

Udskriftsdato: 16. december 2025

AFG nr 10866 af 22/09/2015 (Gældende)

Bindende svar - Ejendomsavance

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-1491678

Bindende svar - Ejendomsavance

Skatterådet kunne bekræfte, at den beregnede skat og henstand efter kildeskattelovens § 73 E, ville falde bort ved tilbageflytning til Danmark, hvor spørger vil blive fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers tilflytning medfører, at den oprindelige genanbragte ejendomsavance igen var genanbragt i de tyske ejendomme.

Skatterådet kunne også bekræfte, at spørger fortsat ville kunne genanbringe eventuelle avancer ved salget af de tyske ejendomme, når han inden salgstidspunktet var flyttet til Danmark og var fuld skattepligtig og hjemmehørende i Danmark.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at indgangsværdien for ejendommene beliggende i Tyskland skulle opgøres til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Handelsværdien på tilflytningstidspunktet kunne som udgangspunkt ikke fastsættes til den opnåede salgspris, da der kunne være opstået stigninger eller fald i priserne i denne periode, som kunne påvirke en fortjeneste eller et tab efter ejendomsavancebeskatningslovens almindelige regler.

Skatterådet kunne endvidere også bekræfte, at en eventuel fortjeneste ved salg af ejendommene i Tyskland skulle opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen (handelsværdien på tilflytningstidspunktet), samt den tidligere genanbragte fortjeneste.

Endelig kunne Skatterådet også bekræfte, at den genanbragte avance i visse jordlodder kunne forblive genanbragt indtil jordlodderne afstås eller spørger på ny fraflytter Danmark.

SKM2015. 645. SR - Skatterådsmøde 22. september 2015

Spørgsmål

1. Vil den beregnede skat og dermed spørgers henstand med skattebetalingen efter kildeskattelovens § 73 E, som han opnåede ved fraflytning fra Danmark, falde bort ved tilbageflytning til Danmark, såfremt han bliver fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark?
2. Vil spørgers tilflytning hermed medføre, at den oprindelige genanbragte ejendomsavance igen er genanbragt i de tyske ejendomme?
3. Vil spørger kunne genanbringe den eventuelle ejendomsavance (herunder den tidligere danske ejendomsavance) som måtte opnås ved salget af hans ejendom i Tyskland, når han inden salgstidspunktet er flyttet til Danmark og således er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark, og landbrugsejendommen, han køber, er beliggende i Danmark og drives af spørger?
4. Vil indgangsværdien for ejendommene beliggende i Tyskland skulle opgøres til handelsværdien på tilflytningstidspunktet efter kildeskattelovens § 9, stk. 1?
5. Kan handelsværdien på tilflytningstidspunktet for de ejendomme der afstås til 3. mand senest den 31. december 2015 ansættes til den opnåede salgspris?
6. Vil en eventuel fortjeneste ved et efterfølgende salg af ejendommene i Tyskland skulle opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og indgangsværdien efter kildeskattelovens § 9, stk. 1?

7. Kan den i 2008 genanbragte ejendomsavance i jordlod X, Y og Z, forblive genanbragt indtil jordlodderne afstås eller spørger fraflytter Danmark?

Svar:

1. Ja

2. Ja

3. Ja

4. Ja

5. Se indstilling og begrundelse

6. Ja, se indstilling og begrundelse

7. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger fraflyttede Danmark i 2008. I forbindelse med fraflytningen fik spørger henstand med skatten af en ejendomsavance på ca. 5,4 mio. kr., som var genanbragt i den tyske landbrugsejendom, hvor han bosatte sig. Der blev ved fraflytning til Tyskland givet henstand med skatten efter kildeskatteloven § 73 E.

Skatten blev beregnet til ca. 3,2 mio. kr. af ejendomsavancen.

Avancen blev genanbragt i følgende ejendomme:

Ejendom V ca. 2,2 mio. kr.

Køb af jordlod X ca. 1,8 mio. kr.

Køb af jordlod Y ca. 0,6 mio. kr.

Køb af jordlod Z ca. 0,7 mio. kr.

