

Udskriftsdato: søndag den 11. januar 2026

KEN nr 9822 af 28/10/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. nedslag for hovedaktioner ved opgørelse af skattepligtig fortjeneste i forbindelse med afståelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-00172

Landsskatteretskendelse vedr. nedslag for hovedaktioner ved opgørelse af skattepligtig fortjeneste i forbindelse med afståelse

Resumé

Sagen vedrørte opgørelse af avance på anparter i forbindelse med ejerens fraflytning til udlandet. Beregningen foretoges efter aktieavancebeskatningslovens almindelige regler, dog således at værdien af anparterne på fraflytningstidspunktet ansås for anparternes afståelsessum. Klageren har ejet anparterne siden 6. december 1997 og flyttede til udlandet pr. 1. januar 2006. SKAT har opgjort ejertidsnedslaget til 21 %, svarende til en ejertid på 21 år. Klageren har opgjort ejertidsnedslaget til 22 %. Med henvisning til cirk. nr. 137 af 19. juli 1994, pkt. 3.3.1. samt ordlyden i ABL § 47, stk. 3 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse.

SKAT har ansat avancen på klagerens anparter i selskabet G1 ApS pr. 1. januar 2006 til 103.156.634 kr.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Sagens oplysninger

Klageren er eneanpartshaver i G1 ApS. Selskabet har i en årrække været holdingselskab for selskaber inden for automobilbranchen og andre driftsselskaber.

Holdingselskabet, som har regnskabsår 1. september til 31. august, afstod i 2005/06 den væsentligste aktivitet i sine datterselskaber.

Klageren flyttede den 1. januar 2006 til Schweiz. I den forbindelse anmodede han SKAT om to bindende svar i henhold til skatteforvaltningslovens §§ 21 – 25:

Ved bindende svar af 20. marts 2006 tilkendegav SKAT, at SKAT anser klageren for skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz fra 1. januar 2006, jf. dobbeltbeskatningssaftalen med Schweiz, artikel 4, stk. 2, litra b.

I den anden anmodning om bindende svar har klageren anmodet SKAT om at bekræfte, at anparterne i G1 ApS har en værdi på 130.630.642 kr. ved fraflytningen til Schweiz den 1. januar 2006. I anmodningen er det tilkendegivet, at værdien skal anvendes til opgørelse af fraflytterbeskatning i henhold til ABL § 38. I bindende svar af den 1. februar 2007 udtalte SKAT, at værdien af anparterne pr. 1. januar 2006 udgjorde 130.678.018 kr.

Fraflytteravancen er ikke blevet selvangivet. Ved brev af 24. juni 2009 har G2 på klagerens vegne anmodet SKAT om genoptagelse af skatteansættelsen for 2006 i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, således at anparterne i G1 ApS kan blive fraflytterbeskattet i henhold til ABL § 38. Anmodningen blev imødekommet.

G2 har opgjort avancen ved fraflytningen til 101.850.854 kr. Ved opgørelsen er anvendt den af SKAT i bindende svar af 1. februar 2007 beregnede værdi pr. 1. januar 2006 på 130.678.018 kr. Anparternes anskaffelsessum er indregnet med 100.000 kr., svarende til det kontante indskud for nominelt 100.000 anparter ved selskabets stiftelse i 1977. Ejertidsnedslag for hovedaktionæraktier i henhold til ABL § 47 er beregnet med 22 %, svarende til en ejertid på 22 år.

Det fremgår af registreringer i Erhvervs- & Selskabsstyrelsen, at G1 ApS er stiftet den 6. december 1977 med en anpartskapital på 100.000 kr., som er indbetalt til kurs 100. Det fremgår videre, at anpartskapitalen er forhøjet til nominelt 200.000 kr. ved overførsel af frie reserver den 30. december 1996.

Klageren har ejet anpartskapitalen i selskabet siden dets stiftelse.

