

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9848 af 24/09/2024 (Gældende)

## Skatterådet kunne ikke bekræfte, at aktieombytning ikke udløste personlig beskatning af Spørger

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0141397

## Skatterådet kunne ikke bekræfte, at aktieombytning ikke udløste personlig beskatning af Spørger

Spørger ejede 100 pct. af kapitalandelene i H1 og D3, mens Spørger ejede 85 pct. af aktierne i D2. Spørger ønskede at foretage en aktieombytning for derved at få skabt en ny ejerstruktur, hvor han ejede andele i sine selskaber via et fælles holdingselskab. Spørger ønskede derfor at få bekræftet, at det ikke udløste personlig beskatning, hvis Spørger valgte at indskyde sine kapitalandele i D2 og D3 i H1 ved en skattefri aktieombytning mod at blive vederlagt med nyudstedte kapitalandele i H1. Spørger ønskede desuden at få bekræftet, at det ikke udløste personlig beskatning, hvis der i stedet blev gennemført en aktieombytning til et nystiftet selskab, som så skulle erhverve kapitalandelene i H1 for 1 DKK. Slutligt ønskede Spørger bekræftet, at det ikke ville ændre svaret på spørgsmål 2, hvis H1 og det nystiftede holdingselskab blev fusioneret efter, at der var etableret koncernforbindelse mellem selskaberne ved den i spørgsmål 2 nævnte overdragelse.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at det ikke ville udløse personlig beskatning af Spørger, idet den negative egenkapital i det erhvervende selskab oversteg værdien af kapitalandelene i de erhvervede selskaber, og Spørger kunne derved ikke vederlægges for de indskudte kapitalandele. Skatterådet afviste desuden spørgsmål 2 og 3, da der var tale om en alternativ disposition, og en besvarelse af begge spørgsmål ville give det bindende svar karakter af rådgivning.

*Skatterådsmøde 24. september 2024 - SKM2024.505.SR*

### Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at det ikke udløser personlig beskatning af Spørger, hvis han vælger at indskyde sine kapitalandele i D2 og D3 i H1 ved en skattefri aktieombytning mod at blive vederlagt med nyudstedte kapitalandele i H1
2. Kan Skatterådet bekræfte, at det ikke udløser personlig beskatning af Spørger, såfremt der i stedet gennemføres en aktieombytning til et nystiftet selskab, som så erhverver kapitalandelene i H1 for 1 DKK
3. Kan Skatterådet bekræfte, at det ikke vil ændre svaret på spørgsmål 2, hvis H1 og det nystiftede holdingselskab fusioneres, efter at der er etableret koncernforbindelse mellem selskaberne ved den i spørgsmål 2 nævnte overdragelse

### Svar:

1. Nej
2. Afvises
3. Afvises

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer personligt kapitalandele i nedenstående selskaber [skema udeladt af hensyn til Skattestyrelsens tavshedspligt].

H1 har herudover et 100 % ejet datterselskab D1. Selskabet er tomt og har blot gæld til H1. Tilgodehavendet er i moderselskabet nedskrevet til nul.

Spørger ønsker at få D2 og D3 ind i den bestående koncern som datterselskaber til H1.

Det kan lægges til grund for besvarelsen, at Spørger har et personligt tilgodehavende i H1 på xx DKK.

## Spørgers opfattelse og begrundelse

### *Bemærkninger vedrørende spørgsmål 1*

Spørgsmålet skal ses i lyset af det ovenfor oplyste om at Spørger har en fordring mod H1 samt den praksis som kan siges at have udviklet sig i de senere år.

Den i pkt. 1 skitserede aktieombytning kan jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6 gennemføres uden forudgående tilladelse fra Skattestyrelsen.

Som følge af kapitalforholdene i H1 vil værdien af vederlagsaktierne ved en aktieombytning aldrig svare til handelsværdien af de ombyttede aktier. Frem til og med 2012 ville det derfor slet ikke være muligt at gennemføre en skattefri aktieombytning i den situation, som følge af bytteforholdet.

I et bindende svar af 22. oktober 2013 (SKM2013. 763) bekræftede Skatterådet at betingelsen i § 36, stk. 3 var opfyldt i en situation selvom der var misforhold mellem værdien af vederlagsaktierne og den faktiske handelsværdi.

