

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9318 af 23/02/2021 (Gældende)

Skattefri aktieombytning - negativ egenkapital - kaution - regresfordring - anskaffelsessum

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0442665

Skattefri aktieombytning - negativ egenkapital - kaution - regresfordring - anskaffelsessum

Skatterådet bekræftede, at betingelserne for at foretage en skattefri anpartsombytning efter ABL § 36, stk. 6 var opfyldt.

Det erhvervende selskab havde dog en negativ egenkapital på 595.464 kr. Ved aktieombytningen erhvervede det erhvervende selskab aktier i det erhvervede selskab svarende til en værdi af 10.140.766 kr., men på grund af den negative egenkapital betalte selskabet alene 9.545.302 kr. (10.140.766 kr. - 595.464 kr.) i form af aktierne i selskabet selv.

Skatterådet fandt derfor ud fra en konkret vurdering, at det alene ville være den del af ombytningen, der ansås for at ske til handelsværdi, der var omfattet af ABL § 36.

Som konsekvens heraf skulle der ske afståelsesbeskatning af den del af aktieombytningen, der ikke blev vederlagt til handelsværdi (svarende til den negative egenkapital i det erhvervende selskab).

Skatterådet bekræftede, at Spørgers anskaffelsessum på sit regreskrav mod det erhvervende selskab udgjorde 556.400 kr., jf. KGL § 26, stk. 2, 2. pkt.

Skatterådsmøde 23. februar 2021 - SKM2021. 116. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at betingelserne for skattefri anpartsombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6 er opfyldt ved den beskrevne ombytning, hvor A foretager anpartsombytning med anparterne i B ApS (erhvervede selskab) i A ApS (erhvervende selskab)?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at As anskaffelsessum på sit regreskrav mod A ApS udgør 556.400 kr., jf. kursgevinstloven § 26, stk. 2, 2. pkt.?

Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Jeg anmoder hermed om bindende svar på vegne af

- A
- A ApS,
- B ApS.

A ejer den samlede selskabskapital i A ApS og den samlede selskabskapital i B ApS.

A ApS er stiftet af A.

A har tidligere optaget gæld hos en bank.

A havde i 2014 afgivet kaution overfor banken til sikkerhed for A ApS' gæld.

Da A ApS i 2018 ikke var i stand til at betale sin gæld til banken, kaldte banken kautionen overfor A som kautionist. A ApS' gæld kunne på dette tidspunkt opgøres til 556.400 kr.

A optog herefter et personligt lån hos banken på 556.400 kr. Låneaftalen var tilknyttet As private konto.

Lånebeløbet blev herefter fra As konto overført til at indfri A ApS' gæld på samme beløb.

Ved indfrielsen af A ApS' gæld på 556.400 kr. til banken i 2018 erhvervede A et regreskrav mod A ApS på 556.400 kr. Regreskravet henstår dags dato ubetalt.

A ApS har pt. ingen driftsaktiviteter og selskabet er med negativ egenkapital pt. ikke i stand til at indfri regreskravet.

PÅTÆNKTE DISPOSITIONER

A påtænker at gennemføre en anpartsombytning med anparterne i B ApS, hvorved anparterne i B ApS indskydes i A ApS.

Ved ombytningen overtager A ApS den samlede anpartskapital og stemmerettigheder i det indskydende selskab, B ApS.

Der skal ved ombytningen ikke ske vederlæggelse med en kontant udligningssum.

Den nominelle anpartskapital i A ApS er i dag 125.000 kr. og det ønskes, at lade anpartskapitalen udvide med nom. 5.000 kr. ved ombytningen, således at den fremtidige selskabskapital efter ombytningen bliver et rundt tal med nom. 130.000 kr.

B ApS har en positiv egenkapital, og derfor vil balancen for A ApS blive forbedret ved anpartsombytningen. Ombytningen medvirker således til en rekonstruktion af balancen for A ApS.

På sigt forventer A, at B ApS bliver i stand til at generere et overskud, som i et vist omfang kan anvendes til udlodning af udbytte. Hvis der sker udlodning af sådant udbytte til A ApS, vil A ApS blive i stand til at indfri sit regreskrav til A.

Spørgers opfattelse og begrundelse

BEGRUNDELSE - SPM. 1

Det gøres gældende, at spørgsmål 1 skal besvares med "JA", idet betingelserne for at gennemføre skattefri anpartsombytning efter aktieavancebeskatningsloven (ABL) § 36, stk. 6 er opfyldt. Betingelserne gennemgås nedenfor.

Betingelse 1 - selskaber

Det er en betingelse jf. ABL § 36, stk. 1, at såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF. I direktivets artikel 3, jf. direktivets bilag 1, del A, litra c er angivet, at "selskab i en medlemsstat" blandt andet omfatter selskaber, der i dansk ret benævnes "aktieselskab" og "anpartsselskab". Såvel det erhvervende selskab, A ApS, som det erhvervede selskab, B ApS, er "anpartsselskaber" og således omfattet af bestemmelsen, og betingelsen er dermed opfyldt.

Betingelse 2 - stemmeflertal

Det er en betingelse efter ABL § 36, stk. 2, at der foreligger en ombytning af anparter, hvorved forstås "den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab. Eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver

en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum."

I nærværende sag ejer det erhvervende selskab ingen kapitalandele eller stemmer i det erhvervede selskab forud for ombytningen. Ved ombytningen erhverver A ApS den samlede kapital og samtlige stemmerettigheder i B ApS. Der erlægges ingen kontant udligningssum. Ved ombytningen erhverver A ApS således "flertallet af stemmerne" i B ApS, og betingelsen er dermed opfyldt.

Betingelse 3 - vederlag bytteforhold

Efter ABL § 36, stk. 6, 2. pkt., er det en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier.

Det følger af praksis, at denne betingelse om vederlag kan fraviges, hvis der ved ombytningen ikke sker formueforrykkelse eller opnås utilsigtede skattemæssige fordele.

Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 7.4.1 angiver herom:

"Ombytningen skal ske til handelsværdi

Det er en betingelse for at kunne foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse, at ombytningen sker til handelsværdi. Det vil sige, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum skal svare til handelsværdien af de ombyttede aktier. Se ABL § 36, stk. 6, 2. pkt.

Skatterådet har taget stilling til en situation, hvor én person ejer samtlige anparter i 2 selskaber, og der ikke påhviler aktionærnedslag på nogen af anparterne i de to selskaber. I denne situation kunne der ikke opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved en aktieombytning, hvor anparterne i det ene selskab ombyttes med anparter i det andet selskab, når blot der blev udstedt vederlagsanparter. Skatterådet bekræftede, at betingelsen om, at ombytningen skal ske til handelsværdien, var opfyldt. Se SKM2013. 763. SR.

...

I SKM2013. 763. SR og SKM2014. 128. SR og ligeledes SKM2014. 640. SR, SKM2015. 674. SR og SKM2016. 528. SR har Skatterådet ud fra konkrete vurderinger accepteret, at betingelsen om ombytning til handelsværdi var opfyldt, så en eller flere aktionærer kunne ombytte sine aktier skattefrit i et selskab uden tilladelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi, også er opfyldt i tilsvarende konkrete sager, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele."

Jf. sidste afsnit i det citerede følger det således af praksis, at betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi, anses for opfyldt, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele.

I nærværende sag ejer A den samlede anpartskapital i både det erhvervende og det erhvervede selskab. Der sker derfor ingen formueforskydning ved ombytningen.

I SKM2013. 763. SR var ønsket om den valgte kapitalforhøjelse ved ombytningen begrundet i ønsket om, at den nominelle anpartskapital fortsat skulle udgøre et "runt" beløb, hvilket tilsvarende er ønsket i nærværende sag.

I overensstemmelse med SKM2013. 763. SR og Den juridiske vejledning C. D. 7.4.1 som angivet ovenfor, anses betingelsen om ombytning til handelsværdier således for opfyldt ved, at der ved den

påtænkte anpartsombytning udstedes nom. 5.000 kr. anparter i A ApS, således at kapitalen forøges til nom. 130.000 kr.

Betingelse 4 - holdingkravet

Det er en betingelse efter ABL § 36, stk. 6, 3. pkt., at det erhvervende selskab ikke afstår aktier i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet.

Det kan ved besvarelsen af denne anmodning om bindende svar forudsættes, at A ApS ikke i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet afstår anparter i B ApS i strid med ABL § 36, stk. 6, 3. pkt. Betingelsen anses derfor for opfyldt.

Det bemærkes, at A eventuelt på et tidspunkt vil overdrage op til 50 % af anparterne i A ApS til sin ægtefælle. Overdragelsen sker med tvungen succession jf. kildeskatteloven § 26 B. Holdingkravet i ABL § 36, stk. 6 retter sig alene mod det erhvervende selskabs anparter i det erhvervede selskab, og kapitalejerens eventuelle overdragelse af kapitalandele i det erhvervende selskab har ingen betydning for overholdelsen af holdingkravet.

Betingelse 5 - hjemsted for selskaberne

Det er jf. ABL § 36, stk. 6, 6. pkt., en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

I nærværende sag har begge selskaber hjemsted og er hjemmehørende i Danmark, og betingelsen er derfor opfyldt.

Betingelse 6 - oplysning til Skattestyrelsen

Efter ABL § 36, stk. 7, skal det erhvervende selskab senest samtidig med indgivelsen af oplysninger til Told- og Skatteforvaltningen for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6.

Det kan ved besvarelsen af denne anmodning om bindende svar forudsættes, at A ApS som erhvervende selskab rettidigt afgiver oplysningen til Skattestyrelsen i medfør af ABL § 36, stk. 7, og betingelsen er derfor opfyldt.

BEGRUNDELSE - SPM. 2

Det gøres gældende, at Skattestyrelsen skal bekræfte, at As anskaffelsessum på sit regreskrav mod A ApS udgør 556.400 kr. jf. kursgevinstloven § 26, stk. 2, 2. pkt.

Kursgevinstloven (KGL) § 26, stk. 2, 2. pkt., bestemmer: "*Som anskaffelsessum anvendes kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb.*"

A har i 2018 indfriet A ApS's gæld til banken på 556.400 kr. Indfrielsen skete ved, at A via personlig lånoptagelse har lånt 556.400 kr. i banken og indfriet A ApS' gæld.

Ved betalingen af 556.400 kr. til banken erhvervede A et tilsvarende regreskrav mod A ApS på 556.400 kr. Nærværende spørgsmål drejer sig om anskaffelsessummen på denne fordring.

Erhvervelsestidspunktet for et regreskrav er det tidspunkt, hvor kautionen indfries. Dette følger bl.a. af Højesterets dom i SKM2002. 146. HR, hvor Højesteret om stiftelsestidspunktet for et regreskrav fastslog: *"Sådanne regresfordringer stiftes ved kautionistens indfrielse af kautionsforpligtelserne og er omfattet af kursgevinstloven."* Det tilsvarende fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit C. B. 1.2.1.

A's regreskrav på 556.4000 kr. mod A ApS er dermed erhvervet i 2018 ved A's indfrielse af kautionsforpligtelsen overfor banken.

