

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

SKR nr 9911 af 28/08/2019 (Gældende)

Ændring af prioriteringsrækkefølgen ved nedskrivning af henstandssaldoen vedrørende fraflytterskat på aktier m.v. - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1197432

Ændring af prioriteringsrækkefølgen ved nedskrivning af henstandssaldoen vedrørende fraflytterskat på aktier m.v. - styresignal

SKM2019. 424. SKTST

1. Sammenfatning

Dette styresignal ændrer prioriteringsrækkefølgen vedrørende nedskrivning af en henstandssaldo vedrørende fraflytterskat på aktier mv.

2. Baggrund og problemstilling

Prioriteringsrækkefølgen ændres, da der vil kunne spekuleres i den hidtidige prioriteringsrækkefølge.

3. Regelgrundlaget

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 1, betragtes gevinst og tab på aktier mv. 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. De nærmere regler fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 2-5. Det medfører, at aktierne skal anses for realiseret ved fraflytning fra Danmark.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1, kan der gives henstand med betalingen af fraflytterskatten. Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3, er henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, når der sker fraflytning til et land, der ikke er omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller Rådets direktiv 2010/24/EU.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 2, og § 39 A, stk. 1, er henstand betinget af, at der indgives en beholdningsoversigt over de aktier, som personen er ejer af på fraflytningstidspunktet.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, etableres der en henstandssaldo, der udgøres af den beregnede skat (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet forfalder til betaling efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2-10.

De nærmere regler om betaling af henstandssaldoen fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1-13, samt Den juridiske vejledning (2019-2) afsnit 2.14.2.8.

Ifølge aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2-10, skal der betales afdrag på henstandssaldoen og/eller foretages nedskrivning af henstandssaldoen i følgende tilfælde:

- Ved afståelse af aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 2-4.
- Ved modtagelse af udbytte, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.
- Ved andre udlodninger og dispositioner, foretaget af et selskab, hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning, og hvor udlodningen foretages til den skattepligtige eller dispositionen må antages at være i den pågældendes interesse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 6.
- Ved modtagelse af lån m.v. fra et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 7.

De nærmere regler fremgår af de nævnte lovbestemmelser, samt Den juridiske vejledning (2019-1) afsnit C. B. 2.14.2.8.4.

Aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1-10, har følgende ordlyd:

§ 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. Der skal ikke foretages en opgørelse ved afståelse af aktier, der på fraflytningstidspunktet var omfattet af § 44. 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 erhvervelse af afståelsessummer for aktier, jf. ligningslovens § 16 B, og 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. 6. Ved andre udlodninger og dispositioner foretaget af et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, og hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning, beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. Dette gælder

både udlodninger til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse. I den beregnede skat gives der fradrag for danske skatter 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 de udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med betalte danske skatter.

Stk. 7. Ved modtagelse af lån m.v. fra et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, forfalder et beløb svarende til det udbetalte låneprovenu til betaling. Tilsvarende gælder, hvis lånet modtages fra et selskab, hvori førnævnte selskab er deltager, idet der da forfalder et beløb svarende til førnævnte selskabs ejerandel. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Bestemmelserne i 1.-3. pkt. gælder tilsvarende ved lån til den personkreds, der er nævnt i § 4, stk. 2, og til selskaber m.v., hvori personen selv eller den nævnte personkreds direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen. Bestemmelserne i 1.-4. pkt. gælder dog ikke ved lån til selskaber m.v., hvori det långivende selskab ejer hele kapitalen. Endvidere gælder bestemmelserne i 1.-4. pkt. ikke, hvor det långivende selskab er et pengeinstitut og personen ejer mindre end 5 pct. af aktiekapitalen.

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

Stk. 9. Personens død sidestilles med en afståelse af alle de aktier, der indgår på beholdningsoversigten. Reglerne i stk. 2-4 og 10-12 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 10. Når alle de aktier, der indgår på beholdningsoversigten, er afstået, bortfalder den eventuelt resterende henstandssaldo. Henstandssaldoen bortfalder dog ikke, hvis personen har uudnyttede realiserede tab, som kan fremføres til fradrag i senere indkomstår.

(...)

3.1. Hittidig prioriteringsrækkefølge

I de tilfælde, hvor der i samme indkomstår er indtruffet flere af de ovenfor nævnte forhold, opstår det spørgsmål, i hvilken rækkefølge nedskrivning af henstandssaldoen skal ske.

