

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

AFG nr 9710 af 23/05/2023 (Gældende)

Skattepligt af avance på aktier og kursgevinster - ophør af fuld skattepligt igen

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 23-0257137

Skattepligt af avance på aktier og kursgevinster - ophør af fuld skattepligt igen

Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke var skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024.

Det blev oplyst, at Spørger havde betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier Spørger ejede ved fraflytningen i 2011, og ikke efter tilbageflytningen i 2017 havde erhvervet aktier, som var omfattet af en af de særlige undtagelser i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. og 3. pkt., og så gjaldt 7-årsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 38.

Spørger ejede ikke ved fraflytningen i 2011 fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven. Det blev forudsat ved besvarelsen, at ingen af de fordringer og kontrakter, som Spørger ville have ved en eventuel fraflytning, var omfattet af kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

Skatterådsmøde 23. maj 2023 - SKM2023. 248. SR

Offentliggjort i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke er skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024?

Svar:

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer 100% af anparterne i H1 ApS.

Spørger påtænker at flytte fra Danmark i løbet af 2023 eller i hvert tilfælde inden juni 2024 og bosætte sig i et andet land, sandsynligvis i et EU- eller EØS-land, sammen med sin ægtefælle og deres mindreårige børn.

Familiens nuværende bolig i Danmark bliver solgt eller lejet ud i mindst 3 år uopsigeligt fra udlejers side. Det kan dermed i det bindende svar lægges til grund, at den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, idet der ikke længere vil være helårsbolig til rådighed. Børnene skal gå i skole i det andet land, og familien kommer kun til at opholde sig i Danmark på ferie eller lignende og under omstændigheder, så den fulde skattepligt ikke genindtræder.

Spørger har været fraflyttet Danmark i perioden marts 2011 til juni 2017. I forbindelse med denne fraflytning blev der etableret en henstandssaldo efter aktieavancebeskatningslovens § 39A med et beløb på X kr. vedrørende 100 % af anparterne i H1 ApS, der også var ejet på fraflytningstidspunktet.

Der blev i maj 2017 vedtaget udlodning af udbytte fra H1 ApS med i alt X kr. og afregnet udbytteskat heraf.

Spørger flyttede herefter til Danmark med indtræden af fuld skattepligt i juni 2017.

Spørger ejede på tilflytningstidspunktet ikke andre værdipapirer end anparterne i H1 ApS uden for pensionsordning.

På nuværende tidspunkt ejer Spørger fortsat 100 % af anparterne i H1 ApS samt en række andre aktier og beviser i investeringsforeninger og -selskaber, der er anskaffet efter 2011.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Aktieavancebeskatningslovens og kursgevinstlovens regler om fraflytningsbeskatning

Gevinst/tab på aktier og anparter beskattes efter aktieavancebeskatningsloven. Gevinst/tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter beskattes efter kursgevinstloven.

Efter hovedreglen om fraflytningsbeskatning i aktieavancebeskatningsloven (herefter ABL) § 38, stk. 1 gælder, at gevinst og tab på aktier omfattet af dansk beskatning anses for realiseret, hvis skattepligten for personen, der ejer aktierne, ophører, eller personen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en anden stat bliver hjemmehørende i den anden stat.

Der skal i forbindelse med en sådan fraflytning indgives en beholdningsoversigt for de aktier, der ejes på fraflytningstidspunktet, jf. ABL § 39A, stk. 1. Med udgangspunkt heri beregnes skatten af den gevinst, der anses for realiseret. Den skattepligtige kan vælge at betale den beregnede skat straks eller få henstand med skattebeløbet.

Reglerne om fraflytningsbeskatning på aktier gælder efter ABL § 38, stk. 3 dog kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år af de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Baggrunden for denne undtagelse er, at der fra lovgivers side har været en forudsætning om en vis tidsmæssig tilknytning til Danmark for at fraflytningsbeskatning skal finde sted.

Er der imidlertid etableret en sådan henstandssaldo ved udarbejdelse og indsendelse af en beholdningsoversigt, skal der årligt indgives en henstandsselvangivelse og eventuelt betales af på saldoen efter reglerne i ABL § 39A, stk. 2-10. Betalt skat af udbytter nedskriver således henstandssaldoen, dog ikke længere end til 0 kr., jf. ABL § 39A, stk. 5 og 8.

Flytter aktionæren igen til Danmark eller får skattemæssigt hjemsted her efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og ejer aktionæren stadig aktier, som indgår i en tilbageværende henstandssaldo, skal der ved fastsættelsen af indgangsværdier efter ABL § 37 foretages en regulering efter ABL § 39B, således at handelsværdien nedsættes med det laveste af enten det resterende skattebeløb på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet omregnet til indkomstgrundlag eller den samlede nettogevinst på de aktier, der ejes på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved den oprindelige beregning efter ABL § 38, stk. 4.

Hensigten med nedsættelsen af indgangsværdien er, at der ved senere afståelse af aktierne sikres dansk beskatning af gevinst, som er optjent i skattepligtsperioden før fraflytningen/ændring af skattemæssigt hjemsted.

I de tilfælde, hvor der ikke er en henstandssaldo for de aktier, der fortsat er i behold ved en tilbageflytning, enten fordi den opgjorte skat er betalt ved fraflytningen, eller fordi en henstandssaldo er nedskrevet til 0 kr. og bortfaldet inden tilflytning, fastsættes indgangsværdien for aktierne efter ABL § 37 uden regulering efter ABL § 39B. Skatten der vedrører den første skattepligtsperiode er jo betalt, og der er derfor ikke et behov for at tage hensyn til dette.

Ved senere flytning fra Danmark igen eller ændring af skattemæssigt hjemsted for aktionæren skal der tages stilling til, om der er krav om fraflytningsbeskatning.

Reglen om mindst 7 års skattepligt i de seneste 10 år i ABL § 38, stk. 3, indeholder nemlig i 4. pkt. den undtagelse, at er aktionæren tilflyttet med en henstandssaldo vedrørende aktier, der stadig er i behold ved fraflytning på ny, og hvor indgangsværdi/skattemæssig anskaffelsessum derfor er reguleret efter ABL § 39B, skal der ske fraflytningsbeskatning uanset skattepligtsperiodens varighed. 7 års-reglen finder altså ikke anvendelse i disse tilfælde.

Helt tilsvarende regler gælder efter kursgevinstlovens §§ 37-38B for personer, der har værdipapirer omfattet af kursgevinstlovens regler om beskatning af gevinst og tab.

Den juridiske vejledning 2023-1, uddrag af afsnit C. B. 2.14.2.3

"C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven?"

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år, i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

[...]

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt." [Spørgers fremhævelser].

Spørgers opfattelse og begrundelse herfor

Spørger har været fraflyttet Danmark i perioden marts 2011 til juni 2017, hvor den fulde skattepligt har været ophørt. Der har været etableret en henstandssaldo vedrørende anparterne i H1 ApS ved fraflytningen, men denne er bortfaldet inden tilbageflytning og genindtræden af fuld skattepligt i juni 2017 ved betaling af hele henstandsbeløbet i forbindelse med udlodning af udbytte fra selskabet i maj 2017, jf. ABL § 39A, stk. 5.

Spørger er derfor ikke tilflyttet Danmark med en etableret henstandssaldo i behold, og der har dermed ikke været grundlag for regulering af indgangsværdier efter ABL § 39B.

Ved fraflytning på ny og ophør af fuld skattepligt inden juni 2024 er det derfor Spørgers opfattelse, at Spørger ikke er skattepligtig af avance efter ABL § 38 eller KGL § 37 og dermed ikke forpligtet til at udarbejde og indgive en beholdningsoversigt til brug for beregning af fraflytningsskat og henstand med denne, da Spørger ikke har været skattepligtig i Danmark af aktiegevinster eller kursgevinster i mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024.

Begrundelse

Vurderingen af om en person, som både ejer aktier, omfattet af aktieavancebeskatningsloven og fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven, skal betale fraflytterskat ved fraflytning, består af to selvstændige vurderinger efter hver af de to love.

Det forudsættes, at Spørgers skattepligt til Danmark ophører senest i juni 2024. I denne sag vurderes det således ikke, om Spørgers skattepligt kan anses for ophørt under de givne omstændigheder.

Skal Spørger fraflytterbeskattes af aktier?

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 1. pkt. er det som udgangspunkt kun personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret, som skal betale fraflytterskat på aktier.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2 og 3. pkt. er der visse situationer, hvori reglen i 1. pkt. ikke behøver at være opfyldt, således at gevinst på aktier skal beskattes ved fraflytning, uanset at den skattepligtige har været skattepligtig til Danmark i en kortere periode end 7 år ud af de seneste 10 år. Det gælder i følgende situationer:

1. Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
2. Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
3. Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
4. Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
5. Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

I den konkrete sag er det oplyst, at de aktier, som Spørger har erhvervet efter, at Spørger flyttede tilbage til Danmark i juni 2017, er erhvervet ved køb. Det forudsættes derfor ved besvarelsen, at ingen af de aktier, som Spørger har erhvervet efter tilbageflytningen i 2017, er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 4. pkt. gælder betingelserne i 1. pkt. ikke for personer, der efter aktieavancebeskatningslovens § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik i den beholdningsoversigt, der er nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 4. pkt. modsætningsvis, gælder reglen i 1. pkt. således ubetinget, hvis Spørger havde betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier, som Spørger ejede ved den tidligere fraflytning.

Da det er oplyst, at Spørger har betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier Spørger ejede ved fraflytningen i 2011, og ikke efter tilbageflytningen i 2017 har erhvervet aktier, som er omfattet af en af de særlige undtagelser i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. og 3. pkt. gælder reglen i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 1. pkt. for alle de aktier, som Spørger ejer ved en eventuel senere fraflytning.

Det betyder, at såfremt Spørger fraflytter senest i juni 2024, skal Spørger ikke beskattes af gevinst på aktier ved fraflytningen.

