

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 9215 af 01/12/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. behandling af fremført underskud - ansættelse af genbeskatningssaldo

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-03616

Landsskatteretskendelse vedr. behandling af fremført underskud - ansættelse af genbeskatningssaldo

Resumé

Ved likvidation af amerikansk datterselskab i forbindelse med skattepligtig fusion og ophør af sambeskatning skulle uudnyttet underskud overgå til det fortsættende amerikanske selskab og kunne ikke anvendes af det danske moderselskab. Samtlige udnyttede underskud i det likviderede selskab skulle indgå i genbeskatningssaldoen for det fortsættende amerikanske selskab.

Klagen vedrører behandling af fremført underskud samt ansættelse af genbeskatningssaldo.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har ikke godkendt underskud opstået hos G1 overført til selskabet til fremførsel.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har opgjort genbeskatningssaldoen for G1 ultimo 2004 til X kr. og overført saldoen til G2.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens generelle oplysninger

G2 og G1, der begge er amerikanske selskaber, var fra 2000 til 2004 sambeskattet med H1 A/S. Selskaberne fusionerede med skattemæssig virkning pr. 20. december 2004 ved en skattepligtig lodret fusion med G2 som fortsættende selskab.

Ved fusionen fremkom et betydeligt skattemæssigt tab i G1 som følge af, at de skattemæssige værdier oversteg handelsværdierne på fusionstidspunktet. Dette tab omfatter primært tab ved overdragelse af goodwill og andre immaterielle aktiver, men også løbende underskud for 2004.

G1's skattemæssige afskrivningsgrundlag blev fastlagt ved begyndelse af sambeskatningen i 2000, svarende til den faktiske købesum for aktiver og passiver. Regnskabsmæssigt blev der i 2001 ekstraordinært foretaget nedskrivning af goodwill. Det er i det væsentlige dette tab, som realiseres skattemæssigt ved fusionen. Der er således tale om et faktisk tab i forhold til købesummen for aktiver og passiver.

Fusionen har retsvirkning efter danske regler den 20. december 2004, således at overdragelsen af aktiver og passiver til G2 skal anses for sket den 20. december 2004, og G1 skal anses for likvideret den 20. december 2004.

Af nævnte underskud i G1 blev en andel udnyttet af andre selskaber i sambeskatningen for 2004, medens restbeløbet sammen med fremført underskud fra 2002 og 2003 fremførtes.

Det er repræsentantens opfattelse, at det fremførte underskud overgår til H1 A/S som moderselskab i sambeskatningen. Det er SKATs opfattelse, at underskuddet overgår til G1's umiddelbare moderselskab, G2. Da dette selskab er et udenlandsk selskab, som fra 2005 ikke indgår i sambeskatningskredsen, bortfalder muligheden for at anvende det uudnyttede underskud i en dansk sambeskatning efter SKATs opfattelse. Dette er det første spørgsmål, der er genstand for klagen.

Der vil efter repræsentantens opfattelse ikke kunne ske genbeskatning af det underskud, der opstår i G1 i 2004 og udnyttes af andre sambeskattede selskaber i 2004. Årsagen hertil er, at fusionen af G2 og G1 i 2004 alene kan føre til genbeskatning af G1's genbeskatningssaldo primo 2004. SKAT er ikke enig heri men er af den opfattelse, at det i 2004 udnyttede underskud skal overgå til G2's genbeskatningssaldo. Dette er det andet spørgsmål, der er genstand for påklage.

Uudnyttede underskud til fremførsel

Sagens oplysninger

Efter udnyttelse af underskud i sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2004 vil der være et yderligere skattemæssigt underskud i G1, samt uudnyttede underskud fra indkomstårene 2002 og 2003, som kan fremføres i henhold til bestemmelserne i ligningslovens § 15, sammenholdt med sambeskatningscirkulærets pkt. 2.11.

SKAT, Store Selskaber - Kontrolls afgørelse

SKAT har ikke godkendt, at de samlede uudnyttede underskud fra G1, overføres til det ultimative moderselskab, H1 A/S. Det er SKATs opfattelse, at underskuddene overgår til det umiddelbare moderselskab, G2, til fremførsel i sambeskatningen efter de almindelige regler herom i ligningslovens § 15 sammenholdt med sambeskatningsvilkår 2.4.

I forbindelse med vedtagelsen af L 121 – i tilknytning til Folketingets behandling af forslaget – blev der fremsat ændringsforslag således, at uudnyttede underskud i et likvideret, sambeskattet datterselskab eller et selskab, der fusionerer efter reglerne om skattepligtig fusion med et sambeskattet moderselskab, ikke længere videreføres hos moderselskabet. Det har hidtil været muligt i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11.

Retsstillingen i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11 blev opretholdt for selskaber, der er likvideret inden den 2. marts 2005.

I vilkår 2.4 i TS-cirkulære 2003-40 beskrives hvorledes der skal forholdes med underskud i sambeskatningen:

»Underskud fordeles under sambeskatning efter følgende retningslinjer:

Er der underskud i et eller flere af de sambeskattede selskaber, fordeles disse underskud forholdsmæssigt på de selskaber, som har overskud for det pågældende år. Underskud, der ikke kan indeholdes i de øvrige selskabers overskud for dette år, fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for de efterfølgende år.

Ubenyttede underskud fra tidligere år fradrages i medfør af ligningslovens § 15 fortrinsvis i overskud hos det selskab, der har haft underskuddet, idet ældre underskud i de øvrige sambeskattede selskaber dog fradrages forud for selskabets eget underskud for et senere år. Et herudover ubenyttet underskud fra tidligere år fremføres forholdsmæssigt til fradrag i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, som har overskud.«

Et uudnyttet underskud til fremførsel henhører som udgangspunkt til det selskab, hvori underskuddet er opstået. I det omfang dette selskab fortsat indgår i den danske sambeskatning, kan det uudnyttede underskud anvendes til modregning i positive indkomster i sambeskatningskredsen i henhold til de gældende bestemmelser i ligningslovens § 15. I de tilfælde hvor et selskab udtræder af sambeskatningen (i henhold til bestemmelserne gældende for indkomståret 2004) vil det uudnyttede fremførbare underskud, der i henhold til ovenstående vilkår 2.4 er allokeret til det udtrædende selskab, følge dette selskab ud af sambeskatningen.

I forbindelse med likvidation af et sambeskattet datterselskab er der i vilkår 2.11 beskrevet, at datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode kan bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

I henhold til ligningslovens § 15, stk. 1, kan uudnyttet underskud opstået i indkomståret 2002 og senere anvendes til modregning i positive skattepligtige indkomster i efterfølgende indkomstår.

Revisor har i sine bemærkninger henvist til beskrivelsen hos Erna Christensen m.fl.: Selskabsbeskatning, 25. udg. 2005, s. 641: »Det uudnyttede underskud overføres for de enkelte år til datterselskabets moder-

selskab«. Det er revisors opfattelse, at dette medfører, at underskuddet fra det udenlandske selskab G1 dermed overføres til det ultimative moderselskab (dvs. øverste moderselskab i sambeskatningen) og at underskuddet skal anses for dette moderselskabs eget fremførbare underskud og dermed ikke skal gøres til genstand for genbeskatning.