Med det bindende svar som var en praksisændring tiltrådte Skatterådet SKATs indstilling, hvorefter det afgørende var at der ikke skete formueforskydning mellem flere aktionærer/anpartshavere. Dette var ikke tilfældet i den konkrete sag, da det - som i nærværende sag - var en anpartshaver der ejede alle (begge) selskaber.

Derudover var det afgørende at der ikke kunne opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved en aktieombytning, hvor der alene skete vederlæggelse i anparter.

Praksisændringen ændrede ikke ved at der ikke kan laves en skattefri aktieombytning hvis egenkapitalen i det/de indskydende selskaber er negativ.

Derimod syntes praksisændringen umiddelbart at muliggøre en skattefri anpartsombytning, selvom det erhvervende selskab havde negativ egenkapital.

Skatterådet har taget nærmere stilling til dette i 2021 (SKM 2021.116SR). En person ejede personligt alle anparter i to selskaber A og B, som var meget forskellige. Selskab A som skulle være det erhvervende selskab, havde negativ egenkapital og selskab B som selskab A skulle erhverve, havde en egenkapital på ca. 10 mio. DKK.

Kapitalejeren havde tidligere personligt afgivet kaution overfor selskab A's bank og da selskab A ikke var i stand til at betale blev kautionen kaldt, hvorfor kapitalejeren optog et banklån personligt til indfrielse af kautionsforpligtelsen. Herved erhvervede kapitalejeren et regreskrav som selskab A ikke var i stand til at indfri og som derfor bestod på ansøgningstidspunktet.

Skatterådet afviste i det bindende svar - som svar på spørgsmål 2 - et synspunkt fra Skattestyrelsen om at der ikke kunne ske aktieombytning når det erhvervende selskab havde negativ egenkapital.

Skatterådet tiltrådte imidlertid Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 1, hvor man fandt, at kapitalejeren ved aktieombytningen fik en skattemæssig fordel i form af at selskab A - via efterfølgende udbytte fra selskab B - ville kunne tilbagebetale regresfordringen. Skatterådet anså at kapitalejeren ville blive beskattet af forskellen mellem værdien af de indskudte kapitalandele og værdien af de kapitalandele i det erhvervende selskab der ville blive ydet som vederlag.

Som jeg tolker afgørelsen, bliver forholdet vedrørende regresfordringen tillagt afgørende betydning, herunder særligt det forhold at kapitalejeren efter aktieombytningen ville kunne få indfriet sin regresfordring

i takt med at der blev udloddet udbytte fra de erhvervede datterselskaber. Dette kommer imidlertid ikke rigtigt frem i det bindende svar.

Samme synspunkt giver Professor phd. Inge Langhave udtryk for i en artikel i SR-SKAT SR. 2021.200. Hun konkluderer dog at det ikke står klart, om det er kombinationen af de to forhold, der betyder, at der vil ske afståelsesbeskatning, eller om den negative egenkapital i sig selv betyder, at der ikke kan succederes fuldt ud.

Det er min umiddelbare opfattelse, at der i den konkrete situation vil kunne sættes lighedstegn i forhold til det bindende svar fra 2021, med henvisning til at Spørger har et større tilgodehavende i H1.

#### *Bemærkninger vedrørende spørgsmål 2*

Spørgsmålet skal ses i lyset af at den negative egenkapital i H1 ikke kan opvejes af et indskud af kapitalandelene i D2 og D3. Derved kan man - modsat det bindende svar fra 2021 - muligvis drage den konklusion at det slet ikke er muligt at gennemføre den i spørgsmål 1 skitserede aktieombytning.

En aktieombytning til et nystiftet selskab vil i sig selv ikke give anledning til overvejelser i skattemæssig henseende eller anledning til overvejelser i det hele taget. Der er tale om etablering af en ny koncern hvor alle selskaber er solvente, hvorfor der sker fuld vederlæggelse ved apportindskuddet. Det ønskes bekræftet at beskatning herved ikke kan komme på tale.

Ved en efterfølgende overdragelse af H1 til det nystiftede holdingselskab for 1 DKK er det indiskutabelt at Spørgers fordring på selskabet vil kunne "genoplives" idet fordringen vil kunne nedbringes via indtjening i de øvrige selskaber i koncernen.

Hvis en fordring mod et selskab anskaffes til 1 DKK - typisk i forbindelse med køb af skyldnerselskabet - er der historisk set altid blevet gennemført beskatning af maskeret udlodning (eller beskatning som løn) af fordringshaveren i takt med at fordringen indfries jf. bl.a. Landsskatterettens afgørelse af 30. august 1993, Tfs 1993.544.

