

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9601 (Gældende)

Skyggesambeskatning – koncerninternt salg - genbeskatning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-123028

Skyggesambeskatning – koncerninternt salg - genbeskatning

Spørgsmål

Kan det bekræftes, at et koncerninternt salg af x-aktivitet fra B AS til C AS inden udgangen af 2008 ikke vil udløse genbeskatning i A A/S af tidligere fratrukne skattemæssige underskud i udlandet?

Svar

Nej. Se begrundelse og indstilling.

Beskrivelse af de faktiske forhold

D ApS er ultimativt moderselskab for en række danske og udenlandske selskaber herunder A A/S, B AS samt C AS. D ApS er administrationsselskab for kredsen af danske koncernforbundne selskaber, der omfattes af obligatorisk sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 (national sambeskatning) fra og med 1. februar 2006, hvor A-koncernen blev overtaget af D ApS. I perioden før 1. februar 2006 var A A/S administrationsselskab.

A A/S har ejet 100 pct. af aktierne i B AS siden 2002. C AS blev en del af A-koncernen i december 2004, hvor A A/S erhvervede E AB, som ejer 100 % af aktierne i C AS. Al aktivitet i C AS blev solgt til B AS den 1. april 2005, og C AS har herefter været uden aktivitet.

B AS indgik i sambeskatning med A A/S i henhold til de dagældende regler vedrørende international sambeskatning i indkomstårene 2003 og 2004. Sambeskatningen ophørte med virkning fra og med den 1. januar 2005 (indkomstår 2005), idet koncernen ikke valgte international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, jf. § 31, som vedtaget ved lov nr. 426 af 6. juni 2005.

A A/S er omfattet af overgangsordningen i § 15, stk. 8 i lov nr. 426 af 6. juni 2005 om videreførelse og beskatning af genbeskatningssaldi.

A A/S' genbeskatningsforpligtelse vedrørende B AS udgjorde pr. 31. december 2006 ifølge sambeskatningsopgørelsen for 2006 for D ApS følgende beløb:

Genbeskatningssaldo (DKK): Indkomst

Skatteværdi

2003 -xxxx

xxxx

2004 -xxxx

xxxx

-xxxx

xxxx

B AS' aktiver består for en stor dels vedkommende af driftsmidler, f.eks. y-anlæg samt fordringer. Selskabet har pr. 31. december 2007 en egenkapital på NOK xxxx.

Selskabet forventer et skattepligtigt tab for 2007 før fremførsel af underskud på ca. NOK xx mio.

B AS' aktiviteter består hovedsageligt i at levere y-løsninger i Norge.

Fra 2005 og frem er der ligeledes x-aktivitet i selskabet, da denne aktivitet blev overdraget fra C AS. X-aktiviteten udgjorde en del af overdragelsesaftalen.

X-aktiviteten består af aktiver i form af driftsmidler samt en kundeportefølje.

X-aktiviteten udgør kun ca. 2-3 pct. af den samlede omsætning i B AS for 2007.

Der var ingen x-aktivitet i B AS før overdragelsen fra C AS i 2005.

A A/S har en erklæret strategi om at satse på det nordiske marked. Som led i denne strategi vil A A/S øge fokus på x-aktiviteter i Norden og samle disse aktiviteter under E AB. En del af denne strategi er allerede gennemført ved at x-aktiviteten i Sverige og Finland pr. 1. januar 2008 er udskilt i selvstændige selskaber og lagt ind under E AB. Pr. 1. marts 2008 er F A/S, hvor de danske x-aktiviteter er samlet, ligeledes overdraget til E AB.

For at opnå vækst på det norske x marked ønsker A A/S samme struktur her som i de øvrige nordiske lande. Det betyder, at x-aktiviteten skal skilles ud og placeres under E AB. Ledelsen i E AB har fokus på udvidelse af den nordiske x-aktivitet og vil foretage investeringer i alle lande, herunder Norge, for at opfylde strategien.