Skal Spørger fraflytterbeskattes af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven?

Efter det oplyste ejede Spørger ikke ved fraflytningen i marts 2011 fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven.

I henhold til kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 1. pkt. er det som udgangspunkt kun personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret, som skal betale fraflytterskat af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven.

I henhold til kursgevinstlovens § 38, stk. 3, 2 og 3. pkt. er der visse situationer, hvori reglen i 1. pkt. ikke behøver at være opfyldt, således at gevinst på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven skal beskattes ved fraflytning, uanset at den skattepligtige har været skattepligtig til Danmark i en kortere periode end 7 år ud af de seneste 10 år. Det gælder i følgende situationer:

- Fordringerne eller kontrakterne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se KGL § 37, stk. 3, 2. pkt.
- Personen er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter KSL § 33 C (succession ved familieoverdragelse). Se KGL § 37, stk. 3, 3. pkt.

I den konkrete sag ejede Spørger ikke fordringer eller kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen i marts 2011. Det er ikke oplyst, hvilke fordringer og kontrakter det eventuelt vil være, som Spørger vil besidde ved en eventuel kommende fraflytning fra Danmark. Det forudsættes derfor ved besvarelsen, at ingen af de fordringer og kontrakter, som Spørger har ved en eventuel fraflytning er omfattet af kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

Da Spørger efter det oplyste ikke ejede fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstlovens ved fraflytningen i 2011, omfattes Spørger ikke af reglen i kursgevinstlovens § 38, stk. 3, 4. pkt., hvorefter betingelserne i 1. pkt. ikke gælder for personer, der efter kursgevinstlovens § 38 B har fået nedsat handelsværdien af fordringer og kontrakter, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik i den i kursgevinstlovens § 38 A, stk. 1, nævnte beholdningsoversigt.

Da Spørger således ikke er omfattet af en af undtagelserne i kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. til 4. pkt., skal Spørger ikke, såfremt Spørger fraflytter senest i juni 2024, beskattes af gevinst på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen.

Da Spørger hverken skal beskattes af gevinster af aktier eller gevinster af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen senest i juni 2024, kan spørgsmålet besvares bekræftende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens §§ 38 - 40

Fraflytning

Personer

§ 38

Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. [...] Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt., stk. 2-5, og §§ 39-39 B med ophør af skattepligt.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af aktier med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere, medmindre der i beholdningen er andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, eller aktier med en negativ anskaffelsessum.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Endvidere gælder reglerne for personer, der ved erhvervelse af aktier efter §§ 34, 35 og 35 A er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling, og for aktier, der er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession, for andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, samt for aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den beholdningsoversigt, der er nævnt i § 39 A, stk. 1.

[...] (Skattestyrelsens understregning)

§ 39

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

Stk. 2. Henstand efter stk. 1 er betinget af, at der ved fraflytning m.v. afgives oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2. Der skal indgives en beholdningsoversigt, jf. § 39 A, stk. 1, sammen med oplysningerne som nævnt i 1. pkt. Forlænges oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, skal oplysninger og beholdningsoversigt være afgivet inden den nye frist.

[...]

§ 39 A

Ved henstand skal der udarbejdes en beholdningsoversigt over de aktier, som personen er ejer af på fraflytningstidspunktet. Aktier, hvor den beregnede skat, jf. § 38, stk. 5, er betalt, skal dog ikke medtages i beholdningsoversigten. Ved en efterfølgende skattefri aktieombytning, fusion eller spaltning skal de aktier, der erhverves med succession, indgå på beholdningsoversigten. Endvidere etableres der en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.

Stk. 2. Ved afståelse af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, foretages der en opgørelse af gevinst eller tab. [...] Opgørelsen sker pr. afstået aktie og foretages på grundlag af aktiens anskaffelsessum og afståelsessummen. Ved aktiens anskaffelsessum forstås den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4. Ved afståelse anses de først erhvervede aktier for de først afståede. Ved afståelse med gevinst finder reglen i stk. 3 anvendelse, og ved afståelse med tab finder reglen i stk. 4 anvendelse.

Stk. 3. Der beregnes skat af den opgjorte gevinst efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1. Overstiger den beregnede skat den skat, der er betalt i udlandet, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Hvis opgørelsen efter stk. 2 i stedet ville have resulteret i et tab, hvis den var foretaget på grundlag af aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen, nedskrives henstandssaldoen yderligere med et beløb svarende til den negative værdi af det således opgjorte tab beregnet efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I det omfang personen efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, har fradrag for det efter 5. pkt. opgjorte tab, beregnes en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

Stk. 4. Det efter stk. 2 opgjorte tab nedsættes med et beløb svarende til forskellen mellem anskaffelsessummen og værdien på fraflytningstidspunktet, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort et tab på den pågældende aktie, idet tabet dog ikke kan nedsættes til mindre end 0 kr. Det efter stk. 2 opgjorte tab forhøjes med et beløb svarende til forskellen mellem aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og anskaffelsessummen, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort en gevinst på den pågældende aktie. På grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a beregnes der en negativ skatteværdi af det opgjorte tab som reguleret efter 1. eller 2. pkt. Henstandssaldoen nedskrives med et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi. Kan der efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, opgøres et tab, som personen har fradrag for i det pågældende land, beregnes der en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab, beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

Stk. 5. Ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. ligningslovens § 16 A, der indgår på beholdningsoversigten, beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark, og fradrag efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1, for skat,

der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og udenlandske betalte skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med skat, der er betalt til Danmark.

[...]

Stk. 8. Ved nedskrivning af henstandssaldoen efter stk. 3-7 kan saldoen ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

[...]

§ 39 B

Får personen på ny skattemæssigt hjemsted i Danmark, finder reglen i § 37 anvendelse for aktier, der indgik på beholdningsoversigten, og som personen fortsat ejer. Er der på dette tidspunkt fortsat en henstandssaldo, skal der dog ske en nedsættelse af handelsværdien for de aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgår på beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af følgende beløb:

1) Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlag baseret på reglerne i personskattelovens § 8 a.

2) Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4.

Stk. 2. Den i stk. 1, nr. 2, nævnte samlede nettogevinst opgøres ved, at der for hver aktie, som fortsat indgår på beholdningsoversigten, foretages en opgørelse af gevinst eller tab, idet opgjorte tab fragår i opgjorte gevinster. Hvis nettoopgørelsen efter 1. pkt. fører til en samlet gevinst på 0 kr. eller et samlet nettotab, skal der ikke ske en regulering af handelsværdien.

Stk. 3. Det beløb, som handelsværdien efter stk. 1 og 2 skal nedsættes med, fradrages forholdsmæssigt på de pågældende aktier på grundlag af deres handelsværdi.

Stk. 4. Når der er foretaget en regulering af handelsværdien efter stk. 1-3, bortfalder den resterende henstandssaldo.

Stk. 5. Hvis personen på fraflytningstidspunktet ejede aktier, hvorpå der samlet blev opgjort et nettotab, kan der ske en forhøjelse af handelsværdien for de aktier, som personen fortsat ejer på tilflytningstidspunktet. Forhøjelsen sker med den andel af nettotabet, der svarer til aktiens forholdsmæssige andel af den samlede værdi på tilflytningstidspunktet af de aktier, som indgik ved opgørelsen af nettotabet, og som fortsat er i personens besiddelse ved tilbageflytningen til Danmark.

§ 40

Henstandsbeløbet efter § 39 A nedskrives med den skat, som personen har betalt på aktier medtaget i beholdningsoversigten som følge af selskabsskattelovens § 5, stk. 5, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra c. Saldoen nedskrives, når skatten er betalt. Saldoen kan ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

Kursgevinstlovens § 36 - 37

§ 36

En fordring eller gæld, jf. dog stk. 2, samt en kontrakt, der bliver omfattet af skattepligt her i landet, og som ikke i forvejen er omfattet af skattepligt her i landet, anses for anskaffet eller stiftet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9. Når et selskab mv. eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende i Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med indtræden af skattepligt her i landet.

Stk. 2. Ved skattepligtens indtræden anses gæld, der er stiftet på de vilkår, som er nævnt i § 22, stk. 1, for stiftet eller overtaget på tidspunktet for skattepligtens indtræden. I disse tilfælde opgøres den skattepligtige gevinst ved skattepligtens indtræden som forskellen mellem gældens værdi på tidspunktet for skattepligtens indtræden og det beløb, som debitor skal indfri.

§ 37

For skattepligtige omfattet af § 12 betragtes gevinst og tab på fordringer og kontrakter omfattet af denne lov som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller kontrakt, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglen i 1. pkt., stk. 2-7 og §§ 38-38 B med ophør af skattepligt.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af fordringer og kontrakter med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 af gevinst på fordringer og kontrakter i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis fordringen eller kontrakten er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Reglerne i stk. 1 gælder ligeledes for skattepligtige, der er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter kildeskattelovens § 33 C. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 38 B har fået nedsat handelsværdien af fordringer og kontrakter, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den i § 38 A, stk. 1, nævnte beholdningsoversigt. (Skattestyrelsens understregninger)

[...]

Forarbejder

Af lovforslaget til lov nr. 525 af 12.juni 2009 (LF nr. 202 af 22.4.2009) fremgik bl.a. følgende:

Til nr. 50

Der foreslås en justering af reglerne om fraflytterbeskatning af personers aktiebeholdninger.

Fraflytterbeskatning af personers aktiebeholdninger er bl.a. betinget af, at vedkommende har været skattepligtig til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen. Med den nuværende udformning af reglerne er det imidlertid muligt under visse omstændigheder at komme udenom betaling af en ellers skyldig fraflytterskat.

Muligheden foreligger i de situationer, hvor personen ved fraflytningen fik henstand med betaling af fraflytterskatten, og hvor personen ved en tilbageflytning endnu ikke har betalt hele den skyldige fraflytterskat, dvs. der er en henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet.