Det er SKATs opfattelse, at bemærkningen »datterselskabets moderselskab« kun kan forstås som datterselskabets umiddelbare moderselskab.

Det er SKATs opfattelse, at den altovervejende hensigt og formålet med bestemmelsen i ligningslovens § 33 E har været at udskyde en genbeskatning af de i den danske sambeskatning anvendte underskud fra udenlandske sambeskattede datterselskaber.

Det har ikke været hverken hensigten eller formålet med bestemmelsen, at et underskud som oprindeligt stammer fra et udenlandsk sambeskattet datterselskab ved en likvidation, eller ved en hvilken som helst anden form for transaktion, skulle kunne ændre karakter således, at der kunne undlades genbeskatning ved en senere udnyttelse af sådanne underskud i dansk indkomst.

Underskuddet kan ikke ved en likvidation ændre karakter fra et udenlandsk underskud – som er omfattet af bestemmelserne om genbeskatning – til et dansk underskud uden genbeskatning.

Ligeledes er det heller ikke hensigten med de nye bestemmelser omkring skyggesambeskatning, at man ved at likvidere de udenlandske datterselskaber, som er omfattet af skyggesambeskatningen, kan omgå bestemmelserne omkring genbeskatning af underskud.

Det er derfor SKATs opfattelse, at det uudnyttede underskud opstået i indkomståret 2004 på tidspunktet for likvidationen overgår til G1's umiddelbare moderselskab G2 til fremførelse i sambeskatningen efter de almindelige regler herom i ligningslovens § 15 sammenholdt med sambeskatningsvilkår 2.4.

I det omfang datterselskabets umiddelbare moderselskab fortsat indgår i sambeskatningskredsen, kan underskuddet udnyttes til modregning i positive indkomster i denne sambeskatningskreds i henhold til bestemmelserne i ligningslovens § 15. Såfremt det umiddelbare moderselskab er et udenlandsk selskab, og dette i de efterfølgende indkomstår ikke indgår i sambeskatningskredsen – dvs. at der ikke er valgt international sambeskatning – bortfalder muligheden for at kunne anvende det uudnyttede underskud i en dansk sambeskatning.

Dette fremgår bl.a. af side 37 i bilag 18 til L 121.

I dette tilfælde udtræder det likviderede datterselskabs umiddelbare moderselskab (G2) af den danske sambeskatning fra og med indkomståret 2005, idet H1 A/S fravælger international sambeskatning.

Dermed bortfalder også muligheden for at fremføre og modregne den uudnyttede del af det i indkomståret 2004 opståede underskud i G1 i den danske sambeskatning.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har fremsat påstand om, at det fremførte underskud fra G1 overgår til H1 A/S, som det ultimative moderselskab i sambeskatningen, og ikke til G2, som det umiddelbare moderselskab.

Af klageskrivelsen til Landsskatteretten fremgår SKATs og repræsentantens opgørelse af fremført underskud ultimo 2004 (primo 2005).

Repræsentanten har henvist til sambeskatningscirkulærets pkt. 2.11, som affattet for 2004, der havde følgende indhold:

»Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle under skud i den afsluttende regnskabsperiode kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

Ved ophør af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation af datterselskabet kan fremførsel af underskuddene efter ligningslovens § 15 ikke ske i det omfang, underskuddene har været bragt til fradrag ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst, jf. vilkår 2.4.«

Bestemmelsen indebærer, at et fremført underskud i et sambeskattet datterselskab på tidspunktet for likvidationen af datterselskabet, kan fremføres som »et sambeskatningsunderskud« og udnyttes af de øvrige sambeskattede selskaber i efterfølgende år. En skattepligtig fusion sidestilles med en likvidation.

Fremførselsretten for underskud i et likvideret sambeskattet selskab ophørte med vedtagelsen af L 121 (Lov nr. 426 af 6. juni 2005). De nye regler vedrører alene selskaber, der er likvideret 2. marts 2005 og senere. Det hedder således i ikrafttrædelsesreglen, jf. § 15, stk. 3, sidste pkt.:

»Uanset 1. pkt. kan uudnyttede underskud i den afsluttende regnskabsperiode samt uudnyttede underskud fra tidligere år fra sambeskatningen i et sambeskattet datterselskab, der er likvideret inden den 2. marts 2005, fremføres til fradrag efter de almindelige regler herom.«

Denne bestemmelse blev indsat i lovforslaget ved ændringsforslag nr. 21 fra skatteministeren. Det hedder i kommentarerne, at:

»Efter lovforslaget kan uudnyttede underskud i et likvideret, sambeskattet datterselskab eller et selskab, der fusionerer efter reglerne om skattepligtig fusion med et sambeskattet moderselskab, ikke længere videreføres hos moderselskabet. Det har hidtil været muligt i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11. Forskellen mellem de foreslåede regler for anvendelse af underskud efter likvidation af et sambeskattet selskab og de gældende regler, jf. sambeskatningsvilkår 2.11, var ikke tydeligt fremhævet i det lovforslag (L 153), som bortfaldt ved udskrivelsen af valg til Folketinget. På den baggrund forekommer det rimeligt, at retsstillingen i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11 opretholdes for underskud i sambeskattede selskaber, der er likvideret inden fremsættelsen af nærværende lovforslag den 2. marts 2005. Det er en forudsætning, at datterselskaberne var omfattet af sambeskatning på likvidations tidspunktet.«

Betænkningen, hvori ændringsforslaget er fremsat, er afgivet af Folketingets Skatteudvalg den 18. maj 2005.

I bemærkningerne til L 121 hedder det endvidere:

»I henhold til forslaget fremføres uudnyttet underskud hos det selskab, hvor underskuddet er opstået. Når selskabet ikke længere indgår i sambeskatningskredsen, kan underskuddet heller ikke længere modregnes i overskud hos de selskaber, som det pågældende selskab tidligere var sambeskattet med. Det gælder ifølge forslaget også i de tilfælde, hvor selskabet udgår af sambeskatning som følge af en solvent likvidation. Det er en forskel i forhold til de gældende regler, hvor sambeskatningsvilkår 2.11 giver mulighed for at videreføre et sambeskattet selskabs underskud, der er opstået under sambeskatning, hos moderselskabet, selvom datterselskabet er blevet opløst ved likvidation.«

Ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 er der således opretholdt en retstilstand svarende til vilkår 2.11 for så vidt angår »gamle« indkomstår og fremført underskud herfra.

Der kan være en vis tvivl om, hvorvidt vilkår 2.11 må forstås sådan, at et underskud overføres til moderselskabet og dermed fremføres af dette, eller om det, som formuleringen tyder på, blot forbliver »et sambeskatningsunderskud«. Dette spørgsmål er efter repræsentantens standpunkt ikke afgørende for den foreliggende sag, idet underskuddet, hvis det ikke fremføres af det ultimative moderselskab, H1 A/S, da fremføres hos dette, dvs. i H1 A/S' sambeskatningskreds.