Spørger flytter nu tilbage til Danmark og har erhvervet en landbrugsejendom her.

I umiddelbar forbindelse med overtagelsen af ejendommen vil han og hans familie bosætte sig i Danmark, og han vil ansætte en driftsleder i Tyskland til tage sig af bedriften der, indtil den tyske landbrugsejendom afstås.

Der vil ikke blive indgået nogen aftale om afståelsen af den tyske ejendom inden spørger og hans familie har bosat sig i Danmark, men ifølge spørgers oplysninger kan det antages, at den tyske ejendom afstås senest den 31. december 2015.

Spørger har endvidere oplyst, at det kan antages, at anskaffelsessummen for jorden og driftsbygninger på den danske ejendom vil overstige den ejendomsavance, der er genanbragt i den tyske ejendom samt den ejendomsavance, der eventuelt konstateres på den tyske ejendom, der afstås.

Den tyske ejendom der forventes afstået er ejendom V, jf. ovenfor.

Spørger vil ikke sælge de 3 jordlodder, hvori der også er en genanbragt avance X, Y, og Z.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Når spørger igen får fast bopæl og hjemsted her i landet, bortfalder kravet på betaling af det beløb, som han pt. har henstand med. Derefter er situationen, at der i de tyske ejendomme er genanbragt ejendomsavance med i alt ca. 5,4 mio. kr.

Hvis han, som forventet afstår ejendommen V, vil eventuel avance m.v. på ejendommen, som udgangspunkt være omfattet af hans fulde danske skattepligt.

I henhold til kildeskattelovens § 9 som fortolket af Skatterådet i SKM2009,744. SR kan indgangsværdien dog sættes til ejendommens handelsværdi på tilflytningstidspunktet. Da ejendommen forventes afstået indenfor en periode på 6 måneder efter tilflytningstidspunktet, er det vores opfattelse, at ejendommens værdi på tilflytningstidspunktet kan antages at svare til afståelsessummen. Dette må indebære, at den danske ejendomsavance vil kunne opgøres til den tidligere genanbragte ejendomsavance.

For så vidt angår avance genanbragt i de 3 tyske jordlodder, kan disse fortsat være genanbragt indtil afståelse eller eventuel fraflytning.

Vedrørende fastsættelse af indgangsværdier skal bemærkes, at SKAT i SKM2009,744. SR tilkendegiver, at SKAT vil tage stilling til, om en konkret angivet værdiansættelse vil kunne sidestilles med handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Inden tilflytningen til Danmark har spørger henstand jf. kildeskattelovens § 73 E med betalingen af den beregnede skat efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B.

Ved folketingets vedtagelse af lovforslag nr. 98 den 26. februar 2015 er kildeskattelovens § 73 E ændret og ejendomsavancelovens § 6 B ophævet.

I ændringslovens (L98) § 1, nr. 10, bestemmes følgende (som indsættes i kildeskattelovens § 73 E som stk. 8):

For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, vedrørende betaling af en skat beregnet efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013, finder KSL § 73 E stk. 2-6, dødsboskattelovens §§ 51 og 65 og ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3 og 4, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013, anvendelse på henstanden.

SKATs indstilling og begrundelse

Ved besvarelsen af spørgsmålene lægges det efter spørgers oplysninger til grund, at spørger bliver fuldt skattepligtig til og hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland inden salget af den tyske ejendom.

Spørger skal dog være opmærksom på, at man for at være fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1 skal have bopæl i Danmark, eller opholde sig i Danmark i et tidsrum på mere end 6 måneder. Såfremt man både har bopæl i Danmark og udlandet, skal der foretages en vurdering af, hvor man er skattemæssigt hjemmehørende efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den beregnede skat og dermed spørgers henstand med skattebetalingen efter kildeskattelovens § 73 E, som han opnåede ved fraflytning fra Danmark, vil falde bort ved tilbageflytning til Danmark, såfremt han bliver fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at spørgers tilflytning hermed vil medføre, at den oprindelige genanbragte ejendomsavance igen er genanbragt i de tyske ejendomme.