I disse situationer vil indgangsværdierne for de aktier, der stadig ejes ved tilbageflytningen, blive nedsat. Med nedsættelsen af indgangsværdierne sikres en betaling af den endnu ikke afviklede del af gælden (den resterende henstandssaldo) gennem en større avance ved et senere salg af aktierne.

Med kravet om skattepligt til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, vil personen imidlertid kunne komme uden om betaling af den endnu ikke afviklede gæld på tilbageflytningstidspunktet. Dette kan ske ved at fraflytte Danmark en gang til, inden 7 års kravet er opfyldt. Kravet til skattepligt vil dermed ikke være opfyldt ved den 2. fraflytning og dermed udløses ingen fraflytterbeskatning. Og måtte personen vælge at flytte tilbage til Danmark for 2. gang, vil aktierne få tillagt nye indgangsværdier (uden nedsættelser).

På den baggrund foreslås det, at betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen ikke skal gælde i forhold til personer, der ved en tilbageflytning stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, og hvor indgangsværdien for disse aktier blev nedsat, fordi der på tilbageflytningstidspunktet fortsat resterede en henstandssaldo.

Af lov nr. 724 af 25. juni 201 (LF 112 af 27.1.2010) fremgik bl.a. følgende:

Endvidere foreslås en ændring af reglerne i § 37 om beskatning ved fraflytning. Reglerne om fraflytterbeskatning foreslås ændret i overensstemmelse med de principper, der gælder for fraflytterbeskatning af aktier.

Til § 37

Til stk. 1

Bestemmelsen svarer til den gældende § 37, stk. 1, i kursgevinstloven. Dog foreslås det, at bestemmelsen alene skal omfatte fordringer og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Modsat gældende regler omfattes gæld således ikke af reglerne om fraflytterbeskatning - se de almindelige bemærkninger pkt. 3.8.

Reglen omfatter gevinst og tab, der vedrører fordringer og finansielle kontrakter, som er omfattet af dansk skattepligt. Indtræden af fraflytterbeskatning kræver således, at der ved en afståelse m.v. under dansk skattepligt ville være indtrådt beskatning af en opgjort (netto-)gevinst. Dette betyder f.eks., at fordringer i danske kroner, hvor skattefriheden er videreført, jf. ikrafttrædelsesbestemmelsen, fortsat ikke vil blive undergivet fraflytterbeskatning. Endvidere kan nævnes, at den foreslåede regel i kursgevinstlovens § 14, stk. 1, med en bagatelgrænse på 2.000 kr., indebærer, at den samlede nettogevinst på fordringer skal overstige 2.000 kr., før en fraflytterbeskatning vil indtræde.

Til stk. 2

Det foreslås, at der indføres en yderligere betingelse for indtræden af fraflytterbeskatning af personer. Fraflytterbeskatning skal således kun indtræde, hvis personens beholdning af fordringer og finansielle kontrakter har en samlet kursværdi på mindst 100.000 kr. For ægtefæller vurderes betingelsen pr. ægtefælle. Der kan ikke ske overførsel af uudnyttede beløb under grænsen.

Den ekstra betingelse er begrundet i administrative hensyn og skal bl.a. ses i lyset af den foreslåede § 38 A i kursgevinstloven om tilbagebetaling af henstandsbeløbet.

Til stk. 3

Bestemmelsen svarer til den gældende § 37, stk. 3, i kursgevinstloven. Dog foreslås det, at betingelsen vedrørende skattepligtsperioder ikke skal gælde i forhold til personer, der ved en tilbageflytning stadig

ejede fraflytterbeskattede fordringer og finansielle kontrakter, og hvor indgangsværdien for disse er blevet nedsat, fordi der på tilbageflytningstidspunktet fortsat resterede en henstandssaldo. (Skattestyrelsens understregning)

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven?

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år, i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

Betingelsen om skattepligt i 7 år ud af de seneste 10 år anses for opfyldt i følgende tilfælde:

- Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
- Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Ad b. og c.

I disse situationer skal aktierne beskattes, når skattepligten ophører, uanset at aktionæren ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Ad d.

Andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N, skal beskattes ved fraflytningen, uanset ejertid. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 1286 af 9. december 2014.

Ændring havde virkning fra dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.

Ad e.

Aktier erhvervet efter LL § 7 P, aktier erhvervet ved udnyttelse af købe- og tegningsretter omfattet af LL § 7 P og eventuelle øvrige aktier, som personen har i samme selskab, hvori der er erhvervet aktier efter LL § 7 P, skal beskattes uanset ejertid.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 430 af 18. maj 2016.

Ændringen har virkning for aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter, der indgås den 1. juli 2016 eller senere.

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt.

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 2.14.2.9 Personen bliver igen skattepligtig til Danmark

[...]

Skattepligten til Danmark genindtræder

Bliver en person igen skattepligtig til Danmark, finder reglen i ABL § 37, også anvendelse for den person. Hvis personen stadig har en henstandssaldo for fraflytterbeskattede aktier, skal der beregnes en ny fiktiv anskaffelsessum for de aktier, som stadig står på personens beholdningsoversigt, og som personen stadig ejer på tilbageflytningstidspunktet.

Aktier, som en person ejer, når vedkommende bliver skattepligtig til Danmark, anses for at være anskaffet på det oprindelige anskaffelsestidspunkt, men til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Se ABL § 37.

Er der på tilbageflytningstidspunktet stadig en henstandssaldo, skal handelsværdien nedsættes for de aktier, der på dette tidspunkt fortsat indgår på beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af følgende beløb:

1. Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlaget efter PSL § 8 a.
2. Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilbageflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter ABL § 38, stk. 4.

Se ABL § 39 B, stk. 1.

Det beløb, som handelsværdien efter a og b skal nedsættes med, fradrages forholdsmæssigt på de pågældende aktier på grundlag af deres handelsværdi. Se ABL § 39 B, stk. 3.

Når den regulering, som er beskrevet foran, er foretaget, bortfalder den resterende henstandssaldo. Se ABL § 39 B, stk. 4.

[...]Offentliggjort i redigeret form

Spørgsmål:

2. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke er skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024?

Svar:

2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer 100% af anparterne i H1 ApS.

Spørger påtænker at flytte fra Danmark i løbet af 2023 eller i hvert tilfælde inden juni 2024 og bosætte sig i et andet land, sandsynligvis i et EU- eller EØS-land, sammen med sin ægtefælle og deres mindreårige børn.

Familiens nuværende bolig i Danmark bliver solgt eller lejet ud i mindst 3 år uopsigeligt fra udlejers side. Det kan dermed i det bindende svar lægges til grund, at den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, idet der ikke længere vil være helårsbolig til rådighed. Børnene skal gå i skole i det andet land, og familien kommer kun til at opholde sig i Danmark på ferie eller lignende og under omstændigheder, så den fulde skattepligt ikke genindtræder.

Spørger har været fraflyttet Danmark i perioden marts 2011 til juni 2017. I forbindelse med denne fraflytning blev der etableret en henstandssaldo efter aktieavancebeskatningslovens § 39A med et beløb på X kr. vedrørende 100 % af anparterne i H1 ApS, der også var ejet på fraflytningstidspunktet.

Der blev i maj 2017 vedtaget udlodning af udbytte fra H1 ApS med i alt X kr. og afregnet udbytteskat heraf.

Spørger flyttede herefter til Danmark med indtræden af fuld skattepligt i juni 2017.

Spørger ejede på tilflytningstidspunktet ikke andre værdipapirer end anparterne i H1 ApS uden for pensionsordning.

På nuværende tidspunkt ejer Spørger fortsat 100 % af anparterne i H1 ApS samt en række andre aktier og beviser i investeringsforeninger og -selskaber, der er anskaffet efter 2011.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Aktieavancebeskatningslovens og kursgevinstlovens regler om fraflytningsbeskatning

Gevinst/tab på aktier og anparter beskattes efter aktieavancebeskatningsloven. Gevinst/tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter beskattes efter kursgevinstloven.

Efter hovedreglen om fraflytningsbeskatning i aktieavancebeskatningsloven (herefter ABL) § 38, stk. 1 gælder, at gevinst og tab på aktier omfattet af dansk beskatning anses for realiseret, hvis skattepligten for personen, der ejer aktierne, ophører, eller personen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en anden stat bliver hjemmehørende i den anden stat.

Der skal i forbindelse med en sådan fraflytning indgives en beholdningsoversigt for de aktier, der ejes på fraflytningstidspunktet, jf. ABL § 39A, stk. 1. Med udgangspunkt heri beregnes skatten af den gevinst, der anses for realiseret. Den skattepligtige kan vælge at betale den beregnede skat straks eller få henstand med skattebeløbet.

Reglerne om fraflytningsbeskatning på aktier gælder efter ABL § 38, stk. 3 dog kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år af de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Baggrunden for denne undtagelse er, at der fra lovgivers side har været en forudsætning om en vis tidsmæssig tilknytning til Danmark for at fraflytningsbeskatning skal finde sted.

Er der imidlertid etableret en sådan henstandssaldo ved udarbejdelse og indsendelse af en beholdningsoversigt, skal der årligt indgives en henstandsselvangivelse og eventuelt betales af på saldoen efter reglerne i ABL § 39A, stk. 2-10. Betalt skat af udbytter nedskriver således henstandssaldoen, dog ikke længere end til 0 kr., jf. ABL § 39A, stk. 5 og 8.

Flytter aktionæren igen til Danmark eller får skattemæssigt hjemsted her efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og ejer aktionæren stadig aktier, som indgår i en tilbageværende henstandssaldo, skal der ved fastsættelsen af indgangsværdier efter ABL § 37 foretages en regulering efter ABL § 39B, således at handelsværdien nedsættes med det laveste af enten det resterende skattebeløb på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet omregnet til indkomstgrundlag eller den samlede nettogevinst på de aktier, der ejes på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved den oprindelige beregning efter ABL § 38, stk. 4.

Hensigten med nedsættelsen af indgangsværdien er, at der ved senere afståelse af aktierne sikres dansk beskatning af gevinst, som er optjent i skattepligtsperioden før fraflytningen/ændring af skattemæssigt hjemsted.