Repræsentanten har i klageskrivelsen kommenteret SKATs argumentation, som den er anført i sagsfremstillingen.

Herudover har repræsentanten anført fire hovedargumenter for, at underskuddet skal overføres til det ultimative moderselskab.

For det første har repræsentanten grundigt redegjort for baggrunden for vilkår 2.11 i det tidligere sambeskatningscirkulære. Det er således anført, at for at forstå indholdet af vilkåret er det nødvendigt at vide, at sambeskatningsinstituttet blev indført i begyndelsen af 1900-tallet som en praksis uden noget lovmæssigt grundlag. Denne praksis var baseret på, at et moder- og et datterselskab ud fra en realøkonomisk betragtning blev anset som en økonomisk enhed. Praksis blev senere formuleret derhen, at der forelå ét skattesubjekt bestående af to eller flere formelt selvstændige selskaber, når selskaberne udgjorde en økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed - omtalt som en filialbetragtning.

Ved UfR 1943.784 H slog Højesteret fast, at også udenlandske selskaber kunne indgå i en økonomisk enhed med det danske moderselskab, der berettigede til sambeskatning i overensstemmelse med dagældende praksis.

Som følge af det manglende lovgrundlag opstod der naturligt en række tvivlsspørgsmål. Et af disse var, hvordan der skulle forholdes i relation til skattemæssige underskud, når et selskab udtrådte af sambeskatning. For at sikre, at der ikke opnåedes dobbeltfradrag, blev bestemmelsen i selskabsskattelovens § 37, stk. 2 indført, hvorefter det blev slået fast, at et selskab kun kunne tage de underskud, som ikke var anvendt under sambeskatningen med sig, når selskabet trådte ud af sambeskatningen.

Ved ændringen af vilkårets ordlyd i sambeskatningsanvisningen fra skatteåret 1977/78 blev der indført en sondring mellem udtræden ved likvidation og udtræden i andre tilfælde. I den nævnte anvisning fik vilkåret således følgende ordlyd:

»Ved ophør af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation af datterselskabet(erne) skal tilsvarende regler anvendes som angivet i selskabsskattelovens § 37, stk. 2, om begrænsning i adgangen til at fremføre underskud, som alt er udnyttet i sambeskatningen.

Ophører sambeskatningen ved datterselskabets(ernes) likvidation, kan datterselskabets(ernes) underskud bringes til fradrag i medfør af ligningslovens § 15 i overskud indtjent i moderselskabet og de med dette fortsat sambeskattede selskaber.«

Denne klare sondring mellem ophørsgrunde og den deraf følgende forskellige skattemæssige behandling, skal som nævnt forstås i lyset af, at fundamentet for sambeskatningsinstituttet oprindeligt var en filialbetragtning. Repræsentanten har henvist til Jørgen Andersen: Vejledning i Aktieselskabsbeskatning m.m., 1966 side 328 ff.

Baggrunden er også, at der netop ikke skal foretages en afsluttende ansættelse for udenlandske selskaber, der ophører ved likvidation. Hvor skattepligten i andre tilfælde fortsætter resten af indkomståret (dengang skatteåret), ophører skattepligten for et udenlandsk sambeskattet selskab, når likvidationen er tilendebragt.

Den citerede ordlyd omhandler »datterselskabets(ernes) underskud«, der kan bringes til fradrag i »overskud indtjent i moderselskabet og de med dette fortsat sambeskattede selskaber«.

»Moderselskabet« i denne sammenhæng kan kun være det ultimative moderselskab. Det følger for det første af, at det er dette selskab, de øvrige selskaber er »fortsat sambeskattede« med. For det andet følger det af den sproglige udformning. Formuleringen vedrører såvel et enkelt som flere datterselskabers likvidation. Hvis fremførslen skulle ske hos det umiddelbare moderselskab, måtte ordlyden være »indtjent i moderselskabet(erne) og de med dette (disse) sambeskattede selskaber«.

Synspunktet støttes også af, at det i det citerede vilkår netop anføres, at datterselskabets underskud kan modregnes i »overskud indtjent i moderselskabet og de med dette fortsat sambeskattede selskaber«. Det er således moderselskabets forhold - hvilke selskaber det er sambeskattet med - der er styrende for, i hvilke selskaber underskuddet kan modregnes. Underskud fra det likviderede datterselskab skal således behandles på samme måde som moderselskabets egne skattemæssige underskud.

Vilkårets ordlyd blev ændret i anvisningen fra 1978, hvor der skete flere redaktionelle ændringer. Ved ændringen blev det præciseret, at der ikke skulle foretages en afsluttende ansættelse, når et datterselskab blev likvideret, men herudover blev retsstillingen ikke ændret. Vilkåret fik følgende ordlyd:

»Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler herfor, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15. Ved ophør af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation af datterselskabet skal tilsvarende regler anvendes som angivet i selskabsskattelovens § 37, stk. 2, om begrænsning i adgangen til at fremføre underskud, som allerede er udnyttet i sambeskatningen.«

Vilkåret fik dermed den formulering, der har været kendt op til de nye sambeskatningsregler i 2005. Det følger af den oprindelige formulering af vilkåret og den historiske udvikling i sambeskatningsinstituttet, at et underskud i et datterselskab, der likvideres, overgår til det ultimative moderselskab, der kan anvende dette underskud efter de almindelige regler i ligningslovens § 15.

Repræsentanten har for det andet anført, at det bør noteres, at SKAT anerkender, at vilkår 2.11 skal læses sådan, at underskuddet skal fremføres hos »moderselskabet« selvom vilkåret, som formuleret for indkomståret 2004, ikke længere henviser til »moderselskabet«, men blot refererer til, at underskuddet »kan bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.«

SKATs opfattelse må betyde, at fortolkningen af, hvilket selskab, der er moderselskab, kan baseres på indholdet af sambeskatningscirkulæret for indkomståret 2004. I dette anvendes udtrykket moderselskab adskillige gange. Efter formuleringen er det klart, at der refereres til topmoderselskabet. Det gælder f.eks.: Betingelse 1: »(...) og moderselskabet tillige har ejet aktierne i eller anparterne i datterselskabet i såvel hele moderselskabets indkomstår som(...)«.

Vilkår 2.1: »Der skal hvert år i regnskabet eller særlige bilag til selvangivelsen afgives oplysning om moderselskabets aktiebesiddelse i datterselskabet«.

Vilkår 2.5.3: »Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten posteres i moderselskabet«.

Vilkår 2.6: »Det påhviler et her i landet hjemmehørende moderselskab (...) at drage omsorg for, at bogføring mv. vedrørende det udenlandske selskab(...)«.

Vilkår 3: »Ansøgning om sambeskatning skal indsendes til den myndighed, som foretager skatteansættelsen af moderselskabet«.

Vilkår 3.1: »Klage over nægtet sambeskatning stiles til Ligningsrådet og indsendes til den regionale told- og skattemyndighed, hvorunder moderselskabet hører«.

Vilkår 3.2: »Skatteansættelsen for de sambeskattede selskaber foretages af den myndighed, som foretager skatteansættelsen af moderselskabet«.