Her stadfæstede Landsskatteretten Ligningsrådets afgørelse, hvorefter man anså at de to ægtefællers erhvervelse af fordringen alene var begrundet i muligheden for senere at trække midler ud af selskabet uden beskatning.

Med "den nye" kursgevinstlov blev kursgevinstbeskatningen for personer udvidet til ikke kun at omfatte såkaldte sortstemplede fordringer (forrentning under mindsterenten) sådan at fordringen i 1993 afgørelsen kom ind under den generelle beskatning af personers gevinst på fordringer og de ægtefæller ville derfor have været skattepligtige af de senere afdrag uanset hvad.

Spørger har ikke erhvervet en fordring eller for den sags skyld et skyldnerselskab. Han stiftede H1 i 20xx og fordringen mod selskabet er opstået ved løbende indskud (udlån) over mange år. Fordringen er således anskaffet til kurs 100, helt i overensstemmelse med ovennævnte bindende svar fra 2021, som bekræftede at anskaffelsessummen for regresfordringen var det beløb som kapitalejeren havde indfriet kautionsforpligtelsen med.

Det er min opfattelse at situationen - efter en overdragelse af H1 til det ved aktieombytningen nystiftede holdingselskab - kan sidestilles med, at en kapitalejer lægger ny overskudsgivende aktivitet ind i et tomt selskab og derved får skabt indtjening som gør at dennes fordring mod selskabet kan indfries. Her er der ikke grundlag for beskatning af afdrag på fordringen når denne er erhvervet til kurs 100.

Spørgers repræsentant har fremsendt følgende supplerende bemærkninger:

## *"Forhold 1*

*Revisionsfirma-x har gennem længere tid drøftet forholdene med Spørger som er mangeårig kunde i firmaet hvor det er Spørgers ønske at få skabt en ny ejerstruktur hvor han ejer andelene i sine selskaber via et fælles holdingselskab. I den forbindelse ønskes det sikret, at Spørger ikke bliver stillet dårligere end andre der har en fordring mod et 100% ejet selskab hvor der så lægges ny aktivitet ind i selskabet, med den virkning at fordringen "genoplives, uden at der herved sker beskatning af senere afdrag på fordringen, jf. at der er tale om udlån der er foretaget af beskattede midler. Dette er udgangspunktet i den mangeårige skattepraksis der gælder på området, hvorimod man bringer sig selv i en beskatningssituation hvis der er tale om en fordring eller et selskab man har købt (typisk til 1 DKK).*

*Jeg foreslog i den forbindelse at der blev søgt om et bindende svar som jeg udarbejdede et udkast til. Dette blev drøftet og der blev herefter arbejdet en del med opbygningen og strukturen i anmodningen.*

*Der er intet til hinder for at der stilles flere spørgsmål i en anmodning om bindende svar når blot de vedrører samme problemstilling/disposition. Hvis man ser spørgsmål 1 og 2 som to selvstændige spørgsmål hvor de virkninger som ønskes belyst er forskellige så kan jeg følge Skattestyrelsens indstilling. Det er bare ikke det der er tilfældet her.*

*Når der i spørgsmål 1 spørges til virkningerne af et apportindskud af andele til H1 (skattefri aktieombytning), så skyldes det ikke manglende viden eller et behov for at få fastlagt virkningerne af den "påtænkte disposition". Jeg havde allerede tidligere meddelt revisor at det ikke er muligt at vederlægge en kapitalejer med andele i et selskab som er værdiløst.*

*Når vi valgte at lade spørgsmål 1 indgå i anmodningen om bindende svar så var det fordi det havde indgået i vores overvejelser og dermed var en del af de tanker som vi havde gjort os. Man kan også sige at spørgsmål 1 er en introduktion eller en "indgang til kernespørgsmålet" som er spørgsmål 2 hvor der tales om en aktieombytning til et bestående selskab.*

*Der er intet til hinder for at der i en anmodning om bindende svar stilles flere spørgsmål når blot de vedrører og relaterer sig til samme disposition/problemstilling. Det er også tilfældet her.*

*Jeg har i mine mange år i rådgivningsbranchen (og som skatterevisor i SKAT) set rigtig mange offentliggjorte bindende svar hvor en anmodning er opbygget sådan at de efterfølgende spørgsmål er bygget op om svaret på første spørgsmål. På samme måde har jeg selv lavet mange af den type anmodninger som der også er opnået bindende svar på. Et typisk eksempel: "2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende ønskes det oplyst om ..."*