Efter KGL § 26, stk. 2, 2. pkt. skal som anskaffelsessum anvendes *"kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb."*

På erhvervelsestidspunktet udgjorde kursværdien af regreskravet et ganske lavt beløb.

Erhvervelsen af regreskravet pålydende 556.400 kr. skete imidlertid mod betaling af tilsvarende 556.400 kr. til banken. Derfor har A godtgjort at have erhvervet regreskravet (fordringen) for et højere beløb end kursværdien, nemlig erhvervet fordringen for det betalte beløb ved kautionsindfrielsen på 556.400 kr.

Som følge heraf gøres det gældende, at anskaffelsessummen for A's regreskrav mod A ApS udgør 556.400 kr.

Nærmere om kursgevinstloven § 26, stk. 2, 2. pkt.

Kursgevinstloven blev indført i 1985 ved lovforslag L 19 som fremsat den 2. oktober 1985. Som det ses er bestemmelsen, som i dag findes i KGL § 26, stk. 2, 2. pkt., indsat i daværende § 8, stk. 2, 2. pkt. med den samme ordlyd, som fortsat er gældende i dag, nemlig: *"Som anskaffelsessum anvendes kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb."* Af bemærkningerne til § 8 i lovforslaget fra 1985 fremgår ikke nærmere om, hvordan anskaffelsessummen opgøres.

Loven blev vedtaget med ovennævnte ordlyd som lov nr. 532 af 13.12.1985.

Ordlyden har henstået uændret siden 1985 gennem de ændringer, som er gennemført i kursgevinstloven gennem tiden. I forbindelse med behandling af lovforslag L 231 i 1992 blev skatteminister Anders Fogh Rasmussen imidlertid ved spørgsmål 45 spurgt om, hvordan regreskrav skulle behandles i forhold til bestemmelsen i kursgevinstloven.

Som det fremgår består spørgsmålet af to dele. Der spørges om følgende to dele skal forstås således:

"Ved indfrielse af kautionen vil kautionisten få et regreskrav på låntageren, og dette regreskrav er en fordring, der er omfattet af kursgevinstloven. Opfylder fordringen i øvrigt kravene til tabsfradrag, f.eks. ved at den er i fremmed valuta, så kan kautionisten som indehaver af fordringen eventuelt realisere et skattemæssigt fradragsberettiget tab på fordringen, f.eks. fordi valutakursen falder i perioden fra regreskravets opståen (tidspunktet for indfrielse af kautionen) og til indfrielse af regreskravet".

"Opmærksomheden henledes dog på, at ofte vil regreskravet ved dets etablering som fordring ikke have en værdi svarende til den nominelle værdi, idet anskaffelsesværdien skal ansættes til den aktuelle handelsværdi (kursværdi) ved fordringens anskaffelse (etablering), og denne vil jo ofte være lav under hensyn til, at fordringen er opstået, fordi fordringshaver har indfriet skyldners misligholdte gæld."

Vedr. første del af spørgsmål 45 i L 231/1992 svarede skatteministeren:

"Jeg er enig i den første del af fortolkningen af min tidligere besvarelse."

Altså bekræftes, at kautionisten ved indfrielse af kautionen får et regreskrav på låntageren, og dette regreskrav er en fordring, der er omfattet af kursgevinstloven. Det bekræftes også, at kautionisten vil have fradrag for tab på fordringen, hvis betingelserne for fradrag i øvrigt opfyldes, f.eks. hvis fordringen er i fremmed valuta.

Det bemærkes, at på daværende tidspunkt afhang fradragsretten bl.a. af, om fordringen var i dansk eller fremmed valuta - og hvis fordringen var i fremmed valuta, da ville tab derpå kunne fradrages. I dag er fradragsretten reguleret i KGL § 14, hvor der ikke længere sondres mellem dansk og fremmed valuta. Derimod sondres mellem, om skyldneren er nærtstående eller ej. Hvis skyldneren er nærtstående som angivet i KGL § 14, stk. 2, er der ikke fradrag for tab på fordringen. Bl.a. fremgår det af KGL § 14, stk. 2, at tab på fordringer på selskaber, hvorover den skattepligtige har en indflydelse som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4, ikke kan fradrages.

I forhold til nærværende sag bemærkes også, at A har en indflydelse som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4 over A ApS (hovedaktionær), og derfor medfører KGL § 14, stk. 2, at A ikke vil have fradragsret for tab på regreskravet på 556.400 kr. (fordringen) mod A ApS, såfremt han lider tab derpå.

Hvis A derimod realiserer en gevinst på sit regreskrav ved indfrielse heraf, medfører KGL § 14, stk. 1, at gevinsten medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Vedr. anden del af spørgsmål 45 i L 231/1992 svarede skatteministeren:

"Jeg er derimod ikke enig i anden del, som vedrører spørgsmålet om kautionistens anskaffelsessum for sit regreskrav.

Det fremgår af kursgevinstlovens § 8, stk. 2, at ved opgørelse af gevinst eller tab på fordringer anvendes som anskaffelsessum kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb. Kautionisten erhverver sit regreskrav ved indfrielse af sin kautionsforpligtelse og må efter min opfattelse have erhvervet regreskravet for det beløb, hvormed han eller hun har indfriet sin kautionsforpligtelse. Den betalte kaution udgør dermed kautionistens anskaffelsessum for regreskravet.

Hvis kautionistens anskaffelsessum for regreskravet i stedet som forudsat i spørgsmålet skulle ansættes til regreskravets aktuelle kursværdi på tidspunktet for kautionsbetalingen, ville der i øvrigt opstå et urimeligt skattemæssigt resultat i situationer, hvor kautionisten efterfølgende opnår fuld dækning for sit regreskrav. En kautionist, som opfylder sin kautionsforpligtelse og efterfølgende opnår dækning hos skyldneren, har hverken haft en gevinst eller tab, men ville i en sådan situation blive beskattet af en opgjort gevinst, hvis regreskravets anskaffelsessum skulle ansættes til et mindre beløb end det faktisk betalte kautionsbeløb."

Som det fremgår, bekræfter skatteministeren, at den betalte kaution udgør kautionistens anskaffelsessum for regreskravet. I nærværende sag betyder dette, at A ved indfrielse af kautionen med betaling af 556.400 kr. til banken samtidig har erhvervet et tilsvarende regreskrav mod A ApS med en anskaffelsessum på 556.400 kr.

Som det også fremgår af svaret, vil det være helt urimeligt, hvis anskaffelsessummen i stedet skulle opgøres til kursværdien på erhvervelsestidspunktet. Hvis kautionisten senere opnår dækning for sit regreskrav, ville kautionisten i så fald skulle beskattes af kursgevinsten herved, selvom kautionisten ingen gevinst har haft. I nærværende sag ville en sådan urimelig forståelse indebære, at A's anskaffelsessum på regreskravet skulle sættes til kursværdien tæt på 0 kr., og at han så skal betale skat af en gevinst, hvis A ApS senere bliver i stand til at betale det beløb tilbage til ham, som han har betalt for A ApS til banken.

Det er efterfølgende direkte i lovgivers egne bemærkninger til lovforslag L 233 af 6. april 1994 (Lov om ændring af kursgevinstloven) bekræftet, at anskaffelsessummen på regreskrav skal opgøres til kautionsindfrielsesbeløbet. Af side 8112, 2. spalte, 3. afsnit fremgår:

"Kautionsstab som sådan er ikke omfattet af kursgevinstloven, idet der ikke er tale om fordringer. Kautionistens regresfordring på skyldner som følge af kautionsbetalingen er derimod omfattet af kursgevinstloven. Et eventuelt tab på regresfordringen skal opgøres med udgangspunkt i det beløb, hvormed kautionsforpligtelsen er indfriet, ..."

Det er også i litteraturen antaget, at anskaffelsessummen for et regreskrav ved kautionsindfrielse ansættes til det beløb, hvormed kautionsforpligtelsen er opfyldt. Se fx Kursgevinstloven med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014, side 118.

Se også Karsten Gianelli m.fl. i tidsskriftet Revision og Regnskabsvæsen, 2017, nr. 3, side 47, hvor det fastslås: *"... en kautionist efter praksis har fradrag for det fulde tab på en regresfordring, der stiftes ved at kautionen bliver aktuel, da anskaffelsessummen er det faktisk indfriele beløb, mens kursværdien af fordringen på anskaffelsestidspunktet er tæt på 0."*

På ovenstående baggrund gøres det gældende, at anskaffelsessummen for regreskravet ved indfrielse af kautionsforpligtelsen skal opgøres til indfrielsesbeløbet. Det er ved indfrielse af en kautionsforpligtelse således godtgjort, at fordringen (regreskravet) er erhvervet for et højere beløb end kursværdien, nemlig erhvervet for et beløb svarende til indfrielsesbeløbet.

Det gøres derfor gældende, at A ved indfrielse af kautionsforpligtelsen på 556.400 kr. for skyldneren, A ApS, har erhvervet et regreskrav på 556.400 kr., med en tilsvarende anskaffelsessum på 556.400 kr. svarende til indfrielsesbeløbet.

SKM2019. 305. VLR

Det bemærkes, at i SKM2019. 305. VLR er landsretten i en sag vedr. fraskilte ægtefæller, hvor manden indfriele et fælles optaget lån i de fraskilte ægtefællers tidligere bolig, nået frem til, at anskaffelsessummen på mandens regreskrav konkret skulle fastsættes til kursværdien af regreskravet på erhvervelsestidspunktet.

Sagen vedrørte, hvorvidt manden havde *fradrag* for et eventuelt tab på regreskravet mod den fraskilte ægtefælle.

Det gøres gældende, at SKM2019. 305. VLR er konkret begrundet og vedrører spørgsmålet om *fradrag* for tab på et regreskrav ved et fælles optaget lån med solidarisk hæftelse.

Nærværende sag vedrører ikke indfrielse af et fælles optaget lån, men vedrører indfrielse af en kautionsforpligtelse, nøjagtigt sådan som det er omtalt i skatteministerens svar på spørgsmål 45 i 1992 ovenfor, og vedrører, hvorvidt der vil indtræde *beskatning* ved indfrielsen.

Det gøres gældende, at nærværende anmodnings spørgsmål 2 skal besvares i overensstemmelse med skatteministerens besvarelse i 1992, således, at spørgsmål 2 bekræftes med et "JA" til, at As anskaffelsessum på regreskravet udgør det indfrielsesbeløb, som han har betalt for kautionen - og altså dermed det beløb, som A efter de kautionsretlige regler har måtte indbetale for at opnå det tilsvarende regreskrav på 556.400 kr.

A har *ikke fradrag* for et eventuelt tab på hans regreskrav mod A ApS, jf. KGL § 14, stk. 2, og derfor betyder opgørelsen af anskaffelsessummen ikke noget i relation til tab.

A har derimod potentielt mulighed for på sigt at kunne få regreskravet indfriet fra A ApS, og såfremt dette sker, da har det afgørende betydning, hvordan anskaffelsessummen skal opgøres efter KGL § 26, stk. 2, 2. pkt. jf. KGL § 14, stk. 1.