Det citerede viser, at begrebet »moderselskab« i sambeskatningscirkulæret er anvendt som en betegnelse for det ultimative moderselskab, og da vilkår 2.11 oprindeligt også henviste til »moderselskabet« - hvilket SKAT er enig i - følger også heraf, at skattemæssigt underskud i et likvideret datterselskab skal fremføres hos det danske ultimative moderselskab.

Repræsentanten har for det tredje anført, at påstanden også støttes af Landsskatterettens afgørelse i SKM2007.419.LSR, hvor en konkurs i et fransk selskab blev anset for at være en likvidation efter danske regler. Sagen drejede sig om et koncernmoderselskab, der havde et umiddelbart datterselskab, der ejede samtlige aktier i et fransk (datterdatter)selskab. Konkursdekret efter franske regler blev afsagt i indkomståret 2003, og samme år selvangav man et skattemæssigt underskud i det franske datterselskab på 14 mio. kr. I den forbindelse anføres, at:

»Den selvangivne skattepligtige indkomst er af selskabet overført til sambeskatningsindkomsten.«

Landsskatteretten fandt, at en fransk konkurs skulle behandles som en likvidation og udtaler:

»Begrebet »likvidation« omfattede således også et datterselskabs konkurs. Idet betingelserne i sambeskatningscirkulærets pkt. 1.1 og 1.2 har været uændret siden vedtagelsen af konkursskatteloven, må forståelsen af begrebet »likvidation« tilsvarende anses for uændret. Sambeskatningscirkulærets pkt. 1.1 og 1.2 er herefter opfyldt, idet moderselskabet og selskabets regnskabsperiode begyndte samtidig, og da moderselskabet igennem B A/S ejede aktierne i selskabet indtil selskabets konkurs. « (Repræsentantens understregning).

Det citerede er en klar tilkendegivelse af, at begrebet »moderselskabet« i betingelse 1 i sambeskatningscirkulæret refererer til det ultimative moderselskab og ikke det umiddelbare moderselskab. Afgørelsen slutter med, at Landsskatteretten udtaler, at »på den ovennævnte baggrund kan selskabets skattepligtige indkomst tillades overført til sambeskatningsindkomsten i indkomståret 2003«.

Repræsentanten har for det fjerde anført, at SKAT ved SKM2007.25.SKAT har offentliggjort en fortolkning af regelsættet vedrørende »genbeskatning, underskud, sambeskatning mv.«.

SKAT anfører her, at vilkår 2.11 indebærer, at:

»Underskuddet fortsat kan fremføres efter likvidationen af datterselskabet, men vilkåret indebærer derimod ikke, at underskuddet overføres til et andet selskab. Underskuddet er således et selvstændigt underskud, der fortsat så at sige skal henføres til det likviderede selskab og dermed kan fremføres i sambeskatningen, idet det fortsat opfattes som et sambeskatningsunderskud, der derfor tilgår genbeskatningssaldoen. Dette udelukker dog ikke, at underskuddet rent praktisk videreføres hos det selskab, der administrerer sambeskatningen, dvs. moderselskabet. Underskuddet følger det likviderede selskab i skyggesambeskatningen, hvorfor underskuddet vedrører skyggesambeskatningen og derfor alene kan fremføres i skyggesambeskatningen.«

Repræsentanten har over for SKAT tilbagevist denne fortolkning, jf. også gennemgangen ovenfor af sambeskatningsvilkår 2.11, og forarbejderne til L 121.

SKATs bemærkninger til Landsskatterettens kontors forslag til afgørelse

I brev af 14. maj 2009 har SKAT kommenteret Landsskatterettens kontors forslag til afgørelse.

Vedrørende punktet om underskudsfræførsel er det SKATs primære opfattelse, at de ikke udnyttede underskud i G1 bortfalder i forbindelse med overgangen til obligatorisk, national sambeskatning fra og med indkomståret 2005, jf. lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8.

Hvis Landsskatteretten ikke er enig heri, er det SKATs sekundære opfattelse, at de ikke udnyttede underskud i G1 kan genbeskattes efter reglerne i ligningslovens § 33 E i indkomståret 2005, jf. SKM2007.737.LSR.

Efter en gennemgang af de »gamle« sambeskatningsregler, har SKAT bemærket, at i nærværende sag ophører G1 ved fusionen med sit amerikanske moderselskab G2, og virksomheden i G1 forbliver således i H1 A/S-koncernen. Der er derfor tale om en situation, hvor den klare hensigt med reglerne har været, at underskud oppebåret af G1 kun kan fratrækkes af H1 A/S og de hermed sambeskattede selskaber under forudsætning af at underskuddene efterfølgende kan genbeskattes.

Hvis de fremførte underskud i G1 tillades fremført hos H1 A/S fra og med indkomståret 2005, vil underskuddene kunne nedbringe den skattepligtige indkomst i danske selskaber uden mulighed for senere genbeskatning heraf da ingen af de begivenheder, der udløser genbeskatning efter ligningslovens § 33 E, kan forekomme. G1 eksisterer ikke længere, og kan derfor hverken udtræde af sambeskatning eller foretage koncerninterne overdragelser.

Det er åbenbart, at en sådan retstilstand ikke har været lovgivers hensigt. Det må derfor have formodningen imod sig, at reglerne skal fortolkes på denne måde.

Efter en lettere gennemgang af de nye regler om obligatorisk, national sambeskatning, har SKAT videre bemærket, at Skatteministeren, ved tilblivelsen af de nye regler, klart har tilkendegivet, at de fremførte underskud, der eksisterer på det tidspunkt, hvor de nye regler trådte i kraft, hverken kan udnyttes af det udenlandske selskab selv ved opgørelsen af »skyggeindkomsten« eller af de øvrige, sambeskattede selskaber ved opgørelsen af den almindelige sambeskatningsindkomst.

De underskud, der bortfalder som følge af de nye regler, er med andre ord de underskud fra udenlandske datterselskaber, som fortsat »er i live« ved udgangen af indkomståret 2004, som for H1 A/S-koncernen er det sidste indkomstår under de gamle sambeskatningsregler.

Hvis de fremførte underskud fra G1 fortsat indgår som et separat sambeskatningsunderskud hos H1 A/S, der skal henføres til G1, må dette underskud betragtes på lige fod med eventuelle uudnyttede underskud i de øvrige udenlandske, sambeskattede selskaber. Underskuddet fra G1 har således nøjagtig samme status i sambeskatningen og nøjagtig samme placering i underskudsrækkefølgen som de fremførte underskud fra de øvrige udenlandske selskaber. Da disse underskud bortfalder ved overgangen til national sambeskatning, må det fremførte underskud fra G1 som en naturlig konsekvens heraf ligeledes bortfalde fra og med indkomståret 2005.

SKAT har anført en sekundær opfattelse af spørgsmålet, hvis Landsskatteretten ikke er enig i, at underskuddet fra G1 bortfalder ved overgangen til obligatorisk, national sambeskatning, men at underskuddet fortsat kan fremføres i sambeskatningsindkomsten hos H1 A/S for indkomståret 2005 og fremover. Herefter er det SKATs opfattelse, at hele det fremførte underskud skal genbeskattes hos H1 A/S i indkomståret 2005.