Lovgrundlag

Tidligere gældende ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B:

(...)

Stk.3. Hvis det ved afståelse af den erhvervede ejendom eller ved ejerens død, efter at der er indtrådt skattepligt efter stk. 1, konstateres, at afståelsessummen henholdsvis handelsværdien ved død er mindre end anskaffelsessummen, nedsættes det skattepligtige beløb efter stk. 1 med forskellen. Det skattepligtige beløb kan ikke blive negativt.

Stk.4. Får ejeren igen skattemæssigt hjemsted her, inden den erhvervede ejendom er afstået, bortfalder pligten til at svare skat efter stk. 1, indtil ejeren på ny opfylder betingelserne i stk. 1, 1. pkt.

Kildeskattelovens § 73 E, stk. 8

Stk. 8. For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010 som ændret ved § 5, nr. 2 og 3, i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 11, nr. 2, i lov nr. 118 af 7. februar 2012, vedrørende betaling af en skat beregnet efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013, finder stk. 2-6, dødsboskattelovens §§ 51 og 65 og ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3 og 4, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013, anvendelse på henstanden. For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010 som ændret ved § 5, nr. 2 og 3, i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 11, nr. 2, i lov nr. 118 af 7. februar 2012, vedrørende betaling af en skat beregnet efter afskrivningslovens § 40 D, jf. lovbekendtgørelse nr. 1106 af 9. september 2014, finder stk. 2-6 tilsvarende anvendelse på henstanden.

Forarbejder

L 98, fremsat den 17. december 2014, vedtaget som lov nr. 202 af 27. februar 2015

3.1.2.1. Exitbeskatning af personers erhvervsaktiver m.v.

Den særlige exitskatregel i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B ophæves samtidig, da fast ejendom på linje med andre aktiver også vil blive omfattet af den generelle regel i kildeskattelovens § 10. Som konsekvens heraf bortfalder muligheden for genberegning af exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, hvis der ved afståelse eller død konstateres et tab, muligheden for at en længstlevende ægtefælle kan succedere i en henstandssaldo vedrørende exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, og reglen om, at exitbeskatningen af genanbragte fortjenester bortfalder, hvis skatteyderen igen bliver fuldt skattepligtig.

Til lovforslagets § 1, nr. 10

Der foreslås en overgangsregel, således at personer, som er fraflyttet inden lovens ikrafttræden, og som opnår henstand efter kildeskattelovens § 73 E med exitskat opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B eller afskrivningslovens § 40 D, ikke bliver omfattet af de nye exitbeskatning- og henstandsregler. De nugældende henstandsregler vil herefter gælde uændret for disse personer.

(...)

I tilfælde af, at en person igen bliver hjemmehørende i Danmark, efter at der er sket exitbeskatning af genanbragte fortjenester i udenlandske ejendomme, bortfalder exitbeskatningen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, hvis den erhvervede ejendom endnu ikke er afstået.

Praksis

SKM2009. 744. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers beregnede fraflytningsskat og dermed spørgers henstand med skattebetalingen efter kildeskattelovens § 73 E, som han opnåede ved fraflytning fra Danmark, falder bort ved tilbageflytning til Danmark, såfremt han bliver fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at spørger vil kunne genanbringe en ejendomsavance (herunder den tidligere danske ejendomsavance) ved salget af hans ejendom i Nederlandene, hvis han inden salgstidspunktet er flyttet til Danmark og således er fuldt skattepligtig til og hjemmehørende i Danmark, og landbrugsejendommen han køber, er beliggende i Danmark og drives af spørger.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at indgangsværdien for ejendommen beliggende i Nederlandene skal opgøres efter kildeskattelovens § 9, stk. 2, idet den skal opgøres efter kildeskattelovens § 9, stk. 1.

Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte, at handelsværdien på tilflytningstidspunktet vil kunne ansættes til en uafhængig nederlandsk ejendomsmæglers vurdering af ejendommen.