Forskellen på, hvordan den skattemæssige situation er ved indfrielse af regreskravet ved opgørelse af anskaffelsessummen på regreskravet til henholdsvis (1) kursværdien ved erhvervelsen, eller (2) indfrielsesbeløbet ved erhvervelsen, jf. KGL § 26, stk. 2, 2. pkt., kan illustreres således:

Hvis anskaffelsessummen opgøres til regreskravets *kursværdi* ved tidspunktet for indfrielse af kautionen, opstår den helt urimelige situation, at A personligt har finansieret indfrielse af A ApS' gæld til banken, mens at han skal beskattes af dette beløb på 556.400 kr., hvis det refunderes til ham fra A ApS, selvom han herved ikke har haft en gevinst. En kursgevinst indgår i kapitalindkomsten, og nettokapitalindkomsten beskattes med 42 %. Regnet med den sats ville det betyde, at A skulle betale 233.688 kr. i skat af regreskravet.

Hvis anskaffelsessummen derimod opgøres til *indfrielsesbeløbet*, opstår den rimelige situation, at A har finansieret betaling af 556.400 kr., og tilsvarende modtager 556.400 kr. retur, uden at der herved realiseres en kursgevinst. Det beløb, som A har betalt for kautionen og dermed for at få regreskravet, modtager han tilsvarende retur igen efterfølgende. Et sådant resultat er i overensstemmelse med skatteministerens svar på spørgsmål 45 i L231 i 1992.

PRINCIPIEL BETYDNING

Det er min opfattelse, at besvarelsen af ovenstående anmodning om bindende svar er principiel, da besvarelsen vedrører fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen, og da svaret vil få konsekvenser for et større antal skattepligtige.

Hvis Skattestyrelsen ikke besvarer spørgsmål 2 bekræftende, da er der risiko for, at der i forlængelse af SKM2019. 305. VLR opstår generel praksis, hvor anskaffelsessummen for regreskrav fastsættes til regreskravets kursværdi på erhvervestidspunktet. Dette vil medføre helt urimelige resultater i en lang række situationer, hvor der opstår regreskrav, som efterfølgende indfries.

Blot som eksempler, hvor regreskrav opstår, kan nævnes:

1. Regreskrav i solidariske skyldforhold, fx fælleslån som i SKM2019. 305. VLR
2. Regreskrav i lovfæstede solidariske hæftelser, fx mellem interessenter i et I/S.
3. Regreskrav i kautionsforhold
4. Regreskrav ved manglende indeholdelse af A-skat eller arbejdsudlejeskat - KSL § 69.

Der er ingen af disse situationer, hvor det vil være rimeligt at beskatte indfrielse af et regreskrav, efter at den ene solidarisk hæftende har indfriet den samlede gæld for begge skyldnere.

Ad 1: Hvis to personer optager et fælles lån på 1.000.000 kr., og den ene efterfølgende indfriet det samlede lån, så er det ikke rimeligt, at denne ene skal beskattes af 500.000 kr. ved den andens indfrielse af regreskravet.

Ad 2: Hvis en interessent indfrier I/S'ets gæld til en kreditor på 1.000.000 kr., så er det ikke rimeligt, at denne interessent skal beskattes af 500.000 kr. ved den andens interessents indfrielse af sin andel af gælden, dvs. indfrielse af regreskravet.

Ad 3: Hvis en kautionist indfrier hovedmandens gæld på 1.000.000 kr., så er det ikke rimeligt, at kautionisten skal beskattes af 1.000.000 kr. ved hovedmandens indfrielse af kautionistens regreskrav mod denne.

Ad 4: Hvis en arbejdsgiver ikke har indeholdt A-skat eller arbejdsudlejeskat med 1.000.000 kr., så er det ikke rimeligt, at arbejdsgiveren efter at have indbetalt dette beløb til Skattestyrelsen, skal beskattes af beløbet, hvis han modtager beløbet retur fra de ansatte/arbejdslejede. Skattestyrelsen pålægger endda arbejdsgiveren i disse situationer at inddrive skattebeløbet hos de ansatte, idet den manglende inddrivelse ellers i sig selv vil blive anset som selvstændig løn svarende til regreskravets størrelse, som der skal indeholdes A-skat/arbejdsudlejeskat af.

Det gøres gældende, at opgørelsen af anskaffelsessummen i disse situationer skal opgøres til indfrielsesbeløbet, jf. KGL § 26, stk. 2, 2. pkt.

Det udtryk, som Skatteministeriet har fremlagt i SKM2019. 305. VLR, er, at en skatteyder *ikke skal have fradrag for et tab på et regreskrav*. Det kan meget vel være, at det er en politisk ønskelig retsstilling. Opfyldelsen heraf er i dommen sket ved, at anskaffelsessummen opgøres til *kursværdien* af regreskravet på indfrielsestidspunktet.

Heroverfor står den politisk ønskelige retsstilling, som kommer til udtryk i Skatteministerens svar på spørgsmål 45 i L231 / 1992, som gengivet ovenfor, nemlig at en skatteyder *ikke skal beskattes ved indfrielse af et regreskrav*. Opfyldelsen heraf sker - som også angivet af Skatteministeren i svaret - ved at anskaffelsessummen opgøres til *indfrielsesbeløbet* ved erhvervelse af regreskravet.

Der er ikke i ordlyden af KGL § 26, stk. 2, 2. pkt. eller forarbejder hertil grundlag for, at der skal ske beskatning ved indfrielse af regreskravet. Ved indfrielse af hovedskylden har kautionisten godtgjort at have erhvervet regreskravet for et beløb svarende til indfrielsesbeløbet. Derfor gøres det gældende, at der skal svares "JA" på spørgsmål 2.

Eventuelle politiske ønsker vedrørende afskæring af *fradrag for tab* på regreskrav må reguleres via lovgivningsmagten med en ændring af kursgevinstloven.

Høringssvar vedr. spørgsmål 1

Spørgsmål 1 lyder: "Kan Skatterådet bekræfte, at betingelserne for skattefri anpartsombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6 er opfyldt ved den beskrevne ombytning, hvor A foretager anpartsombytning med anparterne i B ApS (erhvervede selskab) i A ApS (erhvervende selskab)? "

Fakta

A ApS har en negativ egenkapital på 595.464 kr. og A har et tilgodehavende i dette selskab på 556.400 kr.

B ApS har en positive egenkapital og en opgjort handelsværdi på 10.140.766 kr.

Ved ombytningen ønsker A at foretage en kapitalforhøjelse i A ApS ved at indskyde kapitalandelen i B ApS.

Det er foreslået, at ombytningen sker ved udstedelse af et rundt antal kapitalandele på nom. 5.000 kr. i A ApS. Et sådan "skævt" bytteforhold uden hensyn til handelsværdien af anparterne kan anvendes jf. SKM2015. 674SR, hvis der ikke sker formueforrykkelse og ikke opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved ombytningen.

Denne praksis er anvendt siden afgørelsen fra Skatterådet i 2015, og gengives også af Skattestyrelsen i udkastet til det bindende svar således: *"Efter praksis vil sager, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele, som følge af ombytningsforholdet, opfylde betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi."*

En afledt effekt af ombytningen vil være, at B ApS efterfølgende vil kunne udlodde skattefrit udbytte til A ApS, så det selskab bliver i stand til at indfri sin gæld til A.

Udkast til bindende svar af 21. januar 2021

Skattestyrelsen angiver i høringsudkastet:

"Ved aktieombytningen erhverver A ApS aktier i B ApS svarende til en værdi af 10.140.766 kr., men på grund af den negative egenkapital betaler selskabet alene 9.545.302 kr. (10.140.766 kr. - 595.464 kr.) i form af aktierne i selskabet selv.

Uden anpartsombytningen ville den formue, der bliver udloddet fra B ApS til A være en skattepligtig udlodning, og A ApS ville ikke have midler til at tilbagebetale regreskravet.

Efter anpartsombygningen vil B ApS kunne udlodde udbytter skattefrit til A ApS, der herefter (skattefrit) kan bruge udlodningen til at tilbagebetale regreskravet.

Ved ombytningen opstår der dermed en skattemæssig fordel, og det er usandsynligt at aktieombytningen ville have fundet sted, såfremt de to selskaber var ejet af to uafhængige parter.

Med henvisning til, at der i det erhvervende selskab er en negativ egenkapital (således at der ikke til fulde kan ske ombytning til handelsværdi) samt at der opstår en utilsigtet skattemæssig fordel ved aktieombytningen finder Skattestyrelsen ud fra en konkret vurdering, at det alene vil være den del af ombytningen, der anses for at ske til handelsværdi, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 36.

SKM2003. 574. LSR, som er gennemgået ovenfor, er ikke udtryk for at ovenstående aldrig kan forekomme.

Som konsekvens heraf skal der ske afståelsesbeskatning af den del af aktieombytningen, der ikke vederlægges til handelsværdi (svarende til den negative egenkapital i det erhvervende selskab)."

Bemærkninger

Skattestyrelsen angiver to begrundelser for, at der vil indtræde afståelsesbeskatning af den del af aktieombytningen, der ikke vederlægges til handelsværdi (svarende til den negative egenkapital i det erhvervende selskab).

1 For det første anføres, at der ved ombytningen opstår en skattemæssig fordel ved, at B ApS efter ombytningen kan udlodde udbytte til A ApS, som derefter skattefrit kan bruge udlodningen til at tilbagebetale regreskravet.

2 For det andet anføres, at da det erhvervende selskab har en negativ egenkapital, da kan der ikke ske ombytning til handelsværdien.

Ad 1 - skattemæssig fordel

Det er korrekt, at A ApS efter ombytning vil kunne modtage skattefrit udbytte fra B ApS, og at A ApS vil kunne anvende dette udbytte til at indfri sine gældsforpligtelser, her konkret sin gæld til A.

Jeg mener ikke, at det er rigtigt at sige, at det er en utilsigtet skattemæssig fordel ved ombytningen, at der kommer en afledt følge i form af, at udbytte kan udloddes til det modtagende selskab, så det kan indfri sin gæld til fx ejeren. At det erhvervende selskab efter en aktieombytning kan modtage skattefrit udbytte fra det erhvervede selskab, opnås i samtlige aktieombytninger, da dette følger af SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Denne fordel opnås ikke som følge af ombytningsforholdet.

Den skattemæssige fordel, som ikke må opnås, skal opnås direkte som følge af at ombytningsforholdet afviger fra handelsværdien. Det kunne f.eks. være en situation som beskrevet i det tidligere udkast i sagen til det bindende svar i form af, at der flyttes værdier fra nogle aktier til andre, som påvirker/forrykker avanceopgørelsen, eksempelvis som da der var hovedaktionærnedslag, hvor der kunne flyttes værdier fra aktier uden nedslag til aktier med nedslag.

Ad 2 - negativ egenkapital, bytteforhold

Efter ABL § 36, stk. 6, 2. pkt. er det en betingelse for en skattefri aktieombytning uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier.

Trods denne ordlyd har Skatterådet ved SKM2015. 674. SR indført en begunstigende praksis, hvorved handelsværdien kan fraviges ved opgørelse af bytteforholdet, hvis der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele, som følge af ombytningsforholdet.