Med henvisning til Landsskatterettens afgørelse i SKM2007.737.LSR, har SKAT anført, at der ved fortolkningen af ligningslovens § 33 E må lægges stor vægt på reglerens formål, hvis lovens ordlyd ikke fører til et entydigt resultat. I den foreliggende sag vil det klart være i strid med ligningslovens § 33 E's formål, hvis det fremførte underskud fra G1 kan fremføres af H1 A/S -koncernen uden mulighed for senere genbeskatning.

Repræsentantens bemærkninger til Landsskatterettens kontors forslag til afgørelse

Repræsentanten har kommenteret kontorindstillingen samt SKATs udtalelse ved skrivelse af 8. juni 2009.

Repræsentanten bemærket til SKATs udtalelse, at genbeskatningsreglerne udtrykkeligt alene omhandler »underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst«, jf. ligningslovens § 33 E, stk. 1. Dette er også fastslået såvel i afgørelser fra Landsskatteretten som i cirk. nr. 82 af 29. maj 2007, pkt. 6.5.4.

For så vidt SKATs argument om, at hele det fremførte underskud skal genbeskattes i 2005 har repræsentanten anført, at SKM2007.737.LSR, ikke har nogen præjudikatværdi for nærværende sag. Genbeskatning i den pågældende sag skete med hjemmel i ligningslovens § 33 D, stk. 5, mens genbeskatning ved udtræden af et selskab har hjemmel i ligningslovens § 33 E, stk. 1. Sidstnævnte bestemmelse kræver udtrykkeligt, at der skal være tale om underskud, som er fradraget i andre selskabers indkomst. Denne betingelse er derfor ikke opfyldt.

Endelig har repræsentanten anført, at der ikke vil kunne ske genbeskatning i 2005 allerede af den grund, at skatteansættelsen for 2005 på nuværende tidspunkt ikke kan genoptages.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Med skattemæssig virkning fra den 20. december 2004 fusionerede G2 og G1 ved en skattepligtig lodret fusion med G2 som det fortsættende selskab. G1 anses dermed for likvideret den 20. december 2004. Selskaberne var begge sambeskattede med H1 A/S i en periode, der omfattede indkomstårene 2000 til 2004.

I G1 fremkom et underskud ved fusionen, hvoraf en andel blev udnyttet af andre selskaber i sambeskatningen i 2004, mens restbeløbet sammen med fremførte underskud fra 2002 og 2003 ønskes fremført i sambeskatningen hos H1 A/S.

Det bemærkes, at vilkår 2.11 i sambeskatningscirkulære 2003-40 af 16. december 2003, der var gældende for indkomståret 2004, havde følgende indhold:

»Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle under skud i den afsluttende regnskabsperiode kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

Ved ophør af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation af datterselskabet kan fremførsel af underskuddene efter ligningslovens § 15 ikke ske i det omfang, underskuddene har været bragt til fradrag ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst, jf. vilkår 2.4.«

Bestemmelsen medfører, at et fremført underskud i et sambeskattet datterselskab på tidspunktet for likvidationen af datterselskabet, kan fremføres som underskud i en sambeskatning og udnyttes af de øvrige sambeskattede selskaber i efterfølgende år. En skattepligtig fusion sidestilles med en likvidation, jf. SKM2005.311.LR.

Det bemærkes endvidere, at denne ret til at fremføre underskud fra et likvideret sambeskattet selskab ophørte med vedtagelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005 (L 121). Det fremgår af ikrafttrædelsesreglen, jf. § 15, stk. 3, sidste pkt., at:

»Uanset 1. pkt. kan uudnyttede underskud i den afsluttende regnskabsperiode samt uudnyttede underskud fra tidligere år fra sambeskatningen i et sambeskattet datterselskab, der er likvideret inden den 2. marts 2005, fremføres til fradrag efter de almindelige regler herom.«

Idet G1 blev likvideret før den 2. marts 2005 kan underskuddet fra 2004 samt tidligere år fremføres efter de almindelige regler herom.

I henhold til vilkår 2.4 i sambeskatningscirkulære 2003-40 af 16. december 2003, skal underskud fordeles under sambeskatning efter følgende retningslinjer:

»Er der underskud i et eller flere af de sambeskattede selskaber, fordeles disse underskud forholdsmæssigt på de selskaber, som har overskud for det pågældende år. Underskud, der ikke kan indeholdes i de øvrige selskabers overskud for dette år, fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for de efterfølgende år.

Ubenyttede underskud fra tidligere år fradrages i medfør af ligningslovens § 15 fortrinsvis i overskud hos det selskab, der har haft underskuddet, idet ældre underskud i de øvrige sambeskattede selskaber dog fradrages forud for selskabets eget underskud for et senere år. Et herudover ubenyttet underskud fra tidligere år fremføres forholdsmæssigt til fradrag i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, som har overskud.

Ubenyttede underskud i et af selskaberne fra tiden inden sambeskatning kan kun fradrages i overskud hos det selskab, der har haft underskuddet, dog idet underskud fra de øvrige sambeskattede selskaber for det pågældende år fradrages først.

Underskud i udenlandske datterselskaber fra tiden før sambeskatningens indtræden kan ikke fradrages i overskud indtjent efter sambeskatningens indtræden.«

Ifølge ligningslovens § 15 kan underskud for et indkomstår fradrages i den skattepligtige indkomst for efterfølgende indkomstår, hvis det ikke kunne rummes i tidligere års indkomst.

Idet resterende og ikke udnyttede underskud fortsat henføres til det selskab, de stammer fra, jf. sambeskatningsvilkår 2.4, og ikke henføres til en fælleskonto i det ultimative moderselskab, forbliver de ikke anvendte underskud i indkomståret, 754.087.961 kr., samt de fremførte underskud fra 2002 og 2003, i alt 211.185.784 kr. at hidrøre fra G1 som udenlandske underskud uanset, at skatteansættelsen af

sambeskatningsindkomsten foretages hos det ultimative moderselskab. Dette underskud kan således, efter sambeskatningsvilkår 2.4, fremføres i sambeskatningsindkomsten jf. sambeskatningsvilkår 2.11, såfremt betingelserne for underskudsfremførsel fortsat er til stede.

Af bemærkningerne til ændringen af ligningslovens § 33 E ved fremsættelsen af lov nr. 487 af 12. juni 1996 fremgår det, at der i relation til genbeskatning skal foretages en samlet opgørelse af overskud og underskud for alle sambeskattede selskaber i samme land, jf. ligningslovens § 33 E, stk. 1, 2. pkt.

Ved fusionen må underskuddet således videreføres som amerikansk underskud i G2, og kan herefter fremføres til fradrag ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for H1 A/S i det omfang indkomst fra amerikanske selskaber fortsat indgår i sambeskatningen.

Da H1 A/S har fravalgt international sambeskatning for indkomståret 2005, vil underskuddet således ikke kunne fremføres til anvendelse ved opgørelsen af den danske sambeskatningsindkomst hos H1 A/S.

