



Skatteministeriet

16. maj 2017
J.nr. 2017-208

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 183 - Forslag til lov om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love
(Nedsættelse af bo- og gaveafgiften ved generationsskifte af erhvervsvirksomheder og
genoptagelse af skatteansættelsen for værdipapirer m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 26 af 21. april 2017.

Karsten Lauritzen

/ Camilla Christensen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 21. april 2017 fra Bech-Bruun, jf. L 183 - bilag 5.

Svar

Bech-Bruun anfører i henvendelse af 21. april 2017, at ikrafttrædelsesbestemmelsen for de nye regler er upræcis og problematisk. Desuden anses det for retssikkerhedsmæssigt problematisk og betænkeligt, at lovforslaget synes at være lovgivning med tilbagevirkende kraft til skade for borgerne, samt at lovforslaget griber ind i allerede verserende klagesager.

Ikrafttrædelsesbestemmelsen

Bech-Bruun anfører, at det er uklart, hvilken betydning ikrafttrædelsesbestemmelsen for justeringerne af SFL § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, vil have i praksis, når den urigtige periodisering omfatter indkomstår både før og efter 1. januar 2017.

Der henvises til, at det fremgår af lovforslaget, at justeringen først skal have virkning for skatteansættelser for indkomståret 2017, mens gevinst og tab for indkomståret 2016 eller tidligere i overensstemmelse med de gældende regler skal opgøres som forskellen mellem primo- og ultimoværdien.

Ifølge Bech-Bruun er det uklart, hvad dette betyder i praksis, hvis man i fx 2019 bliver opmærksom på, at man fejlagtigt har anvendt realisationsprincippet (i stedet for lagerprincippet) på værdipapirer i årene 2013-2018. Der efterspørges derfor eksempler på, hvordan indkomstopgørelsen skal foretages i disse tilfælde.

Kommentar

Ved lovforslaget foreslås det således, at reglerne for genoptagelse ændres for så vidt angår tilfælde, hvor den skattepligtige fx skulle have anvendt lagerprincippet, men ikke løbende har selvangivet gevinst og tab. Ifølge forslaget skal primoværdien for det tidligste år, der kan genoptages, opgøres som værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår for at sikre, at genoptagelse fremadrettet ikke – som tilfældet er efter de gældende regler – kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag.

De foreslåede bestemmelser skal finde anvendelse for indkomståret 2017, selv om det tidligste indkomstår inden for genoptagelsesfristerne ikke er indkomståret 2017, men et tidligere indkomstår.

Det betyder i det af Bech-Bruun nævnte eksempel, hvor skatteyderen i 2019 bliver opmærksom på, at realisationsprincippet fejlagtigt er anvendt, kan ske genoptagelse efter de nye regler som følger:

Det tidligste år, hvorefter der i 2019 (inden 1. maj) kan ske ordinær genoptagelse, vil være indkomståret 2015, (med mindre betingelserne for ekstraordinær genoptagelse foreligger).

Skatteansættelsen vil som i dag skulle genoptages ordinært for indkomståret 2015 og 2016.

Da de nye regler har virkning for indkomståret 2017, selvom det ikke er det tidligste år, der kan genoptages, vil skatteansættelsen for 2017 kunne genoptages efter de nye regler. Værdien primo 2017 skal herefter ansættes til anskaffelsessummen fra 2013 med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår, herunder gevinst og tab medregnet i forbindelse med den ordinære genoptagelse af indkomstårene 2015 og 2016.

Eksempel 1:

Et værdipapir er anskaffet i 2013 til 500.000 kr., og skatteyderen har anvendt realisationsprincippet. Værdipapiret er herefter solgt i 2018 for 475.000 kr. I begyndelsen af 2019 konstateres det, at gevinst og tab skulle opgøres efter lagerprincippet.

Værdiudviklingen på værdipapiret igennem årene og genoptagelse og beskatningen efter de gældende bestemmelser henholdsvis de nye regler fremgår af *boks 1*.