Skattecentrets afgørelse

SKAT har ansat avance på anparter i G1 ApS ved klagerens fraflytning til Schweiz den 1. januar 2006, jf. dagældende ABL § 38 til 103.156.634 kr.

Som følge af at klageren blev skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz fra 1. januar 2006 har SKAT foretaget en fraflytterbeskatning af klagerens anparter i G1 ApS i henhold til dagældende aktieavancebeskatningslovs (ABL) § 38. Beskatningen er foretaget efter ABL's almindelige regler, dog således at værdien af anparterne på fraflytningstidspunktet anses for anparternes afståelsessum, jf. ABL § 38, stk. 2. Ved beregningen af avance er der givet nedslag i henhold til ABL § 47 med 21 pct.

Klageren blev skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz fra 1. januar 2006. Det indebærer, at der skal foretages en fraflytterbeskatning af anparterne i G1 ApS i henhold til dagældende ABL § 38. Beskatningen foretages efter ABL's almindelige regler, dog således at værdien af anparterne på fraflytningstidspunktet anses for anparternes afståelsessum, jf. ABL § 38, stk. 2.

SKAT har opgjort avancen ved fraflytningen opgøres således:

Anskaffelsessum nom. 100.000 kr. anparter 6. december 1977	-100.000 kr.
Anskaffelsessum nom. 100.000 kr. fondsaktier 30. december 1996	0 kr.
Afståelsessum – værdi i henhold til bindende svar af 1. februar 2007	130.678.018 kr.
	130.578.018 kr.
Nedslag i henhold til ABL § 47: 1977 til 1998 = 21 % af 130.578.018	-27.421.384 kr.
Skattepligtig avance	103.156.634 kr.

Ifølge ABL § 47, stk. 3, beregnes nedslaget med 1 % pr. år den skattepligtige har ejet de pågældende anparter forud for udløbet af indkomståret 1998.

Klageren erhvervede anparterne i G1 ApS den 6. december 1977. Forud for udløbet af indkomståret 1998 havde klageren således ejet anparterne i 21 år og 25 dage. Ejerperioden strækker sig over 22 indkomstår.

Ejertidsfradraget på 22 % sådan som det er udregnet af revisor, svarer til 1 % pr. indkomstår, hvori skatteyder har ejet anparterne til og med 1998. Hvis dette havde været lovgivers hensigt, ville bestemmelsen formentlig være formuleret netop således - at fradraget skulle udgøre 1 % for hvert indkomstår, hvori skatteyder har været ejer af aktierne/anparterne. I stedet formulerer bestemmelsen et fradrag på 1 % pr. år - ikke pr. indkomstår - men pr. år den pågældende har ejet hovedaktionæraktierne forud for udløbet af indkomståret 1998. En almindelig sproglig fortolkning af denne ordlyd tilsiger, at for hvert år (365 dage), skatteyder har været ejer af aktierne/anparterne forud for udløbet af 1998, kan der gives 1 % i fradrag. I overensstemmelse hermed er ejertidsfradraget omtalt således i pkt. 3.3.1 i cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 om beskatning ved afståelse af aktier:

»Bestemmelsen går ud på, aktionærer, der er hovedaktionærer i et selskab den 18. maj 1993, får et nedslag i den skattepligtige avance på 1 pct. pr. afsluttet år, hovedaktionæraktierne har været ejet forud for udløbet af indkomståret 1998.«

Ifølge denne formuleringen opnås 1 % nedslag for hvert afsluttet – det vil sige for hvert hele år – aktierne har været ejet inden udløbet af 1998.

SKAT fastholder derfor, at ejertidsfradraget er 21 % ved fraflytterbeskatning af klagerens anparter i G1 ApS, jf. ABL § 47, stk. 3.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt påstand om, at klagerens avance på anparterne i G1 ApS skal ansættes til 101.850.854 kr.

Til støtte for den nedlagte påstand har repræsentanten anført, at der skal beregnes et ejertidsnedslag for hovedaktionæraktier på 22 % i henhold til aktieavancebeskatningslovens § 47.