Det anvendte underskud i 2004

Sagens oplysninger

G1 havde primo 2004 anvendt underskud til genbeskatning i henhold til ligningslovens § 33 E.

I forbindelse med opgørelsen af H1 A/S' selvangivne skattepligtige indkomst for 2004 blev denne saldo genbeskattet. Dvs. at der dermed ikke er resterende underskud til genbeskatning fra tidligere indkomstår.

Genbeskatning sker i henhold til ligningslovens § 33 E stk. 2, idet G1's aktiver og passiver overføres til et koncernselskab.

SKAT har ændret det skattepligtige underskud, G1 havde selvangivet i den danske sambeskatningsindkomst for H1 A/S for indkomståret 2004.

I forbindelse med modregning af årets over- og underskud i sambeskatningen for H1 A/S udnyttes en del til modregning i skattepligtige positive indkomster, mens der er en rest til fremførsel i henhold til ligningslovens § 15.

SKAT, Store Selskaber - Kontrols afgørelse

SKAT har overført de udnyttede underskud fra G1 for indkomståret 2004, til genbeskatning hos G2, jf. ligningslovens § 33 E.

Det er SKATs opfattelse, at der skal ske genbeskatning af de underskud, der er anvendt i sambeskatningsperioden, når et udenlandsk selskab udtræder af sambeskatningen, jf. ligningslovens § 33 E.

G1 indgår i sambeskatningen for 2004 frem til likvidationsdatoen den 20. december 2004.

Som omtalt ovenfor blev der i forbindelse med Folketingets behandling og vedtagelsen af L 121, fremsat ændringsforslag således, at uudnyttede underskud i et likvideret, sambeskattet datterselskab eller et selskab, der fusionerer efter reglerne om skattepligtig fusion med et sambeskattet moderselskab, ikke længere kunne videreføres hos moderselskabet. Det har hidtil været muligt i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11.

Retsstillingen i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11 blev opretholdt for selskaber, der er likvideret inden den 2. marts 2005.

Baggrunden for at have et sådant vilkår er navnlig at hindre, at det samme underskud ikke medregnes to gange, dels i sambeskatningsindkomsten og dels til fremføring i positiv indkomst efter et selskabs udtræden af sambeskatningen i de tilfælde, hvor selskabet fortsat er skattepligtigt efter udtræden af sambeskatningen. For perioden til og med indkomståret 2004 kunne der frit vælges hvilke danske og udenlandske selskaber, der skulle indgå i en dansk sambeskatning. Vilkåret tager således stilling til, hvorledes man skal forholde sig til underskud i det selskab, som træder ud af sambeskatningen. Det gælder såvel underskud i udtrædningsåret som selskabets andel af uudnyttede underskud fra sambeskat-

ningsperioden. Da skattepligten totalt ophører ved et selskabs solvente likvidation, er det dermed bestemt, at sambeskatningen med det likviderede selskab fortsætter frem til skattepligtens ophør.

Af sambeskatningsvilkår 2.11 i TS-cirkulære 2003-40 (gældende for indkomståret 2004) fremgår følgende:

»Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.«

I henhold til selskabsskattelovens § 5, stk. 1 fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Der skal i henhold til stk. 3 foretages en ansættelse for det afsluttende indkomstår (afsluttende ansættelse).

Det er denne afsluttende ansættelse af det likviderede datterselskab, der ikke skal finde sted, når datterselskabet på likvidationstidspunktet var sambeskattet med andre koncernforbundne selskaber. Sambeskatningen med det pågældende datterselskab fortsætter med andre ord frem til datterselskabets endelige ophør.

Skatteministeren har derudover gentagne gange udtalt, at de gældende bestemmelser omkring udnyttelse af udenlandske underskud alene skal forstås som en udskydelse af skatten (se bl.a. Ministerens svar på spørgsmål 30 til L 118 - SU 1996.199 samt under pkt. 3.12 i det fremsatte L 110 af den 13. december 2006).

Det betyder, at såfremt et udenlandsk underskud har været benyttet til modregning i andre selskabers positive indkomster i sambeskatningsperioden (som efter SKATs opfattelse først afsluttes den 20. december 2004), skal dette underskud genbeskattes.

Se endvidere Skatteministerens svar på spørgsmål 28 til L 118 (SU 1996.201) hvor det pointeres, at:

»Grundlaget for genbeskatning er således underskud der er fratrullet i andre selskabers skattepligtige indkomst. I det omfang et sambeskattet datterselskabs underskud ikke i sambeskatningsperioden fradrages i andre sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst – enten pga. 5 års-reglen i LL § 15 eller fordi underskuddet ikke har kunnet anvendes inden sambeskatningsophøret – så danner underskuddet ikke grundlag for en genbeskatning.«

Se desuden SKM2005.162.LR (TfS 2005.383 LR) hvor Ligningsrådet udtaler:

»Hvorvidt der således ved likvidationen af C de facto ville komme underskud til genbeskatning var derfor afhængig af hvorvidt der i perioden mellem afhændelsen af virksomheden til et koncernforbundet selskab og likvidationen af C var oparbejdet yderligere underskud, der var tilskrevet selskabets genbeskatnings-saldo.«

Det betyder, at sambeskatningsperioden først ophører på tidspunktet for likvidationen og at underskud, der er udnyttet i sambeskatningen til modregning helt frem til selve likvidationstidspunktet, kan genbeskattes.

Sambeskatningsperioden er udelelig og kan ikke opdeles i flere perioder som f.eks. den periode, der ligger forud for selve likvidationsåret og så en likvidationsperiode, som nok indgår i sambeskatningen, men som ikke skal medregnes til sambeskatningsperioden.

Det vil sige at den samlede sambeskatningsperiode fortsætter frem til datterselskabets likvidation.

G1 blev likvideret den 20. december 2004, og der er i perioden 1. januar 2004 til 20. december 2004 oparbejdet yderligere selvangivne skattemæssige underskud, der er udnyttet i sambeskatningsperioden og i den danske sambeskatningsindkomst i indkomståret 2004.

Dette beløb overføres til »en ny genbeskatningssaldo« jf. ovenfor.

I henhold til ligningslovens § 33 E, stk. 3 skal der ske genbeskatning, idet der samtidigt med likvidationen er sket overførsel af den samlede virksomhed til et koncernforbundet selskab.

Der er dog i cirkulærets pkt. 6.5.3.4.2 medtaget en undtagelse for, hvornår dette alligevel ikke udløser fuld genbeskatning:

»Der foretages dog ikke en genbeskatning i tilfælde, hvor 1) samtlige selskabets aktiver overdrages til et andet datterselskab, der er omfattet af den danske sambeskatning, og 2) underskuddet for det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. Dette medfører, at det erhvervende selskab skal succedere i det overdragende selskabs underskud fra tidligere år. I tilfælde, hvor undtagelsen finder anvendelse, overføres genbeskatningssaldoen vedrørende det overdragende selskab til genbeskatningssaldoen vedrørende det erhvervende selskab«

Af de amerikanske selvangivelser for indkomstårene 2000-2004 fremgår, at G1 har fremførbare NOL (Net Operating Losses), til modregning i senere indkomstårs positive indkomster.