Skatterådet kunne endeligt ikke bekræfte, at en evt. fortjeneste ved et efterfølgende salg af ejendommen i Nederlandene skal opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen efter kildeskattelovens § 9, stk. 2. En evt. fortjeneste skal i stedet opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. kildeskattelovens § 9, stk. 1. Derudover skal den tidligere genanbragte avance tillige skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for salgsåret.

Begrundelse

Det følger af overgangsreglen i kildeskattelovens § 73 E, som er indført ved lov nr. 202 af 27. februar 2015, at personer der den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, med betaling af en skat beregnet efter den dagældende ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B fortsat kan anvende den dagældende dødsboscattelovens §§ 51 og 65 og den dagældende ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3 og 4, på henstanden, jf. bemærkningerne til § 1, nr. 10 i L 98 fremsat den 17. december 2014.

Det betyder, at såfremt spørger igen bliver fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, inden ejendommen er afstået, vil henstanden bortfalde efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 4.

Når pligten til at betale skat i forbindelse med fraflytning og henstanden med skatten efter kildeskattelovens § 73 E, bortfalder efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 4, vil spørger igen stå i den situation, at han har en genanbragt avance fra et tidligere salg af en ejendom beliggende i Danmark.

SKAT bemærker, at den faktiske anskaffelsessum for ejendommene i Tyskland fortsat er nedsat med den genanbragte ejendomsavance fra den danske ejendom. Ved salg af ejendommene i Tyskland skal den genanbragte fortjeneste beskattes, med mindre fortjenesten fortsat ønskes genanbragt i en ny erhvervs-ejendom efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, jf. SKM2009. 774. SR. Se også spørgsmål 7 nedenfor.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 og 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at spørger vil kunne genanbringe den eventuelle ejendomsavance (herunder den tidligere danske ejendomsavance) som måtte opnås ved salget af hans ejendom i Tyskland, når han inden salgstidspunktet er flyttet til Danmark og således er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark, og landbrugsejendommen, han køber, er beliggende i Danmark og drives af spørger.

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A (uddrag):

Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af lovens regler, med undtagelse af ejendomme, der er omfattet af § 8, kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst, vælge at nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten. Reglerne i 1. pkt. gælder alene for fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlede ægtefælles erhvervsvirksomhed, og det er kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som skal anvendes erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, der kan nedsættes med fortjenesten. Stk. 3, 2. pkt., gælder tilsvarende. Udlejning af fast ejendom anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. Den erhvervede ejendom anses ikke for udlejet, selv om den er udlejet på tidspunktet for erhvervelsen, hvis udlejningen er ophørt inden udløbet af fristerne i stk. 2, nr. 2. Endvidere anses den del af den afståede ejendom henholdsvis den erhvervede ejendom, som udgør boligdelen, ikke i denne forbindelse for anvendt erhvervsmæssigt. Nedsættelsen efter 1. pkt. skal ske med hele den del af fortjenesten opgjort uden fradrag efter § 6, stk. 2, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af den afståede ejendom, dog højst med et beløb svarende til den del af den kontante anskaffelsessum for den erhvervede ejendom, der vedrører den del, der skal anvendes erhvervsmæssigt. Overstiger den opgjorte fortjeneste den kontante anskaffelsessum, beskattes den overskydende fortjeneste efter lovens almindelige regler.

Stk.2. Nedsættelse af anskaffelsessummen efter stk. 1 er betinget af, at

1.1. den skattepligtige enten erhverver fast ejendom i samme indkomstår, hvori den skattepligtige afstår fast ejendom, eller erhverver fast ejendom senest i det indkomstår, der følger efter afståelsesåret, eller erhverver fast ejendom i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret og

2.2. den skattepligtige senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, begærer reglen i stk. 1 anvendt ved indsendelse af rettidig selvangivelse eller, såfremt erhvervelsen af fast ejendom finder sted i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret, begærer reglen i stk. 1 anvendt senest ved indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret. Hvis skattemyndighederne ændrer ansættelse vedrørende afståelse af fast ejendom, kan den skattepligtige begære reglen i stk. 1 anvendt, dog senest 3 måneder efter, at meddelelsen om ansættelsesændringen er modtaget.

Stk.3...