Af dagældende § 38, stk. 1 i aktieavancebeskatningsloven fulgte, at klagerens anparter i G1 ApS skulle anses som værende afstået skattemæssigt i forbindelse med fraflytningen af Danmark. Efter stk. 2 skulle værdien af anparterne ved skattepligtens ophør træde i stedet for afståelsessummen i forbindelse med opgørelsen af gevinst eller tab.

Det fulgte og følger fortsat af aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 1, at der ved opgørelsen af gevinst på aktier, der er erhvervet før den 19. maj 1993, kan beregnes et nedslag i den skattepligtige gevinst, når der er tale om hovedaktionæraktier. Desuden følger det af § 47, stk. 1, at tilsvarende gælder ved opgørelsen af gevinst på eventuelle fondsaktier eller aktieretter, som er tildelt inden den 1. januar 2006 på grundlag af de pågældende aktier. Af § 47, stk. 3 følger det, at nedslag efter stk. 1 beregnes med 1 % pr. år, den skattepligtige har ejet de pågældende aktier forud for udløbet af indkomståret 1998, samt at nedslaget højst kan udgøre 25 %.

Som anført er spørgsmålet i nærværende sag, hvorvidt ejertidsnedslaget efter aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3 skal beregnes til 21 % som hævdet af SKAT, eller om det skal beregnes til 22 %.

Første og andet punktum i § 47, stk. 3 i aktieavancebeskatningsloven lyder således:

»Stk. 3. Nedslag efter stk. 1 beregnes med 1 pct. pr. år, den skattepligtige har ejet de pågældende aktier forud for udløbet af indkomståret 1998. Nedslaget kan højst udgøre 25 pct.«

Samme formulering fremgår af lovens forarbejder (L 78 2005/2006) samt af ligningsvejledningen 2009-2, pkt. S.G.3.3.12.

Repræsentanten gør overordnet gældende, at nedslaget skal beregnes fra og med anskaffelses/stiftelsesåret til og med 1998, jf. formuleringen »forud for udløbet af indkomståret 1998«.

Klageren stiftede anpartsselskabet G1 ApS i 1977. Repræsentanten gør derfor gældende, at nedslaget skal beregnes fra og med stiftelsen i 1977 til og med 1998, hvilket giver 22 år svarende til et ejertidsnedslag på 22 %.

SKAT har anført i afgørelsen af den 26. november 2009, at bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3 skal forstås således, at man skal opgøre den faktiske ejertid i hele år (365 dage) forud for udløbet af indkomståret 1998. Dette baserer SKAT på en ordlydsfortolkning af bestemmelsen samt en henvisning til det nu ophævede cirkulære nr. 137 af den 19. juli 1994, hvilket SKAT mener taler til støtte for deres synspunkt.

Det fremgår ikke af ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3, at der skal anlægges en indskrænkende fortolkning af bestemmelsen ved beregningen af ejertidsnedslag. Dette fremgår heller ikke klart af ordlyden, af det af SKAT fremhævede uddrag af ovennævnte cirkulære.

Desuden er det af SKAT fremhævede cirkulære ophævet ved cirkulære nr. 73 af den 22. maj 2000. Dette – ifølge ophævelsescirkulæret – som følge af indarbejdelse i ligningsvejledningen.

Hverken i ligningsvejledningen 2006-1, afsnit S.G.3.3.12 eller i ligningsvejledningen 2009-2, afsnit S.G.3.3.12 om nedslag for hovedaktionæraktier er den gamle cirkulæret tekst videreført. At cirkulæret ikke er videreført taler selvsagt for, at uddraget fremhævet af SKAT ikke bør tillægges nogen vægt i relation til nærværende sag.

