

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

SKR nr 9579 af 24/02/2021 (Gældende)

Skattemæssige konsekvenser i Danmark af Storbritanniens udtræden af EU – primært vedrørende fraflytterskat og flytning af aktiver og passiver til udlandet - styresignal

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 19-0762500

Skattemæssige konsekvenser i Danmark af Storbritanniens udtræden af EU – primært vedrørende fraflytterskat og flytning af aktiver og passiver til udlandet - styresignal

SKM2021. 105. SKTST

Indholdsfortegnelse

1. Sammenfatning
2. Baggrund og problemstilling
 - 2.1. Storbritanniens udtræden af EU
 - 2.2. Overgangsperiode, fastsat i udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU
 - 2.3. Udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU
 - 2.4. Europa-Kommissionens hjemmeside
3. Regelgrundlaget
 - 3.1. Aktier og investeringsbeviser mv., fordringer og finansielle kontrakter samt købe- og tegningsretter i ansættelsesforhold
 - 3.1.1. De relevante lovbestemmelser
 - 3.2. Andre aktiver end værdipapirer og finansielle kontrakter for fysiske personer
 - 3.2.1. De relevante lovbestemmelser
 - 3.3. Virksomhedsordningen
 - 3.3.1. De relevante lovbestemmelser
 - 3.4. Ejendomsavance genanbragt i ejendomme beliggende i Storbritannien
 - 3.4.1. De relevante lovbestemmelser
 - 3.5. Udskydelse af beskatning ved finansiering med sælgerpantebreve
 - 3.5.1. De relevante lovbestemmelser
 - 3.6. Bo- og tillægsboafgift samt gaveafgift
 - 3.6.1. De relevante lovbestemmelser
 - 3.7. Selskaber og foreninger mv.
 - 3.7.1. De relevante lovbestemmelser
4. Skattestyrelsens opfattelse
 - 4.1. Fraflytterskat vedrørende aktier og investeringsbeviser mv., fordringer og finansielle kontrakter, samt købe- og tegningsretter i ansættelsesforhold, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, kursgevinstlovens § 38, stk. 3 og ligningslovens § 28, stk. 6, og kildeskattelovens § 73 E, stk. 3.

4.2. Fraflytterskat vedrørende andre aktiver end værdipapirer og finansielle kontrakter for fysiske personer, jf. kildeskattelovens § 10, kildeskattelovens § 73 B, stk. 1, og kildeskattelovens § 73 C, stk. 4, herunder overførsel af aktiverne til udlandet

4.3. Virksomhedsordningen

4.4. Ejendomsavance genanbragt i ejendomme beliggende i Storbritannien

4.4.1. Nye genanbringelser efter udløbet af overgangsperioden, dvs. efter den 31. december 2020

4.4.2. Genanbringelse foretaget inden 1. marts 2015

4.4.3. Genanbringelser foretaget den 1. marts 2015 eller senere og inden 1. januar 2021

4.4.4. Særligt om genanbringelse i ejendomme beliggende i Danmark

4.5. Udskydelse af beskatning ved finansiering med sælgerpantebreve

4.5.1. Ikke udskydelse af beskatningen efter sælgerpantebrevsmodellen efter den 31. december 2020

4.5.2. Udskydelse af beskatningen efter sælgerpantebrevsmodellen for ejendomme, der er beliggende i Storbritannien, og som er afstået i 2020.

4.5.3. Udskydelse af beskatningen efter sælgerpantebrevsmodellen for ejendomme, der er beliggende i Danmark, og som er afstået i 2020

4.6. Henstandsbeløb vedrørende bo- og tillægsboafgift samt gaveafgift

4.7. Selskabsskat i forbindelse med et selskabs ophør af skattepligt til Danmark eller overførsel af et selskabs aktiver til udlandet

4.8. Konsekvenser af Brexit vedrørende andre skatteregler

5. Gyldighed

1. Sammenfatning

Dette styresignal indeholder Skattestyrelsens fortolkning af de gældende regler vedrørende henstand med betalingen af fraflytterskat mv. samt flytning af aktiver og passiver til udlandet, og den betydning Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands (UK - herefter benævnt Storbritanniens) udtræden af EU har for disse regler.

2. Baggrund og problemstilling

2.1. Storbritanniens udtræden af EU

Storbritannien er udtrådt af EU med virkning fra den 1. februar 2020.

Det får blandt andet konsekvenser for henstand med betalingen af fraflytterskat for skatteydere, der er fraflyttet eller fraflytter til Storbritannien og som har henstand med betalingen af fraflytterskat, og for skatteydere (såvel fysiske personer som selskaber), der har flyttet eller flytter aktiver til Storbritannien.

Virkningstidspunktet afhænger af formuleringen af den enkelte lovbestemmelse og er forskellig, afhængig af, hvilken type aktiv der er tale om.

Virkningstidspunktet afhænger blandt andet af, om det er afgørende, at Storbritannien er udtrådt af EU og overgangsperioden er udløbet, eller om det er afgørende, at Storbritannien under visse betingelser stadig er omfattet af Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 indtil den 31. december 2025.

Virkningstidspunktet afhænger endvidere af den præcise formulering af den pågældende lovregel.

Virkningstidspunktet for de forskellige typer aktiver fremgår af de enkelte punkter i afsnit 4 i dette styresignal.

I udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU er der imidlertid fastsat en overgangsperiode, der bevirker, at Storbritannien i de allerfleste henseender sidestilles med et EU-land indtil den 31. december 2020.

Efter udløbet af overgangsperioden anses Storbritannien ikke længere for et EU/EØS-land, hvilket får betydning i forhold til danske interne skatteregler, hvori det er et krav, at en skatteyder, udbyttmodtager mv. er hjemmehørende i et EU/EØS-land. Storbritannien vil således skulle anses for et tredjeland i sådanne sammenhænge.

Dette styresignal behandler de skatteretlige konsekvenser for henstand med betaling af fraflytterskat mv., når der er sket eller sker fraflytning til Storbritannien.

2.2. Overgangsperiode, fastsat i udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU

Ifølge artikel 126 i udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU er der fastsat en overgangsperiode fra den 1. februar 2020, hvor Storbritannien udtrådte af EU, og til den 31. december 2020, hvor overgangsperioden udløb.

Ifølge udtrædelsesaftalens artikel 127, pkt. 1, finder EU-retten i denne overgangsperiode anvendelse på og i Storbritannien, medmindre andet er fastsat.

Udgangspunktet efter udtrædelsesaftalen er således, at Storbritannien retligt er at betragte som EU-land under overgangsperioden. Dette betyder også, at Storbritannien i overgangsperioden må sidestilles med et EU-land i relation til nationale lovbestemmelser.

Det er på den baggrund vurderingen, at borgere, der er skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien, også i medfør af interne danske skatteregler skal behandles som skattemæssigt hjemmehørende i et EU-land indtil udløbet af overgangsperioden. Det samme gælder for aktiver, der er lokaliseret i Storbritannien. De skal behandles som aktiver lokaliseret i et EU-land indtil udløbet af overgangsperioden.

2.3. Udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU

Udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU indeholder blandt andet følgende:

"Artikel 2, litra a og c

Definitioner

I denne aftale forstås ved:

a) "EU-ret":

i) traktaten om Den Europæiske Union ("TEU"), traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde ("TEUF") og traktater om oprettelse af Det Europæiske Atomenergifællesskab ("Euratomtraktaten"), som

ændret eller suppleret samt tiltrædelsestraktaterne og Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, herefter samlet benævnt "traktaterne".

ii) de generelle principper i EU-retten

iii) de retsakter, der er vedtaget af Unionens institutioner, organer, kontorer eller agenturer

iv) de internationale aftaler, som Unionen er part i, og de internationale aftaler, der er indgået af medlemsstaterne på Unionens vegne

v) de aftaler mellem medlemsstaterne, som de har indgået i deres egenskab af EU-medlemsstater

vi) retsakter vedtaget af repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Det Europæiske Råd eller i Rådet for Den Europæiske Union ("Rådet")

vii) de erklæringer, der er udarbejdet i forbindelse med regeringskonferencer, hvorpå traktaterne blev vedtaget

(...)

c) "unionsborger": enhver person, der er statsborger i en medlemsstat

(...)

Artikel 10

Personelt anvendelsesområde

1. Denne del finder, uden at det berører afsnit III, anvendelse på følgende personer:

a) unionsborgere, som udøver deres ret til ophold i Det Forenede Kongerige i overensstemmelse med EU-retten inden overgangsperiodens udløb og derefter fortsat opholdet sig der.

(...)

Artikel 12

Ikkeforskelsbehandling

Inden for denne dels anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, jf. artikel 18, stk. 1, i TEUF, forbudt i værtslandet og i arbejdslandet over for de personer, der er omhandlet i denne aftales artikel 10.