*I nærværende ansøgning er der ikke ved selve udformningen af spørgsmål 2 henvist til udfaldet af spørgsmål 1, men det fremgår tydeligt af første afsnit i bemærkninger til spørgsmål 2, hvor det netop anføres, at konklusionen meget vel kan være at det slet ikke er muligt at gennemføre en aktieombytning (til et bestående selskab) her er der således tale om to spørgsmål som relaterer sig til hinanden og samme disposition/problemstilling.*

*Spørgsmål 3 skal ses i lyset af, at en anmodning om bindende svar skal være præcis og udførlig med hensyn til den/de dispositioner som påtænkes gennemført. Hvis Skatterådet gav (eller måtte give) grønt lys og anerkender at det ikke vil have skattemæssige konsekvenser for Spørger såfremt man gennemfører den påtænkte disposition som skitseret i spørgsmål 2, så ville Spørger få en ejerstruktur hvor H1 var ét ud af flere selskaber ejet af et fælles nystiftet holdingselskab.*

*Her ville det være nærliggende at fusionere selskabet ind i det nystiftede holdingselskab (eller et af søsterselskaberne), idet Skatterådet jo tidligere havde afgivet bindende svar hvorefter der ikke var nogle*

*skattemæssige konsekvenser forbundet med at få H1 ind i koncernstrukturen. Muligvis ville man her indsætte et forbehold eller lignende i det bindende svar i forhold til eventuel senere sammenlægning af selskaberne, fordi anmodningen - mangel af oplysninger om en mulig senere fusion - ville kunne anses upræcis med hensyn til den påtænkte disposition. Muligvis ville man ikke og her kan man sige at den rådgiver som efterfølgende måtte "blåstemple en fusion" netop ville have behov for rådgivning.*

*Heller ikke spørgsmål 3 er rejst som følge af et behov for rådgivning. Spørgsmålet er udelukkende rejst ud fra en risikobetragtning og et ønske om risikoafdækning. Hvis SKatterådet med spørgsmålet eller et tillægsspørgsmål var blevet bedt om at tage stilling til "hvor længe der skulle gå", ja så kan man måske tale om rådgivning.*

*Forhold 2.*

*Jeg er enig i at der ikke kan rejses nye spørgsmål, men det er ikke korrekt når det anføres at spørgsmål ikke kan ændres/omformuleres hvilket ofte sker efter at en anmodning er blevet drøftet med Skatterådets (eller Skattestyrelsens) sagsbehandler. Dette kan både ske på sagsbehandleren eller spørgers foranledning. I den konkrete situation kan der sagtens indsætte en passus "hvis der svares nej til spørgsmål 2 ...." indledningsvist i spørgsmål 2 hvis man formalistisk anser det forhold at dette "kun" fremgår af (afsnit 1) for afgørende. bemærkningerne)."*

Det er på den baggrund min opfattelse at spørgsmål 2 bør besvares bekræftende.

*Bemærkninger vedrørende spørgsmål 3*

H1 vil efter den i spørgsmål 2 nævnte overdragelse være et datterselskab til det nystiftede holdingselskab.

Ud fra et hensyn om at slanke koncernen mest muligt kunne det naturligvis overvejes at fusionere de to selskaber ved en såkaldt lodret fusion.

I henhold til Fusionsskattelovens § 6 skal H1 aktiver og passiver ved fusionen behandles som var de anskaffet af det nystiftede holdingselskab på de tidspunkter hvor de er erhvervet af H1 og til de anskaffelsessummer hvortil de er erhvervet af H1 (universalsuccession). Gælden til Spørger vil således indgå til pålydende i det nystiftede holdingselskab.

Ved en lodret fusion kan og må der ikke ydes vederlag. Derved kan man ikke som i ovennævnte bindende svar fra Skatterådet (SKM2013. 763) og den i spørgsmål 1 nævnte aktieombytning tale om at der misforhold mellem værdien af vederlagsaktierne og den faktiske handelsværdi.

I modsætning til den i spørgsmål 1 nævnte aktieombytning er Spørger heller ikke part i fusionen.

Sidst men ikke mindst kan man heller ikke tale om at Spørger med fusionen opnår en skattemæssig fordel. Muligheden for at Spørger via indtjening i de øvrige selskaber kan oppebære afdrag på sin fordring opstår således forud for fusionen i det øjeblik hvor det nystiftede holdingselskab, jf. spørgsmål 2, erhverver H1 og der derved etableres koncernfællesskab med de øvrige selskaber.