Det har betydning i de tilfælde, hvor en eller flere af forholdene medfører, at der udover nedskrivning af henstandssaldoen skal betales afdrag på henstandssaldoen, medens der for andre forholds vedkommende sker nedskrivning af henstandssaldoen, uden at der skal betales afdrag på henstandssaldoen.

Den hidtil gældende prioriteringsrækkefølge fremgår af Den juridiske vejledning (2019-2), afsnit C. B. 2.14.2.8.4.3.

Den hittidige prioriteringsrækkefølge har været således:

1. Tidligere års indeholdte, ikke tilbagesøgte udbytteskat.
2. Tidligere års negative skatteværdi af tab (danske tab opgjort efter personskattelovens § 8 a).
3. Tidligere års opkrævning af skat, der vedrører salg, udbytter, andre udlodninger eller beløb, ydet som lån (når beløbet er betalt).
4. Årets indeholdte, ikke tilbagesøgte udbytteskat.
5. Årets negative skatteværdi af tab (danske tab opgjort efter personskattelovens § 8 a).
6. Årets opkrævning af skat, der vedrører salg, udbytter, andre udlodninger eller beløb, ydet som lån (når beløbet er betalt).

Den nævnte prioriteringsrækkefølge vil dog kunne fraviges i tilfælde, hvor en skatteyder foretager transaktioner, der er uden nævneværdig økonomisk risiko og ikke har nogen forretningsmæssig begrundelse, men alene har til formål at skabe en situation, hvor skatteyderen kan undgå betaling af fraflytterskat. Der henvises i den forbindelse til principperne, der fremgår af Højesterets domme SKM2014. 422. HR, SKM2016. 16. HR og SKM2018. 305. HR.

4. Skattestyrelsens opfattelse

Prioriteringsrækkefølgen er ikke angivet i loven og kan derfor ændres administrativt, og den hidtidige prioriteringsrækkefølge medfører i visse tilfælde resultater, der er i strid med lovgivers hensigt med reglerne.

I dag foretages årets nedskrivninger således, at henstandssaldoen i visse tilfælde først nedskrives med beløb, der ikke kræver kontant betaling af afdrag (fx tab) og derefter med beløb, hvor nedskrivning kræver en kontant betaling (fx modtagelse af udbytte, der beskattes lavere end i Danmark).

Denne prioriteringsrækkefølge betyder, at det er muligt at undgå kontant betaling af fraflytterskatten ved at modtage store udbytter (nr. 6 i prioriteringsrækkefølgen) og derefter sælge aktierne med tab (nr. 5 i prioriteringsrækkefølgen). Nedskrivning med skatteværdien af aktietabet kan føre til, at henstandssaldoen går i 0. Fraflytterskatten er udlignet, således at der ikke er grundlag for at opkræve den kontante betaling (afdrag), som følge af modtagelsen af det lavt beskattede udbytte. Det var ellers sådanne situationer, som lovgiver ville forhindre med den omfattende ændring af fraflytterbeskatningsreglerne, der blev gennemført i 2008.

Muligheden for tilsigtet eller utilsigtet unddragelse af fraflytterbeskatning kan illustreres ved følgende eksempel:

En fysisk person er fraflyttet Danmark. Personen havde ved fraflytningen aktier i et selskab.

Den oprindelige anskaffelsessum for aktierne var 125.000 kr. Aktiernes værdi ved fraflytningen var 3.125.000 kr. Avancen ved fraflytningen kan derfor opgøres til 3.000.000 kr. Fraflytterskatten – beregnet på grundlag af progressionsgrænsen for 2019 og under forudsætning af, at skatteyderen er enlig – er derfor 1.251.900 kr. (27 pct. af 54.000 kr. + 42 pct. af 2.946.000 kr.).

Efter fraflytningen foretages der en udbytteudlodning på 2.800.000 kr. Efter udbytteudlodningen (og i samme indkomstår) likvideres selskabet. Likvidationsprovenuet kan opgøres til 200.000 kr.

Efter den hidtidige prioriteringsrækkefølge opgøres henstandssaldoen og de beløb, som skatteyderen skal betale i afdrag på henstandssaldoen, således:

	Henstandssaldo	Afdrag på henstandssaldoen til betaling
Henstandssaldo primo:	1.251.900 kr.	
Skat til Danmark af udbyttet som begrænset skattepligtig med en skatteprocent til Danmark på 15 pct.: 15 pct. af 2.800.000 kr.:	- 420.000 kr.	
Resterende henstandssaldo:	831.900 kr.	
Afdrag på henstandssaldoen samt nedskrivning af henstandssaldoen som følge af gevinst ved likvidationen, idet det forudsættes, at skatten af gevinsten til bopælslandet udgør 0 kr.:	23.400 kr.	23.400 kr.

