



Nyhedsbrev til kunder og samarbejdspartnere

Værdifuld viden om skat og moms

Aktieavancebeskatning – øvrige ændringer

L84 af 24. november 2010.

Skatteministeriet har fremsat lovforslag om justering af den gennemførte harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v. Disse regler har vi gennemgået i Nyhedsbrev nr. 2010-029.

I dette nyhedsbrev gennemgår vi andre præciseringer som følge af L84. Det omfatter følgende ændringer:

1. Skattemæssig behandling af ikke indbetalt selskabskapital
2. Anskaffelsessum ved kapitalindskud
3. Underskuds begrænsninger ved gældseftergivelse (uændret praksis)
4. Begrænsning af tabsfradrag på aktier
5. Tynd kapitalisering – justering af beregningsgrundlaget.

Ad 1. Ikke indbetalt selskabskapital

Gældende ret

Den nye selskabslov, der endnu ikke er fuldt ud trådt i kraft på dette punkt, indeholder mulighed for, at en del af indbetalingen af selskabskapitalen kan udskydes.

Der stiftes samtidig en fordring på kapitalejeren, svarende til den ikke indbetalte kapital.

Ved lovforslaget fastsættes de skattemæssige regler for avanceopgørelse mv. for disse tilfælde. Alle ændringer forekommer rimelige og foregriber åbenbare misbrugsmuligheder.

Lovforslaget

Lovforslaget indeholder fire reguleringer vedrørende selskabets fordring mod selskabet:

1. Selskabets tabsfradrag

Det foreslås, at gevinst og tab på fordringer vedrørende ikke indbetalt selskabskapital ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskabet.

2. Aktionærens beskatning

Gevinst og tab på kapitalejerens gæld til selskabet vedrørende ikke indbetalt selskabskapital skal tilsvarende ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

3. Underskuds begrænsning

Det foreslås, at en nedsættelse af fordringen på kapitalejeren ikke udløser underskuds begrænsning efter ligningslovens § 15 i tilfælde, hvor aktionæren er et selskab.

4. Nedsættelse af anskaffelsessummen på aktier

Endelig foreslås det, at anskaffelsessummen nedsættes på de aktier, hvor kapitalen ikke er fuldt indbetalt, hvis selskabet nedskriver fordringen på kapitalejeren. Hermed sikres, at aktionæren ikke får fradrag for tab på sine aktier, hvor kapitalen ikke er fuldt indbetalt, hvis tabet udspringer af, at selskabet ikke kan inddrive den udestående selskabskapital hos kapitalejeren.

Ikrafttræden

Idet de selskabsretlige regler endnu ikke er trådt i kraft, bemyndiges skatteministeren at fastsætte nærmere regler om ikrafttræden.

Ad 2. Anskaffelsessummen ved kapitalindskud

Gældende ret

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 28, at anskaffelsessummen for aktier i visse tilfælde skal nedsættes. Dette gælder i tilfælde, hvor aktierne erhverves i forbindelse med kapitalindskud i selskabet, hvis der i forbindelse med kapitalindskuddet sker nedbringelse eller indfrielse af en fordring eller sikkerhedsstillelse for en fordring.

Der sker kun en nedsættelse af anskaffelsessummen, når et eventuelt tab på den indfrieede fordring ikke ville være fradragsberettiget for kreditor eller en eventuel kautionist for den pågældende fordring.

Bestemmelsen forhindrer, at et ikke fradragsberettiget tab på fordringen via et kapitalindskud til debitorselskabet eller til et datterselskab til debitorselskabet konverteres til et fradragsberettiget tab på aktier.

Lovforslaget

Det foreslås, at bestemmelsen om nedsættelse af anskaffelsessummen på aktier erhvervet i forbindelse med kapitalindskud i selskabet tilpasses ændringerne af reglerne for dels personers adgang til fradrag for tab på fordringer og selskabers manglende tab på datterselskabsaktier m.v.

Personer kan fradrage tab på fordringer på et selskab, hvis årets samlede nettotab overstiger DKK 2.000, medmindre der er tale om en hovedaktionærs fordring på selskabet.

Selskaber kan ikke fradrage tab ved afståelse af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier.

I disse situationer, hvor der nu

- Er fradrag for tab på fordringer for personer, eller
- Ikke er fradrag for tab på aktier for selskaber,

vil der ikke længere kunne ske konvertering af et ikke fradragsberettiget tab på fordringen til et fradragsberettiget tab på aktier.

Det foreslås derfor, at anskaffelsessummen ikke skal nedsættes i tilfælde, hvor kreditor er en person, **der ikke er hovedaktionær** i debitorselskabet, eller i tilfælde **hvor kreditors aktier i debitorselskabet er datterselskabsaktier** eller koncernselskabsaktier.