Artikel 100, punkt 1

Rådets direktiv 2010/24/EU finder anvendelse mellem medlemsstaterne og Det Forenede Kongerige indtil fem år efter overgangsperiodens udløb for så vidt angår fordringer i forbindelse med beløb, der forfalder inden overgangsperiodens udløb, fordringer i forbindelse med transaktioner, der fandt sted inden overgangsperiodens udløb, men hvor beløbene forfalder efter perioden, og fordringer i forbindelse med transaktioner, der er omfattet af denne aftales artikel, 51, pkt. 12, eller bevægelser af punktafgiftspligtige varer, der er omfattet af denne aftales artikel 52.

Artikel 126

Overgangsperiode

Der er en overgangs- eller gennemførelsesperiode, som starter dagen for denne aftales ikrafttræden og slutter den 31. december 2020.

Artikel 127

Overgangsperiodens anvendelsesområde

1. Medmindre andet er fastsat i denne aftale, finder EU-retten anvendelse på og i Det Forenede Kongerige i overgangsperioden.

Følgende bestemmelser i traktaterne og retsakter, som vedtaget af Unionens institutioner, organer, kontorer eller agenturer, finder dog ikke anvendelse på og i Det Forenede Kongerige i overgangsperioden:

a) bestemmelser i traktaterne og retsakter, som i henhold til protokol (nr. 15) om visse bestemmelser vedrørende Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, protokol (nr. 19) om Schengenreglerne som integreret i Den Europæiske Union eller protokol (nr. 21) om Det Forenede Kongerige og Irlands stilling for så vidt angår områder med frihed, sikkerhed og retfærdighed eller i henhold til traktaternes bestemmelser om forstærket samarbejde ikke var bindende for og i Det Forenede Kongerige inden datoen for denne aftales ikrafttræden samt retsakter, der ændrer sådanne retsakter.

b) artikel 11, stk. 4, i TEU, artikel 20, stk. 2, litra b), artikel 22 og artikel 24, stk. 1, i TEUF, artikel 39 og 40 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder samt de retsakter, der er vedtaget på grundlag af disse bestemmelser.

2. Hvis Unionen og Det Forenede Kongerige når til enighed om en aftale om deres fremtidige forbindelser på området fælles udenrigs- og sikkerhedspolitik og området fælles sikkerheds- og forsvarspolitik, som finder anvendelse fra et tidspunkt i overgangsperioden, ophører afsnit V, kapitel 2, i TEU, og de retsakter, der er vedtaget på grundlag af disse bestemmelser, med at finde anvendelse på Det Forenede Kongerige fra den dato, hvor en sådan aftale finder anvendelse.

3. I overgangsperioden har den EU-ret, som finder anvendelse i henhold til stk. 1, samme retsvirkninger overfor og i Det Forenede Kongerige som i Unionen og dens medlemsstater, og den fortolkes og anvendes i overensstemmelse med de samme metoder og generelle principper som finder anvendelse i Unionen.

4. Det Forenede Kongerige deltager ikke i et forstærket samarbejde:

a) hvortil bemyndigelse blev givet efter denne aftales ikrafttræden eller

b) i forbindelse med hvilket der ikke blev vedtaget nogen retsakter inden for denne aftales ikrafttræden.

5. I forbindelse med foranstaltninger, der ændrer, bygger på eller erstatter en gældende foranstaltning, som er vedtaget i i henhold til tredje del, afsnit V, i TEUF, som Det Forenede Kongerige er bundet af inden denne aftales ikrafttræden, finder artikel 5 i protokol (nr. 19) om Schengenreglerne som integreret i Den Europæiske Union og artikel 4 a i protokol (nr. 21) om Det Forenede Kongeriges og Irlands stilling for så vidt angår områder med frihed, sikkerhed og retfærdighed fortsat tilsvarende anvendelse i overgangsperioden. Det Forenede Kongerige har dog ikke ret til at meddele, at det ønsker at deltage i anvendelsen af nye foranstaltninger i henhold til tredje del, afsnit V, i TEUF udover de foranstaltninger, der er omhandlet i artikel 4a i protokol nr. 21.

Med henblik på at støtte fortsat samarbejde mellem Unionen og Det Forenede Kongerige på de betingelser, der gælder for samarbejde med tredjelande om de relevante foranstaltninger, kan Unionen opfordre

Det Forenede Kongerige til samarbejde om nye foranstaltninger, der vedtages i medfør af tredje del, afsnit V, i TEUF.

6. Medmindre andet er fastsat i denne aftale, forstås enhver henvisning til medlemsstaterne i den EU-ret, som finder anvendelse i henhold til stk. 1, herunder som gennemført og anvendt af medlemsstaterne, i overgangsperioden således, at den omfatter Den Forenede Kongerige.

7. Uanset stk. 6:

a) forstås henvisninger til medlemsstaterne med henblik på artikel 42, stk. 6, og artikel 46 i TEU samt protokol (nr. 10) om permanent struktureret samarbejde etableret ved artikel 42 i TEU således at de ikke omfatter Det Forenede Kongerige. Dette udelukker ikke muligheden for, at Det Forenede Kongerige undtagelsesvis kan indbydes til at deltage som tredjeland i individuelle projekter på de betingelser, der er fastsat i Rådets afgørelse (FUSP) 2017/2315 eller i enhver anden form for samarbejde i det omfang, dette er tilladt, og de betingelser, som fastsættes i fremtidige EU-retsakter, der vedtaget på grundlag af artikel 42, stk. 6, og artikel 46 i TEUF.

b) forstås henvisninger til medlemsstaterne i EU-retsakten, såfremt disse indeholder bestemmelser om deltagelse af medlemsstater, statsborgerret i medlemsstater eller fysiske eller juridiske personer, der har ophold i eller er etableret i en medlemsstat, i en informationsudveksling, en procedure eller et program, som fortsat gennemføres, eller som indledes efter overgangsperiodens udløb, og såfremt en sådan deltagelse ville give adgang til sikkerhedsrelaterede følsomme oplysninger, som kun medlemsstater, statsborgere i medlemsstater eller fysiske eller juridiske personer, der har ophold i eller er etableret i en medlemsstat, må have kendskab til, under sådanne særlige omstændigheder således, at de ikke omfatter Det Forenede Kongerige. Unionen underretter Det Forenede Kongerige om anvendelsen af denne undtagelse.

c) forstås henvisninger til medlemsstaterne i personalevedtægtens artikel 27 og artikel 28, litra a) og i artikel 1 i bilag X dertil og i artikel 12, 82 og 128 i ansættelsesvilkårene for de øvrige ansatte i Den Europæiske Union, eller i de relevante bestemmelser i andre regler om arbejdsvilkår, der gælder for de pågældende institutioner, organer, kontorer eller agenturer, således, at de ikke omfatter Det Forenede Kongerige."

2.4. Europa-Kommissionens hjemmeside

Europa-Kommissionens hjemmeside indeholder blandt andet følgende tekst om Storbritanniens udtræden af EU:

"Det Forenede Kongerige forlod EU den 31. januar 2020.

I overensstemmelse med udtrædelsesaftalen er det nu officielt et tredjeland og deltager derfor ikke længere i EU's beslutningsproces.

EU og Storbritannien har imidlertid i fællesskab vedtaget en overgangsperiode, som løber frem til den 31. december 2020.

Dette gælder i overgangsperioden:

Ingen ændringer for borgere, forbrugere, virksomheder, investorer, studerende og forskere i både EU og Storbritannien.

EU-lovgivningen gælder stadig i Storbritannien.

Det har **ingen konsekvenser** for told eller skatter i overgangsperioden.

(...)"

3. Regelgrundlaget

3.1. Aktier og investeringsbeviser mv., fordringer og finansielle kontrakter samt købe- og tegningsretter i ansættelsesforhold

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. B. 2.14.2.8, C. B. 1.1.9.2.6 og C. A. 5.17.2.3.5)

Ophører dansk beskatningsret af anden grund end den skattepligtiges død, anses aktier, investeringsbeviser mv., fordringer og finansielle kontrakter for realiseret. Gevinster og tab på disse skal derfor opgøres på dette tidspunkt, også selv om skatteyderen ikke de facto har realiseret disse aktiver. Se aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 1, og kursgevinstlovens § 37, stk. 1.

Vederlag i form af købe- eller tegningsretter til aktier mv., der efter nærmere regler er modtaget i ansættelsesforhold mv., og hvor beskatning som udgangspunkt først skulle ske ved udnyttelse eller afståelse af købe- eller tegningsretterne, medregnes ved ophør af skattepligt efter kildeskattelovens § 1 og/eller § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori skattepligten ophører. Se ligningslovens § 28, stk. 4 og 5.

