

Udskriftsdato: 20. december 2025

SKR nr 9461 af 27/05/2020 (Historisk)

Styresignal om underskud ved skattefri grenspaltning og skattefri tilførsel af aktiver

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1440735

Senere ændringer til forskriften

SKR nr 10177 af 25/10/2021

Styresignal om underskud ved skattefri grenspaltning og skattefri tilførsel af aktiver

SKM2020. 214. SKTST

Sammenfatning

I styresignalet beskrives ændring af praksis vedrørende fordeling af underskud ved skattefri grenspaltning og skattefri tilførsel af aktiver.

Skatterådet svarede i to bindende svar offentliggjort som SKM2016. 412. SR og SKM2016. 413. SR, at et skattemæssigt underskud opstået i det indskydende selskab ikke skal fordeles mellem det indskydende og det modtagende selskab i en skattefri grenspaltning.

Da Skatterådet har ændret praksis, udsender Skattestyrelsen dette styresignal om praksisændringen.

I styresignalet fastsættes frister for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

Samtidig ændres et eksempel i Den juridiske vejledning C. D. 3.1.4.3.2, der viser en grenspaltning til et eksisterende selskab i et sambeskatning. Eksemplet stammer fra styresignalet SKM2015. 765. SKAT om underskudsrækkefølgen, der er indarbejdet i Den juridiske vejledning.

Hidtidig praksis

Ved opdateringen af Den juridiske vejledning 2014-1 blev afsnittet C. D. 6.1.6.3 Retsvirkninger for selskaberne (underafsnit til afsnittet De skattemæssige virkninger af en skattefri spaltning for et dansk selskab) tilføjet en tekst, der præciserede indholdet. Samtidig blev der i afsnit C. D. 6.2.6.2 Tilførsel af aktiver fra et dansk selskab også indsat en tilføjelse.

Den tilføjede tekst præciserede SKATs daværende opfattelse af, at underskud ved skattefri grenspaltning og tilførsel af aktiver skulle fordeles mellem det indskydende og det modtagende selskab på baggrund af en konkret vurdering af, hvordan aktiviteterne fordeltes mellem det indskydende og det modtagende selskab.

Tilføjelserne var kun udtryk for en præcisering af, hvad der var SKATs daværende opfattelse af praksis. SKAT ville derfor håndhæve præciseringen fra offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2014-1.

Baggrunden for ændring af praksis

Skatterådet har i to bindende svar offentliggjort som SKM2016. 412. SR og SKM2016. 413. SR afgjort, at Skatterådet ikke finder, at der er hjemmel i lovgivningen til at fordele et skattemæssigt underskud mellem det indskydende og det modtagende selskab i en skattefri grenspaltning. Skatterådet fandt, at det skattemæssige underskud i det indskydende selskab ved grenspaltningen skal forblive i det indskydende selskab.

Ny praksis

Som følge af at Skatterådet i to afgørelser har fundet, at der ikke er hjemmel i lovgivningen til at fordele et skattemæssigt underskud mellem det indskydende og det modtagende selskab i en skattefri grenspaltning, vil Skattestyrelsen fremover praktisere i overensstemmelse med de to bindende svar fra Skatterådet.

Ved en skattefri grenspaltning skal et underskud opstået i et indskydende selskab derfor forblive i det indskydende selskab. Der skal ikke ske fordeling af en del af underskuddet til det modtagende selskab.

Det har formodningen imod sig, at grenspaltninger og tilførsler af aktiver skal behandles forskelligt, så Skattestyrelsen ændrer også praksis for så vidt angår skattefrie tilførsler af aktiver.

De koncerner, der ønsker at fastholde en fordeling af underskud foretaget efter den hidtidige praksis, kan opretholde denne fordeling uagtet, at praksis nu ændres. Dette gælder, uanset om underskuddet oprindeligt fremgik af den åbningsbalance, der blev udarbejdet i forbindelse med grenspaltningen/tilførslen af aktiver, eller om underskuddet ikke fremgik af åbningsbalancen.

De koncerner, der ønsker at ændre en fordeling af underskud foretaget efter den hidtidige praksis, kan anmode om genoptagelse efter reglerne herom. Se afsnittene herom nedenfor. Hvis en ændret fordeling af underskuddet mellem selskaberne skal imødekommes, fordrer det en anmodning herom fra alle selskaber. Det vil sige, at både det indskydende, det modtagende og administrationsselskabet skal tiltræde anmodningen om en ændret fordeling.