Ud fra disse betragtninger er det min opfattelse at en efterfølgende fusion ikke bør ændre svaret på spørgsmål 2.

## **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det ikke udløser personlig beskatning af Spørger, hvis han vælger at indskyde sine kapitalandele i D2 og D3 i H1 ved en skattefri aktieombytning mod at blive vederlagt med nyudstedte kapitalandele i H1.

### *Begrundelse*

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

Ved selskaber forstås, 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, jf. aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 1, 1. pkt.

Skattestyrelsen forstår ud fra det oplyste, at H1 er det erhvervende selskab og at D2 samt D3 er de erhvervede selskaber i den påtænkte ombytning.

Henset til, at både det erhvervende selskab og de erhvervede selskaber i den påtænkte disposition er danske aktie- og anpartsselskaber, er betingelsen 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 aktionærene i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2.

Spørger ejer personligt 100 pct. af kapitalandelene i henholdsvis H1 og D3, mens han ejer 85 pct. af aktierne i D2. Derudover ejer H1 100 pct. af anparterne i D1.

H1 erhverver 100 pct. af anparterne i D3 og 85 pct. af aktierne i D2 og dermed flertallet af stemmerne i begge selskaber, mod til gengæld at tildele Spørger nye kapitalandele i H1. Den planlagte transaktion er derfor omfattet af definitionen på en aktieombytning i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2.

Muligheden for at foretage en sådan aktieombytning skattefrit medfører, at aktionærene succederer 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.

For at en aktieombytning kan gennemføres, uden at der er opnået en forudgående tilladelse fra told- og skatteforvaltningen er det et krav, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuelt kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Der må således ikke i forbindelse med aktieombytningen ske formueforskydninger mellem aktionærene. Se aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6.

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. Se svarene på spørgsmål 31 og 33 til L 110, samt tillige af lovbemærkningerne til L 110.

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

I SKM2021. 116. SR bekræftede Skatterådet, at betingelserne for at foretage en skattefri anpartsombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 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.

Ved aktieombytningen opstod imidlertid en skattemæssig fordel, da aktieombytningen medførte, at de frie reserver fra det erhvervede selskab kunne udloddes som skattefrit udbytte til det erhvervende selskab, hvorefter de kunne overføres skattefrit til Spørger, der havde et regreskrav mod det erhvervende selskab.

Med henvisning til, at der i det erhvervende selskab var en negativ egenkapital (således at der ikke til fulde kunne ske ombytning til handelsværdi) samt at der opstod en utilsigtet skattemæssig fordel ved aktieombytningen fandt Skatterådet 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 aktieavancebeskatningslovens § 36.

Skatterådet udtalte nærmere:

*"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 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."*

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).

Det er oplyst, at H1 har en negativ egenkapital på xx kr., mens D3 og D2 har en positiv egenkapital på henholdsvis xx og xx kr.

I nærværende sag overstiger den numeriske værdi af den negative egenkapital i det erhvervende selskab dermed værdien af kapitalandelene i de erhvervede selskaber, og det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke kan vederlægges for de indskudte kapitalandele, da kapitalandele i et selskab med negativ egenkapital ikke har nogen værdi.

På denne baggrund finder Skattestyrelsen, at der ikke kan ske ombytning til handelsværdi, og dermed kan der ikke foretages en skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6. Der henvises i øvrigt til Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 6.3.3.2, hvor det fremgår at de aktionærer, der ombytter deres aktier, skal betales med aktier i det erhvervende selskab. Hvis de indskudte aktier er værdiløse, kan der ikke erlægges et vederlag, og dermed kan der ikke foretages en skattefri aktieombytning.

Skattestyrelsen kan således ikke bekræfte, at den beskrevne påtænkte aktieombytning ikke udløser personlig beskatning af Spørger.

I øvrigt bemærker Skattestyrelsen, at uden en aktieombytning ville formue, der bliver udloddet fra D3 og D2 til Spørger, være en skattepligtig udlodning, og H1 vil ikke have midler til at tilbagebetale Spørgers tilgodehavende. Efter en ombytning vil D3 og D2 derimod kunne udlodde udbytter skattefrit til H1, der herefter (skattefrit) kan bruge udlodningen til at tilbagebetale spørgers tilgodehavende.