Med disse investeringer forventes det derfor at x-aktiviteten i Norge på sigt vil vedblive med at give overskud. Overskuddet estimeres dog ikke til at overstige det underskud, der forventes i B AS de kommende år, hvorved der ikke vil blive udløst genbeskatning, selvom aktiviteten fortsat ligger i B AS. For indkomstårene 2005 og 2006 har x-aktiviteten haft en EBITDA på ca. NOK xx mio., hvorimod 2007 havde en EBITDA på ca. NOK x mio. For indkomstår 2008 estimeres hostingaktiviteten at give et EBITDA på ca. NOK x mio. Disse tal skal holdes op mod B AS' samlede tab på ca. NOK xxx mio., efter afskrivninger.

A A/S ønsker at sælge de norske x-aktiviteter i B AS til C AS for at opnå samme x-struktur i Norge som i de øvrige nordiske lande.

Der er ikke pt. taget skridt til salget af x-aktiviteten efter norske regler. Baggrunden for ønsket om bindende svar er, at der er tale om en betydelig genbeskatningsforpligtelse, og at A A/S ønsker sikkerhed for de genbeskatningsmæssige konsekvenser.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 ophævedes de hidtidige regler i selskabsskattelovens § 31 om frivillig international sambeskatning og erstattes af regler om obligatorisk national sambeskatning og nye regler om frivillig international sambeskatning efter et globalpuljeb princip. Samtidigt ophævedes ligningslovens § 33 E, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004 med senere ændringer, om genbeskatning af underskud i et udenlandsk datterselskab fratrukket dansk sambeskatning i forbindelse med selskabets udtræden mv. af sambeskatningen, jf. lovens § 10, nr. 11.

For koncerner, der var omfattet af de hidtidige regler om international sambeskatning og som ikke ønskede international sambeskatning efter de nye regler, vedtoges en overgangsordning om genbeskatning af underskud, jf. lovens § 15, stk. 8.

Bestemmelsen finder anvendelse, hvor en sambeskatning med et udenlandsk datterselskab tilladt efter den hidtidige affattelse af selskabsskattelovens § 31 er ophørt i det førstkommande indkomstår, der påbegyndtes den 15. december 2004 eller senere, jf. § 15, stk. 8, 1. pkt.

A A/S blev omfattet af § 15, stk. 8 med virkning fra og med indkomståret 2005.

Efter § 15, stk. 8 udlignes genbeskatningssaldi i takt med, at det udenlandske selskab optjener overskud, idet moderselskabet skal medregne overskud i det udenlandske datterselskab til sin skattepligtige indkomst (skyggesambeskatning), så længe der er en genbeskatningssaldo for det pågældende udenlandske datterselskab. Herudover skal der ske genbeskatning af saldi, der ikke er udlignet via skyggesambeskatning, på det tidspunkt og i det omfang, hvor der ville ske genbeskatning efter de tidligere regler i ligningslovens § 33 E, jf. bestemmelsens 11. - 14. pkt. Af sidstnævnte bestemmelse fremgår bl.a. at dispositioner, som ville udløse genbeskatning efter reglerne i ligningslovens § 33 E, fortsat udløser genbeskatning, indtil genbeskatningssaldoen er udlignet, jf. § 15, stk. 8, 11. pkt.

A A/S's genbeskatningsforpligtelse består således selvom ligningslovens § 33 E er ophævet.

Som tidligere nævnt blev x-aktiviteten først købt ind i B AS den 1. april 2005. X-aktiviteten blev således erhvervet efter at reglerne vedrørende genbeskatning af underskud, jf. ligningslovens § 33 E

blev ophævet. Sambeskatningen mellem B AS og A A/S ophørte, som tidligere nævnt, med virkning for indkomståret 2005.

Det vil sige, at x-aktiviteten ikke har bidraget til underskuddet i B AS for perioden før indkomståret 2005 og således ikke været med til at oparbejde den nuværende genbeskatningssaldo i A A/S.