Da der ikke som følge af ombytningsforholdet opnås utilsigtede skattemæssige fordele og ikke sker formueforrykkelse ved ombytningen, kan A støtte ret på denne praksis i overensstemmelse med lighedsgrundsætningen. Alle skatteydere skal behandles ens.

Der er efter den gældende praksis efter SKM2015. 674. SR ikke grundlag for at nægte skattefri ombytning efter ABL § 36, stk. 6 med henvisning til, at det modtagende selskab har en negativ egenkapital, og det derfor ikke er muligt at beregne et korrekt bytteforhold ud fra handelsværdien. Praksis indebærer jo netop, at handelsværdien kan fraviges.

Hvis Skattestyrelsen vil indskrænke den gældende praksis, så kravet om anvendelse af handelsværdier ved opgørelse af bytteforholdet ikke skal anses for opfyldt alene med den begrundelse, at det erhvervende selskab har en negativ egenkapital, så må der efter min opfattelse udstedes et styresignal om, at praksis ændres skærpende i disse situationer.

Jeg gør dog opmærksom på, at ombytning af kapitalandelene i et solvent selskab ind i et insolvent selskab i praksis kan anvendes som en rekonstruktionsmodel. Ved ombytningen tilføres værdier til det nødlidende selskab, der efterfølgende kan modtage udbytte fra det indskudte selskab og få reetableret sin kapital herved. Denne rekonstruktionsmulighed fjernes, hvis ombytningen ikke kan ske i et tilfælde, hvor det erhvervende selskab har negativ egenkapital.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at betingelserne for skattefri anpartsombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6 er opfyldt ved den beskrevne ombytning, hvor A foretager anpartsombytning med anparterne i B ApS (erhvervede selskab) i A ApS (erhvervende selskab).

Begrundelse

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, at selskaber har mulighed for at foretage en skattefri aktieombytning, såfremt nærmere betingelser er opfyldt.

Ved ombytning af aktier forstås den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab, eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum.

Muligheden for at foretage en sådan aktieombytning skattefrit medfører således, at aktionærerne succe-derer i de ombyttede aktier, hvorved en eventuel beskatning ved afståelsen af aktierne udskydes, jf. fusionsskattelovens §§ 9 og 11. En skattefri aktieombytning kan foretages med eller uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.

Såfremt en aktieombytning gennemføres, uden at der er opnået en forudgående tilladelse fra told- og skatteforvaltningen efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, er det et krav, at en række betingelser er opfyldte.

Indledningsvist er det et krav, at både det erhvervende selskab og det erhvervede selskab udgør et selskab i henhold til artikel 3 i direktiv 2009/133/EF (fusionsskattedirektivet) eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU.

Henset til at både det erhvervende selskab og det erhvervede selskab i den påtænkte disposition er danske anpartsselskaber, er betingelsen opfyldt.

Det er endvidere et krav for at kunne gennemføre en skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, at det erhvervende selskab opnår stemmeflertallet i det erhvervede selskab.

Ved den påtænkte ombytning vil A ApS erhverve alle anparterne i B ApS og vil således også få stemmemajoriteten, hvorfor betingelsen anses for at være opfyldt.

Det er også en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuelt kontant udlignings-sum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Der må således ikke i forbindelse med aktieombytningen ske formueforskydninger mellem aktionærerne.

Vederlagskravet har til formål at forhindre, at aktionæren ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forærer det erhvervende selskab - og dermed eventuelle andre aktionærer i dette selskab - værdier uden at få et tilsvarende vederlag. Vederlagskravet skal tilsvarende forhindre, at det erhvervende selskab ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forærer aktionæren værdier, der står i et misforhold til de ombyttede aktiers værdi.

Skatterådet har i tidligere sager - ud fra en konkret vurdering - fundet, at vederlagskravet kunne fraviges i det tilfælde, hvor der ikke var mulighed for, at der kunne ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medførte utilsigtede skattemæssige fordele. Det fremgår således af Den juridiske vejledning, afsnit C. D. 7.4.1. at:

"Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi, også er opfyldt i tilsvarende konkrete sager, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele."

Ved den pågældende ombytning ejer Spørger hele anpartskapitalen i begge selskaber både før og efter ombytningen, dog med et indirekte ejerskab af B ApS efter ombytningen. Der sker således ikke en formueforskydning mellem aktionærerne ved ombytningen.

Spørger har oplyst, at han som kautionist for A ApS har indfriet et lån, som selskabet havde til banken. Spørger har således et regreskrav mod A ApS. A ApS har imidlertid ingen drift og en negativ egenkapital, hvorfor selskabet ikke kan honorere kravet til Spørger.

I selskabet B ApS er der imidlertid fortsat drift og det er oplyst, at såfremt ombytningen foretages, vil det muliggøre, at A ApS vil kunne indfri regreskravet overfor Spørger på baggrund af udbytter fra B ApS.

Aktieombytningen medfører således, at de frie reserver fra B ApS kan udloddes som skattefrit udbytte til A ApS, hvorefter de kan overføres til Spørger skattefrit i medfør af regreskravet.

Kravet om, at en skattefri aktieombytning uden tilladelse ikke må have utilsigtede skattemæssige fordele, hidrører fra SKM2003. 574. LSR.

SKM2003. 574. LSR vedrørte hvorvidt en fusion mellem to danske selskaber kunne anses for at være skattefri. Ved fusionen blev selskabsdeltagerne i det indskydende selskab vederlagt med aktier som havde en lavere værdi end værdien af anparterne i det indskydende selskab. Vederlaget for fusionen var således ikke sket til handelsværdi.

Landsskatteretten fandt, at vederlagskravet kunne fraviges i den konkrete situation, da der ikke skete en formueforskydning mellem aktionærerne. Endvidere fandt Landsskatteretten, at der ikke forelå utilsigtede skattemæssige fordele ved fusionen, hvorfor fusionen ansås for at kunne være skattefri.

Landsskatteretten udtalte nærmere om vurderingen af, om der forelå utilsigtede skattemæssige fordele:

"Det må imidlertid lægges til grund, at der er tale om fusion af to søsterselskaber, hvor det indskydende og det modtagende selskab blev erhvervet af ægtefællerne D og E i henholdsvis 1986 og 1984, således at den omstændighed, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af kontantbetaling må anses at være lavere end værdien af anparterne i det indskydende selskab, ikke medfører nogen formueforskydning. Hertil kommer, at de skattemæssige konsekvenser som følge af det forkerte successionsgrundlag i det konkrete tilfælde må anses at være af mindre betydning.

Ud fra en samlet vurdering af sagens omstændigheder kan det herefter tiltrædes, at der foreligger en skattefri fusion pr. 1. maj 1998 efter reglerne i fusionsskatteloven mellem Aktieselskabet og Anpartsselskabet." (Skattestyrelsens understregning)

De skattemæssige konsekvenser af det forkerte successionsgrundlag var uddybet af klageren i afgørelsen:

"Hertil kommer, at der ikke var forskel på ejerkredsen i det modtagende og det indskydende selskab, og at der ikke var nogen omgåelseshensigt. Aktierne i det modtagende selskab var anskaffet i 1984 og anparterne i det indskydende selskab i 1986, og forskellen for så vidt angår ejertidsnedslag efter overgangsbestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 7 a ved salg af aktierne vil udgøre en minimal forskel på ca. 0,86 % af den skattepligtige fortjeneste." (Skattestyrelsens understregning)

I den pågældende sag medførte den skattefri fusion således en ændring i den skattepligtige avance på 0,86 % da der hvilede ejertidsnedslag på aktierne i begge selskaber, som skulle fusionere. Landsskatteretten fandt således, at en mindre utilsigtet skattemæssig fordel kunne accepteres.

I SKM2015. 674. SR fandt Skatterådet imidlertid, at der forelå utilsigtede skattemæssige fordele ved en aktieombytning uden tilladelse, idet der kun påhvilede ejertidsnedslag på aktierne i et af de selskaber, der deltog i ombytningen.

Skatterådet udtalte nærmere:

"Da der her sker ombytning til et nystiftet selskab, der etableres i forbindelse med aktieombytningen, og da samtlige aktier i D A/S ejes af én person, kan betingelsen på baggrund af svaret på spm. 33 til lov nr. 343 af 1. april 2007 anses for opfyldt. I 2013.763. SR, hvor der skete ombytning til et eksisterende selskab, blev der dog lagt vægt på, at der ikke påhvilede aktionærnedslag på nogen af aktierne i de to deltagende selskaber. I den foreliggende sag er der aktionærnedslag på aktierne i det ene af de to erhvervede selskaber, og der kan derfor være mulighed for at opnå utilsigtede skattemæssige fordele, som omtalt i SKM2003. 574. LSR. SKAT vil derfor i overensstemmelse med praksis anse det for en betingelse for at anse kravet i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, om ombytning til handelsværdi for opfyldt, at fordelingen af gevinsten i relation til beregning af ejertidsnedslag sker på grundlag af beregnede gevinster ved et salg på ombytningstidspunktet, som det fremgår af svaret på spørgsmål 3."

Skatterådet fandt således, at aktieombytningen kunne gennemføres uden tilladelse, forudsat at fordelingen af gevinsten i relation til beregningen af ejertidsnedslaget skete på baggrund af beregnede gevinster ved et salg på ombytningstidspunktet. Værdien af ejertidsnedslaget skulle således indregnes i ombytningen og successionsgrundlaget.

Efter praksis vil sager, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele, som følge af ombytningsforholdet, opfylde betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi.

Når ombytningen anses for at ske til handelsværdi - og de øvrige betingelser i aktieavancebeskatningslovens § 36 er opfyldt - kan aktieombytningen ske skattefrit og aktionæren succederer i de ombyttede aktier.

I disse særlige sager afviger man således fra udgangspunktet om, at den del, der ikke vederlægges til handelsværdi (og dermed ikke er omfattet af undtagelsen i aktieavancebeskatningslovens § 36), skal afståelsesbeskattes - ligesom, der skal ske tilskudsbeskatning af det erhvervende selskab, der betaler for lidt for aktierne i det erhvervede selskab.

Om A ApS er oplyst, at det har en negativ egenkapital på 595.464 kroner for regnskabsåret 2019 og B ApS har en positiv egenkapital på 5.175.197 kr. Rådgiver har opgjort den samlede værdi af kapitalandelen i B ApS inkl. goodwill til 10.140.766 kr. (per 31. december 2019).

Ved aktieombytningen erhverver A ApS aktier i B ApS svarende til en værdi af 10.140.766 kr., men på grund af den negative egenkapital betaler selskabet alene 9.545.302 kr. (10.140.766 kr. - 595.464 kr.) i form af aktierne i selskabet selv.

Uden anpartsombytningen ville den formue, der bliver udloddet fra B ApS til A være en skattepligtig udlodning, og A ApS ville ikke have midler til at tilbagebetale regreskravet.

Efter anpartsombygningen vil B ApS kunne udlodde udbytter skattefrit til A ApS, der herefter (skattefrit) kan bruge udlodningen til at tilbagebetale regreskravet.

Ved ombytningen opstår der dermed en skattemæssig fordel, og det er usandsynligt at aktieombytningen ville have fundet sted, såfremt de to selskaber var ejet af to uafhængige parter.