Ikrafttræden

Reglerne har virkning fra og med indkomståret 2010.

Ad 3. Underskudsbegrænsning ved frigørelse for gæld

Gældende ret

Ifølge kursgevinstlovens § 8 er gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber og sambeskattede selskaber skattefri, hvis kreditor ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen.

Den skattefri gevinst opgøres som forskellen mellem gældens værdi for debitor ved påtagelse og værdien af forpligtelsen for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.

Skattefritagelsen gælder ikke, hvis gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen, medmindre debitor er skattefri af tilskud ydet af.

Eftergivelse af gæld som led i en samlet ordning medfører dog underskudsbegrænsning (uden for koncernforhold).

Lovforslaget

Der foreslås for det første en ændring af formuleringen af kursgevinstlovens §§ 8 og 24, således at det tydeligere fremgår, at skattefritagelsen efter kursgevinstloven alene gælder for eftergivelse af gæld ned til fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.

Nedsættelsen af gælden vil således ikke være skattepligtig, hvis denne omfattes af reglerne om skattefrit udbytte eller udgør et skattefrit tilskud, jf. selskabsskattelovens § 31 D.

Det foreslås for det andet, at det i ligningslovens § 15, stk. 2, indføres, at begrænsning af underskud som følge af en tvangsakkord reduceres, hvis frigørelsen for gældsforpligtelsen udgør skattefrit udbytte, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, eller et skattefrit tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D.

Der er alene tale om præciseringer, idet retstilstanden ikke er ændret.

Ad 4. Begrænsning af tabsfradrag på aktier

Selskaber, der er næringsdrivende med køb og salg af aktier, kan kun fratække et tab på disse aktier i det omfang, tabet overstiger summen af modtagne udbytter af de pågældende aktier, som selskabet m.v. i øjeblikket har været fritaget for at medregne ved indkomstopgørelsen.

Tabsbegrænsningsreglen gælder i sin nuværende form kun for selskabers næringsaktier.

Lovforslaget

Der foreslås indført en regel, der sikrer, at der ikke opnås fradrag for et aktietab, der skyldes, at aktionæren har modtaget udbytter, som ikke er beskattet.

Dette gælder også, når den delvise skattefrihed skyldes lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Bestemmelsen gælder fremover alle aktietab hos selskaber og personer, hvis udbytterne har været helt eller delvist skattefri.

Bestemmelsen ligestiller dermed alle aktieinvesteringer, herunder aktieinvesteringer i danske og udenlandske aktier.

Ad 5. Justering af rentefradragsbegrænsningsreglerne

Gældende ret

Rentefradragsbegrænsningsreglerne består af dels det "gamle" regelsæt for kontrolleret gæld på min. 10 mio. DKK, og dels det "nye" regelsæt.

Efter det "nye" regelsæt gælder dels et renteloft, hvor efter nettofinansieringsudgifter, der overstiger en standardforrentning af den skattemæssige værdi af driftsaktiverne, ikke kan fradrages, og dels en EBIT-regel, hvor-

efter nettofinansieringsudgifter, der overstiger 80% af den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter, ikke kan fradrages.

Lovforslaget

Der foreslås tre mindre justeringer af opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne.

1. Provisioner af varegæld

Debitorer og varegæld medregnes ikke i aktiverne efter den gældende rentebegrænsningsregel. Tilsvarende medregnes renteudgifterne vedrørende varegæld heller ikke.

Det foreslås nu, at provisioner, der vedrører varegæld eller varefordringer (debitorer) ikke indgår i opgørelsen af nettofinansieringsudgifterne. Dette svarer til gældende retsstilling vedrørende renteudgifter.

2. Realkreditinstitutioner – tab og gevinst på obligationer

Realkreditinstitutioner er efter gældende regler fritaget for at medregne gevinst og tab på udlån i nettofinansieringsudgifterne. Disse rammes dermed ikke af renteløftet.

Det foreslås, at realkreditinstitutter m.fl., der ikke medregner tab og gevinst på udlån i nettofinansieringsudgifterne, heller ikke skal medregne tab og gevinst på obligationer, der er udstedt i tilknytning til udlånene.

3. Valutaterminskontrakter

Finansielle kontrakter, der indgås til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter er undtaget fra rentebegrænsningsreglen.

Det foreslås nu, at dette også skal gælde valutaterminskontrakter, som tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter.

Ikrafttræden

Reglerne har virkning fra og med indkomståret 2010.

Finansielle selskaber kan anvende reglerne fra og med indkomståret 2008 eller 2009.