I de tilfælde, hvor der ikke er en henstandssaldo for de aktier, der fortsat er i behold ved en tilbageflytning, enten fordi den opgjorte skat er betalt ved fraflytningen, eller fordi en henstandssaldo er nedskrevet til 0 kr. og bortfaldet inden tilflytning, fastsættes indgangsværdien for aktierne efter ABL § 37 uden regulering efter ABL § 39B. Skatten der vedrører den første skattepligtsperiode er jo betalt, og der er derfor ikke et behov for at tage hensyn til dette.

Ved senere flytning fra Danmark igen eller ændring af skattemæssigt hjemsted for aktionæren skal der tages stilling til, om der er krav om fraflytningsbeskatning.

Reglen om mindst 7 års skattepligt i de seneste 10 år i ABL § 38, stk. 3, indeholder nemlig i 4. pkt. den undtagelse, at er aktionæren tilflyttet med en henstandssaldo vedrørende aktier, der stadig er i behold ved fraflytning på ny, og hvor indgangsværdi/skattemæssig anskaffelsessum derfor er reguleret efter ABL § 39B, skal der ske fraflytningsbeskatning uanset skattepligtsperiodens varighed. 7 års-reglen finder altså ikke anvendelse i disse tilfælde.

Helt tilsvarende regler gælder efter kursgevinstlovens §§ 37-38B for personer, der har værdipapirer omfattet af kursgevinstlovens regler om beskatning af gevinst og tab.

Den juridiske vejledning 2023-1, uddrag af afsnit C. B. 2.14.2.3

"C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven?"

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år, i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

[...]

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt." [Spørgers fremhævelser].

Spørgers opfattelse og begrundelse herfor

Spørger har været fraflyttet Danmark i perioden marts 2011 til juni 2017, hvor den fulde skattepligt har været ophørt. Der har været etableret en henstandssaldo vedrørende anparterne i H1 ApS ved fraflytningen, men denne er bortfaldet inden tilbageflytning og genindtræden af fuld skattepligt i juni 2017 ved betaling af hele henstandsbeløbet i forbindelse med udlodning af udbytte fra selskabet i maj 2017, jf. ABL § 39A, stk. 5.

Spørger er derfor ikke tilflyttet Danmark med en etableret henstandssaldo i behold, og der har dermed ikke været grundlag for regulering af indgangsværdier efter ABL § 39B.

Ved fraflytning på ny og ophør af fuld skattepligt inden juni 2024 er det derfor Spørgers opfattelse, at Spørger ikke er skattepligtig af avance efter ABL § 38 eller KGL § 37 og dermed ikke forpligtet til at udarbejde og indgive en beholdningsoversigt til brug for beregning af fraflytningsskat og henstand med denne, da Spørger ikke har været skattepligtig i Danmark af aktiegevinster eller kursgevinster i mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024.

Begrundelse

Vurderingen af om en person, som både ejer aktier, omfattet af aktieavancebeskatningsloven og fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven, skal betale fraflytterskat ved fraflytning, består af to selvstændige vurderinger efter hver af de to love.

Det forudsættes, at Spørgers skattepligt til Danmark ophører senest i juni 2024. I denne sag vurderes det således ikke, om Spørgers skattepligt kan anses for ophørt under de givne omstændigheder.

Skal Spørger fraflytterbeskattes af aktier?

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 1. pkt. er det som udgangspunkt kun personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret, som skal betale fraflytterskat på aktier.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2 og 3. pkt. er der visse situationer, hvori reglen i 1. pkt. ikke behøver at være opfyldt, således at gevinst på aktier skal beskattes ved fraflytning, uanset at den skattepligtige har været skattepligtig til Danmark i en kortere periode end 7 år ud af de seneste 10 år. Det gælder i følgende situationer:

6. Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
7. Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
8. Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdanning, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
9. Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

10. Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

I den konkrete sag er det oplyst, at de aktier, som Spørger har erhvervet efter, at Spørger flyttede tilbage til Danmark i juni 2017, er erhvervet ved køb. Det forudsættes derfor ved besvarelsen, at ingen af de aktier, som Spørger har erhvervet efter tilbageflytningen i 2017, er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 4. pkt. gælder betingelserne i 1. pkt. ikke for personer, der efter aktieavancebeskatningslovens § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik i den beholdningsoversigt, der er nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 4. pkt. modsætningsvis, gælder reglen i 1. pkt. således ubetinget, hvis Spørger havde betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier, som Spørger ejede ved den tidligere fraflytning.

Da det er oplyst, at Spørger har betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier Spørger ejede ved fraflytningen i 2011, og ikke efter tilbageflytningen i 2017 har erhvervet aktier, som er omfattet af en af de særlige undtagelser i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. og 3. pkt. gælder reglen i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 1. pkt. for alle de aktier, som Spørger ejer ved en eventuel senere fraflytning.

Det betyder, at såfremt Spørger fraflytter senest i juni 2024, skal Spørger ikke beskattes af gevinst på aktier ved fraflytningen.

Skal Spørger fraflytterbeskattes af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven?

Efter det oplyste ejede Spørger ikke ved fraflytningen i marts 2011 fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven.

I henhold til kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 1. pkt. er det som udgangspunkt kun personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret, som skal betale fraflytterskat af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven.

I henhold til kursgevinstlovens § 38, stk. 3, 2 og 3. pkt. er der visse situationer, hvori reglen i 1. pkt. ikke behøver at være opfyldt, således at gevinst på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven skal beskattes ved fraflytning, uanset at den skattepligtige har været skattepligtig til Danmark i en kortere periode end 7 år ud af de seneste 10 år. Det gælder i følgende situationer:

- Fordringerne eller kontrakterne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se KGL § 37, stk. 3, 2. pkt.
- Personen er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter KSL § 33 C (succession ved familieoverdragelse). Se KGL § 37, stk. 3, 3. pkt.

I den konkrete sag ejede Spørger ikke fordringer eller kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen i marts 2011. Det er ikke oplyst, hvilke fordringer og kontrakter det eventuelt vil være, som Spørger vil besidde ved en eventuel kommende fraflytning fra Danmark. Det forudsættes derfor ved besvarelsen, at ingen af de fordringer og kontrakter, som Spørger har ved en eventuel fraflytning er omfattet af kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

Da Spørger efter det oplyste ikke ejede fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstlovens ved fraflytningen i 2011, omfattes Spørger ikke af reglen i kursgevinstlovens § 38, stk. 3, 4. pkt., hvorefter betingelserne i 1. pkt. ikke gælder for personer, der efter kursgevinstlovens § 38 B har fået nedsat handelsværdien af fordringer og kontrakter, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik i den i kursgevinstlovens § 38 A, stk. 1, nævnte beholdningsoversigt.

Da Spørger således ikke er omfattet af en af undtagelserne i kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. til 4. pkt., skal Spørger ikke, såfremt Spørger fraflytter senest i juni 2024, beskattes af gevinst på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen.

Da Spørger hverken skal beskattes af gevinster af aktier eller gevinster af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen senest i juni 2024, kan spørgsmålet besvares bekræftende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens §§ 38 - 40

Fraflytning

Personer

§ 38

Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. [...] Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt., stk. 2-5, og §§ 39-39 B med ophør af skattepligt.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af aktier med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere, medmindre der i beholdningen er andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, eller aktier med en negativ anskaffelsessum.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Endvidere gælder reglerne for personer, der ved erhvervelse af aktier efter §§ 34, 35 og 35 A er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling, og for

aktier, der er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession, for andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, samt for aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den beholdningsoversigt, der er nævnt i § 39 A, stk. 1.

[...] (Skattestyrelsens understregning)

§ 39

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

Stk. 2. Henstand efter stk. 1 er betinget af, at der ved fraflytning m.v. afgives oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2. Der skal indgives en beholdningsoversigt, jf. § 39 A, stk. 1, sammen med oplysningerne som nævnt i 1. pkt. Forlænges oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, skal oplysninger og beholdningsoversigt være afgivet inden den nye frist.

[...]

§ 39 A

Ved henstand skal der udarbejdes en beholdningsoversigt over de aktier, som personen er ejer af på fraflytningstidspunktet. Aktier, hvor den beregnede skat, jf. § 38, stk. 5, er betalt, skal dog ikke medtages i beholdningsoversigten. Ved en efterfølgende skattefri aktieombytning, fusion eller spaltning skal de aktier, der erhverves med succession, indgå på beholdningsoversigten. Endvidere etableres der en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.

Stk. 2. Ved afståelse af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, foretages der en opgørelse af gevinst eller tab. [...] Opgørelsen sker pr. afstået aktie og foretages på grundlag af aktiens anskaffelsessum og afståelsessummen. Ved aktiens anskaffelsessum forstås den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4. Ved afståelse anses de først erhvervede aktier for de først afståede. Ved afståelse med gevinst finder reglen i stk. 3 anvendelse, og ved afståelse med tab finder reglen i stk. 4 anvendelse.

Stk. 3. Der beregnes skat af den opgjorte gevinst efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1. Overstiger den beregnede skat den skat, der er betalt i udlandet, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Hvis opgørelsen efter stk. 2 i stedet ville have resulteret i et tab, hvis den var foretaget på grundlag af aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen, nedskrives henstandssaldoen yderligere med et beløb svarende til den negative værdi af det således opgjorte tab beregnet efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I det omfang personen efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, har fradrag for det efter 5. pkt. opgjorte tab, beregnes en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

Stk. 4. Det efter stk. 2 opgjorte tab nedsættes med et beløb svarende til forskellen mellem anskaffelsessummen og værdien på fraflytningstidspunktet, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort et tab på den pågældende aktie, idet tabet dog ikke kan nedsættes til mindre end 0 kr. Det efter stk. 2 opgjorte tab forhøjes med et beløb svarende til forskellen mellem aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og anskaffelsessummen, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort en gevinst på den pågældende aktie. På grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a beregnes der en negativ skatteværdi af det opgjorte tab som reguleret efter 1. eller 2. pkt. Henstandssaldoen nedskrives med et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi. Kan der efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, opgøres et tab, som personen har fradrag for i det pågældende land, beregnes der en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab, beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

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

[...]