Med henvisning til, at der i det erhvervende selskab er en negativ egenkapital (således at der ikke til fulde kan ske ombytning til handelsværdi) samt at der opstår en utilsigtet skattemæssig fordel ved aktieombytningen finder Skattestyrelsen ud fra en konkret vurdering, at det alene vil være den del af ombytningen, der anses for at ske til handelsværdi, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 36.

SKM2003. 574. LSR, som er gennemgået ovenfor, er ikke udtryk for at ovenstående aldrig kan forekomme.

Som konsekvens heraf skal der ske afståelsesbeskatning af den del af aktieombytningen, der ikke vederlægges til handelsværdi (svarende til den negative egenkapital i det erhvervende selskab).

Derudover skal A ApS som udgangspunkt tilskudsbeskattes af den manglende del af vederlæggelsen (sekundær justering, jf. ligningslovens § 2, stk. 5).

Det følger dog af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1, at overkurs, som et selskab opnår ved udstedelse af aktier eller ved udvidelse af sin aktiekapital ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

Det gælder også selvom overkursen i forbindelse med en kapitaludvidelse overstiger, hvad en uafhængig køber ville betale for de nytegnede aktier, jf. bl.a. Den juridiske vejledning, 2020-2 afsnit "C. D. 2.4.3.1 Overkurs ved aktieudstedelse"

Det er oplyst at den nominelle anpartskapital i A ApS er 125.000 kr. og at det ønskes, at lade anpartskapitalen udvide med nom. 5.000 kr. ved ombytningen, således den fremtidige selskabskapital efter ombytningen bliver et rundt tal med nom. 130.000 kr.

Den manglende del af vederlæggelsen til A ApS anses som overkurs ved kapitaludvidelsen og vil herefter være skattefri, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1.

Rådgiver har oplyst, at det ved besvarelsen kan forudsættes, at A ApS ikke i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet afstår anparter i B ApS i strid med aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt. Betingelsen anses derfor for opfyldt.

Det er yderligere en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 6. pkt.

I nærværende sag har begge selskaber hjemsted og er hjemmehørende i Danmark, og betingelsen er derfor opfyldt.

Endelige er det en betingelse efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7, at det erhvervende selskab senest samtidig med indgivelsen af oplysninger til Told- og Skatteforvaltningen for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, giver told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6. Rådgiver har oplyst, at det kan lægges til grund, at det vil ske.

Herefter finder Skattestyrelsen, at betingelserne for skattefri anpartsombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6 er opfyldt, dog således at der skal ske afståelsesbeskatning af den del af aktieombytningen, der ikke vederlægges til handelsværdi.

Skattestyrelsens kommentarer til rådgivers høringssvar

Rådgiver har i sit høringssvar henvist til SKM2015. 674. SR. I afgørelsen påtænkes en aktieombytning gennemført til handelsværdi i de erhvervede selskaber. I sagen var der aktionærnedslag på aktierne i det ene af de to erhvervede selskaber. Skatterådet fandt at det var en betingelse for at anse kravet i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, om ombytning til handelsværdi for opfyldt, at fordelingen af gevinsten i relation til beregning af ejertidsnedslag skete på grundlag af beregnede gevinster ved et salg på ombytningstidspunktet.

I det bindende svar var det erhvervende selskab et nystiftet selskab med en positiv egenkapital, hvilke gjorde det muligt at vederlægge aktionæren med aktier, der repræsenterer værdien af de ombyttede aktier. De erhvervede selskaber havde ligeledes positiv egenkapital.

Det er rådgivers vurdering, at A kan støtte ret på denne afgørelse, således at aktieombytningen i dette bindende svar er skattefri, uanset at der er en negativ egenkapital i det erhvervende selskab.

For selskaber, hvor der er en negativ egenkapital i det *erhvervede* selskab vil det aldrig være muligt at vederlægge aktionæren med aktier, der repræsenterer værdien af de ombyttede aktier (som er værdiløse). I sager hvor der er en negativ egenkapital i det *erhvervede* selskab gives der derfor ikke tilladelse til skattefri aktieombytning, se bl.a. Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit "C. D. 6.3.3.2 Værdipapirer der kan ombyttes", hvor der under afsnittet Negativ egenkapital fremgår, at "*De aktionærer, der ombytter deres aktier, skal betales med aktier i det erhvervende selskab. Se ABL § 36. Hvis de indskudte aktier er værdiløse, kan der ikke erlægges et vederlag, og dermed kan der ikke foretages en skattefri aktieombytning.*"

Der gives derfor som udgangspunkt ikke tilladelse til skattefri aktieombytning, hvis der på ansøgningstidspunktet er negativ egenkapital i det selskab, hvis aktier ønskes ombyttet."

Når der sker ombytning med et selskab, hvor det *erhvervende* selskab har en negativ egenkapital og der ikke i øvrigt er ikke-bogførte værdier i selskabet vil det være muligt at vederlægge aktionæren for en del af de ombyttede aktier (så længe den negative egenkapital ikke overstiger værdien af aktierne). Det vil dog aldrig være muligt at vederlægge aktionæren med aktier, der fuldt ud repræsenterer værdien af de ombyttede aktier. Det gælder uanset hvilke værdier der ombyttes til.

I det konkrete tilfælde erhverver A ApS aktier i B ApS svarende til en værdi af 10.140.766 kr., men på grund af den negative egenkapital betaler selskabet alene 9.545.302 kr. (10.140.766 kr. - 595.464 kr.) i form af aktierne i selskabet selv.

I forhold til aktionæren er det alene de aktier, der er modtaget vederlag for, der anses for at være ombyttet skattefrit (overdraget med succession). De resterende aktier i B ApS er afstået ved en almindelig skattepligtig afståelse.

SKM2015. 674. SR og tidligere afgørelser er ikke udtryk for, at der ikke skal ske afståelsesbeskatning af den del af aktierne, der ikke sker vederlæggelse for.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at A's anskaffelsessum på sit regreskrav mod A ApS udgør 556.400 kr., jf. kursgevinstloven § 26, stk. 2, 2. pkt.

Begrundelse

Faktiske oplysninger

A ejer hele anpartskapitalen i A ApS.

A ApS har tidligere optaget gæld hos en bank, og A afgav i 2014 kaution overfor banken til sikkerhed for A ApS' gæld.

Da A ApS i 2018 ikke var i stand til at betale sin gæld til banken, kaldte banken kautionen overfor A som kautionist. A ApS' gæld kunne på dette tidspunkt opgøres til 556.400 kr.

A optog herefter i 2018 et personligt lån hos banken på 556.400 kr. Låneaftalen var tilknyttet As private konto.

Lånebeløbet blev herefter fra As konto overført til at indfri A ApS' gæld på samme beløb.

Ved indfrielsen af A ApS' gæld på 556.400 kr. til banken i 2018 erhvervede A et regreskrav mod A ApS på 556.400 kr. Regreskravet henstår dags dato ubetalt.

Skattemæssig vurdering

En regresfordring opstået som følge af, at en kautionist betaler en kaution er omfattet af kursgevinstloven. Dette fremgår såvel af SKM2002. 146. HR, Den juridiske vejledning og lovforarbejder.

I henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 1, skal personer beskattes af gevinst på fordringer og har fradrag for tab på fordringer.

I henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 2, kan en person dog ikke foretage fradrag for tab på fordringer på selskaber, hvorover den skattepligtige har eller har haft en indflydelse som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4.

Kursgevinstlovens § 14 omfatter både fordringer i danske kroner og i fremmed valuta.

I denne sag er et eventuelt tab på kautionen omfattet af kursgevinstlovens § 14, stk. 2, da A var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4, fordi han var hovedaktionær i selskabet A ApS.

A kan derfor ikke foretage fradrag for et eventuelt endeligt konstateret tab på regresfordringen mod A ApS.

Uanset at et eventuelt tab på regresfordringen, der er opstået som følge af den betalte kaution, ikke kan fradrages, er det relevant at få besvaret, om regresfordringen anses for anskaffet til det beløb, som A betalte som kautionist eller om regresfordringen skal værdiansættes til den værdi, som regresfordringen havde på det tidspunkt, hvor A indfrie kautionen.

Værdien af regresfordringen på det tidspunkt, hvor A indfrie kautionens forpligtelse, må antages at være meget lav.

I SKM2019. 305. VLR havde M i 2015 indfriet et boliglån, som han og hans tidligere ægtefælle hæftede solidarisk for. M fik derfor en regresfordring mod sin tidligere ægtefælle. Da M indfrie sin tidligere ægtefælles andel af gælden, var den tidligere ægtefælle insolvent. M anmodede SKAT om bindende svar på, om han kunne fratrække sit tab på regresfordringen i den skattepligtige indkomst. SKAT svarede, at der ikke var fradrag for nogen del af fordringen, da M ikke havde lidt et fradragsberettiget tab. For landsretten gjorde M gældende, at han havde lidt et fradragsberettiget tab på fordringen efter kursgevinstlovens § 14, jf. § 26, stk. 2. Han gjorde videre gældende, at regresfordringen måtte anses for at være stiftet på tidspunktet for oprettelsen af det oprindelige fælleslån, og at kursværdien på dette tidspunkt udgjorde 100. I anden række gjorde M gældende, at såfremt regresfordringen først ansås for stiftet på tidspunkt for indfrielsen af fælleslånet, havde han godtgjort at have erhvervet regresfordringen for et højere beløb end kursværdien, nemlig til indfrielsessummen, jf. kursgevinstlovens § 26, stk. 2, 2. pkt. Landsretten lagde efter forklaringerne til grund, at M ikke betalte gælden med henblik på at erhverve en fordring mod sin tidligere ægtefælle, men som følge af den solidariske hæftelse for boliglånet. Landsretten fandt, at regresfordringen først blev erhvervet ved indfrielsen af det fælles boliglån i 2015, og da den tidligere

ægtefælle på det tidspunkt var insolvent, udgjorde kursværdien kr. 0. Landsretten fandt videre, at M ikke havde godtgjort at have erhvervet regresfordringen for et højere beløb end kursværdien.

Af bemærkningerne til lov nr. 724 af 25. juni 2010 (LF 112 af 27.1.2010) fremgik bl.a., at for så vidt angik den gældende § 16, stk. 1, 3. pkt., hvorefter tab på regreskrav erhvervet ved kautionsbetaling ikke kunne fradrages, hvis kravet var i fremmed valuta, foreslås ophævet. Begrundelsen for at afskære fradrag for tab var, at der dermed var ligestilling mellem regreskrav i danske kroner, hvor der efter gældende regler ikke var adgang til fradrag, og regreskrav i fremmed valuta. Med indførelse af fradrag for tab på fordringer i danske kroner, jf. forslaget til kursgevinstlovens § 14, stk. 1, bortfaldt denne forskel og dermed også begrundelsen for bestemmelsen.

Af Den juridiske vejledning 2020-2, C. B. 1.2.1 fremgår, at regreskrav er pengefordringer, og hvis der lides et tab på en sådan pengefordring, skal tabet normalt behandles efter kursgevinstloven. Regresfordringen stiftes ved kautionistens indfrielse af kautionsforpligtelsen og er omfattet af kursgevinstloven. Se SKM2002. 146. HR.