Der kan gives henstand med betalingen af den skat, der beregnes på fraflytningstidspunktet, herefter benævnt fraflytterskatten. Se aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1, kursgevinstlovens § 38, stk. 1, og ligningslovens § 28, jf. kildeskattelovens § 73 E, stk. 1.

Henstand er betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, hvis personen flytter 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. Se aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, kursgevinstlovens § 38, stk. 3, og kildeskattelovens § 73 E, stk. 3.

Flytter personen til et land, der er omfattet af ovennævnte overenskomst eller direktiv, skal der ikke stilles betryggende sikkerhed.

Flytter personen først til et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, er fortsat henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed.

3.1.1. De relevante lovbestemmelser

Aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, og kursgevinstlovens § 38, stk. 3, har følgende ordlyd:

"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. Er personens fraflytning sket til et land, der er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, er fortsat henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Er personens fraflytning sket til et land, der ikke er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende

videre til et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning."

Ligningslovens § 28, stk. 6, har følgende ordlyd:

"Stk. 6. Den skattepligtige kan efter reglerne i kildeskattelovens § 73 E få henstand med betaling af skatter og arbejdsmarkedsbidrag beregnet efter stk. 4."

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

"Stk. 3. Såfremt personens fraflytning m.v. sker 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 optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse. Er personens fraflytning sket til et land, der er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, er fortsat henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Er personens fraflytning sket til et land, der ikke er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning."

3.2. Andre aktiver end værdipapirer og finansielle kontrakter for fysiske personer

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. C. 6.9)

Ophører en person med at være skattepligtig efter kildeskattelovens § 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 til handelsværdien på fraflytningstidspunktet. Se kildeskattelovens § 10, stk. 1.

Overfører en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, således at aktiverne efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses aktiverne for afhændet på overførselstidspunktet til handelsværdien på overførselstidspunktet. Se kildeskattelovens § 10, stk. 2.

Kildeskattelovens § 10, stk. 1 og 2, gælder ikke for værdipapirer og finansielle kontrakter, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, kursgevinstlovens § 37 eller ligningslovens § 28.

Kildeskattelovens § 10, stk. 1 og 2, har blandt andet betydning for andre aktiver end værdipapirer og finansielle kontrakter, der er erhvervet i spekulationsøjemed, f.eks. bitcoins, der anses for erhvervet i spekulationsøjemed.

Personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betaling af den skat, der beregnes efter kildeskattelovens § 10, når skatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Se kildeskattelovens § 73 B, stk. 1. Henstandsbeløbet skal afdrages efter nærmere regler i kildeskattelovens § 73 C, stk. 1-8.

Bliver en person, der har fået henstand efter kildeskattelovens § 73 B, efterfølgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatnings-

overenskomst, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien af de aktiver, der er omfattet af henstanden efter kildeskattelovens § 73 B, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS.

Bliver aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, overført til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien på overførelstidspunktet.

3.2.1. De relevante lovbestemmelser

Kildeskattelovens § 10, stk. 1-3, har følgende ordlyd:

"§ 10. 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.

Stk. 2. Overfører en person, der er skattepligtig efter § 2, aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland således, at aktiverne efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses aktiverne for afhændet på overførelstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på overførelstidspunktet.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på aktiver, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, kursgevinstlovens § 37 eller ligningslovens § 28."

Kildeskattelovens §§ 73 B, stk. 1, og 73 C, stk. 4 og 7-8, har følgende ordlyd:

"§ 73 B. Personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betaling af den skat, der beregnes efter § 10, når skatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS."

(...)

§ 73 C.

(...)

Stk. 4. Bliver en person, der har fået henstand efter § 73 B, efterfølgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien af de aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Bliver aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, overført til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien på overførelstidspunktet.

(...)

Stk. 7. Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 2 og 5 er den 1. september i kalenderåret efter henholdsvis overførselsåret og dødsåret eller ved forskudt indkomstår den 1. september i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidig. Betales beløbet ikke rettidigt, finder § 63, 1. pkt., anvendelse.

Stk. 8. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Ved betaling af renten finder stk. 7 tilsvarende anvendelse."

3.3. Virksomhedsordningen

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. C. 5.2.13.6)

Indestående på konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat skal medregnes til den personlige indkomst, hvis skattepligten efter kildeskattelovens § 1 ophører, eller den skattepligtige bliver skattemæssigt hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Se virksomhedsskattelovens § 15 c, stk. 1. Det gælder dog ikke, hvis den skattepligtige fortsat er fuldt eller begrænset skattepligtig med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet. Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige ophører med at være skattepligtig til Danmark af virksomhed i udlandet, Færøerne eller Grønland, eller hvis en begrænset skattepligtig ophører med hensyn til virksomhedsdriften.

Personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betalingen af skatten efter virksomhedsskattelovens § 15 c, når virksomheden efter den indtrådte beskatning videreføres i et land, der er medlem af EU/EØS. Se virksomhedsskattelovens § 17, stk. 1.

Bliver en person, der har fået henstand efter virksomhedsskattelovens § 17, efterfølgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis virksomheden overføres til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, eller hvis virksomheden ophører, forfalder det resterende beløb på henstandssaldoen til betaling.

Nærmere regler om betaling af afdrag på henstandsbeløbet findes i virksomhedsskattelovens § 18, stk. 1-3.

3.3.1. De relevante lovbestemmelser

Virksomhedsskattelovens § 15 c, stk. 1-2, § 17, stk. 1, og § 18, stk. 1-3 og 5, har følgende ordlyd:

“§ 15 c. Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 1, eller bliver den skattepligtige hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningssaftale, skal indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til personlig indkomst, jf. § 10, stk. 3, for det indkomstår, hvor skattepligten ophører eller det skattemæssige hjemsted flyttes. Dette gælder dog ikke, i det omfang den skattepligtige fortsat er skattepligtig efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet. § 15 a, stk. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse, såfremt den skattepligtige ophører med at være skattepligtig her i landet af virksomhed i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. I stedet for det kontante nettovederlag anvendes den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret, der efter forholdet mellem værdien af aktiverne i den nævnte virksomhed ved udløbet af indkomståret forud for ophørsåret og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen kan henføres til den nævnte virksomhed. Ved beregningen af den forholdsmæssige andel ses bort fra finansielle aktiver.

Stk. 2. Ophører skattepligten efter kildeskattelovens § 2 med hensyn til virksomhedsdriften, anvendes bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt.

§ 17. Personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betaling af den skat, der efter § 15 c beregnes af indestående på konto for opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat, når virksomheden efter den indtrådte beskatning videreføres i et land, der er medlem af EU/EØS.

(...)

§ 18. Ved henstand efter § 17 etableres en henstandssaldo. Henstandsbeløbet udgøres af den beregnede skat af indeståendet på konto for opsparret overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat.

Stk. 2. Henstandsbeløbet skal afdrages i takt med de faktiske hævnings fra virksomheden, idet de faktiske hævnings og skatteværdien heraf opgøres efter reglerne for begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark, der anvender virksomhedsordningen. Der skal dog pr. indkomstår mindst betales et afdrag på 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen ved henstandssaldoens etablering. Henstandssaldoen nedskrives med afdragsbeløbet, når det er betalt, idet saldoen dog ikke kan afdrages til et mindre beløb end 0 kr.

Stk. 3. Bliver en person, der har fået henstand efter § 17, efterfølgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, forfalder det resterende beløb på henstandssaldoen til betaling. Endvidere forfalder det resterende beløb på henstandssaldoen til betaling ved personens død. Overføres virksomheden til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, eller ophører virksomheden, forfalder det resterende beløb på henstandssaldoen ligeledes til betaling.

(...)"*Stk. 5.* Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 2 og 4 er den 1. september i kalenderåret efter overførselsåret eller ved forskudt indkomstår den 1. september i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidigt. Betales beløbet ikke rettidigt, finder kildeskattelovens § 63, 1. pkt., tilsvarende anvendelse.

3.4. Ejendomsavance genanbragt i ejendomme beliggende i Storbritannien

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. H. 2.1.11)

Ifølge ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, er der mulighed for at genanbringe en ejendomsavance ved nedsættelse af anskaffelsessummen på en anden ejendom. Ifølge stk. 4 kan skatteydere, der er fuldt skattepligtige til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, få nedsat anskaffelsessummen på den erhvervede faste ejendom, når denne er beliggende i EU/EØS, Færøerne eller Grønland.

Det er bl.a. en betingelse for nedsættelse af anskaffelsessummen på den erhvervede ejendom, 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.

En skatteyder, der ønsker at genanbringe en fortjeneste i en ejendom i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, skal inden ophør af den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 begære reglen anvendt på en erhvervet udenlandsk ejendom.