Stk. 8. Ved nedskrivning af henstandssaldoen efter stk. 3-7 kan saldoen ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

[...]

§ 39 B

Får personen på ny skattemæssigt hjemsted i Danmark, finder reglen i § 37 anvendelse for aktier, der indgik på beholdningsoversigten, og som personen fortsat ejer. Er der på dette tidspunkt fortsat en henstandssaldo, skal der dog ske en nedsættelse af handelsværdien for de aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgår på beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af følgende beløb:

1) Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlag baseret på reglerne i personskattelovens § 8 a.

2) Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4.

Stk. 2. Den i stk. 1, nr. 2, nævnte samlede nettogevinst opgøres ved, at der for hver aktie, som fortsat indgår på beholdningsoversigten, foretages en opgørelse af gevinst eller tab, idet opgjorte tab fragår i opgjorte gevinster. Hvis nettoopgørelsen efter 1. pkt. fører til en samlet gevinst på 0 kr. eller et samlet nettotab, skal der ikke ske en regulering af handelsværdien.

Stk. 3. Det beløb, som handelsværdien efter stk. 1 og 2 skal nedsættes med, fradrages forholdsmæssigt på de pågældende aktier på grundlag af deres handelsværdi.

Stk. 4. Når der er foretaget en regulering af handelsværdien efter stk. 1-3, bortfalder den resterende henstandssaldo.

Stk. 5. Hvis personen på fraflytningstidspunktet ejede aktier, hvorpå der samlet blev opgjort et nettotab, kan der ske en forhøjelse af handelsværdien for de aktier, som personen fortsat ejer på tilflytningstidspunktet. Forhøjelsen sker med den andel af nettotabet, der svarer til aktiens forholdsmæssige andel af den samlede værdi på tilflytningstidspunktet af de aktier, som indgik ved opgørelsen af nettotabet, og som fortsat er i personens besiddelse ved tilbageflytningen til Danmark.

§ 40

Henstandsbeløbet efter § 39 A nedskrives med den skat, som personen har betalt på aktier medtaget i beholdningsoversigten som følge af selskabsskattelovens § 5, stk. 5, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra c. Saldoen nedskrives, når skatten er betalt. Saldoen kan ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

Kursgevinstlovens § 36 - 37

§ 36

En fordring eller gæld, jf. dog stk. 2, samt en kontrakt, der bliver omfattet af skattepligt her i landet, og som ikke i forvejen er omfattet af skattepligt her i landet, anses for anskaffet eller stiftet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9. Når et selskab mv. eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende i Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med indtræden af skattepligt her i landet.

Stk. 2. Ved skattepligtens indtræden anses gæld, der er stiftet på de vilkår, som er nævnt i § 22, stk. 1, for stiftet eller overtaget på tidspunktet for skattepligtens indtræden. I disse tilfælde opgøres den skattepligtige gevinst ved skattepligtens indtræden som forskellen mellem gældens værdi på tidspunktet for skattepligtens indtræden og det beløb, som debitor skal indfri.

§ 37

For skattepligtige omfattet af § 12 betragtes gevinst og tab på fordringer og kontrakter omfattet af denne lov som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller kontrakt, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglen i 1. pkt., stk. 2-7 og §§ 38-38 B med ophør af skattepligt.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af fordringer og kontrakter med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 af gevinst på fordringer og kontrakter i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis fordringen eller kontrakten er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Reglerne i stk. 1 gælder ligeledes for skattepligtige, der er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter kildeskattelovens § 33 C. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 38 B har fået nedsat handelsværdien af fordringer og kontrakter, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den i § 38 A, stk. 1, nævnte beholdningsoversigt. (Skattestyrelsens understregninger)

[...]

Forarbejder

Af lovforslaget til lov nr. 525 af 12.juni 2009 (LF nr. 202 af 22.4.2009) fremgik bl.a. følgende:

Til nr. 50

Der foreslås en justering af reglerne om fraflytterbeskatning af personers aktiebeholdninger.

Fraflytterbeskatning af personers aktiebeholdninger er bl.a. betinget af, at vedkommende har været skattepligtig til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen. Med den nuværende udformning af reglerne er det imidlertid muligt under visse omstændigheder at komme udenom betaling af en ellers skyldig fraflytterskat.

Muligheden foreligger i de situationer, hvor personen ved fraflytningen fik henstand med betaling af fraflytterskatten, og hvor personen ved en tilbageflytning endnu ikke har betalt hele den skyldige fraflytterskat, dvs. der er en henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet.

I disse situationer vil indgangsværdierne for de aktier, der stadig ejes ved tilbageflytningen, blive nedsat. Med nedsættelsen af indgangsværdierne sikres en betaling af den endnu ikke afviklede del af gælden (den resterende henstandssaldo) gennem en større avance ved et senere salg af aktierne.

Med kravet om skattepligt til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, vil personen imidlertid kunne komme uden om betaling af den endnu ikke afviklede gæld på tilbageflytningstidspunktet. Dette kan ske ved at fraflytte Danmark en gang til, inden 7 års kravet er opfyldt. Kravet til skattepligt vil dermed ikke være opfyldt ved den 2. fraflytning og dermed udløses ingen fraflytterbeskatning. Og måtte personen vælge at flytte tilbage til Danmark for 2. gang, vil aktierne få tillagt nye indgangsværdier (uden nedsættelser).

På den baggrund foreslås det, at betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen ikke skal gælde i forhold til personer, der ved en tilbageflytning stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, og hvor indgangsværdien for disse aktier blev nedsat, fordi der på tilbageflytningstidspunktet fortsat resterede en henstandssaldo.

Af lov nr. 724 af 25. juni 201 (LF 112 af 27.1.2010) fremgik bl.a. følgende:

Endvidere foreslås en ændring af reglerne i § 37 om beskatning ved fraflytning. Reglerne om fraflytterbeskatning foreslås ændret i overensstemmelse med de principper, der gælder for fraflytterbeskatning af aktier.

Til § 37

Til stk. 1

Bestemmelsen svarer til den gældende § 37, stk. 1, i kursgevinstloven. Dog foreslås det, at bestemmelsen alene skal omfatte fordringer og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Modsat gældende regler omfattes gæld således ikke af reglerne om fraflytterbeskatning - se de almindelige bemærkninger pkt. 3.8.

Reglen omfatter gevinst og tab, der vedrører fordringer og finansielle kontrakter, som er omfattet af dansk skattepligt. Indtræden af fraflytterbeskatning kræver således, at der ved en afståelse m.v. under dansk skattepligt ville være indtrådt beskatning af en opgjort (netto-)gevinst. Dette betyder f.eks., at fordringer i danske kroner, hvor skattefriheden er videreført, jf. ikrafttrædelsesbestemmelsen, fortsat ikke vil blive undergivet fraflytterbeskatning. Endvidere kan nævnes, at den foreslåede regel i kursgevinstlovens § 14, stk. 1, med en bagatelgrænse på 2.000 kr., indebærer, at den samlede nettogevinst på fordringer skal overstige 2.000 kr., før en fraflytterbeskatning vil indtræde.

Til stk. 2

Det foreslås, at der indføres en yderligere betingelse for indtræden af fraflytterbeskatning af personer. Fraflytterbeskatning skal således kun indtræde, hvis personens beholdning af fordringer og finansielle kontrakter har en samlet kursværdi på mindst 100.000 kr. For ægtefæller vurderes betingelsen pr. ægtefælle. Der kan ikke ske overførsel af uudnyttede beløb under grænsen.

Den ekstra betingelse er begrundet i administrative hensyn og skal bl.a. ses i lyset af den foreslåede § 38 A i kursgevinstloven om tilbagebetaling af henstandsbeløbet.

Til stk. 3

Bestemmelsen svarer til den gældende § 37, stk. 3, i kursgevinstloven. Dog foreslås det, at betingelsen vedrørende skattepligtsperioder ikke skal gælde i forhold til personer, der ved en tilbageflytning stadig ejede fraflytterbeskattede fordringer og finansielle kontrakter, og hvor indgangsværdien for disse er blevet nedsat, fordi der på tilbageflytningstidspunktet fortsat resterende en henstandssaldo. (Skattestyrelsens understregning)

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven?

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år, i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

Betingelsen om skattepligt i 7 år ud af de seneste 10 år anses for opfyldt i følgende tilfælde:

- Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
- Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdanning, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Ad b. og c.

I disse situationer skal aktierne beskattes, når skattepligten ophører, uanset at aktionæren ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Ad d.

Andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N, skal beskattes ved fraflytningen, uanset ejertid. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 1286 af 9. december 2014.

Ændring havde virkning fra dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.

Ade.

Aktier erhvervet efter LL § 7 P, aktier erhvervet ved udnyttelse af købe- og tegningsretter omfattet af LL § 7 P og eventuelle øvrige aktier, som personen har i samme selskab, hvori der er erhvervet aktier efter LL § 7 P, skal beskattes uanset ejertid.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 430 af 18. maj 2016.

Ændringen har virkning for aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter, der indgås den 1. juli 2016 eller senere.

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt.

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 2.14.2.9 Personen bliver igen skattepligtig til Danmark

[...]

Skattepligten til Danmark genindtræder

Bliver en person igen skattepligtig til Danmark, finder reglen i ABL § 37, også anvendelse for den person. Hvis personen stadig har en henstandssaldo for fraflytterbeskattede aktier, skal der beregnes en ny fiktiv anskaffelsessum for de aktier, som stadig står på personens beholdningsoversigt, og som personen stadig ejer på tilbageflytningstidspunktet.

Aktier, som en person ejer, når vedkommende bliver skattepligtig til Danmark, anses for at være anskaffet på det oprindelige anskaffelsestidspunkt, men til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Se ABL § 37.