Stk. 4. Nedsættelse af anskaffelsessummen efter stk. 1 er betinget af, at den erhvervede faste ejendom ikke er beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Hvis ejeren på nedsættelsestidspunktet er skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der dog ske nedsættelse af anskaffelsessummen, når den erhvervede faste ejendom er beliggende i en stat, der er medlem af EU/

EØS, på Færøerne eller i Grønland. Det er en betingelse for nedsættelse af anskaffelsessummen efter 2. pkt., at den fremmede stat, Færøerne eller Grønland udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Den fortjeneste, der stammer fra nedsættelse af anskaffelsessummen, er fortjeneste fra fast ejendom beliggende i den stat, hvor den afståede ejendom lå. En skatteyder, der ønsker at genanbringe en fortjeneste i en ejendom i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, kan inden ophør af den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 begære reglen i stk. 1 anvendt på en erhvervet udenlandsk ejendom. Begæringen skal være ledsaget af nødvendige oplysninger om de implicerede ejendomme, herunder et driftsbudget for den erhvervede ejendom...

Kildeskattelovens § 10, stk. 1:

Ophører en person med at være skattepligtig efter § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Forarbejder

L119 af 17. december 2003:

Til § 3

Til nr. 1

Forslaget vedrører den foreslåede justering af reglerne om fraflytterbeskatning.

Det foreslås, at avancer på alle afståede erhvervsejendomme, hvad enten de ligger i Danmark eller i udlandet, kan nedsætte anskaffelsessummen på alle erhvervede erhvervsejendomme, hvad enten disse ligger i Danmark eller i udlandet, og hvad enten det pågældende udland er indenfor EU og Norden eller ej.

Det skal dog kun gælde fuldt ud, såfremt ejeren har skattemæssigt hjemsted i Danmark på nedsættelsestidspunktet. Det vil sige, hvis ejeren (som anført i den foreslåede lovtekst) både er fuld skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 og samtidig ikke er hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Nedsættelsestidspunktet kan udledes af den gældende regel i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 2. Hvis erhvervelsen af den udenlandske ejendom, hvis anskaffelsessum nedsættes, er sket i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret for den ejendom, hvis beskatning udskydes, er nedsættelsestidspunktet tidspunktet for indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret. Hvis erhvervelsen er sket i samme år, er nedsættelsestidspunktet fortsat det samme. Hvis erhvervelsen sker i året efter, er nedsættelsestidspunktet tidspunktet for indsendelse af rettidig selvangivelse for dette år. Hvis skattemyndighederne ændrer ansættelse vedrørende afståelse af fast ejendom, og den skattepligtige begærer nedsættelse indenfor tre måneders fristen, er nedsættelsestidspunktet tidspunktet for denne begæring.

Hvis ejeren ikke har skattemæssigt hjemsted i Danmark på nedsættelsestidspunktet foreslås, at der kun kan ske nedsættelse af anskaffelsessummen på den erhvervede ejendom, hvis denne ligger i Danmark.

(...)

Praksis

Ankesagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt appellanten var fuld skattepligtig til Danmark på tidspunktet for erhvervelsen af en landbrugsejendom i Australien. Såfremt appellanten blev anset for fuld skattepligtig til Danmark på dette tidspunkt, kunne hun genanbringe en avance opnået ved afhændelsen af en dansk landbrugsejendom i anskaffelssummen for den australske landbrugsejendom, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A. Appellanten flyttede til Danmark i april 2006, hvor appellanten og hendes ægtefælle tog ophold i hovedbygningen på den danske landbrugsejendom. Appellanten solgte kort tid efter landbrugsejendommen, men lejede hovedbygningen af køberen frem til september 2007. Appellanten rejste fra Danmark i marts 2007 og erhvervede i april 2007 landbrugsejendommen i Australien. Appellanten var i Danmark fra den 2. juni 2007 til den 13. september 2007. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at appellanten ikke havde godtgjort en hensigt om at have hjemsted her i landet. Appellanten havde derfor ikke været fuldt skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, under hendes ophold i Danmark fra april 2006 til marts 2007. Skattepligt for appellantens i perioden var i stedet indtrådt efter opholdsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Skattepligt efter denne bestemmelse var ophørt på tidspunktet for erhvervelsen af den australske landbrugsejendom. Byretten var nået til det samme resultat.