Efter kildeskattelovens § 10, stk. 1, beskattes den genanbragte fortjeneste og en eventuel fortjeneste på ejendommen på det tidspunkt, hvor skattepligten til Danmark ophører eller det skattemæssige hjemsted er flyttet.

Fysiske personer, der ejer en udenlandsk ejendom, og som efter ophøret af den fulde skattepligt til Danmark er skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, kan under visse betingelser få henstand med fraflytterskatten.

Er skattepligten ophørt **inden** den 1. marts 2015, er der ved fraflytningen beregnet en fraflytterskat efter den dagældende ejendomsavancebeskatningslov § 6 B og givet henstand efter den dagældende kildeskattelovs § 73 E, stk. 1. Ifølge kildeskattelovens § 73 E, stk. 8, vil henstand, der er givet inden 1. marts 2015 fortsat blive reguleret efter dette regelsæt. Det betyder, at det afgørende for opretholdelsen af henstanden er, at fraflytning er sket til et land, der 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.

Hvis fraflytning sker 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 endvidere betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed. Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet, og kan stilles i form af aktier, obligationer optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed efter skatteministerens bestemmelse, jf. kildeskattelovens § 73 E, stk. 3.

Hvis en persons fraflytning er sket til et land, der er omfattet af de nordiske landes overenskomst eller bistandsdirektivet, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, er den fortsatte henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Er personens fraflytning sket til et land, der ikke er omfattet af de nordiske landes overenskomst eller bistandsdirektiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning.

Er skattepligten derimod ophørt den 1. marts 2015 eller senere er fraflytterskatten beregnet efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4/kildeskattelovens § 10, stk. 1, og der kan gives henstand efter kildeskattelovens § 73 B og C.

Efter Kildeskattelovens § 73 B, kan personer, der skattemæssigt er hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, vælge henstand med betaling af den skat, der beregnes efter kildeskattelovens § 10, når skatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Det er derfor en betingelse for at få henstand med fraflytterskatten vedrørende en genanbragt fortjeneste, at ejendommen er beliggende i et EU/EØS-land.

Bliver en person, der har fået henstand efter kildeskattelovens § 73 B, efterfølgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien af de aktiver, der er omfattet af henstanden efter kildeskattelovens § 73 B, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS.

3.4.1. De relevante lovbestemmelser

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4, har følgende ordlyd:

"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, har følgende ordlyd:

"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 B har følgende ordlyd:

"Personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betaling af den skat, der beregnes efter § 10, når skatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS.

Stk. 2. Henstand efter stk. 1 er betinget af, at personen rettidigt afgiver oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvori aktivet udgår af dansk beskatning. Valg af henstand skal meddeles sammen med afgivelsen af disse oplysninger. Forlænges oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, skal oplysninger og beholdningsoversigt være afgivet inden den nye frist."

(...)

Kildeskattelovens § 73 C har følgende ordlyd:

"Ved henstand efter § 73 B etableres der en henstandssaldo. Henstandsbeløbet udgøres af den beregnede skat for de aktiver, der er udgået af dansk beskatning i indkomståret.

Stk. 2. Henstandsbeløbet skal afdrages, i takt med at der af de aktiver, som henstandssaldoen vedrører, oppebæres indtægt, herunder realiserede gevinster ved en afståelse m.v., som skulle have været medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis aktivet fortsat havde været omfattet af dansk beskatning. Overførsler, der ville have været omfattet af § 73 B, stk. 1, hvis der var tale om en overførsel fra Danmark, medfører ikke, at aktiverne anses for afstået. Afdrag efter 1. pkt. opgøres som skatteværdien af den opgjorte indtægt beregnet efter reglerne for begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Der skal dog pr. indkomstår mindst betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen ved henstandssaldoens etablering. Henstandssaldoen nedskrives med afdragsbeløbet, når det er betalt, idet saldoen dog ikke kan afdrages til et mindre beløb end 0 kr. Ved afståelse af et eller flere identiske aktiver, hvoraf ikke alle er omfattet af henstandsordningen, anses de aktiver, som er omfattet af henstandsordningen, for afstået først.

Stk. 3. Bliver et aktiv, der er omfattet af en henstand efter § 73 B, på ny omfattet af dansk beskatning, og er der på dette tidspunkt fortsat en henstandssaldo, eller er alle de aktiver, som en henstandssaldo vedrører, afstået, og henstår der herefter fortsat en saldo, skal det resterende henstandsbeløb afdrages efter reglerne i stk. 2, idet stk. 4-8 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Bliver en person, der har fået henstand efter § 73 B, efterfølgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien af de aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Bliver aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, overført til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien på overførelstidspunktet.

(...)

Stk. 7. Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 2 og 5 er den 1. september i kalenderåret efter henholdsvis overførselsåret og dødsåret eller ved forskudt indkomstår den 1. september i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidig. Betales beløbet ikke rettidigt, finder § 63, 1. pkt., anvendelse.

Stk. 8. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Ved betaling af renten finder stk. 7 tilsvarende anvendelse.

Kildeskattelovens § 73 E, stk. 8, har følgende ordlyd:

"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."

3.5 Udskydelse af beskatning ved finansiering med sælgerpantebreve

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. H. 2.1.11.9)

Der findes særlige regler i ejendomsavancebeskatningsloven om udskydelse af beskatning af fortjenesten ved afståelse af fast ejendom, når der i forbindelse med handlen udstedes et sælgerpantebrev. Det er en betingelse for at anvende ordningen, at sælgeren er fuldt eller begrænset skattepligtig til eller hjemmehørende i

Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst på det tidspunkt, hvor ejendommen afstås.

Hvis denne ordning er anvendt til at udskyde ejendomsavancebeskatningen af en afstået ejendom beliggende i Danmark, og sælgeren er skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1., eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, og sælgeren har hjemsted i 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, skal der stilles betryggende sikkerhed for den udskudte skat, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 8. Hvis sælgeren på afståelsestidspunktet har hjemsted i et land, der 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, men efterfølgende flytter til et land, der ikke er omfattet af overenskomsten eller direktivet, skal den resterende udskudte fortjeneste medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medmindre der stilles betryggende sikkerhed.

Er sælgeren derimod fuldt skattepligtig til Danmark uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland på tidspunktet, hvor ejendommen sælges, og er ejendommen beliggende i Danmark eller i et EU/EØS land, på Færøerne eller i Grønland kan beskatningen udskydes, hvis 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 skattesager.

I disse tilfælde kan sælgeren få henstand med beskatningen efter kildeskattelovens § 10, hvis ejendommen er beliggende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland. For personer skal henstandsbeløbet afdrages i de resterende år af den periode, som beskatningen er fordelt over, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 12. For selskaber afdrages henstandsbeløbet over 5 år efter selskabsskattelovens § 26, stk. 6 og 7. Hvis sælger efterfølgende flytter til et EU/EØS-land, Færøerne eller Grønland, kan sælger få henstand med beskatningen, såfremt landet udveksler oplysninger med de danske myndigheder, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 10.

3.5.1. De relevante lovbestemmelser

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D har følgende ordlyd:

"Afstår den skattepligtige en ejendom, der er omfattet af lovens regler, bortset fra ejendomme, der er omfattet af § 8, og indgår der i afståelsesvederlaget en fordring mod erhververen med pant i den overdragne ejendom (sælgerpantebrev), kan den skattepligtige vælge at medregne fortjeneste efter § 6 med lige store beløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i de indtil 10 nærmest efterfølgende indkomstår. 1. pkt. gælder dog ikke, hvor der er en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2 mellem parterne i overdragelsen.

(...)

Stk. 3. Uanset stk. 1 skal en eventuel resterende udskudt fortjeneste medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i følgende tilfælde:

1) (...)

2) (...)

3) (...)

4) Ved ophør af sælgerens skattepligt, jf. kildeskattelovens § 10 eller selskabsskattelovens § 5, stk. 7. Den skattepligtige kan få henstand med betaling af skatten efter reglerne i stk. 10-14.

(...)

Stk. 8. Er ejeren på tidspunktet for afståelsen af ejendommen skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 5, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, og har denne hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager eller Rådets direktiv om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger, er anvendelsen af stk. 1 betinget af, at der over for told- og skatteforvaltningen stilles betryggende sikkerhed for den udskudte beskatning efter stk. 1. Sikkerheden skal stå i passende forhold til skatten af den udskudte fortjeneste og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed. Har ejeren hjemsted i et land, der er omfattet af overenskomsten eller direktivet nævnt i 1. pkt., og flytter ejeren efterfølgende til et land, der ikke er omfattet af nævnte overenskomst eller direktiv, skal den resterende udskudte fortjeneste medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medmindre der stilles betryggende sikkerhed,

jf. 2. pkt. Har ejeren hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomsten eller direktivet nævnt i 1. pkt., og flytter ejeren efterfølgende til et land, der er omfattet af nævnte overenskomst eller direktiv, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning.