Er der på tilbageflytningstidspunktet stadig en henstandssaldo, skal handelsværdien nedsættes for de aktier, der på dette tidspunkt fortsat indgår på beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af følgende beløb:

3. Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlaget efter PSL § 8 a.
4. Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilbageflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter ABL § 38, stk. 4.

Se ABL § 39 B, stk. 1.

Det beløb, som handelsværdien efter a og b skal nedsættes med, fradrages forholdsmæssigt på de pågældende aktier på grundlag af deres handelsværdi. Se ABL § 39 B, stk. 3.

Når den regulering, som er beskrevet foran, er foretaget, bortfalder den resterende henstandssaldo. Se ABL § 39 B, stk. 4.

[...]

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 1.9.2.2 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i kursgevinstloven?

[...]

Regel

Det er kun fysiske personer, der er omfattet af reglerne om fraflytterskat i kursgevinstloven.

Reglerne om beskatning ved fraflytning gælder kun personer, der har været skattepligtige efter KSL §§ 1 eller 2 af gevinst på fordringer og kontrakter i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Se KGL § 37, stk. 3, 1. pkt.

Hvis en person inden for de seneste 10 år i en periode har været fuldt skattepligtig, og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af fordringer eller finansielle kontrakter som led i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om personen har været skattepligtig i mindst 7 år.

Reglerne gælder også i følgende tilfælde:

- Fordringerne eller kontrakterne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se KGL § 37, stk. 3, 2. pkt.
- Personen er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter KSL § 33 C (succession ved familieoverdragelse). Se KGL § 37, stk. 3, 3. pkt. Skattepligten indtræder, når skattepligten ophører, uanset at personen ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Undtagelse

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark, og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede fordringer eller kontrakter, hvor indgangsværdien blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterede en henstandssaldo. Se KGL § 37, stk. 3, 4. pkt.

Offentliggjort i redigeret form

Spørgsmål:

3. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke er skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024?

Svar:

3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer 100% af anparterne i H1 ApS.

Spørger påtænker at flytte fra Danmark i løbet af 2023 eller i hvert tilfælde inden juni 2024 og bosætte sig i et andet land, sandsynligvis i et EU- eller EØS-land, sammen med sin ægtefælle og deres mindreårige børn.

Familiens nuværende bolig i Danmark bliver solgt eller lejet ud i mindst 3 år uopsigeligt fra udlejers side. Det kan dermed i det bindende svar lægges til grund, at den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, idet der ikke længere vil være helårsbolig til rådighed. Børnene skal gå i skole i det andet land, og familien kommer kun til at opholde sig i Danmark på ferie eller lignende og under omstændigheder, så den fulde skattepligt ikke genindtræder.

Spørger har været fraflyttet Danmark i perioden marts 2011 til juni 2017. I forbindelse med denne fraflytning blev der etableret en henstandssaldo efter aktieavancebeskatningslovens § 39A med et beløb på X kr. vedrørende 100 % af anparterne i H1 ApS, der også var ejet på fraflytningstidspunktet.

Der blev i maj 2017 vedtaget udlodning af udbytte fra H1 ApS med i alt X kr. og afregnet udbytteskat heraf.

Spørger flyttede herefter til Danmark med indtræden af fuld skattepligt i juni 2017.

Spørger ejede på tilflytningstidspunktet ikke andre værdipapirer end anparterne i H1 ApS uden for pensionsordning.

På nuværende tidspunkt ejer Spørger fortsat 100 % af anparterne i H1 ApS samt en række andre aktier og beviser i investeringsforeninger og -selskaber, der er anskaffet efter 2011.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Aktieavancebeskatningslovens og kursgevinstlovens regler om fraflytningsbeskatning

Gevinst/tab på aktier og anparter beskattes efter aktieavancebeskatningsloven. Gevinst/tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter beskattes efter kursgevinstloven.

Efter hovedreglen om fraflytningsbeskatning i aktieavancebeskatningsloven (herefter ABL) § 38, stk. 1 gælder, at gevinst og tab på aktier omfattet af dansk beskatning anses for realiseret, hvis skattepligten for personen, der ejer aktierne, ophører, eller personen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en anden stat bliver hjemmehørende i den anden stat.

Der skal i forbindelse med en sådan fraflytning indgives en beholdningsoversigt for de aktier, der ejes på fraflytningstidspunktet, jf. ABL § 39A, stk. 1. Med udgangspunkt heri beregnes skatten af den gevinst, der anses for realiseret. Den skattepligtige kan vælge at betale den beregnede skat straks eller få henstand med skattebeløbet.

Reglerne om fraflytningsbeskatning på aktier gælder efter ABL § 38, stk. 3 dog kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år af de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Baggrunden for denne undtagelse er, at der fra lovgivers side har været en forudsætning om en vis tidsmæssig tilknytning til Danmark for at fraflytningsbeskatning skal finde sted.

Er der imidlertid etableret en sådan henstandssaldo ved udarbejdelse og indsendelse af en beholdningsoversigt, skal der årligt indgives en henstandsselvangivelse og eventuelt betales af på saldoen efter reglerne i ABL § 39A, stk. 2-10. Betalt skat af udbytter nedskriver således henstandssaldoen, dog ikke længere end til 0 kr., jf. ABL § 39A, stk. 5 og 8.

Flytter aktionæren igen til Danmark eller får skattemæssigt hjemsted her efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og ejer aktionæren stadig aktier, som indgår i en tilbageværende henstandssaldo, skal der ved fastsættelsen af indgangsværdier efter ABL § 37 foretages en regulering efter ABL § 39B, således at handelsværdien nedsættes med det laveste af enten det resterende skattebeløb på henstandssaldoen på

tilflytningstidspunktet omregnet til indkomstgrundlag eller den samlede nettogevinst på de aktier, der ejes på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved den oprindelige beregning efter ABL § 38, stk. 4.

Hensigten med nedsættelsen af indgangsværdien er, at der ved senere afståelse af aktierne sikres dansk beskatning af gevinst, som er optjent i skattepligtsperioden før fraflytningen/ændring af skattemæssigt hjemsted.

I de tilfælde, hvor der ikke er en henstandssaldo for de aktier, der fortsat er i behold ved en tilbageflytning, enten fordi den opgjorte skat er betalt ved fraflytningen, eller fordi en henstandssaldo er nedskrevet til 0 kr. og bortfaldet inden tilflytning, fastsættes indgangsværdien for aktierne efter ABL § 37 uden regulering efter ABL § 39B. Skatten der vedrører den første skattepligtsperiode er jo betalt, og der er derfor ikke et behov for at tage hensyn til dette.

Ved senere flytning fra Danmark igen eller ændring af skattemæssigt hjemsted for aktionæren skal der tages stilling til, om der er krav om fraflytningsbeskatning.

Reglen om mindst 7 års skattepligt i de seneste 10 år i ABL § 38, stk. 3, indeholder nemlig i 4. pkt. den undtagelse, at er aktionæren tilflyttet med en henstandssaldo vedrørende aktier, der stadig er i behold ved fraflytning på ny, og hvor indgangsværdi/skattemæssig anskaffelsessum derfor er reguleret efter ABL § 39B, skal der ske fraflytningsbeskatning uanset skattepligtsperiodens varighed. 7 års-reglen finder altså ikke anvendelse i disse tilfælde.

Helt tilsvarende regler gælder efter kursgevinstlovens §§ 37-38B for personer, der har værdipapirer omfattet af kursgevinstlovens regler om beskatning af gevinst og tab.

Den juridiske vejledning 2023-1, uddrag af afsnit C. B. 2.14.2.3

"C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven?"

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år; i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

[...]

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt." [Spørgers fremhævelser].

Spørgers opfattelse og begrundelse herfor

Spørger har været fraflyttet Danmark i perioden marts 2011 til juni 2017, hvor den fulde skattepligt har været ophørt. Der har været etableret en henstandssaldo vedrørende anparterne i H1 ApS ved fraflytning-

gen, men denne er bortfaldet inden tilbageflytning og genindtræden af fuld skattepligt i juni 2017 ved betaling af hele henstandsbeløbet i forbindelse med udlodning af udbytte fra selskabet i maj 2017, jf. ABL § 39A, stk. 5.

Spørger er derfor ikke tilflyttet Danmark med en etableret henstandssaldo i behold, og der har dermed ikke været grundlag for regulering af indgangsværdier efter ABL § 39B.

Ved fraflytning på ny og ophør af fuld skattepligt inden juni 2024 er det derfor Spørgers opfattelse, at Spørger ikke er skattepligtig af avance efter ABL § 38 eller KGL § 37 og dermed ikke forpligtet til at udarbejde og indgive en beholdningsoversigt til brug for beregning af fraflytningsskat og henstand med denne, da Spørger ikke har været skattepligtig i Danmark af aktiegevinster eller kursgevinster i mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er skattepligtig af avance af aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 38 og af kursgevinster efter kursgevinstlovens § 37 ved flytning fra Danmark med ophør af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden juni 2024.

Begrundelse

Vurderingen af om en person, som både ejer aktier, omfattet af aktieavancebeskatningsloven og fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven, skal betale fraflytterskat ved fraflytning, består af to selvstændige vurderinger efter hver af de to love.

Det forudsættes, at Spørgers skattepligt til Danmark ophører senest i juni 2024. I denne sag vurderes det således ikke, om Spørgers skattepligt kan anses for ophørt under de givne omstændigheder.

Skal Spørger fraflytterbeskattes af aktier?