Det må således afhænge af en fortolkning af § 15, stk. 8 i lov nr. 426 af 6. juni 2005, om bestemmelsen finder anvendelse på salg af aktiviteter, som er erhvervet efter ophør af sambeskatningen.

Den relevante del af § 15, stk. 8, har følgende ordlyd:

"Dispositioner, som ville udløse genbeskatning efter reglerne i ligningslovens § 33 E ..., udløser fortsat genbeskatning, indtil genbeskatningssaldiene er udlignet".

Den dagældende ligningslovs § 33 E, stk. 2, havde følgende ordlyd:

"Stk. 1, 1. pkt. [om genbeskatning] finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab afhænder aktier eller anparter i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, eller helt eller delvis afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab m.v. ..."

Da ligningslovens § 33 E, stk. 1, førte til fuld genbeskatning ved udtræden af sambeskatning, kunne ligningslovens § 33, stk. 2, kun anvendes på salg af aktiviteter fra selskaber, som var under en eksisterende dansk sambeskatning. Det kunne den gang simpelthen ikke forekomme, at en aktivitet blev frasolgt, uden at aktiviteten også havde tilhørt datterselskabet under sambeskatningen.

Når der således foreligger en situation, som ikke kunne forekomme under den dagældende ligningslovs § 33 E, er der ikke tale om "dispositioner, som ville udløse genbeskatning efter reglerne i ligningslovens § 33 E", jf. ordlyden af lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Formålet med ligningslovens § 33 E, stk. 2 var at sikre, at genbeskatning ikke omgås ved at man udskiller de overskudsgivende dele af et selskabs aktiviteter til et andet selskab i koncernen, der ikke indgår i sambeskatningen, jf. cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, pkt. 6.5.3.4.2 samt ligningsvejledningen 2005, 2. udgave, afsnit S.D.6.2.2.2.

Der er således heller ikke nogen reale grunde til at kræve genbeskatning ved overdragelse af en aktivitet, som ikke har været til stede i den periode, hvor der blev skabt de underskud, som har udløst genbeskatningssaldoen.

Yderligere henvises til SKM2006.320.SR og SKM 2006.585.SR. Der var i SKM2006.320.SR tale om, at det danske A A/S havde været sambeskattet med det udenlandske datterselskab C AS, og der forelå en genbeskatningssaldo efter § 15, stk. 8 i lov nr. 426 af 6. juni 2006. Moderselskabet indgik i en fusion. Efter den tidligere ligningslov § 33 E, stk. 7, var det en udtrykkelig betingelse for ikke at udløse genbeskatning ved fusionen, at C AS indgik i en sambeskatning. C AS indgik imidlertid rent faktisk ikke i nogen sambeskatning, da koncernen ikke havde valgt international sambeskatning efter de nye regler.

SKM2006.585.SR omhandlede en tilsvarende situation.

I begge sager bortfortolkede Skatterådet den klare betingelse i ligningslovens § 33 E, stk. 7, under henvisning til formålet med overgangsreglen i § 15, stk. 8, jf. særligt SKAT's indstilling i SKM2006.320.SR:

"Af stk. 7 følger dog, at reglerne om genbeskatning i stk. 1 til 6 ikke finder anvendelse når moderselskabet deltager i en skattefri fusion efter reglerne i fusionsskatteloven. Dog er det tillige et krav, at det udenlandske selskab efter fusionen er omfattet af sambeskatningen. I den konkrete sag er C AS ikke omfattet af sambeskatningen, hvorfor en stringent ordlydsfortolkning vil føre til det resultat, at genbeskatning af genbeskatningssaldoen udløses.

Formålet med § 15, stk. 8 har midlertidigt været at videreføre de gamle regler for de koncerner, der ikke ønsker international sambeskatning efter de nye regler som vedtaget ved lov nr. 426 af 6. juni 2005, jf. bemærkningerne til § 14, stk. 8 i lov nr. 121 som fremsat den 2. marts 2005. Heraf følger implicit, at de udenlandske selskaber ikke vil være omfattet af en international sambeskatning.