Fremførbare NOL's kan i USA normalt fremføres i 20 år til modregning i efterfølgende års positive indkomster. Der findes ligeledes carry back regler i USA, men disse er ikke relevante i dette tilfælde.

Overdragelsen og likvidationen efter udenlandske bestemmelser sker først i 2005. I den forbindelse overgår G1's fremførbare NOL pr. 31. december 2004 formentligt til moderselskabet G2 efter de amerikanske bestemmelser.

SKAT har efterfølgende modtaget dokumentation for at dette er en korrekt opfattelse.

Da underskuddene i USA overføres til det fortsættende selskab er begge ovennævnte betingelser i cirkulærets pkt. 6.5.3.4.2 opfyldte.

Det medfører, at det i indkomståret 2004 udnyttede underskud fortsætter på genbeskatningssaldoen, som overføres til det fortsættende selskab G2.

Det vil sige, at denne genbeskatningssaldo først udløses på det senere tidspunkt, hvor der for G2 indtræffer omstændigheder, som udløser enten fuld eller begrænset genbeskatning i henhold til de bestemmelser der gælder på det pågældende tidspunkt.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har fremsat påstand om, at der ikke skal ske overførsel af genbeskatningssaldo fra G1, og at genbeskatningssaldoen dermed ikke tillægges det i sambeskatningsindkomsten for 2004 udnyttede underskud.

Repræsentanten har refereret dele af SKATs argumentation og kommenteret den i klageskrivelsen til Landsskatteretten.

Repræsentanten har vedrørende SKATs argumentation bemærket, at hovedparten går på udtalelser fra Skatteministeren. Heroverfor har repræsentanten citeret følgende fra det af Skatteministeriet udarbejdede notat vedrørende L 118/1996 side 8:

»Tilsvarende opretholdes det gældende system med justeringer i tilfælde, hvor sambeskatningsophøret skyldes datterselskabets konkurs. Der skal således ikke ske fuld genbeskatning af fratrunkne underskud, hvis det viser sig, at det udenlandske datterselskabs aktiviteter ikke er bæredygtige.

Lovforslaget sikrer således, at fradrag som følge af sambeskatning som hovedregel alene bliver en skatte-kredit og ikke et endeligt fradrag. Sambeskatningsinstituttet giver således mulighed for skatteudskydelse - hvis det går godt - og mulighed for endeligt fradrag - hvis det går skidt.«

Det bemærkes, at det af SKAT citerede fra cirkulærets pkt. 6.5.3.4.2 er udmøntet i bestemmelsen i ligningslovens § 33 E, stk. 8.

Med hensyn til Ligningsrådets udtalelse i SKM2005.162.LR (TfS 2005,383) har repræsentanten anført, at Ligningsrådet har udtalt i et bindende svar – uden at der er spurgt herom, at der skal ske genbeskatning af eventuelle yderligere underskud, der i perioden mellem en virksomhedsoverdragelse og en likvidation

»var tilskrevet selskabets genbeskatningssaldo«. Repræsentanten er ikke enig i denne »udtalelse«, der savner hjemmel, og er i direkte modstrid med cirkulæret, jf. nedenfor.

Repræsentanten har til støtte for sin påstand for det første anført, at bestemmelserne om genbeskatning i ligningslovens § 33 E indebærer, at det er genbeskatningssaldoen primo det år, hvor datterselskabet udtræder af sambeskatning, der kommer til beskatning. »Sambeskatningsperioden« udløber ultimo det sidste år under sambeskatningen.

Ligningslovens § 33 E, stk. 1 har følgende ordlyd:

»Hvis et udenlandsk selskab, som udtræder af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb i det indkomstår, hvor selskabet udtræder af sambeskatningen.«

I § 33 E, stk. 2 hedder det:

»Stk. 1, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab helt eller delvist afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Dette gælder dog ikke, hvis samtlige aktiver overdrages til et datterselskab omfattet af sambeskatningen, jf. selskabsskattelovens § 31, og underskuddet fra det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. I så fald genbeskattes underskuddet hos det erhvervende selskab.«

Formuleringen i stk. 2, nemlig at stk. 1, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse, indebærer, at det er genbeskatningssaldoen primo, der skal beskattes som følge af en koncern-intern overdragelse af virksomheden. Det underskud, der opstår ved selve overdragelsen af virksomheden og/eller datterselskabsaktierne, skal i konsekvens heraf ikke genbeskattes. Tilsvarende er det (efter 2. pkt.) underskudssaldoen primo, der (overdrages til og) genbeskattes (eller rettere kan genbeskattes) hos det erhvervende selskab.

Dette fremgår udtrykkeligt af cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, pkt. 6.5.3.4.2, hvori det hedder:

»Genbeskatningen udløses på afhændelsestidspunktet.

Hvis afhændelsen sker i løbet af et indkomstår, foretages genbeskatningen på baggrund af genbeskatningssaldoen for det pågældende datterselskab ved begyndelsen af indkomståret. Hele datterselskabets resultat i det pågældende indkomstår henføres således til den ny genbeskatningssaldo.«

Med »den ny genbeskatningssaldo« menes den genbeskatningssaldo, der (her) opstår hos G1 som følge af underskud i 2004.

Den anførte formulering indgår uændret i Ligningsvejledningen (S.D.6.2.2.2).

Det er således, uanset formuleringen i stk. 1 »i sambeskatningsperioden«, ikke underskuddet for sambeskatningsperioden, der genbeskattes. Dette er relevant ved overdragelse af virksomhed, hvor sambeskatningsperioden omfatter overdragelsesåret. Datterselskabets resultat skal efter cirkulærets utvetydige formulering henføres til en »ny genbeskatningssaldo«. Denne genbeskatningssaldo bortfalder som følge af G1's likvidation.

Det hedder videre i cirkulæret:

»Der foretages dog ikke en genbeskatning i tilfælde, hvor 1) samtlige selskabets aktiver overdrages til et andet datterselskab, der er omfattet af den danske sambeskatning, og 2) underskuddet for det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. Dette medfører, at det erhvervende selskab skal succedere i det overdragende selskabs underskud fra tidligere år. I tilfælde, hvor undtagelsen finder anvendelse, overføres genbeskatningssaldoen vedrørende det overdragende selskab til genbeskatningssaldoen vedrørende det erhvervende selskab.«

Det er også her genbeskatningssaldoen primo, der refereres til. Dette følger af sammenhængen i § 33 E, stk. 2, mellem første og anden sætning, og af at »underskuddet« i 3. sætning refererer til det »underskud«, der omtales i § 33 E, stk. 1.