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 1. pkt. er det som udgangspunkt kun personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret, som skal betale fraflytterskat på aktier.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2 og 3. pkt. er der visse situationer, hvori reglen i 1. pkt. ikke behøver at være opfyldt, således at gevinst på aktier skal beskattes ved fraflytning, uanset at den skattepligtige har været skattepligtig til Danmark i en kortere periode end 7 år ud af de seneste 10 år. Det gælder i følgende situationer:

11. Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
12. Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
13. Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
14. Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
15. Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

I den konkrete sag er det oplyst, at de aktier, som Spørger har erhvervet efter, at Spørger flyttede tilbage til Danmark i juni 2017, er erhvervet ved køb. Det forudsættes derfor ved besvarelsen, at ingen af de aktier, som Spørger har erhvervet efter tilbageflytningen i 2017, er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 4. pkt. gælder betingelserne i 1. pkt. ikke for personer, der efter aktieavancebeskatningslovens § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik i den beholdningsoversigt, der er nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 4. pkt. modsætningsvis, gælder reglen i 1. pkt. således ubetinget, hvis Spørger havde betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier, som Spørger ejede ved den tidligere fraflytning.

Da det er oplyst, at Spørger har betalt hele den skyldige fraflytterskat på de aktier Spørger ejede ved fraflytningen i 2011, og ikke efter tilbageflytningen i 2017 har erhvervet aktier, som er omfattet af en af de særlige undtagelser i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 2. og 3. pkt. gælder reglen i aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3, 1. pkt. for alle de aktier, som Spørger ejer ved en eventuel senere fraflytning.

Det betyder, at såfremt Spørger fraflytter senest i juni 2024, skal Spørger ikke beskattes af gevinst på aktier ved fraflytningen.

Skal Spørger fraflytterbeskattes af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven?

Efter det oplyste ejede Spørger ikke ved fraflytningen i marts 2011 fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven.

I henhold til kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 1. pkt. er det som udgangspunkt kun personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret, som skal betale fraflytterskat af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven.

I henhold til kursgevinstlovens § 38, stk. 3, 2 og 3. pkt. er der visse situationer, hvori reglen i 1. pkt. ikke behøver at være opfyldt, således at gevinst på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven skal beskattes ved fraflytning, uanset at den skattepligtige har været skattepligtig til Danmark i en kortere periode end 7 år ud af de seneste 10 år. Det gælder i følgende situationer:

- Fordringerne eller kontrakterne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se KGL § 37, stk. 3, 2. pkt.
- Personen er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter KSL § 33 C (succession ved familieoverdragelse). Se KGL § 37, stk. 3, 3. pkt.

I den konkrete sag ejede Spørger ikke fordringer eller kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen i marts 2011. Det er ikke oplyst, hvilke fordringer og kontrakter det eventuelt vil være, som Spørger vil besidde ved en eventuel kommende fraflytning fra Danmark. Det forudsættes derfor ved besvarelsen, at ingen af de fordringer og kontrakter, som Spørger har ved en eventuel fraflytning er omfattet af kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. eller 3. pkt.

Da Spørger efter det oplyste ikke ejede fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstlovens ved fraflytningen i 2011, omfattes Spørger ikke af reglen i kursgevinstlovens § 38, stk. 3, 4. pkt., hvorefter betingelserne i 1. pkt. ikke gælder for personer, der efter kursgevinstlovens § 38 B har fået nedsat

handelsværdien af fordringer og kontrakter, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik i den i kursgevinstlovens § 38 A, stk. 1, nævnte beholdningsoversigt.

Da Spørger således ikke er omfattet af en af undtagelserne i kursgevinstlovens § 37, stk. 3, 2. til 4. pkt., skal Spørger ikke, såfremt Spørger fraflytter senest i juni 2024, beskattes af gevinst på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen.

Da Spørger hverken skal beskattes af gevinster af aktier eller gevinster af fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven ved fraflytningen senest i juni 2024, kan spørgsmålet besvares bekræftende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens §§ 38 - 40

Fraflytning

Personer

§ 38

Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. [...] Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt., stk. 2-5, og §§ 39-39 B med ophør af skattepligt.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af aktier med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere, medmindre der i beholdningen er andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, eller aktier med en negativ anskaffelsessum.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Endvidere gælder reglerne for personer, der ved erhvervelse af aktier efter §§ 34, 35 og 35 A er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling, og for aktier, der er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession, for andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, samt for aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7

P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den beholdningsoversigt, der er nævnt i § 39 A, stk. 1.

[...] (Skattestyrelsens understregning)

§ 39

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

Stk. 2. Henstand efter stk. 1 er betinget af, at der ved fraflytning m.v. afgives oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2. Der skal indgives en beholdningsoversigt, jf. § 39 A, stk. 1, sammen med oplysningerne som nævnt i 1. pkt. Forlænges oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, skal oplysninger og beholdningsoversigt være afgivet inden den nye frist.

[...]

§ 39 A

Ved henstand skal der udarbejdes en beholdningsoversigt over de aktier, som personen er ejer af på fraflytningstidspunktet. Aktier, hvor den beregnede skat, jf. § 38, stk. 5, er betalt, skal dog ikke medtages i beholdningsoversigten. Ved en efterfølgende skattefri aktieombytning, fusion eller spaltning skal de aktier, der erhverves med succession, indgå på beholdningsoversigten. Endvidere etableres der en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i stk. 2-10.

Stk. 2. Ved afståelse af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, foretages der en opgørelse af gevinst eller tab. [...] Opgørelsen sker pr. afstået aktie og foretages på grundlag af aktiens anskaffelsessum og afståelsessummen. Ved aktiens anskaffelsessum forstås den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4. Ved afståelse anses de først erhvervede aktier for de først afståede. Ved afståelse med gevinst finder reglen i stk. 3 anvendelse, og ved afståelse med tab finder reglen i stk. 4 anvendelse.

Stk. 3. Der beregnes skat af den opgjorte gevinst efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1. Overstiger den beregnede skat den skat, der er betalt i udlandet, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Hvis opgørelsen efter stk. 2 i stedet ville have resulteret i et tab, hvis den var foretaget på grundlag af aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen, nedskrives henstandssaldoen yderligere med et beløb svarende til den negative værdi af det således opgjorte tab beregnet efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I det omfang personen efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, har fradrag for det efter 5. pkt. opgjorte tab, beregnes en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

Stk. 4. Det efter stk. 2 opgjorte tab nedsættes med et beløb svarende til forskellen mellem anskaffelsessummen og værdien på fraflytningstidspunktet, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort et tab på den pågældende aktie, idet tabet dog ikke kan nedsættes til mindre end 0 kr. Det efter stk. 2

opgjorte tab forhøjes med et beløb svarende til forskellen mellem aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og anskaffelsessummen, hvis der på fraflytningstidspunktet blev opgjort en gevinst på den pågældende aktie. På grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a beregnes der en negativ skatteværdi af det opgjorte tab som reguleret efter 1. eller 2. pkt. Henstandssaldoen nedskrives med et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi. Kan der efter de udenlandske regler, som personen er omfattet af, opgøres et tab, som personen har fradrag for i det pågældende land, beregnes der en negativ skatteværdi heraf. Et beløb svarende til den beregnede negative skatteværdi forfalder til betaling. Der skal dog højst betales et beløb, der svarer til den negative skatteværdi af det opgjorte tab, beregnet på grundlag af reglerne i personskattelovens § 8 a.

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

[...]

Stk. 8. Ved nedskrivning af henstandssaldoen efter stk. 3-7 kan saldoen ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

[...]

§ 39 B

Får personen på ny skattemæssigt hjemsted i Danmark, finder reglen i § 37 anvendelse for aktier, der indgik på beholdningsoversigten, og som personen fortsat ejer. Er der på dette tidspunkt fortsat en henstandssaldo, skal der dog ske en nedsættelse af handelsværdien for de aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgår på beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af følgende beløb:

1) Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlag baseret på reglerne i personskattelovens § 8 a.

2) Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4.

Stk. 2. Den i stk. 1, nr. 2, nævnte samlede nettogevinst opgøres ved, at der for hver aktie, som fortsat indgår på beholdningsoversigten, foretages en opgørelse af gevinst eller tab, idet opgjorte tab fragår i opgjorte gevinster. Hvis nettoopgørelsen efter 1. pkt. fører til en samlet gevinst på 0 kr. eller et samlet nettotab, skal der ikke ske en regulering af handelsværdien.

Stk. 3. Det beløb, som handelsværdien efter stk. 1 og 2 skal nedsættes med, fradrages forholdsmæssigt på de pågældende aktier på grundlag af deres handelsværdi.

Stk. 4. Når der er foretaget en regulering af handelsværdien efter stk. 1-3, bortfalder den resterende henstandssaldo.

Stk. 5. Hvis personen på fraflytningstidspunktet ejede aktier, hvorpå der samlet blev opgjort et nettotab, kan der ske en forhøjelse af handelsværdien for de aktier, som personen fortsat ejer på tilflytningstidspunktet. Forhøjelsen sker med den andel af nettotabet, der svarer til aktiens forholdsmæssige andel af den

samlede værdi på tilflytningstidspunktet af de aktier, som indgik ved opgørelsen af nettotabet, og som fortsat er i personens besiddelse ved tilbageflytningen til Danmark.

§ 40

Henstandsbeløbet efter § 39 A nedskrives med den skat, som personen har betalt på aktier medtaget i beholdningsoversigten som følge af selskabsskattelovens § 5, stk. 5, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra c. Saldoen nedskrives, når skatten er betalt. Saldoen kan ikke nedskrives til mindre end 0 kr.

Kursgevinstlovens § 36 - 37

§ 36

En fordring eller gæld, jf. dog stk. 2, samt en kontrakt, der bliver omfattet af skattepligt her i landet, og som ikke i forvejen er omfattet af skattepligt her i landet, anses for anskaffet eller stiftet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9. Når et selskab mv. eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende i Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med indtræden af skattepligt her i landet.

Stk. 2. Ved skattepligtens indtræden anses gæld, der er stiftet på de vilkår, som er nævnt i § 22, stk. 1, for stiftet eller overtaget på tidspunktet for skattepligtens indtræden. I disse tilfælde opgøres den skattepligtige gevinst ved skattepligtens indtræden som forskellen mellem gældens værdi på tidspunktet for skattepligtens indtræden og det beløb, som debitor skal indfri.