27 pct. af 54.000 kr. + 42 pct. af 21.000 kr.:		
Yderligere nedskrivning af henstandssaldoen med skatteværdien af tab efter fraflytningen (på (3.125.000 – 200.000) kr. = 2.925.000 kr.), dog max. henstandssaldoen, idet det forudsættes, at skatteværdien af tabet i bopælslandet er 0 kr.:	808.500 kr.	
27 pct. af 54.000 kr. + 42 pct. af 2.871.000 kr.		
Resterende henstandssaldo:	0 kr.	
Skat af udbyttet, opgjort efter personskattelovens § 8 a:	1.167.900 kr.	
27 pct. af 54.000 kr. + 42 pct. af 2.746.000 kr.:		
- skat til Danmark som begrænset skattepligtig:	- 420.000 kr.	
- skat til bopælslandet, der forudsættes at udgøre 10 pct. af udbyttet:	- 280.000 kr.	
	467.900 kr.	
Dette beløb skal imidlertid ikke betales, da henstandssaldoen er nedskrevet til 0 kr		
Henstandssaldo herefter:	0 kr.	
Afdragsbeløb på henstandssaldoen til betaling i alt:		23.400 kr.

4.1. Ny prioriteringsrækkefølge ved nedskrivning af henstandssaldoen

Prioriteringsrækkefølgen ændres derfor, således at nedskrivning af henstandssaldoen skal ske i kronologisk orden for hvert enkelt forhold, der medfører, at der skal foretages nedskrivning af henstandssaldoen og eventuelt endvidere betales afdrag på henstandssaldoen.

Efter den ændrede prioriteringsrækkefølge opgøres henstandssaldoen og de beløb, som skatteyderen skal betale i afdrag på henstandssaldoen, i ovennævnte eksempel således:

	Henstandssaldo	Afdrag på henstandssaldoen til betaling
Henstandssaldo primo:	1.251.900 kr.	
Skat til Danmark af udbyttet som begrænset skattepligtig med en skatteprocent til Danmark på 15 pct.: 15 pct. af 2.800.000 kr.:	- 420.000 kr.	
Resterende henstandssaldo:	831.900 kr.	

Skat af udbyttet, opgjort efter personskattelovens § 8 a: 27 pct. af 54.000 kr. + 42 pct. af 2.746.000 kr.:	1.167.900 kr.		
- skat til Danmark som begrænset skattepligtig:	- 420.000 kr.		
- skat til bopælslandet, der forudsættes at udgøre 10 pct. af udbyttet:	- 280.000 kr.		
	467.900 kr.	- 467.900 kr.	467.900 kr.
Resterende henstandssaldo:		364.000 kr.	
Afdrag på henstandssaldoen samt nedskrivning af henstandssaldoen som følge af gevinst ved likvidationen, idet det forudsættes, at skatten af gevinsten til bopælslandet udgør 0 kr.:		- 23.400 kr.	23.400 kr.
27 pct. af 54.000 kr. + 42 pct. af 21.000 kr.:			
Yderligere nedskrivning af henstandssaldoen med skatteværdien af tab efter fraflytningen (på (3.125.000 – 200.000) kr. = 2.925.000 kr., dog max. Henstandssaldoen, idet det forudsættes, at skatteværdien af tabet i bopælslandet er 0 kr.:		- 340.600 kr.	
. af 54.000 kr. + 42 pct. af 2.871.000 kr.			
Henstandssaldo herefter:		0 kr.	
Afdragsbeløb på henstandssaldoen til betaling i alt:			491.300 kr.

4.2. Ikrafttræden

Dette styresignal har virkning for forhold, der medfører, at der skal foretages nedskrivning af henstandssaldoen og eventuelt betales afdrag på henstandssaldoen, der indtræder den 28. august 2019 eller senere.

Virkningstidspunktet er fastsat for at undgå, at der spekuleres i de hidtidige regler i tiden indtil den endelige udgivelse af styresignalet. Dette hensyn vejer i denne konkrete situation tungere end det indretningshensyn, der er at tage til de pågældende skatteydere. Ændringen af prioriteringsrækkefølgen ses ikke at ville forhindre skatteyderne i at foretage forretningsmæssige dispositioner.

5. Gyldighed

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. B. 2.14.2.8.4.3. Herefter er styresignalet ophævet.

Skattestyrelsen, den 28. august 2019