I § 33 E, stk. 8, er bestemt, at reglerne i stk. 1-5 ikke finder anvendelse, »hvis datterselskaber omfattet af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 fusionerer, og underskud efter udenlandske regler overføres til det modtagende selskab. I så fald genbeskattes underskud i det modtagende selskab.«

I cirkulærets pkt. 6.5.3.6 hedder det:

»Ligningslovens § 33 E, stk. 8, vedrører situationen, hvor to sambeskattede datterselskaber fusionerer. Hvis to sambeskattede datterselskaber fusionerer, sker der ikke genbeskatning, hvis underskud fra det ophørende selskab efter udenlandske regler kan overføres til det modtagende selskab, selvom der i forhold til det ophørende selskab foreligger et sambeskatningsophør. I stedet overføres moderselskabets genbeskatningssaldo på det ophørende selskab til genbeskatningssaldoen på det modtagende selskab.«

Efter sammenhængen mellem bestemmelsens stk. 8 og stk. 1-5, og sammenholdt med cirkulærets pkt. 6.5.3.6, er det alene genbeskatningssaldoen primo (der udgør 0), der kan anses for overført til G2. »Moderselskabets genbeskatningssaldo« på datterselskaber opgøres primo et indkomstår.

Repræsentanten har til støtte for sin påstand for det andet anført, at genbeskatning af en saldo, der opstår i det løbende indkomstår, kræver en særlig hjemmel. I ligningslovens § 33 E, stk. 6, er således bestemt:

»Stk. 6. Hvis moderselskabet ophører med at være skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, eller hvis moderselskabet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, medregnes et beløb svarende til genbeskatningssaldoen på ophørstidspunktet ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst for dets sidste indkomstår.« (repræsentantens understregning)

Denne bestemmelse fraviger det udgangspunkt, der fremgår af ligningslovens § 33 E, stk. 1, idet det ved ophør af moderselskabets skattepligt er saldoen »på ophørstidspunktet«, der skal medregnes til den skattepligtige indkomst for det sidste indkomstår. En sådan særlig formulering af opgørelsestidspunktet for den genbeskatningspligtige saldo ville ikke have været nødvendig, hvis det allerede med de øvrige bestemmelser i sammenhæng med stk. 1 var muligt at gennemføre genbeskatning af en saldo midt i året alene med hjemmel i, at det af stk. 1 følger, at »underskud, der er fradraget andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud« skal genbeskattes.

Formuleringen i ligningslovens § 33 E, stk. 6, retter sig mod saldoen på ophørstidspunktet, medens genbeskatningssaldoen i de øvrige situationer omfattet af § 33 E opgøres primo året, jf. cirkulæret.

Repræsentanten har til støtte for påstanden for det tredje anført, at ligningslovens § 33 E ikke indeholder hjemmel til genbeskatning af andre saldi end primosaldoen, og at sambeskatningscirkulæret ikke i sig selv kan udgøre et sådant hjemmelsgrundlag. SKAT har anført i sagsfremstillingen side 9, at ligningslovens § 33 E må læses i lyset af sambeskatningscirkulæret. Det må holdes for øje, at sambeskatningscirkulæret og dermed vilkår 2.11 har eksisteret længe før ligningslovens § 33 E blev indsat. Ligningslovens § 33 E skal derfor ikke læses i lyset af cirkulæret, fordi eventuelle tvivlsspørgsmål vedrørende cirkulæret må antages at være behandlet ved udformningen af § 33 E, i hvert fald for et vilkår som 2.11. Det må derfor konkluderes, at hvis genbeskatningen skulle have været foretaget anderledes, når vilkår 2.11 var aktuel, burde det have fremgået af lovbestemmelsen.

Endelig har repræsentanten anført, at SKATs fortolkning i den offentliggjorte meddelelse, SKM2007.25.SKAT, også omfatter genbeskatningsreglerne, jf. meddelelsens første del.

SKAT argumenterer først for, at genbeskatningssaldoen skal føres frem til datoen for den genbeskatningsudløsende begivenhed og anfører, at cirkulæret skal læses i sammenhæng med, at en likvidation af et datterselskab »ifølge selskabsskattelovens § 3 som udgangspunkt (vil) bevirke, at datterselskabet udtræder af sambeskatningen med virkning for indkomståret«. Det kan efter repræsentantens opfattelse ikke lægges til grund for fortolkningen, at man ved udarbejdelsen af cirkulæret ikke har været opmærksom på sambeskatningscirkulæret. Cirkulærets pkt. 1.1 og 1.2 har været praktiseret i en lang årrække.

SKATs fortolkning harmonerer ikke med, at det ved indsættelsen af ligningslovens § 33 E, stk. 6, blev fundet nødvendigt at præcisere, at det ved skattepligtsophør – i modsætning til andre situationer – er genbeskatningssaldoen på ophørstidspunktet, der er afgørende. Det anføres i bemærkningerne til L 118 (lov nr. 487 af 12. juni 1996), at § 33 E ændres med henblik på »omformulering og opstramning«. Man må antage, at der ville være sket en lovændring, hvis cirkulærets fortolkning ikke skulle være gældende.

Repræsentanten er således ikke enig i, at der er grundlag for at tilsidesætte cirkulærebestemmelsen på grundlag af, at SKAT efter en årrække er nået til, at regelsættet ikke er hensigtsmæssigt.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Den ansatte skattepligtige indkomst for G1 udgjorde i 2004 et negativt beløb. Heraf blev en del fremført, mens restbeløbet blev udnyttet af andre selskaber i sambeskatningen.

SKAT har overført de udnyttede underskud fra G1 for indkomståret 2004 til genbeskatning hos G2, jf. ligningslovens § 33 E.

Udgangspunktet for genbeskatning af udnyttede underskud i en sambeskatningskreds fremgår af ligningslovens § 33 E, stk. 1. Det fremgår af denne bestemmelse, at hvis et udenlandsk selskab, som udtræder af sambeskatningen efter selskabsskattelovens § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb i det indkomstår, hvor selskabet udtræder af sambeskatningen.

Af ligningslovens § 33 E, stk. 8 fremgår det, at stk. 1-5 ikke finder anvendelse, hvis datterselskaber, omfattet af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, fusionerer og underskud efter udenlandske regler overføres til det modtagende selskab. I så fald genbeskattes underskud i det modtagende selskab.

G2 og G1, der begge er amerikanske selskaber, var fra 2000 til 2004 sambeskattet med H1 A/S. Selskaberne fusionerede med skattemæssig virkning pr. 20. december 2004 ved en skattepligtig lodret fusion med G2 som fortsættende selskab. På baggrund af SKATs undersøgelser af behandlingen af G1's underskud i henhold til de amerikanske selvangivelser, lægges det til grund for afgørelsen, at G1's underskud efter amerikanske regler overføres til G2.

De anvendte underskud fra G1 skal herefter overføres til genbeskatning hos G2, jf. ligningslovens § 33 E, stk. 8. Bestemmelsen medfører ifølge cirkulære nr. 82, af 29. maj 1997, at H1 A/S' genbeskatningssaldo på G1 skal overføres til genbeskatningssaldoen på G2. Bestemmelsen giver ikke anledning til en opgørelse af genbeskatningssaldoen for G1, og derfor fortsætter det i indkomståret 2004 udnyttede underskud på genbeskatningssaldoen, som overføres til det fortsættende selskab G2.

SKATs afgørelse stadfæstes således.