Af Den juridiske vejledning 2020-2, C. B. 1.4.2.2 fremgår, at en kautionists tab på regreskrav som følge af en stillet kaution også er omfattet af bestemmelsen og at der ikke er forskel på adgang til fradrag for tab i tilfælde, hvor der er tale om direkte udlån og tilfælde, hvor der er stillet kaution.

Skattestyrelsen mener, at når et regreskrav opstår som følge af at den ene (D1) af to solidarisk hæftende debitorer i et låneforhold betaler den anden debitors (D2's) andel af gælden skal kursfastsættes til kursværdien på det tidspunkt, hvor betalingen finder sted, så må det tilsvarende gælde, når en kautionist får et regreskrav mod den oprindelige debitor i et gældsforhold, som følge af at han betaler gælden til kreditor.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2019. 305. VLR må betyde, at når en persons regresfordring er omfattet af kursgevinstlovens § 14, som følge af at der er tale om en kaution relateret til privatsfæren, så skal regresfordringen anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor kautionisten betaler kautionen, og anskaffelsessummen skal ansættes til kursværdien på anskaffelsestidspunktet. Det vil sige, at som anskaffelsessummen i henhold til kursgevinstlovens § 26, stk. 2, skal anvendes kursværdien på det tidspunkt, hvor kautionisten betaler kautionen (erhvervelsestidspunktet).

Det betyder, at hvis en kautionist fx betaler en kaution på 100.000 kr., og kursværdien af regresfordringen på det tidspunkt, hvor kautionisten betaler kautionen er kurs 10 (10.000 kr.) så kan kautionisten foretage fradrag for 10.000 kr., på det tidspunkt, hvor det konstateres endeligt, at den oprindelige debitor ikke kan betale noget til kautionisten.

Sker der under samme forudsætninger derimod det, at den oprindelige debitor betaler 50.000 kr. til kautionisten, så skal kautionisten beskattes af kursgevinsten på 40.000 kr. (50.000 kr. - 10.000 kr. = 40.000 kr.) i det indkomstår, hvor kautionisten får de 50.000 kr.

Spørgsmålet er imidlertid, om der på grund af formuleringen af Den juridiske vejledning m.v. findes en administrativ praksis, som Spørger kan støtte ret på.

Skal anskaffelsessummen på regresfordringen ansættes til det beløb, som kautionisten har betalt til den oprindelige kreditor på grundlag af praksis?

Spørger har betalt 556.400 kr. i kaution til en bank.

Da det fremgår klart af forarbejderne (bemærkningerne til lovforslaget) til lov nr. 724 af 25. juni 2010 (LF 112 af 27.1.2010) og af Den juridiske vejledning, at regresfordringer opstår i forbindelse med betaling af

en kaution, er omfattet af kursgevinstloven og at anskaffelsessummen er det beløb, som kautionisten har betalt, er der efter Skattestyrelsens opfattelse etableret en fast administrativ praksis i overensstemmelse hermed.

En praksisændring i skærpende retning kan efter Skattestyrelsens opfattelse kun ske med fremadrettet virkning og et passende varsel, jf. Den juridiske vejledning, afsnit A. A. 7.1.1. - A. A. 7.1.5.

Da Spørgeren har betalt 556.400 kr. i kaution, mener Skattestyrelsen, at Spørgers anskaffelsessum på kautionen må ansættes til 556.400 kr.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse vedrørende spørgsmål 1.

Skatterådet finder, at svaret på spørgsmål 2 skal ændres til "Ja". Efter Skatterådets opfattelse har SKM2019. 305. VLR ikke betydning i en kautionssituation, hvorfor det fortsat vil være praksis, at når en kautionist betaler en kaution, og derved får et regreskrav, er anskaffelsessummen for dette regreskrav det betalte beløb.

Der er herved lagt vægt på, at det kan indeholdes i ordlyden af kursgevinstlovens § 26, stk. 2, at lovbemærkninger til lov nr. 724 af 25. juni 2010 og tidligere lovbemærkninger til kursgevinstloven klart anfører, at anskaffelsessummen for et regreskrav, der er opstået som følge af en kaution, ansættes til det betalte beløb, og at Vestre Landsret ikke i SKM2019. 305. VLR har taget afstand fra det anførte i lovbemærkninger vedrørende værdiansættelsen af regresfordringer ift. kaution.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 36

Stk. 1 Ved ombytning af aktier har aktionærerne i det erhvervede selskab adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens §§ 9 og 11, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU. Som fusionsdato anses i denne sammenhæng datoen for aktieombytningen. Anvendelse af reglerne i 1. pkt. er betinget af, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen. 1.-4. pkt. finder ikke anvendelse, når det erhvervede eller det erhvervende selskab ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed.

Stk. 2. Ved ombytning af aktier, jf. stk. 1, forstås den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab, eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Betingelserne i 1. pkt. om, at det erhvervende selskab skal opnå flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab, anses for opfyldt, selv om det erhvervende selskab umiddelbart efter aktieombytningen spaltes efter reglerne i fusionsskattelovens § 15 a.

(...)

Stk. 6. Ombytning af aktier efter stk. 1-5 kan gennemføres, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Det er dernæst en betingelse, at det erhvervende selskab ikke afstår aktier i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet. Uanset 3. pkt. kan aktierne i det erhvervede selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 3. pkt. i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefrie omstrukturering. Det er en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Stk. 7. Senest samtidig med afgivelsen af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, skal det erhvervende selskab give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6. Hvis det erhvervende selskab afstår aktier som nævnt i stk. 6, 3. pkt., skal told- og skatteforvaltningen gives oplysning herom senest 1 måned efter afståelsen.

Forarbejder

Praksis

SKM2003. 574. LSR

En fusion mellem to søsterselskaber - et aktieselskab og et anpartsselskab, hvor aktieselskabet var det modtagende selskab, var ikke godkendt af skattemyndighederne som en skattefri fusion, idet værdien af aktierne, som selskabsdeltagerne i det indskydende selskab blev vederlagt med, var lavere end værdien af anparterne i det indskydende selskab. Da forholdet ikke medførte nogen formueforskydning mellem selskabsdeltagerne, og da de skattemæssige konsekvenser af de forkerte successionsgrundlag i det konkrete tilfælde var af mindre betydning, godkendte Landsskatteretten fusionen som skattefri.

SKM2015. 674. SR

Skatterådet bekræftede, at en påtænkt aktieombytning af As aktier i B A/S og C A/S med aktier i D A/S kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra SKAT under nærmere beskrevne omstændigheder. Skatterådet bekræftede også, at A efter gennemførelsen af den påtænkte aktieombytning skulle anses for at have anskaffet aktierne i D A/S med succession i ejertidsnedslag efter aktieavancebeskatningslovens § 47, således at ejertidsnedslaget i C A/S videreførtes på aktierne i D A/S. Skatterådet bekræftede ikke, at As ejertidsnedslag på aktierne i C A/S skulle fordeles forholdsmæssigt på aktierne i D A/S beregnet på baggrund af handelsværdien i selskaberne som beskrevet af repræsentanten. Endelig bekræftede Skatterådet, at As skattemæssige anskaffelsessummer for aktierne i B og C skulle fordeles forholdsmæssigt på aktierne i D A/S i forhold til handelsværdien (egenkapitalen) i selskaberne som beskrevet af repræsentanten.

Den juridiske vejledning 2020-1 C. D. 2.4.3.1 Overkurs ved aktieudstedelse

Indhold

Dette afsnit handler om den skattemæssige behandling af overkurs ved aktieudstedelse.

Afsnittet indeholder:

- Regel
- Omkvalificering af skattefri overkurs til skattepligtigt tilskud mv.
- Salg af egne aktier
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Regel

Overkurs, som et selskab får ved at udstede aktier ved

- stiftelse eller
- senere udvidelse af aktiekapitalen

skal ikke medregnes til selskabets skattepligtige indkomst. Se SEL § 13, stk. 1, nr. 1.

Overkurs er det beløb, der overstiger den tegnede akties pålydende værdi. Tegnes en aktie med en pålydende værdi på nominelt 100 kr. til kurs 150, udgør overkursen 50, som er skattefri for selskabet. Baggrunden for reglen er, at både indbetaling, pålydende værdi og overkursen skal behandles som skattefrit kapitalindskud.

Skattefriheden gælder både en officiel overkurs, hvor det beløb, som aktionæren indbetaler udover aktiens pålydende værdi, bogføres i selskabet som egenkapital, og en uofficiel overkurs, hvor merværdien ikke bogføres som egenkapital, men er en skjult reserve.

Selvom overkursen i forbindelse med en kapitaludvidelse overstiger, hvad en uafhængig køber ville betale for de nytegnede aktier, medfører dette ikke i sig selv, at overkursen falder uden for skattefritagelsesbestemmelsen i SEL § 13, stk. 1, nr. 1. Se SKM2006. 344. LSR hvor tegning af aktier til overkurs skete som forløber for et efterfølgende internt salg af aktierne, hvorved der blev konstateret et fradragsberettiget tab. Landsskatteretten fandt, at overkursen var omfattet af SEL § 13, stk. 1, nr. 1, og dermed skattefri.

Den juridiske vejledning 2021-1 C. D. 6.3.3.2 Værdipapirer der kan ombyttes

(...)

Negativ egenkapital

De aktionærer, der ombytter deres aktier, skal betales med aktier i det erhvervende selskab. Se ABL § 36. Hvis de indskudte aktier er værdiløse, kan der ikke erlægges et vederlag, og dermed kan der ikke foretages en skattefri aktieombytning.

Der gives derfor som udgangspunkt ikke tilladelse til skattefri aktieombytning, hvis der på ansøgningstidspunktet er negativ egenkapital i det selskab, hvis aktier ønskes ombyttet.

Da det er forholdene på ansøgningstidspunktet, der er afgørende, er det uden betydning, om selskabets egenkapital i det senest aflagte regnskab inden ansøgningstidspunktet var negativ, hvis den efterfølgende er blevet positiv.

Vurderingen tager udgangspunkt i det senest aflagte årsregnskab samt efterfølgende periodeopgørelser. Man skal være opmærksom på, at de bogførte værdier er mindsteværdier, forudsat at regnskabet er aflagt i overensstemmelse med almindelige regnskabsstandarder. Det er dog ansøgers opgave at dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at der i driftsselskabet findes værdier, som ikke kan læses ud af det aflagte regnskab.

Eksempel

I sagen refereret i SKM2002. 514. TSS var den bogførte værdi af driftsselskabet A A/S negativ. Det skyldtes bl.a., at selskabet var en nystartet IT-virksomhed. Oparbejdet goodwill var ikke bogført, og værdien heraf var således ikke afspejlet i den regnskabsmæssige egenkapital. Driftsselskabet A A/S indgik i en aktieombytning, hvor et udenlandsk selskab, B A/S, opnåede hele aktiekapitalen i A A/S. Kort efter indgik B A/S i en aktieombytning, hvor C A/S erhvervede hele aktiekapitalen i B A/S. Told- og Skattestyrelsen fandt - efter en konkret vurdering - at det var godtgjort, at de ombyttede aktier i A A/S på ombytningstidspunktet havde en positiv værdi, uanset at den regnskabsmæssige værdi i selskabet var negativ.