Stk. 9. Anvendelse af reglerne i stk. 1 er betinget af, at den faste ejendom ikke er beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Hvis ejeren på afståelsestidspunktet 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 reglerne i stk. 1 dog anvendes, når den faste ejendom er beliggende i en stat, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland. Det er en betingelse, 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.

Stk. 10. Den skattepligtige kan få henstand med betaling af skatten af fortjeneste, der følger af beskatningen efter stk. 3, nr. 4, når den skattepligtige er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, Færøerne eller Grønland, når 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.

Stk. 11. Ved henstand efter stk. 10 etableres en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat af den udskudte fortjeneste efter stk. 3, nr. 4.

Stk. 12. For personer afdrages henstandsbeløbet i de resterende år af den periode, som beskatningen er valgt fordelt over. Afdraget opgøres som skatteværdien af den fortjeneste, som skulle have været medregnet i det pågældende indkomstår. Skatteværdien beregnes efter reglerne for skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Den resterende henstandssaldo forfalder dog helt eller delvis til betaling senest i de tilfælde, der er omfattet af stk. 3, nr. 1-3. Reglerne i kildeskattelovens § 73 B, stk. 7 og 8, finder tilsvarende anvendelse med hensyn til fristen for betaling af afdrag og forrentning af henstandssaldoen.

Stk. 13. For selskaber m.v. afdrages henstandsbeløbet over de første 5 indkomstår efter skattepligtsophøret med en femtedel af det henstandsbeløb, der udgjorde henstandssaldoen ved henstandssaldoens etablering. Den resterende henstandssaldo forfalder helt eller delvis til betaling senest i de tilfælde, der er omfattet af stk. 3, nr. 1-3. Reglerne i selskabsskattelovens § 26, stk. 6 og 7, finder tilsvarende anvendelse med hensyn til fristen for betaling af afdrag og forrentning af henstandssaldoen."

3.6. Bo- og tillægsboafgift samt gaveafgift

En arving, legatar eller gavemodtager, der som arv eller gave modtager aktier eller en erhvervsvirksomhed, der opfylder visse nærmere angivne betingelser, kan vælge at afdrage den bo- og tillægsboafgift og gaveafgift, der hviler på de nævnte aktiver, over en periode på op til 30 år med lige store årlige afdrag regnet fra det tidspunkt, hvor afgiften forfalder til betaling. Se boafgiftslovens § 36, stk. 1.

Har arvingen, legataren eller gavemodtageren hjemsted i 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 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med blandt andet skatter og afgifter, eller som ikke yder bistand til inddrivelse efter OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af boafgiftslovens § 36, stk. 1, betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed for betalingen af afgiften. Se boafgiftslovens § 36, stk. 2.

Har arvingen, legataren eller gavemodtageren hjemsted i et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller direktiv eller konventionen nævnt ovenfor, og flytter skatteyderen efterfølgende til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, forfalder afgiften til betaling, medmindre der stilles betryggende sikkerhed.

3.6.1. De relevante lovbestemmelser

Boafgiftsloven (som ændret ved § 1, nr. 9-12, i lov nr. 1589 af 27. december 2019) § 36, stk. 1-2 samt 4, har følgende ordlyd:

§ 36. En arving, legatar eller gavemodtager, der som arv eller gave modtager aktier eller en erhvervsvirksomhed, der opfylder betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 2 og 3, jf. dog stk. 5, eller kildeskattelovens § 33 C, stk. 1, kan vælge at afdrage den bo- og tillægsboafgift og gaveafgift, der hviler på de nævnte aktiver, over en periode på op til 30 år med lige store årlige afdrag regnet fra det tidspunkt, hvor afgiften forfalder til betaling. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats svarende til standardrenten i selskabsskattelovens § 11 B, stk. 2, og renten forfalder til betaling samtidig med det årlige afdrag. Valg af afdragsordning for betaling af boafgifter skal meddeles skifteretten samtidig med indsendelse af boopgørelsen, jf. lov om skifte af dødsboer, og valg af afdragsordning for betaling af gaveafgift skal meddeles told- og skatteforvaltningen samtidig med indsendelse af gaveanmeldelsen, jf. § 26.

Stk. 2. Har en arving, legatar eller gavemodtager hjemsted i 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 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger, eller som ikke yder bistand til inddrivelse efter OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, er anvendelsen af stk. 1 betinget af, at der over for told- og skatteforvaltningen stilles betryggende sikkerhed for betaling af afgiften. Sikkerheden skal stå i passende forhold til afgiftsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obligationer, der er optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed. Har arvingen, legataren eller gavemodtageren hjemsted i et land, der er omfattet af overenskomsten, direktivet eller konventionen nævnt i 1. pkt., og flytter denne efterfølgende til et land, der ikke er omfattet af nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, forfalder afgiften til betaling, medmindre der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Har personen hjemsted i et land, der ikke er omfattet af overenskomsten, direktivet eller konventionen nævnt i 1. pkt., og flytter personen efterfølgende til et land, der er omfattet af nævnte overenskomst, direktiv eller konvention, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning.«

(...)

Stk. 4. Foretager arvingen, legataren eller gavemodtageren inden udløbet af afdragsperioden direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktier eller virksomhed, for hvilke der er valgt afdragsvis betaling med boafgifter eller gaveafgift, forfalder de resterende afgifter, der vedrører de overdragne aktiver, til betaling senest 4 uger efter afhændelsen med sidste rettidige betalingsdag 14 dage senere. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag.«

3.7. Selskaber og foreninger mv.

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. D. 2.3)

Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Se selskabsskattelovens § 5, stk. 7. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Denne regel finder tilsvarende anvendelse, hvis et europæisk selskab (SE-selskab) eller et europæisk andelsselskab (SCE-selskab), der ikke beskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, ophører med at være skattepligtigt efter § 1 som følge af, at selskabet flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted til et land, der er medlem af EU. Se selskabsskattelovens § 5, stk. 8.

Overførsel af aktiver og passiver internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, som efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, sidestilles med salg til koncernforbundet selskab til handelsværdien på overførselstidspunktet. Se selskabsskattelovens § 8, stk. 4. Overføres aktiver og passiver internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, omfattet af international sambeskatning, jf. § 31 A, og ophører den internationale sambeskatning på et senere tidspunkt, hvor aktiverne og passiverne er i behold hos selskabet, men uden for Danmark, anses aktiverne og passiverne for solgt til handelsværdien på tidspunktet for ophøret af den frivillige sambeskatning. Se selskabsskattelovens § 8, stk. 5.

Selskaber og foreninger m.v., der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betaling af den skat, der beregnes ved overførsel af aktiver og passiver, jf. § 5, stk. 7 og 8, og § 8, stk. 4, 3. pkt., når skatteberegningen skyldes, at aktiverne og passiverne er overført til hovedkontoret eller et af selskabets mv. faste driftssteder beliggende i et land, der er medlem af EU/EØS. Se selskabsskattelovens § 26, stk. 1. Adgangen til at vælge henstand gælder dog ikke, i det omfang den beregnede skat vedrører aktiver og passiver, hvor gevinst og tab opgøres efter lagerprincippet.

Hvis et selskab eller en forening mv., der har fået henstand efter selskabsskattelovens § 26, bliver skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien af de aktiver og passiver, der er omfattet af henstanden. Se selskabsskattelovens § 27, stk. 4. Bliver aktiver eller passiver, der er omfattet af henstand efter § 26, internt overført til et fast driftssted beliggende udenfor EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse på overførselstidspunktet.

3.7.1. De relevante lovbestemmelser

Selskabsskattelovens § 26, stk. 1, og § 27, stk. 4 og 6-7, har følgende ordlyd:

"§ 26. Selskaber og foreninger m.v. kan vælge henstand med betaling af den skat, der beregnes ved overførsel af aktiver og passiver, jf. § 5, stk. 7 og 8, og § 8, stk. 4, 3. pkt., når skatteberegningen skyldes, at aktiverne og passiverne er overført til hovedkontoret beliggende i et land, der er medlem af EU, eller et af selskabets eller foreningens m.v. faste driftssteder beliggende i et land, der er medlem af EU. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for selskaber og foreninger m.v. beliggende i andre lande, der er medlem af EØS, hvis der er indgået en aftale om gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav svarende til den gensidige bistand, der er omhandlet i Rådets direktiv 2010/24/EU om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger. Adgangen til at vælge henstand gælder dog ikke, i det omfang den beregnede skat vedrører aktiver og passiver, hvor gevinst og tab opgøres efter lagerprincippet."

§ 27. (...)

