



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2007-418-0020

Dato: 17. september 2007

Til

Folketinget - Skatteudvalget

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 350-359 af 27. august
2007.

(Alm. del).

Kristian Jensen

/Lise Bo Nielsen

Spørgsmål 350: I forlængelse af ministerens besvarelse af 27. juni 2007 af spørgsmål 261 og 262 almindelig del anmodes ministeren om nærmere at redegøre for den politiske begrundelse for, at opskrivning i 2007 af et unoteret selskabs aktiver kun kan påvirke overgangssaldoen efter ABL § 45A, hvis aktionæren ikke har afhændet sine aktier i et selskab i 2007, når den aktieindkomst, der er resultatet af den realiserede aktieavance i 2007, skal modregnes i overgangssaldoen?

Svar: Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 45 A, stk. 4, 2. pkt., er udformet med henblik på at varetage to overordnede hensyn bag overgangsordningen.

For det første – og som jeg blandt andet har redegjort for i min besvarelse af spørgsmål 261 – er bestemmelserne om opgørelsen af overgangssaldoen i det hele baseret på aktionærens ejerskab af aktier. Dette gælder også for opgørelsen af den del af overgangssaldoen, der vedrører aktionærens unoterede aktier.

Det bærende princip er, at overgangssaldoen opgøres på grundlag af de aktier, som aktionæren ejede den 1. januar 2007. Saldoen afspejler det overskud, der pr. denne dato (for unoterede selskaber med et regnskabsår, der afviger fra kalenderåret: ved udløbet af regnskabsåret 2006) var opsparet i det eller de selskaber, hvori aktionæren ejede aktier.

Bestemmelserne om opgørelsen af overgangssaldoen suppleres af adgangen efter § 45 A, stk. 4, 2. pkt., til at forhøje saldoen, hvis et unoteret selskab ved en ændring af regnskabspraksis opskriver et eller flere aktiver i årsregnskabet for 2007. Denne adgang skal som beskrevet i de specielle bemærkninger sikre, at aktionærer i selskaber, der på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse allerede havde aflagt årsregnskab for regnskabsåret 2006, ikke stilles anderledes end aktionærer i selskaber, der på fremsættelsestidspunktet endnu ikke havde aflagt årsregnskab for dette regnskabsår. Da adgangen udgør et supplement til bestemmelserne om opgørelsen af saldoen ligger heri en forudsætning om fortsat ejerskab af aktierne i regnskabsåret 2007.

For det andet er bestemmelserne om den efterfølgende nedskrivning af saldoen søgt udformet, så de bliver så enkle som muligt at anvende. Dette indebærer blandt andet, at saldoen nedskrives med den skattepligtige positive nettoaktieindkomst, uanset om denne indkomst hidrører fra aktier, der er indgået ved opgørelsen af overgangssaldoen. Saldoen er således ikke knyttet til nogle bestemte aktier, og saldoen reduceres dermed også med aktieindkomst vedrørende aktier, der ikke er medregnet ved opgørelsen af overgangssaldoen (for eksempel fordi aktionæren har erhvervet dem efter den 1. januar 2007).

Det er disse hensyn bag overgangsordningen, der er baggrunden for udformningen af bestemmelsen i § 45 A, stk. 4, 2. pkt.

Spørgsmål 351: I forlængelse af ministerens besvarelse af 27. juni 2007 af spørgsmål 261 og 262 almindelig del anmodes ministeren om at bekræfte, at konsekvensen af besvarelsen er følgende ud fra eksemplet i spørgsmål 262, idet det forudsættes, at aktionæren ejer aktierne i såvel A som B den 1/1-2007:

Saldo på overgangssaldo 1/1-2007:

Merværdi fra aktierne i A	10 mio. kr.
Merværdi på aktierne i B	<u>30 mio. kr.</u>
I alt	40 mio. kr.

Hvis der ikke afhændes aktier i A i 2007 forøges saldoen med:

Opskrivning af datterselskabsaktier i A: 30 mio. kr.

Samlet overgangssaldo iflg. ABL § 45A: 40 mio. kr. + 30 mio. kr. = 70 mio. kr.

Hvis aktionæren i 2008 sælger sine aktier i A og B med en skattemæssig fortjeneste på henholdsvis 40 mio. kr. og 30 mio. kr. så bliver den samlede aktieindkomst i 2008 beskattet med 28% af grundbeløbet, og resten med 43%, da hele avancen er omfattet af overgangssaldoen efter ABL § 45A, der udvikler sig således:

Saldo efter ABL § 45A 1/1-2007:	70 mio. kr.
- aktieindkomst 2008:	<u>70 mio. kr.</u>
Saldo herefter	0 kr.