Hvis en anmodning om genoptagelse imødekommes, og et fordelt underskud tilbageføres til det indskydende selskab, skal selskaberne stilles som hele underskuddet var blevet liggende i det indskydende selskab i forbindelse med omstruktureringen.

Det medfører, at underskuddet tilbageføres fra det modtagende til det indskydende selskab. Da underskuddet er et aktiv, har det påvirket aktiernes anskaffelsessum, der dermed skal reguleres med det underskud, der ikke længere er til stede i det modtagende selskab. Hvis det modtagende selskab i den mellemliggende periode har "brugt" af underskuddet, skal indkomsten for de pågældende år reguleres, som om der ikke var underskud til anvendelse. Det indskydende selskabs indkomst skal reguleres i omstrukturingsåret med det underskud, som selskabet nu får tilbage. Hvis det indskydende selskab ønsker det, kan det i perioden fra omstruktureringen frem til ændringen af fordelingen, bruge af det underskud, som selskabet nu får tilbage. Det medfører en ændring af indkomsten for det indskydende selskab for denne periode.

Tilbageførsel af underskud til det indskydende selskab er ikke en udlodning eller et tilskud

Hvis et selskab eller en koncern får genoptaget sin skatteansættelse, så et underskud fordelt til et modtagende selskab, tilbageføres til det indskydende selskab, vil tilbageførslen ikke blive anset som en udlodning. En tilbageførsel vil heller ikke udgøre et tilskud til det indskydende selskab fra det modtagende selskab.

Tilbageførsels betydning for grenkravet

Der kan være gennemført skattefrie omstruktureringer, hvor et underskud er fordelt til et modtagende selskab, der var sambeskattet med det indskydende selskab, og hvor underskuddet indgik som et aktiv i åbningsbalancen for det modtagende selskab. En tilbageførsel af underskuddet til det indskydende selskab i forbindelse med en genoptagelse i henhold til styresignalet, vil ikke medføre, at grenkravet ikke anses for opfyldt, selvom underskuddet indgik i åbningsbalancen for det modtagende selskab. Grenkravet vil også blive anset for opfyldt, hvis der ikke sker tilbageførsel af underskud - forudsat, at grenkravet i øvrigt er opfyldt. Om der sker tilbageførsel af underskud eller ej, vil dermed ikke få betydning for, om grenkravet kan anses for opfyldt.

Handelsværdi ved skattefri grenspaltning uden tilladelse

Det er en betingelse for at gennemføre en skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen, at værdien af de tildelte aktier eller anparter med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt.

Der kan være gennemført skattefrie spaltninger uden tilladelse til modtagende selskaber, der var sambeskattede med de indskydende selskaber og i forbindelse hermed være sket fordeling af underskud, så den del af underskuddene, der blev overført til de modtagende selskaber, indgik som aktiver i åbningsbalancen for de modtagende selskaber. De fordelte underskud vil i sådanne tilfælde have indgået ved fastsættelse af handelsværdien af de tilførte aktiver og passiver og dermed ved fastsættelse af vederlagets størrelse.

Eftersom vederlaget (i form af aktier i det modtagende selskab) efter reglen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt., skal svare til handelsværdien af de tilførte aktiver og passiver, vil det nye antal aktier, som det modtagende selskab har udstedt, være fastsat med udgangspunkt i, at det overførte underskud indgik i de overførte aktiver. Hvis underskuddet tilbageføres til det indskydende selskab, vil vederlaget være fastsat for højt (dvs. for mange aktier i det modtagende selskab).

Tilbageførsel af underskud til det indskydende selskab i forbindelse med en genoptagelse i henhold til dette styresignal vil ikke medføre, at spaltningen bliver skattepligtig som følge af manglende opfyldelse af reglen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt.

Forholdet mellem aktiver og forpligtelser ved skattefri grenspaltning uden tilladelse

Det er en betingelse for at gennemføre en skattefri spaltning uden tilladelse, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt.