"Stk. 4. Den resterende henstandssaldo forfalder til betaling:

- 1) I det omfang aktiverne og passiverne, der er omfattet af henstand efter § 26, afstås.
- 2) I det omfang aktiverne og passiverne, der er omfattet af henstand efter § 26, internt overføres til et hovedkontor eller et fast driftssted beliggende i et land, der ikke er nævnt i § 26, stk. 1.
- 3) Hvis selskabet eller foreningen m.v. bliver skattemæssigt hjemmehørende, herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, i et land, der ikke er nævnt i § 26, stk. 1. Dette gælder dog ikke, i det omfang aktiverne og passiverne omfattet af henstanden efter § 26 er eller bliver tilknyttet et fast driftssted beliggende i et land, der er nævnt i § 26, stk. 1."

(...).

Stk. 6. Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 2 og 5 er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt indkomstår den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidigt. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det forfaldne beløb med renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne.

Stk. 7. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p. a. Fristen for betaling af renten er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt indkomstår den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidig. Betales beløbet ikke rettidigt, forrentes det forfaldne beløb med renten efter opkrævningsloven § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne.

4. Skattestyrelsens opfattelse

Efter Skattestyrelsens opfattelse af retsreglerne er følgende gældende:

4.1. Fraflytterskat vedrørende aktier og investeringsbeviser mv., fordringer og finansielle kontrakter, samt købe- og tegningsretter i ansættelsesforhold, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, kursgevinstlovens § 38, stk. 3, ligningslovens § 28, stk. 6, og kildeskattelovens § 73 E, stk. 3

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. B. 2.14.2.8, C. B. 1.1.9.2.6 og C. A. 5.17.2.3.5)

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, kursgevinstlovens § 38, stk. 3, og kildeskattelovens § 73 E, stk. 3, skal der stilles sikkerhed som betingelse for henstand, når en skatteyder fraflytter mv. til et land, der ikke er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010.

Der skal endvidere stilles sikkerhed, hvis skatteyderen først er flyttet til et land, der er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller det nævnte EU-direktiv, men efterfølgende flytter videre til et land, der ikke er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller det nævnte EU-direktiv.

Rådets direktiv 2010/24/EU finder anvendelse mellem medlemsstaterne og Det Forenede Kongerige indtil fem år efter overgangsperiodens udløb for blandt andet henstandsbeløb vedrørende fraflytterskat efter ovennævnte lovbestemmelser. Se artikel 100, punkt 1, i "Aftale om Det Forenede Kongerige Storbritanniens og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab". Det

er dog en betingelse, at henstandsbeløbet har forbindelse med transaktioner, der finder sted inden overgangsperiodens udløb.

Ifølge udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU, artikel 126, er der fastsat en overgangsperiode, som starter på dagen for aftalens ikrafttræden og slutter den 31. december 2020. Ifølge aftalens artikel 127 finder EU-retten anvendelse på og i Det Forenede Kongerige i overgangsperioden, medmindre andet er fastsat i aftalen.

Storbritannien er således omfattet af direktiv 2010/24/EU i hvert fald i tiden frem til den 31. december 2025, dog kun vedrørende fordringer, der har forbindelse med transaktioner, der har fundet eller finder sted inden udløbet af overgangsperioden, dvs. senest den 31. december 2020.

Det betyder, at skatteydere, der er fraflyttet til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere, vil være omfattet af direktiv 2010/24/EU indtil den 31. december 2025. Disse skatteydere må anses for at have etableret en fordring ved deres fraflytning, og dette må anses for sket før 1. januar 2021. I perioden frem til den 31. december 2025 skal disse skatteydere derfor ikke stille sikkerhed for betalingen af henstandsbeløbet.

Skatteydere, der flytter til Storbritannien fra Danmark efter overgangsperiodens udløb, dvs. efter den 31. december 2020, hvor Storbritannien ikke længere er omfattet af det nævnte direktiv vedrørende fraflytterskat, skal derimod stille sikkerhed som betingelse for henstand. Dette skyldes, at der ikke for disse skatteydere vil være en fordring, der har forbindelse med en transaktion, der er sket den 31. december 2020 eller tidligere.

Efter Skattestyrelsens opfattelse skal skatteydere, der er fraflyttet til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere og som fortsat er bosiddende i Storbritannien, stille sikkerhed fra den 1. januar 2026, idet Storbritannien fra denne dato ikke længere er omfattet af det nævnte direktiv. Det gælder, uanset at disse skatteydere ikke fysisk *flytter* fra et land, der er omfattet af den nordiske bistansoverenskomst eller det nævnte EU-direktiv til et land, der ikke er omfattet af disse regler.

Skattestyrelsen finder, at formuleringen i de nævnte bestemmelser i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, kursgevinstlovens § 38, stk. 3, og kildeskattelovens § 73 E, stk. 3, hvorefter det er afgørende, hvorvidt fraflytningen m.v. er sket til et land omfattet af den nordiske bistansoverenskomst eller det nævnte EU-direktiv, skal fortolkes som anført ovenfor, da skatteforvaltningen ellers vil være afskåret fra at kunne få bistand til inddrivelse af de forfaldne henstandsbeløb.

4.2. Fraflytterskat vedrørende andre aktiver end værdipapirer og finansielle kontrakter for fysiske personer, jf. kildeskattelovens § 10, kildeskattelovens § 73 B, stk. 1, og kildeskattelovens § 73 C, stk. 4, herunder ved overførsel af aktiverne til udlandet

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. C. 6.9)

Skatteydere, der fraflytter til udlandet og har andre skattemæssige aktiver end aktier og investeringsbeviser mv., fordringer eller finansielle kontrakter, der er omfattet af enten aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven eller ligningslovens § 28, kan kun få henstand med betalingen af fraflytterskatten, såfremt skatteyderen er hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, eller aktiverne befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS.

Der er derfor ikke hjemmel til at give disse skatteydere henstand med betalingen af fraflytterskatten, hvis skatteyderen fraflytter til Storbritannien efter udløbet af overgangsperioden, dvs. den 1. januar 2021 eller senere. Det samme gælder, hvis skatteyderen er fraflyttet til et EU/EØS-land, og virksomheden videreføres i Storbritannien den 1. januar 2021 eller senere.

For skatteydere, der er fraflyttet til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere, sidestilles Storbritanniens udtræden af EU efter Skattestyrelsens opfattelse med en afståelse til handelsværdien af de aktiver, der er omfattet af henstanden, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS.

Ifølge kildeskattelovens § 73 C, stk. 7, forfalder henstandsbeløbet til betaling den 1. september i kalenderåret henholdsvis overførselsåret eller ved forskudt indkomstår den 1. september i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Henstandssaldoen efter denne bestemmelse for skatteydere med kalenderårsregnskab forfalder derfor til betaling den 1. september året efter Storbritanniens udtræden af EU, dvs. den 1. september 2022. Betales beløbet ikke rettidigt, finder kildeskattelovens § 63 anvendelse.

Det samme gælder skatteydere, der er fraflyttet til et EU/EØS-land, når virksomheden samtidigt er videreført i Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere.

4.3. Virksomhedsordningen

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. C. 5.2.13.6)

Skatteydere, hvis skattepligt til Danmark vedrørende selvstændig virksomhed ophører, skal medregne opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat til den personlige indkomst.

Er skatteyderen skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan skatteyderen vælge henstand med betalingen, når virksomheden efter den indtrådte beskatning videreføres i et land, der er medlem af EU/EØS.

Denne mulighed for henstand findes i virksomhedsskattelovens § 17, stk. 1, hvorefter der alene er hjemmel til henstand, når personen er fraflyttet til et EU/EØS-land, og hvor virksomheden videreføres i et EU/EØS-land.

Der er derfor ikke hjemmel til at give disse skatteydere henstand med betalingen af skatten af opsparet overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat, hvis skatteyderen fraflytter til Storbritannien efter udløbet af overgangsperioden, dvs. den 1. januar 2021 eller senere. Det samme gælder, hvis skatteyderen er fraflyttet til et EU/EØS-land, og virksomheden videreføres i Storbritannien den 1. januar 2021 eller senere.

Virksomhedsskattelovens § 18 indeholder ingen særlige regler om forfaldstidspunkt i tilfælde, hvor personen bliver skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, og hvor henstanden derfor bortfalder i henhold til virksomhedsskattelovens § 18, stk. 3.

For skatteydere, der er fraflyttet til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere, er det resterende beløb på henstandssaldoen derfor forfaldet til betaling den 1. januar 2021. Det samme gælder skatteydere, der er fraflyttet til et EU/EØS-land, når virksomheden samtidigt er videreført i Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere.

Betales beløbet ikke rettidigt, finder kildeskattelovens § 63 anvendelse.