Begrundelse

Ved genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4, kræves det, at ejeren på nedsættelsestidspunktet har en fortjeneste fra afståelse af en fast ejendom og er skattepligtig til Danmark i medfør af kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland i henhold til bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Herudover kræves det også, at den erhvervede faste ejendom er beliggende enten i Danmark eller i en stat, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland.

For at kunne genanbringe en fortjeneste ved salg af ejendom (hvad enten denne er beliggende i Danmark eller i EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland) i en ny ejendom beliggende i Danmark eller i EU/EØS skal ejeren derfor være fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1. Dette følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A og af afgørelserne SKM2013. 543. ØLR og SKM2009. 744. SR.

Herudover er det en forudsætning, at den ejendom, som spørger erhverver i Danmark eller i EU/EØS opfylder de øvrige betingelser i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, samt at erhvervelsen af den danske ejendom finder sted i indkomståret forud for afståelsesåret, i afståelsesåret eller i indkomståret efter afståelsesåret. Spørger skal senest for det indkomstår hvori erhvervelsen finder sted, anmode om, at reglerne anvendes i forbindelse med rettidig indsendelse af selvangivelse.

Det er forudsat ved besvarelsen, at ovenstående betingelser er opfyldt. Ligesom det forudsættes, at ejendommen beliggende i Tyskland først afstås, når den fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1 er genindtrådt.

Endelig bemærkes det, at den fortjeneste, der kan videregenanbringes i en ny ejendom i Danmark, ikke kan opdeles i en fortjeneste, som vedrører den første danske ejendom og en fortjeneste der vedrører den senere erhvervede tyske ejendom. Der er tale om en samlet fortjeneste, hvor hele beløbet skal genanbringes i den nye ejendom, medmindre anskaffelssummen for denne er så lille, at hele fortjenesten ikke kan rummes i den nye ejendom. Man kan således ikke vælge kun at genanbringe en del af fortjenesten, såfremt hele fortjenesten kan rummes i den nye ejendoms anskaffelssum.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at indgangsværdien for ejendommene beliggende i Tyskland vil skulle opgøres til handelsværdien på tilflytningstidspunktet efter kildeskattelovens § 9, stk. 1.

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 9, stk. 1:

Hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. dog stk. 2.

Begrundelse

Den tyske ejendom kan ikke anses for omfattet af dansk beskatning i perioden, hvor spørger ikke har været fuldt skattepligtig til Danmark eller hjemmehørende i Danmark, jf. SKM2009. 744. SR.

Efter kildeskattelovens § 9, stk. 1, skal handelsværdien på tilflytningstidspunktet anses for indgangsværdien for ejendommen, når spørger igen omfattes af den fulde skattepligt til Danmark.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at handelsværdien på tilflytningstidspunktet for de ejendomme der afstås til 3. mand senest den 31. december 2015 kan ansættes til den opnåede salgspris.

Begrundelse

Det er SKATs opfattelse, at man ikke på forhånd kan godkende en værdiansættelse af en påtænkt disposition den 31. december 2015.

Det bemærkes, at indgangsværdien efter kildeskattelovens § 9, stk. 1, er handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Såfremt spørger skal kunne fortsætte med at genanbringe fortjenesten, skal han være fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark på afståelsestidspunktet. Der vil således nødvendigvis forløbe et vist tidsrum mellem skattepligtens indtræden og ejendommens afståelsestidspunkt. Såfremt ejendommen falder eller stiger i værdi i denne periode, vil der henholdsvis opstå et tab eller en fortjeneste, som behandles efter ejendomsavancebeskatningslovens almindelige regler.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at en eventuel fortjeneste ved et efterfølgende salg af ejendommene i Tyskland vil skulle opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og indgangsværdien efter kildeskattelovens § 9, stk. 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 9, stk. 1:

Hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. dog stk. 2.