Såfremt kravet i § 33 E, stk. 7 om, at det udenlandske datterselskab skulle indgå i sambeskatningen blev fastholdt, ville bestemmelsen i § 15, stk. 8 ikke opfylde sit fulde formål.

Det er derfor SKATs opfattelse, at en fusion af moderselskabet efter reglerne i fusionsskatteloven ikke udløser genbeskatning til trods for, at det udenlandske datterselskab ikke indgår i sambeskatningen efter fusionen, under forudsætning af at datterselskabet i øvrigt efter de gamle regler ville kunne inddrages under sambeskatningen."

Der henvises også til SKM 2008.79 SR, hvor Skatterådet tiltrådte, at indkomsten i en filial skulle indregnes under skyggesambeskatningen, selvom de nuværende regler for selskabets indkomstopgørelse ikke fører til dette resultat. I den forbindelse udtalte SKAT i indstillingen:

"Fortolkningen af overgangsreglerne må nødvendigvis ses i den sammenhæng, hvori de er opstået. Hensigten med skyggesambeskatningsreglerne har været, at genbeskatningen skulle følge de tidligere sambeskatningsregler, jf. også formuleringen "undtagelser, der inden denne lov fandtes for sambeskattede selskaber". Indførelsen af territorialprincippet skete som en konsekvens af de nye sambeskatningsregler og er i den forstand en del heraf. Fortolkes overgangsreglerne i lyset af den sammenhæng, som de er opstået i, må fortolkningen derfor resultere i, at det er de tidligere regler om medregning af indkomst i udenlandske faste driftssteder - og ikke territorialprincippet - der finder anvendelse i relation til skyggesambeskatningen."

I overensstemmelse med de ovennævnte fortolkningsprincipper er det derfor både rimeligt og korrekt at fortolke overgangsreglen således, at en genbeskatningssaldo ikke udløses, hvor der er tale om salg af aktiviteter, som ikke tilhørte det sambeskattede selskab i den oprindelige sambeskatningsperiode.

Da det forventede overskud på x-aktiviteten er meget beskedent i forhold til det skattemæssige tab på B AS' øvrige aktiviteter, vil der ikke blive udløst genbeskatning, selvom x-aktiviteten ikke udskilles fra B AS.

Salget af x-aktiviteten fra B AS til C AS sker således ikke med henblik på at undgå genbeskatning. Salget af x-aktiviteten er alene båret af forretningsmæssige overvejelser om at skabe en fremtidig fokus på x som selvstændigt nordisk forretningsområde og at forenkle koncernstrukturen. Dette understøttes blandt andet ved, at x i Sverige, Finland og Danmark er udskilt i selvstændige selskaber under E AB.

Desuden skal det nævnes, at x-aktiviteten ikke kan betragtes som en væsentlig del af aktiviteten i B AS. X-aktiviteten udgør, som tidligere nævnt, kun ca. 2-3 pct. af den samlede omsætning i B AS for 2007, da omsætningen for x-aktiviteten udgjorde ca. NOK xx millioner ud af en samlet omsætning i selskabet på NOK xxx millioner.

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at et salg af x-aktiviteten fra B AS til C AS ikke bør udløse genbeskatning på DKK xxxx millioner i A A/S af tidligere fratrukne skattemæssige underskud i B AS.

SKATs indstilling har været til udtalelse hos spørger, som ikke har fremsendt nogen bemærkninger.

SKATs indstilling og begrundelse

Formålet med overgangsreglen i lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8 er at videreføre de gamle regler for de koncerner, der ikke ønsker international sambeskatning efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31A. Ifølge overgangsreglen i § 15, stk. 8 udlignes genbeskatningssaldi løbende i takt med, at det/de udenlandske selskaber indvinder overskud (skyggesambeskatning).