4.4. Ejendomsavance genanbragt i ejendomme beliggende i Storbritannien

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. H. 2.1.11)

Reglerne om genanbringelse af ejendomsavance gælder for ejendomme, der er beliggende på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed stat, der er medlem af EU/EØS, når ejeren har skattemæssigt hjemsted i Danmark på det tidspunkt, hvor anskaffelsessummen nedsættes dvs. nedsættelsestidspunktet.

Det vil sige, at ejeren

- på nedsættelsestidspunktet er fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskatte-lovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, og
- samtidig ikke er hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Se ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4.

4.4.1. Nye genanbringelser efter udløbet af overgangsperioden, dvs. efter den 31. december 2020

Ifølge ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 4 kan der alene genanbringes ejendomsavance i erhvervede ejendomme beliggende indenfor EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland.

På det tidspunkt, hvor Storbritannien ikke længere er en del af EU/EØS og overgangsperioden er udløbet, vil det ikke længere være muligt at nedsætte anskaffelsessummen for en ejendom beliggende i Storbritannien med fortjenesten for en ejendom, der er afstået i Danmark

Det er heller ikke muligt at genanbringe fortjeneste fra en ejendom, der er afstået i Danmark, i en nyerhvervet ejendom beliggende i Storbritannien efter 31. december 2020.

4.4.2. Genanbringelser foretaget inden 1. marts 2015

Hvis skatteyderen allerede har genanbragt en fortjeneste i en ejendom beliggende i Storbritannien, og skatteyderen har opgivet sin fulde skattepligt, eller er blevet hjemmehørende i Storbritannien inden den 1. marts 2015, vil der være beregnet en fraflytterskat efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, og være givet henstand efter kildeskattelovens § 73 E. Denne henstand er fortsat gældende, jf. kildeskattelovens § 73 E, stk. 8.

Ejeren havde efter kildeskattelovens § 73 E krav på at få henstand med betalingen af fraflytterskatten, uanset om ejeren flyttede til det land, hvor ejendommen, det er genanbragt i, var beliggende.

En eksisterende henstandsordning efter kildeskattelovens § 73 E, løber som udgangspunkt indtil ejendommen sælges eller skatteyderen dør. Henstandsbeløbet skal ikke 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.

En længstlevende ægtefælle vil i tilfælde omfattet af dødsboskatte-lovens §§ 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.

Hvis fraflytningen skete til et land, der ikke var 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 om inddrivelse var henstand betinget af, at der blev stillet betryggende sikkerhed for henstandsbeløbet.

Der kan være ejere af ejendomme, hvori der er genanbragt fortjeneste, og hvor ejerne efter ophøret af den fulde skattepligt til Danmark, er blevet skattepligtige til Storbritannien. Disse ejere er fortsat omfattet af dette regelsæt, såfremt de var fraflyttet inden den 1. marts 2015, jf. kildeskattelovens § 73 E, stk. 8. Ejendommene, der er genanbragt fortjeneste i, kan både være beliggende i Storbritannien eller i et andet land.

Rådets direktiv 2010/24/EU finder anvendelse mellem medlemsstaterne og Det Forenede Kongerige indtil fem år efter overgangsperiodens udløb for blandt andet henstandsbeløb vedrørende fraflytterskat efter ovennævnte lovbestemmelser. Se artikel 100, punkt 1, i "Aftale om Det Forenede Kongerige Storbritanniens og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab". Det er dog en betingelse, at henstandsbeløbet har forbindelse med transaktioner, der finder sted inden overgangsperiodens udløb.

Ifølge udtrædelsesaftalen mellem Storbritannien og EU, artikel 126, er der fastsat en overgangsperiode, som starter på dagen for aftalens ikrafttræden og slutter den 31. december 2020. Ifølge aftalens artikel 127 finder EU-retten anvendelse på og i Det Forenede Kongerige i overgangsperioden, medmindre andet er fastsat i aftalen.

Storbritannien er således omfattet af direktiv 2010/24/EU i hvert fald i tiden frem til den 31. december 2025, dog kun vedrørende fordringer, der har forbindelse med transaktioner, der har fundet eller finder sted inden udløbet af overgangsperioden, dvs. senest den 31. december 2020.

Det betyder, at skatteydere, der er fraflyttet til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere, vil være omfattet af direktiv 2010/24/EU indtil den 31. december 2025. I perioden frem til den 31. december 2025 skal disse skatteydere derfor ikke stille sikkerhed for betalingen af henstandsbeløbet.

Efter Skattestyrelsens opfattelse skal skatteydere, der er fraflyttet til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere og som fortsat er bosiddende i Storbritannien, stille sikkerhed fra den 1. januar 2026, idet Storbritannien fra denne dato ikke længere er omfattet af det nævnte direktiv. Det gælder, uanset at disse skatteydere ikke fysisk *flytter* fra et land, der er omfattet af den nordiske bistansoverenskomst eller det nævnte EU-direktiv til et land, der ikke er omfattet af disse regler, idet disse skatteydere forbliver boende i Storbritannien.

4.4.3. Genanbringelser foretaget den 1. marts 2015 eller senere, og inden 1. januar 2021

Hvis ejeren den 1. marts 2015 eller senere har opgivet sin fulde skattepligt til Danmark, og er fraflyttet til Storbritannien, eller ejeren den 1. marts 2015 eller senere er blevet hjemmehørende i Storbritannien efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil der være beregnet en fraflytterskat efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 73 B og C. Den beregnede fraflytterskat vil være en del af den samlede exitskat efter kildeskattelovens § 10.

Fraflytterskatten skal afdrages løbende i takt med, at der af de aktiver, som henstandssaldoen vedrører, oppebæres indtægt, herunder realiserede gevinster ved en afståelse mv., som skulle have været medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis aktivet fortsat havde været omfattet af dansk beskatning. Henstandssaldoen vedrører således alle aktiver, der forlader dansk beskatningsret og således ikke kun den genanbragte avance. Afdragene opgøres som skatteværdien af den opgjorte indtægt beregnet efter reglerne for begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Der skal dog pr. indkomstår mindst betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen ved henstandssaldoens etablering.

Det er en betingelse for at få henstand med skatten efter kildeskattelovens § 73 B, stk. 1, at ejendommen er beliggende i et EU/EØS-land. På tidspunktet for anvendelse af genanbringelsesreglerne i perioden 1. marts 2015 - 31. december 2020 var Storbritannien medlem af EU/EØS eller kunne sidestilles med et medlem af EU/EØS, og denne betingelse må derfor anses for at være opfyldt.

Efter kildeskattelovens § 73 C, stk. 4, sidestilles det med en afståelse til handelsværdien, hvis en person, der har fået henstand efter kildeskatteloven § 73 B, efterfølgende skattemæssigt bliver hjemmehørende

i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Dette vil fx. være tilfældet, hvor skatteyderen har genanbragt en avance i en ejendom beliggende i Storbritannien i perioden 1. marts 2015 til 31. december 2020, og efter genanbringelsen er foretaget, har opgivet sin skattepligt til Danmark og bosat sig i Storbritannien.

Det betyder, at ejere af fast ejendom, der er skattepligtige til Storbritannien, ikke længere kan få henstand med betalingen af fraflytterskatten af ejendomme beliggende i Storbritannien, jf. kildeskattelovens § 73 C, stk. 4. Efter kildeskattelovens § 73 C anses det for en afståelse af aktiverne til handelsværdien på det tidspunkt, hvor personen skattemæssigt ikke længere er hjemmehørende i EU/EØS. Det vil sige ved udløbet af overgangsperioden. Derfor skal henstandsbeløbet afdrages med ejendommens handelsværdi på tidspunktet for overgangsperiodens udløb.

Ifølge kildeskattelovens § 73 C, stk. 7, forfalder henstandsbeløbet til betaling den 1. september i kalenderåret henholdsvis overførselsåret eller ved forskudt indkomstår den 1. september i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Henstandssaldoen efter denne bestemmelse for skatteydere med kalenderårsregnskab forfalder derfor til betaling den 1. september året efter Storbritanniens udtræden af EU, dvs. den 1. september 2022. Betales beløbet ikke rettidigt, finder kildeskattelovens § 63 anvendelse.

Derimod opretholdes henstanden for ejendomme, der stadig efter ophøret af skattepligten til et EU/EØS-land, befinder sig i et EU/EØS-land, jf. § 73 C, stk. 4, selvom ejeren af ejendommen ikke længere er skattepligtig til EU/EØS. Dette vil fx være tilfældet, hvor der er genanbragt i en ejendom beliggende i et andet EU/EØS-land end Storbritannien, og ejeren er fraflyttet til Storbritannien efter genanbringelsen.

4.4.4. Særligt om genanbringelse i ejendomme beliggende i Danmark

I tilfælde, hvor en person har genanbragt fortjeneste fra en tidligere afstået ejendom i en anden ejendom beliggende i Danmark, og hvor personen efterfølgende opgiver sin fulde skattepligt til Danmark og i stedet bliver begrænset skattepligtig, beregnes ikke en fraflytterskat. Danmark har i dette tilfælde beskatningsretten til fortjeneste ved afståelse af ejendommen beliggende i Danmark selvom ejeren bor i udlandet. Denne situation påvirkes derfor ikke af Storbritanniens udtræden af EU.