Boks 1. Eksempel 1

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Gevinst/tab	Skattegrundlag efter gældende regler	Skattegrundlag efter forslaget
2013	500.000	500.000	0		
2014	500.000	450.000	-50.000		
2015	450.000	400.000	-50.000	-50.000	-50.000
2016	400.000	425.000	25.000	25.000	25.000
2017	425.000	450.000	25.000	25.000	-25.000
2018	450.000	475.000	25.000	25.000	25.000
I alt			-25.000	25.000	-25.000

Skatteyderen har i 2018 selvangivet et tab på 25.000 kr., som er værdipapirets salgssum på 475.000 kr. i 2018 fratrukket anskaffelsessummen på oprindeligt 500.000 kr. Det selvangivne tab vil imidlertid efter de gældende regler skulle tilbageføres, og i stedet ville beskatningen inden for fristen for ordinær genoptagelse skulle ske i de enkelte år ud fra lagerprincippet. Der ville herefter ske beskatning af i alt 25.000 kr., selvom der samlet set i ejertiden var lidt et tab på 25.000 kr.

Efter de foreslåede regler vil skatteansættelsen for indkomstårene 2015 og 2016 fortsat skulle ske efter de gældende regler for ordinær genoptagelse, dvs. gevinst og tab skal opgøres efter lagerprincippet. For indkomståret 2017 skal værdien primo ansættes til den oprindelige anskaffelsessum på 500.000 kr. med fradrag af tab medregnet i tidligere år (50.000 kr. fra 2015) og med tillæg gevinst beskattet i tidligere år (25.000 kr. fra 2016). For indkomståret 2017 vil der derfor skulle ske beskatning af forskellen mellem den nye værdi

primo på 475.000 kr. og værdien ultimo på 450.000 kr., dvs. der vil skulle medregnes et tab i året på 25.000 kr. For indkomståret 2018 vil skatteyderen skulle beskattes efter lagerprincippet af en gevinst på 25.000 kr.

Samlet vil skatteyderen således efter de nye regler have et fradrag på 25.000 kr. i årene 2015-2018, svarende til det tab, der er konstateret i ejertiden.

Eksempel 2:

Tilsvarende vil de foreslåede bestemmelser sikre, at genoptagelse ikke vil resultere i dobbeltfradrag, jf. boks 2.

År	Værdi primo	Værdi ultimo	Gevinst/tab	Skattegrundlag efter gældende regler	Skattegrundlag efter forslaget
2013	500.000	550.000	50.000		
2014	550.000	575.000	25.000		
2015	575.000	500.000	-75.000	-75.000	-75.000
2016	500.000	525.000	25.000	25.000	25.000
2017	525.000	500.000	-25.000	-25.000	50.000
2018	500.000	525.000	25.000	25.000	25.000
I alt			25.000	-50.000	25.000

For indkomståret 2015 vil skatteyderen efter de gældende regler blive beskattet af et tab på 75.000 kr., og for indkomståret 2016 af en gevinst på 25.000 kr. For indkomståret 2017 kan værdien primo indkomståret efter de foreslåede bestemmelser ansættes til anskaffelsessummen på 500.000 kr., fratrukket tabet på 75.000 kr. medregnet i 2015, og tillagt gevinsten på 25.000 kr. fra 2016. Værdien primo 2017 vil herefter skulle ansættes til 450.000 kr. Værdien ultimo 2017 er på 500.000 kr. Der vil således for indkomståret 2017 være en gevinst til beskatning på 50.000 kr. For indkomståret 2018 vil skatteyderen skulle beskattes efter lagerprincippet af en gevinst på 25.000 kr.

Samlet vil skatteyderen således efter de nye regler blive beskattet af en gevinst på 25.000 kr. i årene 2015-2018, svarende til den gevinst, der er konstateret i ejertiden.

Retssikkerhedsmæssige betragtninger

Bech-Bruun anfører, at baggrunden for lovforslaget er Landsskatterettens afgørelser refereret i SKM 2014.860 LSR og SKM 2015.124 LSR, hvor Landsskatteretten kom frem til, at SFL §§ 26, stk. 7, og 27, stk. 4, i deres nuværende form ikke omfatter lagerbeskattede værdipapirer og finansielle kontrakter. Dette førte i begge afgørelser til, at borgerne i de pågældende sager blev dobbeltbeskattet.