Kildeskattelovens § 10, stk. 1:

Ophører en person med at være skattepligtig efter § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Praksis

SKM2007. 650. SR

Skatterådet tog stilling til forskellige spørgsmål i forbindelse med spørgers anvendelse af genanbringelsesreglerne i §§ 6 A - 6 B i ejendomsavancebeskatningsloven. Spørger havde solgt tre danske ejendomme og ønskede at genanbringe fortjenesten i en ejendom i udlandet. Han spurgte bl.a. om, hvordan der skulle ske beskatning i forbindelse med salg af den udenlandske ejendom.

Det fremgik af § 6B, stk. 1, i ejendomsavancebeskatningsloven, at fortjeneste på en ejendom i Danmark, der havde nedsat anskaffelsessummen på en ejendom i udlandet, ville blive beskattet i forbindelse med ophør af skattepligt ved fraflytning.

Hvis der ved afståelse af den udenlandske ejendom blev konstateret et tab, der blev beregnet som forskellen mellem ejendommens anskaffelsessum og afståelsessum, ville den skattepligtige fortjeneste, der tidligere var opgjort for den danske ejendom, blive nedsat med tabet, jf. § 6B, stk. 3. Skatterådet fandt, at dette modregningsprincip måtte gælde på tilsvarende vis på en udenlandsk ejendom i tilfælde, hvor den skattepligtige fortsat er fuld skattepligtig til og hjemmehørende i Danmark.

Begrundelse

Det er som tidligere nævnt SKATs opfattelse, at indgangsværdien skal opgøres efter kildeskattelovens § 9, stk. 1.

Dermed skal en eventuel fortjeneste ved salg af ejendommene i Tyskland opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen (handelsværdien på tilflytningstidspunktet). Spørger skal således beskattes af en eventuel værdistigning, der er opstået fra spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark og salgstidspunktet som beskrevet i spørgsmål 5. Opgørelsen foretages efter de almindelige regler i ejendomsavancebeskatningsloven.

Det bemærkes dog, at den tidligere genanbragte fortjeneste tillige skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for salgsåret, jf. SKM2009. 744. SR.

Såfremt spørger lider et tab i forhold til den oprindelige anskaffelsessum ved salget af ejendommene i Tyskland, kan tabet fratrækkes i den genanbragte avance, jf. SKM2009. 744. SR.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at den i 2008 genanbragte ejendomsavance i jordlod X, Y og Z kan forblive genanbragt indtil jordlodderne afstås eller spørger fraflytter Danmark.

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 10, stk. 1:

Ophører en person med at være skattepligtig efter § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Kildeskattelovens § 73 E, stk. 8:

Stk. 8. For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010 som ændret ved § 5, nr. 2 og 3, i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 11, nr. 2, i lov nr. 118 af 7. februar 2012, vedrørende betaling af en skat beregnet efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013, finder stk. 2-6, dødsboskattelovens §§ 51 og 65 og ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3 og 4, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013, anvendelse på henstanden. For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010 som ændret ved § 5, nr. 2 og 3, i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 11, nr. 2, i lov nr. 118 af 7. februar 2012, vedrørende betaling af en skat beregnet efter afskrivningslovens § 40 D, jf. lovbekendtgørelse nr. 1106 af 9. september 2014, finder stk. 2-6 tilsvarende anvendelse på henstanden.

Forarbejder

L 98, fremsat den 17. december 2014, vedtaget som lov nr. 202 af 27. februar 2015

3.1.2.1. Exitbeskatning af personers erhvervsaktiver m.v.

Endvidere skal aktivet i alle situationer anses for afstået til handelsværdien på det tidspunkt, hvor aktivet udgår af dansk beskatningsret. Dette indebærer, at exitbeskatningen i alle tilfælde vil omfatte urealiserede kapitalgevinster og ikke kun genvundne afskrivninger. I forhold til fast ejendom beliggende i udlandet vil der dermed også kunne blive tale om exitbeskatning af gevinster (ud over genvundne afskrivninger og genanbragte fortjenester), hvor der ved en faktisk afståelse ville være indtrådt skattepligt heraf. I det omfang udenlandske ejendomme er omfattet af parcel-, sommer- eller stuehusreglerne, vil de ikke blive berørt.