4.5 Udskydelse af beskatning ved finansiering med sælgerpantebreve

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. H. 2.1.11.9)

Udskydelse af beskatningen ved finansiering af sælgerpantebreve har først virkning for salg af fast ejendom, der sker den 1. januar 2020 eller senere. For at være omfattet af reglerne om udskydelse af beskatningen skal sælger på afståelsestidspunktet være fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, medmindre ejendommen er beliggende i Danmark.

4.5.1 Ikke udskydelse af beskatningen efter sælgerpantebrevsmodellen efter den 31. december 2020

Hvis sælgeren på afståelsestidspunktet er fuldt skattepligtig til Danmark uden at være hjemmehørende i en fremmed stat, skal følgende betingelser ifølge ejendomsavancebeskatningsloven § 6 D, stk. 9, begge være opfyldt, for at der kan gives henstand:

1. at den faste ejendom er beliggende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland
2. at landet udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om skattesager.

I disse tilfælde kan sælgeren få henstand med betalingen af skatten af fortjenesten, når den skattepligtige er skattemæssigt hjemmehørende i EU/EØS, Færøerne eller Grønland.

Da Storbritannien fra den 1. januar 2021 ikke er et EU-land og overgangsperioden er udløbet, kan der ikke efter denne dato opnås udskydelse af beskatningen ved anvendelsen af sælgerpantebrevsmodellen ved afståelse af en ejendom, der er beliggende i Storbritannien.

4.5.2. Udskydelse af beskatningen efter sælgerpantebrevsmodellen for ejendomme, der er beliggende i Storbritannien og som er afstået i 2020.

Hvis ejendommen, der afstås, er beliggende i Storbritannien, og afståelsen er sket i 2020, hvor Storbritannien stadig var medlem af EU, eller omfattet af overgangsperioden, og sælgeren efter afståelsen opgiver sin danske skattepligt inden den 1. januar 2021, ved fraflytning til Storbritannien, vil der være beregnet et henstandsbeløb efter ejendomsavancebeskatningsloven § 6 D, stk. 11-12.

Det er imidlertid en forudsætning for at kunne få henstand efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 10, at den skattepligtige er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, Færøerne eller Grønland og at den fremmede stat, Færøerne eller Grønland udveksler oplysning med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Det betyder, at hvis en sælger, der i 2020 har afstået en ejendom beliggende i Storbritannien, mens han/hun var fuldt skattepligtig til Danmark, og umiddelbart herefter er fraflyttet til Storbritannien inden fraflytningen har begæret reglerne om henstand anvendt, vil henstandsbeløbet, der er opgjort efter ejendomsavancebeskatningsloven § 6 D, stk. 11-12, skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 3. nr. 4. Sælger kan i denne situation ikke få henstand efter 31. december 2020, da han/hun herefter ikke er skattepligtig til et EU-land og overgangsperioden er udløbet, og ejendommen ikke er beliggende i et EU-land. Derfor forfalder henstandsbeløbet til betaling ved udløbet af overgangsperioden, da sælger ikke længere er skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land.

Hvis ejendommen er beliggende i Storbritannien, og sælgerpantebrevsmodellen er anvendt i 2020, hvor Storbritannien stadig var medlem af EU eller overgangsperioden var gældende, og sælger inden 1. januar 2021 er blevet skattepligtig til et andet EU/EØS-land end Storbritannien, vil sælger efter Skattestyrelsens opfattelse fortsat kunne få henstand med betalingen af skatten, da betingelsen om, at ejendommen på afståelsestidspunktet var beliggende i et EU/EØS-land, er opfyldt, jf. ejendomsavancebeskatningsloven § 6 D, stk. 9, og sælger fortsat er skattepligtig til et EU/EØS-land jf. ejendomsavancebeskatningsloven § 6 D, stk. 10.

I sidstnævnte tilfælde, hvor sælger fortsat er skattepligtig til et andet EU/EØS-land, skal fysiske personer afdrage henstandsbeløbet i de resterende år af den periode, som beskatningen er fordelt over, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 12. For selskaber afdrages henstandsbeløbet over 5 år efter selskabsskattelovens § 26, stk. 6 og 7.

4.5.3. Udskydelse af beskatningen efter sælgerpantebrevsmodellen for ejendomme, der er beliggende i Danmark, og som er afstået i 2020.

Hvis den solgte ejendom er beliggende i Danmark, skal der i visse tilfælde stilles betryggende sikkerhed for den udskudte skat, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 2.

Det gælder, hvis sælgeren har været begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1. litra b og efterfølgende får hjemsted i 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.

Der skal altså stilles betryggende sikkerhed, hvis ejendommen, der er beliggende i Danmark, er solgt i perioden fra den 1. januar 2020 til den 31. december 2020, og sælgeren har fået henstand med beløbet efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 D, stk. 8, fordi sælgeren efter Storbritanniens udtræden og overgangsperiodens udløb får hjemsted i 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. Dog vil henstanden kunne opretholdes uden sikkerhedsstillelse i den periode, hvor Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 stadig er gældende i Storbritannien.

4.6. Henstandsbeløb vedrørende bo- og tillægsboafgift samt gaveafgift

Efter boafgiftslovens § 36, stk. 2, skal der ikke stilles sikkerhed, hvis skatteyderen har hjemsted i et land, der yder bistand til inddrivelse efter OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager.

Storbritannien har tilsluttet sig den nævnte konvention, jf. Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit G. A. 3.6.2.2.3.3 og G. A. 3.6.2.2.4.

Skatteydere, der har hjemsted i Storbritannien, skal derfor fortsat ikke stille sikkerhed for henstandsbeløb i henhold til boafgiftslovens § 36, stk. 2, selv om Storbritannien er udtrådt af EU.

4.7. Selskabsskat i forbindelse med et selskabs ophør af skattepligt til Danmark eller ved overførsel af et selskabs aktiver til udlandet

(Den juridiske vejledning (2021-1), afsnit C. D. 2.3)

Selskaber og foreninger m.v. kan vælge henstand med betalingen af den skat, der beregnes ved overførsel af aktiver og passiver efter reglerne i selskabsskattelovens § 5, stk. 7 og 8, eller § 8, stk. 4, 3. pkt., når skatteberegningen skyldes, at aktiverne og passiverne er overført til hovedkontoret eller et af selskabets m.v. faste driftssteder, når hovedkontoret henholdsvis det faste driftssted er beliggende i et land, der er medlem af EU, eller i et land, der er medlem af EØS og som Danmark har indgået en aftale med om gensidig bistand ved inddrivelse af skattekrav, svarende til den gensidige bistand, der er omhandlet i Rådets direktiv 2010/24/EU om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger. Se selskabsskattelovens § 26, stk. 1, jf. § 27, stk. 4. Adgangen til henstand gælder ikke i tilfælde, hvor gevinst eller tab opgøres efter lagerprincippet.

I ovennævnte tilfælde er der ikke hjemmel til at give henstand, hvis selskabets aktiver bliver overført til et land, der ikke er medlem af EU/EØS. Der er derfor ikke hjemmel til at give henstand, hvis aktiverne overføres til Storbritannien den 1. januar 2021 eller senere. Er aktiverne overført til Storbritannien den 31. december 2020 eller tidligere, er henstanden bortfaldet pr. 1. januar 2021.

Selskabsskattelovens § 27 indeholder ingen regler om forfaldstidspunkt i tilfælde, hvor selskabets aktiver bliver overført til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, og hvor henstanden derfor bortfalder i henhold til selskabsskattelovens § 27, stk. 4. Ved for sen betaling finder opkrævningslovens § 7, stk. 1 og 2, anvendelse.

4.8. Konsekvenser af Brexit vedrørende andre skatteregler

I andre tilfælde, hvor den skattemæssige behandling afhænger af, om et land er medlem af EU eller ej (eller EU/EØS eller ej), skal Storbritannien fra den 1. januar 2021 betragtes som et land, der ikke

er medlem af EU/EØS. Den skattemæssige behandling afhænger af den præcise formulering af de pågældende lovregler.

Der vil senere blive udsendt et styresignal om betydningen af Storbritanniens udtræden af EU for reglerne i pensionsbeskatningsloven.

5. Gyldighed

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C. B. 2.14.2.8, afsnit C. B. 1.1.9.2.6, afsnit C. A. 5.17.2.3.5, afsnit C. C. 6.9, afsnit C. D. 2.3 og afsnit C. H. 2.1.11. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 24. februar 2021

MORTEN BØDSKOV