Formodning

Hvis der søges om tilladelse til skattefri aktieombytning af aktierne i et selskab, der umiddelbart ifølge regnskabets udvisende har negativ egenkapital, men hvor ansøger kan henvise til købstilbud på aktierne fra en uafhængig tredjemand, skaber dette købstilbud en formodning for, at aktierne har en værdi, og at der derfor ikke uden videre skal gives afslag på dette grundlag.

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 7.4.1 Betingelser for skattefri aktieombytning uden tilladelse

Ombytningen skal ske til handelsværdi

Det er en betingelse for at kunne foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse, at ombytningen sker til handelsværdi. Det vil sige, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum skal svare til handelsværdien af de ombyttede aktier. Se ABL § 36, stk. 6, 2. pkt.

Skatterådet har taget stilling til en situation, hvor én person ejer samtlige anparter i 2 selskaber, og der ikke påhviler aktionærnedslag på nogen af anparterne i de to selskaber. I denne situation kunne der ikke opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved en aktieombytning, hvor anparterne i det ene selskab ombyttes med anparter i det andet selskab, når blot der blev udstedt vederlagsanparter. Skatterådet bekræftede, at betingelsen om, at ombytningen skal ske til handelsværdien, var opfyldt. Se SKM2013. 763. SR.

I SKM2014. 128. SR har Skatterådet taget stilling til en situation, hvor to aktionærer hver ejer 50 procent af et selskab. Dette selskab ejer 70 procent af datterselskabet. De resterende 30 procent af datterselskabet ejes af de to aktionærer med 15 procent hver. Der skulle foretages en aktieombytning, så selskabet erhvervede de resterende 30 procent i datterselskabet. Ombytningen skulle gennemføres som en kapitalforhøjelse. Skatterådet fandt, at den planlagte aktieombytning til et eksisterende selskab, hvor aktionærene vederlægges uden at der sker skævdeling mellem selskabsdeltagerne, og på baggrund af de konkrete forhold, udgjorde vederlæggelse til handelsværdi. Der skulle udstedes til vederlagsaktier, som kan bære successionen.

I SKM2013. 763. SR og SKM2014. 128. SR og ligeledes i SKM2014. 640. SR, SKM2015. 674. SR og SKM2016. 528. SR har Skatterådet ud fra konkrete vurderinger accepteret, at betingelsen om ombytning til handelsværdi var opfyldt, så en eller flere aktionærer kunne ombytte sine aktier skattefrit i et selskab uden tilladelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi, også er opfyldt i tilsvarende konkrete sager, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærene, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Kursgevinstlovens § 1

Denne lov omfatter

1. gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve,
2. (...)

Kursgevinstlovens § 12

Personer, der er skattepligtige efter kildeskatteloven, og dødsboer, der er skattepligtige efter dødsboskatte-
loven, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne gevinst og tab på fordringer og gæld,
som omfattes af § 1, efter de regler, der er angivet i dette kapitel og § 29 samt i kapitel 4, 5 og 7

Kursgevinstlovens § 14

Gevinst og tab på fordringer medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog stk. 2 og
§§ 15, 17 og 18. 1. pkt. finder dog alene anvendelse, hvis årets nettogevinst eller nettotab sammenlagt
med nettogevinster og nettotab omfattet af § 23 og gevinst og tab på investeringsbeviser i obligationsba-
serede investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 22, overstiger
2.000 kr.

Stk. 2. Tab på fordringer på selskaber, hvorover den skattepligtige har eller har haft en indflydelse som
omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4, eller tab på fordringer på den skattepligtiges ægtefælle,
forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte
personer kan ikke fradrages. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. For
fordringer i fremmed valuta opgøres det ikkefradragsberettigede tab efter 1. og 2. pkt. på grundlag af
valutakurserne på tidspunktet for fordringens erhvervelse.

Kursgevinstlovens § 26

Gevinst og tab på fordringer og gæld opgøres efter reglerne i stk. 2-5, jf. dog § 25, stk. 2-5, om
lagerprincippet og § 25, stk. 7-10.

Stk. 2. Gevinst eller tab på fordringer opgøres som forskellen mellem anskaffelsessummen og afståel-
sessummen. Som anskaffelsessum anvendes kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den
skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb. (Skattestyrelsens understregning)

(...)

Aktieavancebeskatningslovens § 4

Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anparter, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget
tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i
den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Hvis aktierne er erhvervet i
forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdan-
nelse, anses aktierne for hovedaktionæraktier, såfremt den skattepligtige på noget tidspunkt inden for
de seneste 10 år har ejet aktier svarende til 25 pct. eller mere af aktiekapitalen ved omdannelsen eller
rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Ved opgørelsen af aktiekapitalen i et selskab bortses fra
selskabets beholdning af egne aktier.

(...)

Forarbejder

Af bemærkningerne til lov nr. 724 af 25. juni 2010 (LF 112 af 27.1.2010) fremgik bl.a. følgende vedrørende kursgevinstlovens § 14:

Til nr. 6

Det foreslås, jf. stk. 1, at mindsterentereglen ophæves, og at der for personer indføres skattepligt af gevinst og adgang til fradrag for tab på fordringer, uanset forrentningen af fordringen og uanset, om der er tale om en fordring i danske kroner eller fremmed valuta.

(...)

Kursgevinstlovens § 17 vedrørende tab på fordringer, der er erhvervet som vederlag i næring, og tab på fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift i virksomheden, videreføres, således at sådanne tab i samme omfang som i dag kan fradrages efter statsskattelovens § 6 a.

(...)

Forslaget til stk. 2, svarer til den gældende § 16, stk. 1, 4.-6. pkt., vedrørende begrænsning i adgangen til fradrag for tab på fordringer i fremmed valuta. Ifølge den gældende bestemmelse kan tab på fordringer i fremmed valuta på selskaber, hvorover den skattepligtige har eller har haft bestemmende indflydelse, eller tab på fordringer på nærtstående, ikke fradrages.

Forslaget indebærer, at denne undtagelse til adgangen til fradrag for tab videreføres, således at bestemmelsen kommer til også at gælde de tilfælde, hvor der med dette lovforslag indføres adgang til fradrag for tab på fordringer, dvs. også fordringer i danske kroner (sorte og blå), hvor der hidtil ikke har været adgang til fradrag for tab.

(...)

Med ophævelsen af skattefritagelsen for blåstemplede fordringer er spørgsmålet ikke, om gevinst på fordringen er skattepligtig eller ej, men hvornår en eventuel gevinst eller et fradrag for tab skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Dette beror herefter på de almindelige principper i § 25 i kursgevinstloven om opgørelse af gevinst og tab på fordringer og gæld.

(...)

For så vidt angår den gældende § 16, stk. 1, 3. pkt., hvorefter tab på regreskrav erhvervet ved kautionsbetaling ikke kan fradrages, hvis kravet er i fremmed valuta, foreslås bestemmelsen ophævet. Begrundelsen for at afskære fradrag for tab var, at der dermed er ligestilling mellem regreskrav i danske kroner, hvor der efter gældende regler ikke er adgang til fradrag, og regreskrav i fremmed valuta. (Skattestyrelsens understregning) Med indførelse af fradrag for tab på fordringer i danske kroner, jf. forslaget til kursgevinstlovens § 14, stk. 1, bortfalder denne forskel og dermed også begrundelsen for bestemmelsen.

For så vidt angår den gældende § 16, stk. 1, 4.-6. pkt., hvorefter adgangen til fradrag begrænses for fordringer på nærtstående mv., foreslås denne bestemmelse videreført og udbredt til også at gælde tilfælde, hvor der med dette lovforslag foreslås indført adgang til fradrag for tab. Der henvises til forslaget til kursgevinstlovens § 14, stk. 2 og bemærkningerne hertil.

Der henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger pkt. 3.1.

(...)

Lovforslag nr. L 233. Fremsat den 6. april 1994

Almindelige bemærkninger

Lovforslaget indeholder følgende elementer:

- En præcisering af retten til tabsfradrag efter statsskattelovens regler, når fordringen er erhvervet som led i erhvervsmæssig virksomhed.

(...)

- Indskrænkning af fradragsretten for tab på fordringer i fremmed valuta, således at der ikke kan opnås fradragsret for tab på fordringer mellem nærtstående og på fordringer mellem en person og et selskab, hvorover personen alene eller sammen med nærtstående har eller har haft bestemmende indflydelse.

Fordringer som led i erhvervsmæssig virksomhed

Forslaget har til formål at præcisere, at der fortsat kan opnås tabsfradrag efter det almindelige driftsomkostningsbegreb, når fordringen er erhvervet som led i erhvervsmæssig virksomhed. Efter statsskattelovens § 6 a er der fradragsret for driftstab, dvs. for tab, der har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. Kursgevinstloven indeholder derimod de generelle regler om fradrag for tab på fordringer og gæld. Kursgevinstlovens regler er efter forarbejderne udtømmende, hvilket betyder, at tabsfradrag efter det almindelige driftsomkostningsbegreb i princippet fordrer, at kursgevinstloven udtrykkeligt henviser hertil. Den gældende kursgevinstlov indeholder alene en sådan henvisning, for så vidt angår vederlagsnæring (lovens § 4) og ved personers gevinst og tab på gæld (lovens § 5, stk. 2). Konsekvensen er, at kursgevinstloven kan læses således, at det almindelige driftsomkostningsbegreb er blevet begrænset - nemlig i forhold til tab på fordringer, der er erhvervet som led i erhvervsmæssig virksomhed, men hvor der ikke er tale om vederlagsnæring.

Problemet omkring spillet mellem kursgevinstlovens og statsskattelovens regler har bl.a. været fremme i forhold til personers kautionstab eller personers tab på udlån til f.eks. en vareleverandør, hvor kautionen eller udlånet er ydet for at sikre leverandørens fortsatte beståen for igen at sikre den løbende indtjening i kautionistens eller långiverens virksomhed. Kautionstab som sådan er ikke omfattet af kursgevinstloven, idet der ikke er tale om fordringer. Kautionistens regresfordring på skyldner som følge af kautionsbetalingen er derimod omfattet af kursgevinstloven.

Et eventuelt tab på regresfordringen skal opgøres med udgangspunkt i det beløb, hvormed kautionsforpligtelsen er indfriet, mens det fradragsberettigede driftstab efter statsskatteloven omfatter det tab, der ikke er opvejet af værdien af regresfordringen. Hvor regresfordringen er erhvervet som vederlag i næring har der ikke været tvivl om fradragsretten efter kursgevinstloven. Er regresfordringen derimod nok erhvervet som led i erhvervsmæssig virksomhed, men ikke som vederlag i næring, har der været en vis usikkerhed omkring fradragsretten efter statsskatteloven, fordi kursgevinstloven tilsiger at være udtømmende. Efter praksis er fradragsret efter statsskattelovens regler dog blevet anerkendt, såfremt betingelserne for driftstabsfradrag har været opfyldt. Det har ikke med kursgevinstlovens indførelse været hensigten samtidig at begrænse de almindelige driftstabsregler. En sådan begrænsning er da heller ikke kommet til udtryk ved praksis på området. (...)