Ved en skattefri aktieombytning ville der dermed opstå en skattemæssig fordel, og det er usandsynligt at aktieombytningen ville have fundet sted, såfremt de pågældende selskaber var kontrolleret af uafhængige parter.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at det ikke udløser personlig beskatning af Spørger, såfremt der i stedet gennemføres en aktieombytning til et nystiftet selskab som så erhverver kapitalandele i H1 for 1 DKK.

### *Begrundelse*

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at man kan få bindende svar på den skattemæssige virkning af en disposition, som Spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Det fremgår videre af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven, som fremsat den 24. februar 2005, fremgår følgende angående § 23: "Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning." (Skattestyrelsens fremhævelse)

Folketingets Ombudsmand udtalte i FOB2009-14-1, at det følger af kravet om, at der skal være tale om en bestemt disposition, at den planlagte disposition og dens gennemførelse beskrives tilstrækkeligt detaljeret i anmodningen om bindende svar. Dette indebærer, at Spørgeren på forhånd må gøre sig klart, præcist hvad det er der ønskes opnået (mål), herunder hvilken fremgangsmåde, der er tænkt anvendt til at nå dette mål.

I afgørelsen i SKM2023. 142. SR, skete en sådan afvisning af spørgsmål 2 med henvisning til, at der ikke forelå et supplerende spørgsmål, men i stedet en alternativ påtænkt disposition.

I nærværende sag opstiller formuleringen af spørgsmål 2 et alternativt faktum, idet spørger i stedet for at indskyde sine kapitalandele i D2 og D3 i H1 ved en skattefri aktieombytning, vælger at gennemføre en aktieombytning til et nystiftet selskab, som så erhverver kapitalandelene i H1 for 1 kr. Det ønskes i den forbindelse besvaret, om det udløser personlig beskatning af Spørger.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at besvarelsen af de to alternative spørgsmål vil medgå ved Spørgers valg mellem de to alternative dispositioner - altså ved fastlæggelsen af, hvordan aktieombytningen skal foretages. En besvarelse af begge spørgsmål vil dermed give det bindende svar karakter af rådgivning.

Med henvisning hertil er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmålet bør afvises da andre hensyn - her det alternative faktum - taler imod en bevarelse, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Repræsentanten anfører to argumenter for, at spørgsmål 2 ikke skal afvises. Der anføres dels et argument om, at der er tale om risikoafdækning og ikke rådgivning, og dels et argument om at de stillede spørgsmål kan ændres.

I forhold til repræsentantens anbringende om, at der er tale om risikodækning og ikke rådgivning bemærker Skattestyrelsen, at der i spørgsmål 2 ønskes svar på en alternativ måde til at gennemføre en aktieombytning, jf. det ovenfor anførte.

I den ovenfor nævnte udtalelse fra Folketingets Ombudsmand fremgår følgende:

*"Om skatteforvaltningslovens § 21 bemærkes særligt at når det i bestemmelsen er anført, at bindende svar gives vedrørende en 'disposition', må det forstås sådan at bindende svar kun gives vedrørende en bestemt disposition og ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller forskellige måder at gennemføre en given disposition på."*

Der er tale om en situation, hvor formuleringen af spørgsmål 2 opstiller et alternativt faktum i forhold til spørgsmål 1. Spørger har dermed ikke på forhånd gjort sig klart, præcist hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at opnå sit mål.

I forhold til repræsentantens bemærkning om, at de stillede spørgsmål kan ændres bemærker Skattestyrelsen, at en ændring af et eller flere spørgsmål ikke ændrer på, at der ikke er tale om en bestemt disposition med derimod en alternativ måde at gennemføre en given disposition på.

På baggrund af ovenstående finder Skattestyrelsen ikke, at repræsentantens supplerende bemærkninger fører til et andet resultat, og fastholder såvel begrundelsen og indstillingen om, at spørgsmål 2 besvares med "Afvises".

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Afvises".

#### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at det ikke vil ændre svaret på spørgsmål 2, hvis H1 og det nystiftede holdingselskab fusioneres, efter at der er etableret koncernforbindelse mellem selskaberne ved den i spørgsmål 2 nævnte overdragelse.

#### *Begrundelse*

Se begrundelsen under spørgsmål 2

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Afvises".

#### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Det bemærkes dog, at Spørger under personligt fremmøde for Skatterådet for så vidt angår spørgsmål 1 ændrede svaret til "Nej".

#### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

#### Spørgsmål 1

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 skattefri 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*

Almindelige bemærkninger til lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 2006-07), pkt. 2

(...)

Det foreslås, at det skal være en betingelse for at kunne omstrukturere skattefrit uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af et eventuelt kontantvederlag skal svare til handelsværdien af de ombyttede aktier henholdsvis de tilførte aktiver og passiver. Der er ikke hermed tilsigtet ændringer i de

gældende regler og praksis om ombytningsforhold ved skattefrie omstruktureringer, der gennemføres med tilladelse.

(...)

Bilag 23 til Lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 2006-07)

(...)

Der er ikke tilsigtet ændringer i de gældende regler og praksis om ombytningsforholdet - heller ikke for så vidt angår skattefri fusion. Udgangspunktet er således, at ombytningsforholdet skal fastsættes til handelsværdi for at den pågældende fusion kan anses for at være omfattet af fusionsskatteoven. Det vil være muligt at få bindende svar om de skattemæssige konsekvenser af et givent ombytningsforhold.

(...)

Spm. 31 til Lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 2006-07)

Spørgsmål 31: Den foreslåede bestemmelse i § 36 a, stk. 3, bedes nærmere forklaret. Hvordan kan værdien af vederlagsaktierne med tillæg af kontant udligningssum have anden værdi end værdien af det, der byttes med?

Svar: Forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 36 A, stk. 3, jf. lovforslagets § 2, nr. 3, vedrører det såkaldte ombytningsforhold. Efter forslaget til bestemmelsen er det en betingelse for at kunne ombytte aktier skattefrit uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier.

Bestemmelsen medfører, at i forbindelse med ombytningen skal det erhvervende selskab vederlægge aktionæren i det erhvervede selskab med værdier, der svarer til handelsværdien af de aktier, aktionæren ombytter. Aktionæren må altså ikke ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forære det erhvervende selskab (og dermed eventuelle andre aktionærer i dette selskab) værdier uden at få et tilsvarende vederlag. Omvendt må det erhvervende selskab ikke ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forære aktionæren værdier, der står i et misforhold til de ombyttede aktiers værdi.

Bilag 1 til Lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 bilag 1)

(...)

Det er et grundprincip i de foreslåede regler, at værdien af vederlaget skal svare til værdien af de overførte aktiver og passiver. Skatteministeriet vurderer ikke, at det er hensigtsmæssigt at gøre undtagelser fra dette princip i enkeltstående situationer.

(...)

*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.

## SKM2021. 116. SR

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.

### Den juridiske vejledning 2024-2 C. D. 6.3.3.2 Værdipapirer der kan ombyttes

(...)

Som udgangspunkt kan aktier mv. omfattet af ABL § 1 ombyttes efter reglerne i ABL § 36.

(...)

#### 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 2024-2 C. D. 7.4.1 Betingelser for skattefri aktieombytning uden tilladelse

(...)

Ombytning 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 og 3

##### *Lovgrundlag*

#### Skatteforvaltningslovens § 21

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3.

(...)

## Skatteforvaltningslovens § 24

En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt

### *Forarbejder*

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven som fremsat den 24. februar 2005 fremgår angående § 24, stk. 2 bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning 2024-2 A. A. 3.9.1 Afvisning af spørgsmål om alternative dispositioner

Det fremgår af lovbemærkningerne til SFL § 23, at en anmodning om bindende svar efter en konkret vurdering kan afvises, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning.

Eksempel (afvisning af anmodning om belysning af 5 modeller om samme forhold)

Med udgangspunkt i anskaffelse af en sommerbolig i Italien anmodede ledelsen i det danske ejerselskab om bindende svar om de skattemæssige virkninger af 5 alternative modeller om organiseringen af brugsretten. Skatterådet afviste anmodningen med den begrundelse, at den omhandlede egentlig rådgivning om, hvilken af de 5 modeller, der ville være mindst indgribende og samtidig den billigste rent skattemæssigt. Se SKM2014. 397. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål til 4 alternative dispositioner)

Der var stillet spørgsmål til 4 forskellige alternative dispositioner, hvorfor der skete afvisning med den begrundelse, at anmodningen var at sidestille med rådgivning, som falder uden for rammerne af ordningen om bindende svar. Se SKM2014. 248. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål 2-4, idet der var tale om alternative dispositioner til spørgsmål 1.)