Aktieindkomst i 2008 beskattes med 25% og 43%

Hvis aktionæren sælger sine aktier i A i 2007 for værdien 40 mio. kr. og hermed realiserer en avance på 40 mio. kr., der beskattes som aktieindkomst, vil saldoen efter ABL § 45 A ultimo 1.1.2008 være:

Saldo 1/1-2007:	40 mio. kr.
- aktieindkomst 2007:	<u>40 mio. kr.</u>
Saldo herefter	0 kr.

Sælger aktionæren herefter sine aktier i B i 2008 med en skattepligtig avance på 30 mio. kr. vil aktieindkomsten på 30 mio. kr. af denne avance blive beskattet med 45% for den del, der overstiger grundbeløbet 100.000 kr.

Svar: Det kan bekræftes, at beskatningen af aktionæren vil være som angivet i eksemplet.

I den første situation, hvor både aktierne i A og B sælges i 2008, vil overgangssaldoen således kunne forhøjes med den opskrivning, der i årsregnskabet 2007 for A finder sted vedrørende selskabets datterselskabsaktier. I den anden situation, hvor aktierne i A sælges i løbet af regnskabsåret 2007, kan overgangssaldoen derimod ikke forhøjes med den foretagne opskrivning. Der henvises i den forbindelse til min besvarelse af spørgsmål 350.

Det er ved besvarelsen lagt til grund, at der ikke skal afsættes udskudt skat ved opskrivningen af aktierne i datterselskabet.

Spørgsmål 352: Kan ministeren bekræfte, at det beløb, der efter bestemmelsen i ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt. kan forøge overgangssaldoen som følge af opskrivning af aktier i selskabet i indkomståret 2007 er opskrivningsbeløbet primo 2007, jf. reglerne for ændring af regnskabspraksis i Årsregnskabslovens 51, stk. 1, der foreskriver, at en ændret regnskabspraksis medfører, at denne ændring skal føres over egenkapitalen primo det regnskabsår, hvor ændring af regnskabsprincip gennemføres?

Svar: Jeg kan bekræfte den angivne forståelse af bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 45 A, stk. 4, 2. pkt. Det er således aktionærens forholdsmæssige andel af opskrivningsbeløbet primo regnskabsåret 2007 fratrukket udskudt skat forbundet hermed, der kan forhøje overgangssaldoen.

Der henvises i den forbindelse til ordlyden af § 45 A, stk. 4, 2. pkt. ("...ved en ændring af regnskabspraksis efter bestemmelserne i årsregnskabsloven opskriver aktiver...") og til bestemmelsen om ændring af regnskabspraksis i årsregnskabslovens § 51, stk. 1, der som korrekt anført indebærer, at en opskrivning (efter skat) som led i en ændring af regnskabspraksis skal føres på egenkapitalen primo året.

Overgangssaldoen skal som nævnt i min besvarelse af spørgsmål 350 netop afspejle det overskud, der ved udløbet af regnskabsåret 2006 var opsparet i det eller de selskaber, hvori aktionæren ejede aktier.

Spørgsmål 353: Kan ministeren bekræfte følgende forståelse af bestemmelsen i ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt.?

Aktionæren P ejer hele aktiekapitalen i A A/S. Skattemæssig anskaffelsesværdi er 1 mio. kr. Regnskabsmæssig egenkapital iflg. Årsrapporten for 2006 for A A/S er 5 mio. kr. Værdi af ejendom er i regnskabet medtaget til en værdi af 2 mio. kr., svarende til anskaffelsesværdi på 3 mio. kr. – akkumulerede regnskabsmæssige afskrivninger 1 mio. kr. = 2 mio. kr.

For 2007 ændres regnskabsprincip for A A/S, således at der skiftes fra kostpris til dagsværdi for materielle anlægsaktiver (her ejendom). Dagsværdi er 1/1-2007 12 mio. kr. og 31/12-2007: 10 mio. kr.

Idet det forudsættes, at der ikke er udloddet udbytte i 2007, skal saldoen efter ABL § 45A opgøres således:

Opgjort saldo 1/1-2007 (5 mio. kr. – 1 mio. kr.):	4 mio. kr.
+ opskrivning af ejendom 1/1-2007:	10 mio. kr.
- udskudt skat heraf:	2,5 mio. kr. <u>7,5 mio. kr.</u>
Overgangssaldo efter ABL § 45A ultimo 2007:	11,5 mio. kr.

Svar: Jeg kan bekræfte den angivne forståelse af bestemmelsen, og at overgangssaldoen ultimo 2007 vil udgøre 11,5 mio. kr. Det forudsættes i den forbindelse, at P ikke oppebærer aktieindkomst i 2007.