Ved lov nr. 491 af 24. juni 1992 blev der indsat en begrænsning i den daværende kursgevinstlovs § 6, stk. 1 (vedrørende gevinst og tab på fordringer og gæld i fremmed valuta), hvorefter tab på regreskrav, erhvervet ved kautionsbetaling, normalt ikke kunne fradrages. Bestemmelsen er indsat på grundlag af et ændringsforslag i tillægsbetænkningen til lovforslag L 231 i folketingsåret 1991/1992. Følgende fremgår af spørgsmål 45 og svaret på spørgsmålet.

"Spørgsmål 45:

Ministeren bedes bekræfte, at svaret skal forstås således:

Kaution og tab på kaution er ikke omfattet af kursgevinstloven, og tabet er derfor ikke fradragsberettiget med hjemmel i kursgevinstloven.

Ved indfrielsen af en kaution vil kautionisten få et regreskrav på låntageren. Dette regreskrav er en fordring, der er omfattet af kursgevinstloven. Opfylder fordringen i øvrigt kravene til tabsfradrag, f.eks. ved, at den er i fremmed valuta, så kan kautionisten som indehaver af fordringen eventuelt realisere et skattemæssigt fradragsberettiget tab på fordringen, f.eks. fordi valutakursen falder i perioden fra regreskravets opståen (tidspunktet for indfrielse af kautionen) og til indfrielsen af regreskravet.

Opmærksomheden henledes dog på, at ofte vil regreskravet ved dets etablering som fordring ikke have en værdi svarende til den nominelle værdi, idet anskaffelsesværdien skal ansættes til den aktuelle handelsværdi (kursværdi) ved fordringens anskaffelse (etablering), og denne vil jo ofte være lav under hensyn til, at fordringen er opstået, fordi fordringshaver har indfriet skyldners misligholdte gæld.

Svar:

Jeg er enig i den første del af fortolkningen af min tidligere besvarelse. Jeg er derimod ikke enig i anden del, som vedrører spørgsmålet om kautionistens anskaffelsessum for sit regreskrav.

Det fremgår af kursgevinstlovens § 8, stk. 2, at ved opgørelse af gevinst eller tab på fordringer anvendes som anskaffelsessum kursværdien på erhvervelsestidspunktet, medmindre den skattepligtige godtgør at have erhvervet fordringen for et højere beløb. Kautionisten erhverver sit regreskrav ved indfrielse af sin kautionsforpligtelse og må efter min opfattelse have erhvervet regreskravet for det beløb, hvormed han eller hun har indfriet sin kautionsforpligtelse. Den betalte kaution udgør dermed kautionistens anskaffelsessum for regreskravet.

Hvis kautionistens anskaffelsessum for regreskravet i stedet som forudsat i spørgsmålet skulle ansættes til regreskravets aktuelle kursværdi på tidspunktet for kautionsbetalingen, ville der i øvrigt opstå et urimeligt skattemæssigt resultat i situationer, hvor kautionisten efterfølgende opnår fuld dækning for sit regreskrav. En kautionist, som opfylder sin kautionsforpligtelse og efterfølgende opnår dækning hos skyldneren, har hverken haft gevinst eller tab, men ville i en sådan situation blive beskattet af en opgjort gevinst, hvis regreskravets anskaffelsessum skulle ansættes til et mindre beløb end det faktisk betalte kautionsbeløb.

Jeg skal tilføje, at der dog som altid, når det drejer sig om fortolkning af gældende ret, er tale om et ligningsmæssigt spørgsmål, som i sidste ende kan indbringes for domstolene."

Praksis

SKM2002. 146. HR

Af Højesteretsdommen fremgår bl.a. følgende:

De tab, som A ønsker fradrag for i medfør af § 6, stk. 1, i den dagældende kursgevinstlov, vedrører regresfordringer mod selskaberne H1 Finance ApS og H2 Investment ApS som følge af, at han har måttet indfri sine kautionsforpligtelser. Sådanne regresfordringer stiftes ved kautionistens indfrielse af kautionsforpligtelserne og er omfattet af kursgevinstloven. Fordringshaveren (kautionisten) vil derfor kunne fradrage sine tab i den skattepligtige indkomst, hvis betingelserne herfor i kursgevinstloven i øvrigt er opfyldt. (...)

SKM2019. 305. VLR

Sagsøgeren indfrie i 2015 et boliglån, som han og hans tidligere ægtefælle hæftede solidarisk for. Han fik derfor en regresfordring mod sin tidligere ægtefælle. På dette tidspunkt var den tidligere ægtefælle insolvent.

Sagsøgeren anmodede SKAT om et bindende svar på, om han kunne fratrække sit tab på denne fordring i den skattepligtige indkomst. SKAT svarede, at der ikke var fradrag for nogen del af fordringen, da sagsøgeren ikke havde lidt et fradragsberettiget tab.

For landsretten gjorde sagsøgeren gældende, at han havde lidt et fradragsberettiget tab på fordringen efter kursgevinstlovens § 14, jf. § 26, stk. 2. Han gjorde videre gældende, at regresfordringen måtte anses for at være stiftet på tidspunktet for oprettelsen af det oprindelige fælleslån, og at kursværdien på dette tidspunkt udgjorde 100. I anden række gjorde sagsøgeren gældende, at såfremt regresfordringen først ansås for stiftet på tidspunkt for indfrielsen af fælleslånet, havde han godtgjort at have erhvervet regresfordringen for et højere beløb end kursværdien, nemlig til indfrielsessummen, jf. kursgevinstlovens § 26, stk. 2, 2. pkt.

Landsretten lagde efter forklaringerne til grund, at sagsøgeren ikke betalte gælden med henblik på at erhverve en fordring mod sin tidligere ægtefælle, men som følge af den solidariske hæftelse for boliglånet.

Landsretten fandt, at regresfordringen først blev erhvervet ved indfrielsen af det fælles boliglån i 2015, og da den tidligere ægtefælle på dette tidspunkt var insolvent, udgjorde kursværdien kr. 0. Landsretten fandt videre, at sagsøgeren ikke havde godtgjort at have erhvervet regresfordringen for et højere beløb end kursværdien. Skatteministeriet blev derfor frifundet.

Den juridiske vejledning 2020-2, C. B. 1.2.1 Fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven

(...)

"Regreskrav

Regreskrav er pengefordringer, og hvis der lides et tab på en sådan pengefordring, skal tabet normalt behandles efter kursgevinstloven.

Regresfordringen stiftes ved kautionistens indfrielse af kautionsforpligtelsen og er omfattet af kursgevinstloven. Se SKM2002. 146. HR.

Regreskrav, hvor kurstabsfradrag efter kursgevinstloven er afskåret

Imidlertid er der praksis for at nægte fradrag for kurstab på regreskrav, når regreskravet er opstået under ganske særlige omstændigheder (medvirken til selskabstømning). I sager om selskabstømning er der blevet nægtet fradrag for kurstab efter almindelige skatteretlige grundsætninger. Se SKM2009. 820. LSR, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i en efterfølgende retssag."

I SKM2002. 146. HR udtalte Højesteret bl.a., at regresfordringer stiftes ved kautionistens indfrielse af kautionsforpligtelserne og er omfattet af kursgevinstloven.

Den juridiske vejledning 2020-2, C. B. 1.4.2.2 Andre fordringer - KGL § 14

(...)

Adgangen til fradrag omfatter gevinst og tab på alle pengefordringer. Se afsnit C. B. 1.2 om afgrænsningen af pengefordringer omfattet af KGL. En kautionists tab på regreskrav som følge af en stillet kaution

er også omfattet af bestemmelsen. Der er således ikke forskel på adgang til fradrag for tab i tilfælde, hvor der er tale om direkte udlån og tilfælde, hvor der er stillet kaution.

(...)

Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 7.1.1 Baggrund for lighedsgrundsætning og praksisændring

Indhold

Dette afsnit handler om baggrunden for sammenhængen mellem lighedsgrundsætningen og betingelserne for praksisændring samt afledte virkninger af lighedsgrundsætningen.

(...)

Definition på lighedsgrundsætningen

Lighedsgrundsætningen er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, der skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder. En myndighed må derfor ikke udøve usaglig forskelsbehandling. Lighedsgrundsætningen tilsidesættes i det omfang, en borger kan støtte ret på en ukorrekt individuel tilkendegivelse og således bliver stillet bedre end andre med identiske forhold. Se afsnit A. A. 4.

Afledte virkninger af lighedsgrundsætningen

Det er en direkte følge af lighedsgrundsætningen, at en borger under nærmere betingelser kan støtte ret på Skatteforvaltningens administrative afgørelsespraksis, herunder beskrivelsen af praksis i Skatteforvaltningens juridiske vejledninger, styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis. Se SKM2018. 348. SKTST, hvoraf bl.a. fremgår, at da Den juridiske vejledning, herunder styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser, fastlægger gældende praksis, kan borgere og virksomheder støtte ret herpå i det omfang, at denne praksis ikke klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder. Dette er fastslået i domspraksis.

Praksisændring

En forvaltningsmyndighed kan under visse betingelser ændre praksis. Hvis en praksis ændres, vil det derfor ikke være i strid med lighedsgrundsætningen at træffe afgørelse i overensstemmelse med den nye udmeldte praksis. Se nærmere om ændring af praksis i afsnittet A. A. 7.1.4 om fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis.

(...)

Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 7.1.2 Lighedsgrundsætning

Indhold

Dette afsnit handler om de grundlæggende betingelser for at kunne støtte ret på lighedsgrundsætningen, dvs. at borgerens/virksomhedens sag skal afgøres uden usaglig forskelsbehandling og derfor som udgangspunkt skal afgøres på samme måde som tilsvarende øvrige sager. Lighedsgrundsætningen fraviges i det omfang, en borger kan støtte ret på en ukorrekt individuel tilkendegivelse, der således stiller borgeren bedre end andre med samme forhold. Se afsnit A. A. 4.

(...)

Betingelsen om identitet

For det første er det en betingelse, at de tilsvarende sager er helt identiske. (...)

Betingelsen om materiel rigtighed

For det andet er det en betingelse, at de afgørelser, henholdsvis den praksis, der henvises til, er i overensstemmelse med Skatteforvaltningens offentligt tilkendegivne praksis. (...)

Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 7.1.4 Fastlæggelse, præcisering og ændring af praksis

(...)

Ændring af praksis

Ved *ændring af praksis* forstås den situation, hvor der foreligger en praksis, men hvor denne praksis underkendes endeligt enten ved dom eller afgørelse eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet, f.eks. et styresignal, hvor Skatteforvaltningen af egen drift ændrer praksis.

Når praksis ændres, vil der være mulighed for ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skatte- eller afgiftspligtige, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7, og SFL § 32, stk. 1, nr. 1.

(...)

Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 7.1.5 Skærpelse af praksis

Indhold

Dette afsnit handler om de grundlæggende principper for iværksættelse af en skærpende praksisændring.

- Varsling af ændring med fremtidig virkning
- Saglig begrundelse for ændringen

Varsling af ændring med fremtidig virkning

Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.

(...)