(...)

Den særlige exitskatteregel i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B ophæves samtidig, da fast ejendom på linje med andre aktiver også vil blive omfattet af den generelle regel i kildeskattelovens § 10. Som konsekvens heraf bortfalder muligheden for genberegning af exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, hvis der ved afståelse eller død konstateres et tab, muligheden for at en længstlevende ægtefælle kan succedere i en henstandssaldo vedrørende exitbeskatningen af genanbragte fortjenester, og reglen om, at exitbeskatningen af genanbragte fortjenester bortfalder, hvis skatteyderen igen bliver fuldt skattepligtig.

Til lovforslagets § 1, nr. 10

Der foreslås en overgangsregel, således at personer, som er fraflyttet inden lovens ikrafttræden, og som opnår henstand efter kildeskattelovens § 73 E med exitskat opgjort efter ejendomsavancebeskat-

ningslovens § 6 B eller afskrivningslovens § 40 D, ikke bliver omfattet af de nye exitbeskatning- og henstandsregler. De nugældende henstandsregler vil herefter gælde uændret for disse personer.

Overgangsreglen betyder først og fremmest, at de eksisterende henstandsordninger fortsat ikke skal afdrages løbende eller forrentes. I stedet forfalder hele henstandsbeløbet til betaling ved ejendommens afståelse eller ejerens død. Hvis der ved afståelsen eller ejerens død konstateres et tab, kan der ske genberegning af exitskatten efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3. Derudover vil en længstlevende ægtefælle i tilfælde omfattet af dødsbøskattelovens §§ 51 og 65 kunne indtræde i afdødes henstand efter kildeskattelovens § 73 E med exitskat opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B på samme vilkår, som gjaldt for afdøde.

(...)

tilfælde af, at en person igen bliver hjemmehørende i Danmark, efter at der er sket exitbeskatning af genanbragte fortjenester i udenlandske ejendomme, bortfalder exitbeskatningen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, hvis den erhvervede ejendom endnu ikke er afstået.

Begrundelse

Den genanbragte fortjeneste i jordlod X, Y og Z kan forblive genanbragt indtil ejendommene afstås eller spørger igen fraflytter Danmark og/eller bliver hjemmehørende i udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det skal vejledende udtales, at hvis spørger på ny flytter fra Danmark til udlandet, skal spørger beskattes ved fraflytningen, jf. kildeskattelovens § 10, stk. 1. Det gælder også, hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat eller på Færøerne eller i Grønland.

Ejendommen anses for afstået til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Fraflytterbeskatningen er i dette tilfælde ikke begrænset til den genanbragte fortjeneste, som har nedsat anskaffelsessummen for den udenlandske ejendom, men vil også omfatte gevinster (ud over genvundne afskrivninger og genanbragte fortjenester), hvor der ved en faktisk afståelse ville være indtrådt skattepligt heraf.

Som udgangspunkt skal fraflytterskatten betales umiddelbart i forbindelse med ophøret af skattepligt til Danmark.

Fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, kan dog vælge henstand med betalingen af fraflytterskatten efter KSL §§ 73 B og 73 C, jf. Den juridiske vejledning afsnit C. H. 2.1.11.8.1.

Hvis en person, der har henstand med fraflytterskatten efter KSL § 73 B, efterfølgende flytter videre til et andet land, gælder der særlige regler for opretholdelsen af henstanden. Se afsnit C. H. 2.1.11.8.1.

Regel i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B er blevet ophævet fra den 1. marts 2015. Det betyder, at muligheden for genberegningen af fraflytterskatten af genanbragte fortjenester bortfalder, hvis der efterfølgende ved afståelse eller død konstateres et tab, når man har henstand efter disse nye regler om fraflytterskat.

Muligheden for, at længstlevende ægtefælle ved død kan succedere i en henstandssaldo vedrørende fraflytterbeskatningen af genanbragte fortjenester, bortfalder også.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.