Spørgsmål 354: Kan ministeren bekræfte følgende forståelse af bestemmelsen i ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt.?

Aktionæren P ejer hele aktiekapitalen i A A/S. Skattemæssig anskaffelsesværdi er 1 mio. kr. Regnskabsmæssig egenkapital iflg. Årsrapporten for 2006 for A A/S er 5 mio. kr. Værdi af ejendom er i regnskabet medtaget til en værdi af 2 mio. kr., svarende til anskaffelsesværdi på 3 mio. kr. – akkumulerede regnskabsmæssige afskrivninger 1 mio. kr. = 2 mio. kr.

For 2007 ændres regnskabsprincip for A A/S, således at der skiftes fra kostpris til dagsværdi for materielle anlægsaktiver. Dagsværdi er 1/1-2007 10 mio. kr. og 31/12-2007: 12 mio. kr.

Idet det forudsættes, at der ikke er udloddet udbytte i 2007, skal saldoen efter ABL § 45A opgøres således:

Opgjort saldo 1/1-2007 (5 mio. kr. – 1 mio. kr.):	4 mio. kr.
+ opskrivning af ejendom 1/1-2007:	8 mio. kr.
- udskudt skat heraf:	2 mio. kr. <u>6 mio. kr.</u>
Overgangssaldo efter ABL § 45A ultimo 2007:	11 mio. kr.

Svar: Jeg kan bekræfte den angivne forståelse af bestemmelsen. Det forudsættes dog i den forbindelse, at det er en fejl, når overgangssaldoen i eksemplet er angivet at udgøre 11 mio. kr. ultimo 2007 og ikke 10 mio. kr. Det forudsættes endvidere, at P ikke oppebærer aktieindkomst i 2007.

Spørgsmål 355: Kan ministeren bekræfte følgende forståelse af bestemmelsen i ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt.?

Aktionæren P ejer hele aktiekapitalen i Holdingselskabet H A/S. Skattemæssig anskaffelsesværdi er 1 mio. kr. Regnskabsmæssig egenkapital iflg. Årsrapporten for 2006 for H A/S er 6 mio. kr. Værdi af aktier i datterselskabet A A/S er i regnskabet medtaget til en værdi af 2 mio. kr., svarende til anskaffelsesværdi.

For 2007 ændres regnskabsprincip for A A/S, således at der skiftes fra kostpris til dagsværdi for datterselskabsaktier.

Der afsættes ikke udskudt skat af aktier i datterselskab, da de har været ejet mere end 3 år. Dagsværdi for aktierne i A A/S er 1/1-2007 10 mio. kr. og 31/12-2007: 10 mio. kr. Stigningen i dagsværdi svarer til årets resultat efter skat i 2007: 2 mio. kr.

Idet det forudsættes, at der ikke er udloddet udbytte i 2007, skal saldoen efter ABL § 45A opgøres således:

Opgjort saldo 1/1-2007 (6 mio. kr. – 1 mio. kr.):	5 mio. kr.
+ opskrivning af datterselskabsaktier 1/1-2007:	<u>8 mio. kr.</u>
Overgangsaldo efter ABL § 45A ultimo 2007:	13 mio. kr.

Svar: Jeg kan bekræfte den angivne forståelse af bestemmelsen, og at overgangssaldoen ultimo 2007 vil udgøre 13 mio. kr. Det forudsættes i den forbindelse, at P ikke oppebærer aktieindkomst i 2007. Det forudsættes endvidere – uden at det dog har betydning for resultatet - at det er en fejl, når det i eksemplet er angivet, at dagsværdien af aktierne i A A/S den 31. december 2007 er 10 mio. kr. (og ikke 12 mio. kr.).

Spørgsmål 356: Kan ministeren bekræfte følgende forståelse af bestemmelsen i ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt.?

Aktionæren P ejer hele aktiekapitalen i Holdingselskabet H A/S. Skattemæssig anskaffelsesværdi er 1 mio. kr. Regnskabsmæssig egenkapital iflg. Årsrapporten for 2006 for H A/S er 6 mio. kr. Værdi af aktier i datterselskabet A A/S er i regnskabet medtaget til en værdi af 2 mio. kr., svarende til anskaffelsesværdi.

For 2007 ændres regnskabsprincip for A A/S, således at der skiftes fra kostpris til dagsværdi for datterselskabsaktier.