Der henvises til, at hensigten med de foreslåede justeringer dermed er at præcisere, at bestemmelserne omfatter lagerbeskattede værdipapirer og finansielle kontrakter, således at dobbeltbeskatning (og dobbelt fradrag) kan undgås. Lovforslaget bygger dermed tilsyneladende på den forudsætning, at Landsskatterettens afgørelser refereret i SKM 2014.860 LSR og SKM 2015.124 LSR er korrekte.

Bech-Bruun påpeger, at dette imidlertid langt fra er sikkert og henviser til, at de to afgørelser har været genstand for omfattende kritik fra bl.a. FSR og Danske Advokater, der er af den klare opfattelse, at de to afgørelser er udtryk for en fejlagtig retsanvendelse og skyldes misforståelse af grundlæggende regnskabsprincipper om opgørelse efter lagerprincippet. Da de verserende sager vil kunne ende ved domstolene, er det endnu ikke endeligt fastslået, om de to afgørelser fra Landsskatteretten er korrekte.

Problemet er efter Bech-Bruuns opfattelse endvidere, at lovforslaget (og antagelsen heri om, at de to afgørelser fra Landsskatteretten er korrekte) er et vigtigt fortolkningselement, når domstolene senere skal tage stilling til, om Landsskatterettens afgørelser er korrekte, og at lovforslaget i den nuværende form støtter det synspunkt, at der i SFL §§ 26, stk. 7, og 27, stk. 4, ikke er hjemmel til at undgå dobbeltbeskatning. Der henvises til, at Landsskatteretten i en afgørelse af 16. marts 2017, j. nr. 14-1968901, bl.a. har støttet sit resultat om, at der skal ske dobbeltbeskatning, på, at det i bemærkningerne til udkastet til lovforslaget fremgår, at bestemmelserne, ikke omfatter lagerbeskattede finansielle kontrakter og lagerbeskattede fordringer og gæld.

Ifølge Bech-Bruun bliver det dermed mere vanskeligt for de borgere, der har verserende sager om dobbeltbeskatningen, at få medhold ved domstolene i, at der i de nuværende regler er hjemmel til at undgå dobbeltbeskatning.

På denne baggrund mener Bech-Bruun, at lovforslaget enten bør tillægges tilbagevirkende kraft, således at justeringerne af SFL §§ 26, stk. 7, og 27, stk. 4, også får virkning for gamle indkomstår, eller – alternativt – at det i lovforslaget klart præciseres, at der ikke med forslaget er taget stilling til, om Landsskatterettens afgørelser refereret i SKM 2014.860 LSR og SKM 2015.124 LSR er korrekte.

Kommentar

Hensigten med de foreslåede justeringer af SFL §§ 26, stk. 7, og 27, stk. 4, er at sikre, at dobbeltbeskatning henholdsvis dobbeltfradrag fremadrettet kan undgås.

Der er ikke herved taget stilling til, om Landsskatterettens afgørelser refereret i SKM 2014.860 LSR og SKM 2015.124 LSR vil kunne tilsidesættes, herunder udfaldet af verserende sager om fortolkningen af de gældende bestemmelser. Sådanne sager kan derfor videreføres uagtet det fremsatte lovforslag.

Herudover vil den skattepligtige, hvis det ønskes, kunne anmode om genoptagelse efter de nye regler fra indkomståret 2017. Hvis der senere opnås medhold i en verserende

klage- eller retssag, der er videreført uagtet genoptagelsen, vil skatteansættelsen herefter skulle genoptages på grundlag heraf.

De foreslåede regler kan tidligst anvendes for indkomståret 2017, og der vil dermed ikke kunne ske genoptagelse efter de nye regler for skatteansættelser vedrørende tidligere indkomstår. Der er således ikke tale om lovgivning med tilbageværende kraft, men om beregningstekniske regler for opgørelsen af skatteansættelsen, der skal sikre, at der sker beskattning af den gevinst henholdsvis det tab, der er konstateret i ejertiden.