgerninger, der ligger efter T1. T1 kaldes lovens *gyldighedstidspunkt*.«

Den kendsgerning, der er afgørende for anvendelse af reglerne i de foreliggende forslag, er *realiseringen* (afhændelse, afståelse eller opgivelse) af aktiverne, idet det først er i forbindelse hermed, at en værdistigning endeligt kan fastlægges. Det, der udløser beskatningen, er således realiseringen af værdistigningen og ikke optjeningen heraf, så længe realisering ikke finder sted. Det samme gælder med hensyn til tab ved kursfald. At der ved beregningen af beskatningsgrundlaget indgår værdistigninger/værdifald, der ligger tilbage i tiden, ændrer ikke ved, at det er afhændelsen m.v., der er den skatterevante disposition.

Der ville have været tale om beskatning med tilbagevirkende kraft i videre omfang end det under pkt. 3 anførte, hvis kursgevinster realiseret gennem salg forud for den 19. maj 1993 blev omfattet af de nye regler. Dette er imidlertid ikke tilfældet.

Det er ikke usædvanligt, at nye skatteregler, f.eks. skattesatsforhøjelser, får virkning for værdier, der er opnået forud for de nye reglers ikrafttræden, uden at man af den grund vil tale om lovgivning med tilbagevirkende kraft. Som eksempler kan nævnes forhøjelse af ejendoms-skatteprocenten og formuesskatteprocenten.

Der kan i øvrigt henvises til de eksempler, der er nævnt nedenfor under pkt. 5.

På den anførte baggrund er det Justitsministeriets opfattelse, at lovforslagene i juridisk forstand alene har tilbagevirkende kraft til den 19. maj 1993, jf. ovenfor under pkt. 3, men ikke i videre omfang.

5. Grundlovens § 73

Man kan endelig rejse det spørgsmål, om skatteyderne for så vidt angår den del af en endnu ikke realiseret goodwill eller aktieavance, som vedrører perioden forud for lovens ikrafttræden, har opnået en sådan forventning om, at fortjenesten beskattes efter de hidtil gældende – mere lempelige – regler, at de foreslåede regler udgør et indgreb omfattet af grundlovens § 73.

Grundlovens § 73 har følgende ordlyd:

»§ 73. Ejendomsretten er ukrænkelig. Ingen kan tilpligtes at afstå sin ejendom, uden hvor alment vellet kræver det. Det kan kun ske ifølge lov og mod fuldstændig erstatning.«

Det er i den statsretlige litteratur almindeligt antaget, at lovgivningsmagten uden at komme i strid med princippet om ejendomsrettens beskyttelse kan regulere ejendomsrettens udnyttelse, idet lovgivningsmagten kan opstille almindelige regler om begrænsning i borgernes handlefrihed og i deres råden over, hvad de ejer, jf. Max Sørensen, Statsforfatningsret, 2. udgave ved Peter Germer (1979), s. 405.

Afgrænsningen mellem på den ene side de indgreb, der er tvangsafståelse i grundlovens forstand, og for hvilke der derfor skal ydes ejeren erstatning, og på den anden side de indgreb, der kun indebærer en regulering af ejendomsrettens udøvelse, og som ejeren derfor må affinde sig med uden erstatning, kan imidlertid give anledning til tvivl.

I den statsretlige litteratur er det antaget, at afgørelsen af, om et indgreb har karakter af ekspropriation, må bero på et samlet skøn over indgrebets beskaffenhed, jf. Max Sørensen, a.st., s. 412, og Alf Ross, Dansk Statsforfatningsret, 3. udg. ved Ole Espersen (1980), s. 666 ff. Som momenter, der må tillægges betydning ved udøvelsen af dette skøn, peges navnlig på indgrebets formål, i hvilken grad indgrebet i ejendomsretten er generelt eller konkret, herunder om det rammer mange eller få ejere, indgrebets intensitet, om indgrebet angår