Der afsættes ikke udskudt skat af aktier i datterselskab, da de har været ejet mere end 3 år. Dagsværdi for aktierne i A A/S er 1/1-2007 12 mio. kr. og 31/12-2007: 10 mio. kr. Faldet i dagsværdi svarer til årets resultat efter skat i 2007: - 2 mio. kr.

Idet det forudsættes, at der ikke er udloddet udbytte i 2007, skal saldoen efter ABL § 45A opgøres således:

Opgjort saldo 1/1-2007 (6 mio. kr. – 1 mio. kr.):	5 mio. kr.
+ opskrivning af datterselskabsaktier 1/1-2007:	<u>10 mio. kr.</u>
Overgangssaldo efter ABL § 45A ultimo 2007:	15 mio. kr.

Svar: Jeg kan bekræfte den angivne forståelse af bestemmelsen, og at overgangssaldoen ultimo 2007 vil udgøre 15 mio. kr. Det forudsættes i den forbindelse, at P ikke oppebærer aktieindkomst i 2007.

Spørgsmål 357: Vil ministeren redegøre for, hvilke muligheder SKAT har for at ændre i en aktionærs overgangssaldo efter ABL § 45A stk. 4, 2. pkt., hvis der på denne overgangssaldo er tilført opskrivning i 2007 af aktiverne i et hovedaktionærfirma, hvor opskrivningen i årsrapporten ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler?

Svar: Hvis en aktionær på overgangssaldoen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 45 A, tilføjer opskrivning i 2007 af aktiverne i et hovedaktionærfirma, hvor opskrivningen i årsrapporten ikke er i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler, er opskrivningen foretaget i strid med reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 45 A, stk. 4, 2. pkt. SKAT vil i så fald kunne korrigere overgangssaldoen. En sådan korrektion skal foretages inden udløbet af fristen for ændring af skatteansættelsen for det indkomstår, hvori overgangssaldoen første gang selvangives, jf. mit svar på spørgsmål 15 til L 213 fremsat den 18. april 2007. Ifølge skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1 kan varsel om ændring af en skatteansættelse (normalt) ikke afsendes senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Der er dog efter skatteforvaltningslovens § 27 nogle særlige situationer, hvor de almindelige frister for ændring af skatteansættelsen kan gennembrydes. Det er f.eks. tilfældet, hvis skatteyderen forsætligt eller groft uagtsomt har selvangivet en for høj saldo.

Spørgsmål 358: Vil ministeren redegøre for, hvilke muligheder SKAT har for at ændre i en aktionærs overgangssaldo efter ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt., hvis der på denne overgangssaldo er tilført opskrivning af aktiverne i et hovedaktionærfirma, og hvor der er brugt opskrivningen ultimo 2007 i stedet for opskrivningen primo 2007?

Svar: Hvis en aktionær på overgangssaldoen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 45 A, tilføjer opskrivning af aktiverne i et hovedaktionærfirma og bruger opskrivningen ultimo 2007 i stedet for opskrivningen primo 2007, er opskrivningen foretaget i strid med reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 45 A, stk. 4, 2. pkt. SKAT vil i så fald kunne korrigere overgangssaldoen. Vedrørende tidsfristen for en sådan korrektion henviser jeg til svaret på spørgsmål 357.

Spørgsmål 359: Vil ministeren redegøre for, i hvilket omfang Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil underrette SKAT, hvis styrelsen konstaterer, at et selskab i 2007 foretager ændring af regnskabspraksis og opskriver anlægsaktiver, og denne opskrivning ikke er i overensstemmelse med årsregnskabsloven? Det må her formodes, at der sker en uretmæssig tilførsel af opskrivningen (opskrivningerne) på aktionærernes overgangssaldo efter reglerne i ABL § 45 A, jf. ABL § 45A, stk. 4, 2. pkt.

Svar: Jeg har til brug for besvarelsen af dette spørgsmål indhentet bidrag fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som jeg i det hele kan henholde mig til.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udtaler følgende:

”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal efter årsregnskabslovens § 159 stikprøvevis udtage og undersøge modtagne årsrapporter m.v. for at konstatere åbenbare overtrædelser af bl.a. årsregnskabsloven, bogføringsloven og selskabslovene. Styrelsen har ikke adgang til den underliggende bogføring og bilag, og gennemgangen vil derfor kun sjældent kunne afsløre uberettiget opskrivning af anlægsaktiver.

Derimod har langt de fleste selskaber en revisor, og denne har adgang til såvel selve årsrapporten som det underliggende materiale, og revisor skal som offentlighedens tillidsrepræsentant tage forbehold i sin revisionspåtegning, hvis der er væsentlige fejl eller mangler i årsrapporten. SKAT har også adgang til revisionspåtegningen.”