I den konkrete sag består skyggesambeskatningen mellem A A/S og B AS. Dermed vil et evt. overskud i B AS udligne genbeskatningssaldoen. I den forbindelse vil der ikke sondres mellem, hvilke virksomhedsgrene i B AS, som har generet overskud eller underskud, eller hvorvidt virksomhedsgrenen var en del af selskabet inden indkomståret 2005.

Af bestemmelsen i § 15, stk. 8, 13. pkt. følger, at dispositioner, der tidligere udløste genbeskatning efter reglerne i den daværende ligningslovs § 33E, jf. lovebekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004 fortsat udløser genbeskatning indtil genbeskatningssaldoen er udlignet.

Af den tidligere ligningslovs § 33E, stk. 1 fulgte, at såfremt et udenlandsk selskab udtrådte af sambeskatningen, og det udenlandske selskab i perioden med sambeskatning havde haft underskud, der var fratrukket i andre selskabers skattepligtige indkomst, skulle et beløb svarende til det fratrukne underskud genbeskattes.

Det udenlandske selskab kunne dermed enten deltage i sambeskatningen i sin helhed, eller udtræde i sin helhed i henhold til de tidligere sambeskatningsregler. Udtræden af sambeskatningen ville som nævnt medføre genbeskatning efter den daværende ligningslovs § 33E. Efterfølgende ville selskabet dermed ikke have en genbeskatningssaldo. Aktiviteter tilkøbt efter ophør af sambeskatningen, ville selvsagt ikke bidrage til genbeskatningssaldoen. Da der grundet ophøret af sambeskatningen ikke længere består en genbeskatningssaldo, vil frasalg af hvilken som helst aktivitet ikke udløse genbeskatning.

Mens sambeskatningen består, indtræder genbeskatning efter den daværende ligningslov § 33E, stk. 2, 1. pkt., hvis det udenlandske sambeskattede selskab afhænder aktier eller anparters i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 % af aktie- eller anpartskapitalen, eller helt eller delvis afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Baggrunden for bestemmelsen er, at det sikres, at genbeskatningen ikke omgås ved, at et sambeskattet datterselskab udskiller de sunde dele af selskabets aktiviteter til et andet selskab i koncernen, der ikke indgår i sambeskatningen.

B AS agter at sælge al x-aktivitet, og det lægges til grund for besvarelsen, at x-aktiviteten efter skatterettens almindelige virksomhedsbegreb udgør en virksomhed.

A A/S mener ikke, at frasalget af denne virksomhed bør udløse genbeskatning efter overgangsreglen i lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8, da x-aktiviteten først er tilkøbt selskabet efter sambeskatningen mellem A A/S og B AS ophørte.

Overgangsreglen i §15, stk. 8 medfører, at fravalget af sambeskatning efter indførelsen af de nye sambeskatningsregler ikke ville påføre selskaberne genbeskatningsforpligtigelse ved vedtagelsen af de nye sambeskatningsregler. Genbeskatningen kan siges at være udskudt i kraft af overgangsreglen. Trods sambeskatningen er ophørt, er der ikke sket genbeskatning efter ligningslovens § 33E, stk. 1.

Da x-aktiviteten er en del af selskabet B AS, vil salget af denne aktivitet udløse genbeskatning efter ligningslovens § 33E, stk. 2. Der er ikke hjemmel i overgangsreglen i lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8 eller dagældende ligningslovs § 33E til, at salget ikke udløser genbeskatning.

De anførte afgørelser fra Skatterådet, SKM2006.320.SR, SKM2006.585.SR samt SKM2008.79.SR giver ikke grundlag for en anden fortolkning. Disse afgørelser slår netop fast, at overgangsreglerne skal fortolkes efter den hensigt, at følge de tidligere sambeskatningsregler og genbeskatningsregler, som da de var gældende.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmålet besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

I 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret jf. SFL § 25, stk. 1.