Spørgerne ønskede det bekræftet, at en vedtægtsændring, hvor en anpartshaver opgav sin bestemmende indflydelse, ikke medførte afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30. Det fremgik videre af anmodningen, at "I det omfang Skatterådet ikke kan bekræfte Selskabets vurdering af ovenstående, har ejerkredsen identificeret en række alternative fremgangsmåder, som potentielt kunne implementeres med henblik på at sikre en (delvis) normalisering af ejerforholdet."

Skatterådet svarede på det første spørgsmål, men afviste at besvare spørgsmål 2-4, jf. SFL § 24, stk. 2, idet en besvarelse af disse spørgsmål ville have karakter af rådgivning.

Det blev i begrundelsen tilføjet, at det ikke ville gøre nogen forskel, hvis spørgeren foretog en opdeling i 4 separate anmodninger og sendte disse ind samtidigt. Se SKM2019. 31. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål, idet der var tale om alternative dispositioner til spørgsmål 1.)

Skatterådet afviste at besvare spørgsmål 2, idet spørgsmålet var udtryk for, at spørger ønskede en alternativ måde at gennemføre dispositionen i spørgsmål 1 på. Spørgsmål 3 bortfaldt. Se SKM2019. 518. SR.

#### SKM2023. 142

Skatterådet afviste at give bindende svar til spørgsmål 2, som knyttede sig til en påtænkt disposition, da det ville være at ligestille med rådgivning.

#### FOB2009-14-1

"... 2. Skatteforvaltningslovens regler om bindende svar

Reglerne om bindende svar findes i skatteforvaltningslovens kapitel 8 (§§ 21-25 i lovbekendtgørelse nr. 907 af 28. august 2006 som ændret ved lov nr. 527 af 17. juni 2008 og lov nr. 1341 af 19. december 2008).

Der kan anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en allerede foretaget disposition, men også på de skattemæssige virkninger af en påtænkt (planlagt) disposition, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, sidste punktum.

Efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1, skal en anmodning om bindende svar være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret som står til rådighed for spørgeren. Vurderes det at et spørgsmål ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan Skat, henholdsvis Skatterådet, anmode om at få tilsendt yderligere oplysninger eller dokumentation. Om bestemmelsens nærmere indhold er der i forarbejderne til skatteforvaltningsloven bl.a. anført følgende:

‘Spørgeren har som udgangspunkt ansvaret for at oplyse de faktuelle forhold vedrørende den disposition, der ønskes et bindende svar om. Det har primært sammenhæng med, at spørgeren normalt har - eller bør have - et bedre kendskab til dispositionen end forvaltningen.

Forvaltningen har ansvaret for, at der kun gives et bindende svar, hvis spørgsmålet er tilstrækkeligt oplyst. Og forvaltningen har i øvrigt ansvaret for retsanvendelsen ved spørgsmålets besvarelse.

Told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, kan derfor anmode spørgeren om at belyse spørgsmålet nærmere, herunder om at dokumentere et forhold ved fremlæggelse af en vareprøve, og fastsætte en rimelig frist herfor. En sådan frist bør som udgangspunkt ikke være på under 14 dage.

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar. ’

Jeg henviser til Folketingstidende 2004-05, 2. samling, tillæg A, s. 4275 f.

Ifølge skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, kan Skat, henholdsvis Skatterådet, i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Om skatteforvaltningslovens § 21 bemærkes særligt at når det i bestemmelsen er anført at bindende svar gives vedrørende en ‘disposition’, må det forstås sådan at bindende svar kun gives vedrørende en bestemt

disposition og ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller forskellige måder at gennemføre en given disposition på.

Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, er uproblematisk når der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en allerede gennemført disposition. I disse tilfælde ligger faktum fast, og det vil være muligt objektivt at konstatere og dokumentere faktum.

I de tilfælde hvor der anmodes om bindende svar på de skattemæssige virkninger af en planlagt disposition, er det derimod ikke muligt objektivt at konstatere og dokumentere sagens faktum. I disse tilfælde udgøres 'faktum' alene af spørgerens beskrivelse af den planlagte disposition. Kravet om at der skal være tale om en bestemt disposition, afføder i disse situationer et krav om at den planlagte disposition - herunder den måde som dispositionen planlægges gennemført på - beskrives tilstrækkelig detaljeret i anmodningen om bindende svar. Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist hvad det er han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.

Det vil naturligvis afhænge af en konkret vurdering om en beskrivelse af en planlagt disposition er tilstrækkelig præcis og detaljeret til at der kan gives et bindende svar."