Det gøres gældende, at det ikke følger af en almindelig ordlydsfortolkning – som hævdet af SKAT – at der skal opgøres ejertid forstået som hele år af 365 dage. Derimod taler en ordlydsfortolkning for, at der beregnes 1 % ejertidsnedslag for hvert indkomstår, hvori klageren har været hovedanpartshaver i G1 ApS. Aktieavancebeskatningslovens § 47 blev indsat ved lov nr. 1413 af den 21. december 2005 (L 78 2005/06). Aktieavancebeskatningslovens § 47 er ikke ændret siden da.

Den 16. november 2005 fremsatte skatteministeren (Kristian Jensen) forslag til lov nr. 1413 af den 21. december 2005. Af det fremsatte lovforslag fremgår af bemærkningerne til § 47, stk. 3 bl.a. følgende:

»Bestemmelsen svarer til § 7 a, stk. 3, i den nuværende aktieavancebeskatningslov.

Nedslaget efter stk. 1 beregnes med 1 pct. pr. år, hvor den skattepligtige har ejet de pågældende hovedaktionæraktier forud får udløbet af indkomståret 1998. Nedslaget kan højst udgøre 25 pct.«

Som det fremgår af bemærkningerne til aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3 i det fremsatte lovforslag af den 16. november 2005, skal nedslaget efter aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3, 1. pkt. »beregnes med 1 pct. pr. år, hvor den skattepligtige har ejet de pågældende hovedaktionæraktier(...)«. Ordet »hvor« forstås i nærværende sammenhæng ganske naturligt som ordet »hvor«. Havde lovgiver ikke tiltænkt denne forståelse af bestemmelsen, ville ordet »hvor« ganske givet have været udeladt i bemærkningerne til det fremsatte lovforslag.

Desuden kan det ikke tillægges særskilt betydning, at der blot står år og ikke indkomstår. Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 47 om ejertidsnedslag, vedrører alene fysiske personer, for hvilke indkomståret følger kalenderåret, hvorfor det er underforstået, at der er tale om »år« i betydningen »indkomstår«.

En almindelig ordlydsfortolkning af aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3 fører således til, at nedslaget skal beregnes med 1 % fra og med anskaffelses-/stiftelsesåret 1977 til og med 1998. Ejerperioden strækker sig således over 22 indkomstår, og medfører derfor et ejertidsnedslag på 22 %.

Repræsentanten har sammenfattende gjort gældende, at ejertidsnedslaget efter aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3 skal beregnes til 22 % i forbindelse med opgørelsen af klagerens avance på anparterne i G1 ApS.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Aktieavancebeskatningslovens § 47 tilkender hovedaktionærer pr. 18. maj 1993 nedslag ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste i forbindelse med afståelse. Nedslaget i fortjenesten fremgår af bestemmelsens stk. 3 og har følgende ordlyd: »Nedslag efter stk. 1 beregnes med 1 pct. pr. år, den skattepligtige har ejet de pågældende aktier forud for udløbet af indkomståret 1998. Nedslaget kan højst udgøre 25 pct.« Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 47 svarer til § 7 A til den tidligere aktieavancebeskatningslov.

Af det til den tidligere aktieavancebeskatningslov udstedte cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994, pkt. 3.3.1. fremgår det bl.a., at der gives nedslag »i den skattepligtige avance på 1 pct. pr. afsluttet år, hovedaktionæren har været ejer«. Dette cirkulære er ophævet ved cirkulære nr. 73 af den 22. maj 2000.

Hovedaktionæren anses herefter, at erhverve ret til 1 % nedslag i den skattepligtige fortjeneste efter udløbet af 12 måneders ejertid regnet fra erhvervelsestidspunktet.

På denne baggrund samt med henvisning til ordlyden i aktieavancebeskatningslovens § 47, stk. 3, er det derfor med rette, at SKAT har beregnet klagerens ejertid for de konkrete anparter til 21 år i relation til beregningen af ejertidsnedslag efter aktieavancebeskatningslovens § 47, og da retten i øvrigt kan tiltræde SKATs beregning af ejertidsnedslaget stadfæstes den påklagede afgørelse.