§ 37

For skattepligtige omfattet af § 12 betragtes gevinst og tab på fordringer og kontrakter omfattet af denne lov som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller kontrakt, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglen i 1. pkt., stk. 2-7 og §§ 38-38 B med ophør af skattepligt.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der på tidspunktet for skattepligtens ophør har en beholdning af fordringer og kontrakter med en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens §§ 1 eller 2 af gevinst på fordringer og kontrakter i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis fordringen eller kontrakten er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Reglerne i stk. 1 gælder ligeledes for skattepligtige, der er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter kildeskattelovens § 33 C. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 38 B har fået nedsat handelsværdien af fordringer og kontrakter, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den i § 38 A, stk. 1, nævnte beholdningsoversigt. (Skattestyrelsens understregninger)

[...]

Forarbejder

Af lovforslaget til lov nr. 525 af 12.juni 2009 (LF nr. 202 af 22.4.2009) fremgik bl.a. følgende:

Til nr. 50

Der foreslås en justering af reglerne om fraflytterbeskatning af personers aktiebeholdninger.

Fraflytterbeskatning af personers aktiebeholdninger er bl.a. betinget af, at vedkommende har været skattepligtig til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen. Med den nuværende udformning af reglerne er det imidlertid muligt under visse omstændigheder at komme udenom betaling af en ellers skyldig fraflytterskat.

Muligheden foreligger i de situationer, hvor personen ved fraflytningen fik henstand med betaling af fraflytterskatten, og hvor personen ved en tilbageflytning endnu ikke har betalt hele den skyldige fraflytterskat, dvs. der er en henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet.

I disse situationer vil indgangsværdierne for de aktier, der stadig ejes ved tilbageflytningen, blive nedsat. Med nedsættelsen af indgangsværdierne sikres en betaling af den endnu ikke afviklede del af gælden (den resterende henstandssaldo) gennem en større avance ved et senere salg af aktierne.

Med kravet om skattepligt til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, vil personen imidlertid kunne komme uden om betaling af den endnu ikke afviklede gæld på tilbageflytningstidspunktet. Dette kan ske ved at fraflytte Danmark en gang til, inden 7 års kravet er opfyldt. Kravet til skattepligt vil dermed ikke være opfyldt ved den 2. fraflytning og dermed udløses ingen fraflytterbeskatning. Og måtte personen vælge at flytte tilbage til Danmark for 2. gang, vil aktierne få tillagt nye indgangsværdier (uden nedsættelser).

På den baggrund foreslås det, at betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen ikke skal gælde i forhold til personer, der ved en tilbageflytning stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, og hvor indgangsværdien for disse aktier blev nedsat, fordi der på tilbageflytningstidspunktet fortsat resterede en henstandssaldo.

Af lov nr. 724 af 25. juni 201 (LF 112 af 27.1.2010) fremgik bl.a. følgende:

Endvidere foreslås en ændring af reglerne i § 37 om beskatning ved fraflytning. Reglerne om fraflytterbeskatning foreslås ændret i overensstemmelse med de principper, der gælder for fraflytterbeskatning af aktier.

Til § 37

Til stk. 1

Bestemmelsen svarer til den gældende § 37, stk. 1, i kursgevinstloven. Dog foreslås det, at bestemmelsen alene skal omfatte fordringer og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven. Modsat gældende regler omfattes gæld således ikke af reglerne om fraflytterbeskatning - se de almindelige bemærkninger pkt. 3.8.

Reglen omfatter gevinst og tab, der vedrører fordringer og finansielle kontrakter, som er omfattet af dansk skattepligt. Indtræden af fraflytterbeskatning kræver således, at der ved en afståelse m.v. under dansk skattepligt ville være indtrådt beskatning af en opgjort (netto-)gevinst. Dette betyder f.eks., at fordringer i danske kroner, hvor skattefriheden er videreført, jf. ikrafttrædelsesbestemmelsen, fortsat ikke vil blive undergivet fraflytterbeskatning. Endvidere kan nævnes, at den foreslåede regel i kursgevinstlovens § 14, stk. 1, med en bagatelgrænse på 2.000 kr., indebærer, at den samlede nettogevinst på fordringer skal overstige 2.000 kr., før en fraflytterbeskatning vil indtræde.

Til stk. 2

Det foreslås, at der indføres en yderligere betingelse for indtræden af fraflytterbeskatning af personer. Fraflytterbeskatning skal således kun indtræde, hvis personens beholdning af fordringer og finansielle kontrakter har en samlet kursværdi på mindst 100.000 kr. For ægtefæller vurderes betingelsen pr. ægtefælle. Der kan ikke ske overførsel af uudnyttede beløb under grænsen.

Den ekstra betingelse er begrundet i administrative hensyn og skal bl.a. ses i lyset af den foreslåede § 38 A i kursgevinstloven om tilbagebetaling af henstandsbeløbet.

Til stk. 3

Bestemmelsen svarer til den gældende § 37, stk. 3, i kursgevinstloven. Dog foreslås det, at betingelsen vedrørende skattepligtsperioder ikke skal gælde i forhold til personer, der ved en tilbageflytning stadig ejede fraflytterbeskattede fordringer og finansielle kontrakter, og hvor indgangsværdien for disse er blevet nedsat, fordi der på tilbageflytningstidspunktet fortsat resterede en henstandssaldo. (Skattestyrelsens understregning)

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven?

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år, i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

Betingelsen om skattepligt i 7 år ud af de seneste 10 år anses for opfyldt i følgende tilfælde:

- Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
- Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Ad b. og c.

I disse situationer skal aktierne beskattes, når skattepligten ophører, uanset at aktionæren ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Ad d.

Andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N, skal beskattes ved fraflytningen, uanset ejertid. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 1286 af 9. december 2014.

Ændring havde virkning fra dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.

Ade.

Aktier erhvervet efter LL § 7 P, aktier erhvervet ved udnyttelse af købe- og tegningsretter omfattet af LL § 7 P og eventuelle øvrige aktier, som personen har i samme selskab, hvori der er erhvervet aktier efter LL § 7 P, skal beskattes uanset ejertid.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 430 af 18. maj 2016.

Ændringen har virkning for aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter, der indgås den 1. juli 2016 eller senere.

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt.

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 2.14.2.9 Personen bliver igen skattepligtig til Danmark

[...]

Skattepligten til Danmark genindtræder

Bliver en person igen skattepligtig til Danmark, finder reglen i ABL § 37, også anvendelse for den person. Hvis personen stadig har en henstandssaldo for fraflytterbeskattede aktier, skal der beregnes en ny fiktiv anskaffelsessum for de aktier, som stadig står på personens beholdningsoversigt, og som personen stadig ejer på tilbageflytningstidspunktet.

Aktier, som en person ejer, når vedkommende bliver skattepligtig til Danmark, anses for at være anskaffet på det oprindelige anskaffelsestidspunkt, men til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Se ABL § 37.

Er der på tilbageflytningstidspunktet stadig en henstandssaldo, skal handelsværdien nedsættes for de aktier, der på dette tidspunkt fortsat indgår på beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af følgende beløb:

5. Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldo på tilbageflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlaget efter PSL § 8 a.
6. Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilbageflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter ABL § 38, stk. 4.

Se ABL § 39 B, stk. 1.

Det beløb, som handelsværdien efter a og b skal nedsættes med, fradrages forholdsmæssigt på de pågældende aktier på grundlag af deres handelsværdi. Se ABL § 39 B, stk. 3.

Når den regulering, som er beskrevet foran, er foretaget, bortfalder den resterende henstandssaldo. Se ABL § 39 B, stk. 4.

[...]

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 1.9.2.2 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i kursgevinstloven?

[...]

Regel

Det er kun fysiske personer, der er omfattet af reglerne om fraflytterskat i kursgevinstloven.

Reglerne om beskatning ved fraflytning gælder kun personer, der har været skattepligtige efter KSL §§ 1 eller 2 af gevinst på fordringer og kontrakter i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Se KGL § 37, stk. 3, 1. pkt.

Hvis en person inden for de seneste 10 år i en periode har været fuldt skattepligtig, og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af fordringer eller finansielle kontrakter som led i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om personen har været skattepligtig i mindst 7 år.

Reglerne gælder også i følgende tilfælde:

- Fordringerne eller kontrakterne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se KGL § 37, stk. 3, 2. pkt.
- Personen er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter KSL § 33 C (succession ved familieoverdragelse). Se KGL § 37, stk. 3, 3. pkt. Skattepligten indtræder, når skattepligten ophører, uanset at personen ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Undtagelse

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark, og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede fordringer eller kontrakter, hvor indgangsværdien blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterede en henstands-saldo. Se KGL § 37, stk. 3, 4. pkt.

Den juridiske vejledning 2023-1 C. B. 1.9.2.2 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i kursgevinstloven?

[...]

Regel

Det er kun fysiske personer, der er omfattet af reglerne om fraflytterskat i kursgevinstloven.

Reglerne om beskatning ved fraflytning gælder kun personer, der har været skattepligtige efter KSL §§ 1 eller 2 af gevinst på fordringer og kontrakter i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted. Se KGL § 37, stk. 3, 1. pkt.

Hvis en person inden for de seneste 10 år i en periode har været fuldt skattepligtig, og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af fordringer eller finansielle kontrakter som led i en erhvervsvirksom-

hed med fast driftssted, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om personen har været skattepligtig i mindst 7 år.

Reglerne gælder også i følgende tilfælde:

- Fordringerne eller kontrakterne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se KGL § 37, stk. 3, 2. pkt.
- Personen er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter KSL § 33 C (succession ved familieoverdragelse). Se KGL § 37, stk. 3, 3. pkt. Skattepligten indtræder, når skattepligten ophører, uanset at personen ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Undtagelse

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark, og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede fordringer eller kontrakter, hvor indgangsværdien blev nedsat ved tilbageflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterede en henstands-saldo. Se KGL § 37, stk. 3, 4. pkt.