Det relevante forhold er forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der 1) overføres til det modtagende selskab, og 2) er i det indskydende selskab. Hvis der blandt de tilførte aktiver har indgået fordelt underskud (der er indregnet som aktiv i åbningsbalancen), har dette påvirket forholdet mellem de overførte aktiver og de overførte forpligtelser.

Hvis underskuddet nu alligevel ikke overføres som følge af, at der sker genoptagelse efter dette styresignal, vil forholdet nu være et andet. Hvis de overførte aktiver (excl. overført underskud) eksempelvis udgjorde 900 og de overførte forpligtelser udgjorde 500, mens der (i henhold til den hidtidige praksis) blev overført underskud til en værdi på 100, var forholdet mellem aktiver og forpligtelser i åbningsbalancen 2:1 (1.000 i aktiver og 500 i forpligtelser). Som følge af, at underskuddet på 100 nu alligevel ikke overføres, vil forholdet mellem aktiver og forpligtelser nu være 1,8:1 (900 i aktiver og 500 i forpligtelser), hvorfor betingelsen ikke vil være opfyldt.

Det vil være muligt at tilbageføre underskud til det indskydende selskab, uden at dette medfører, at spaltningen bliver skattepligtig som følge af manglende opfyldelse af reglen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt.

Underskud der er bortfaldet

Der kan være tilfælde, hvor underskud fordelt til et modtagende selskab ikke er blevet anvendt, men er bortfaldet som følge af fx akkord, ejerskifte eller likvidation af det modtagende selskab.

Ved en genoptagelse, hvor et underskud ønskes fordelt til en anden koncern end oprindeligt besluttet, er det en betingelse, at der stadig eksisterer et underskud i den modtagende koncern, og underskuddet ikke allerede er anvendt.

Hvis et underskud, der er fordelt til et modtagende selskab, ikke er blevet anvendt som følge af akkord, vil der kunne anmodes om tilbageførsel af underskuddet til det indskydende selskab. Tilbageførsel forudsætter, at alle berørte parter anmoder om genoptagelse.

Hvis et underskud, der er fordelt til et modtagende selskab, ikke er blevet anvendt, fordi der er sket ejerskifte, vil der kunne anmodes om tilbageførsel af underskuddet til det indskydende selskab. Tilbageførsel forudsætter, at alle berørte parter anmoder om genoptagelse.

Hvis det selskab, der modtog underskuddet, senere er likvideret, eksisterer der ikke længere et underskud i koncernen, da selskabet med underskuddet ikke eksisterer. Der kan derfor ikke ske tilbageførsel i disse situationer.

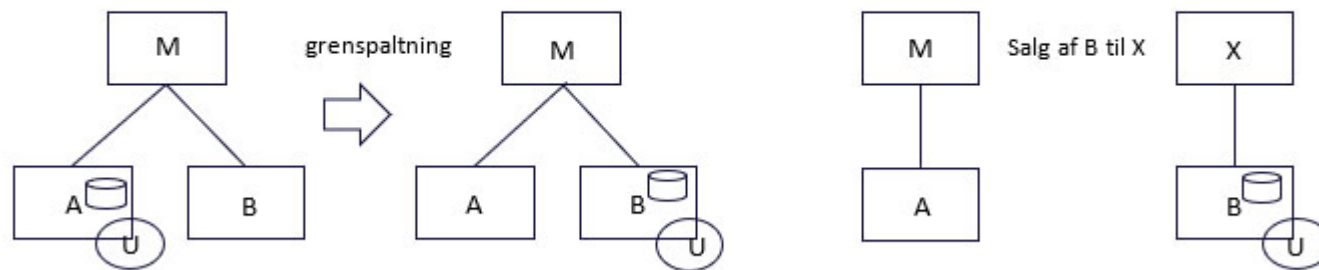
Hvis underskuddet er fordelt til et likvideret selskab, kan der kun ske genoptagelse, hvis der sker reassumption af det ophørte selskab, da et ophørt selskab ikke har retskraft.

Godtgørelse

Hvis et underskud tilbageføres fra det modtagende selskab til det indskydende selskab i den følgende situation, kan det modtagende selskab uden skattemæssige konsekvenser godtgøres herfor.

Hvis de to deltagende selskaber ikke længere er koncernforbundne som følge af, at et af selskaberne er blevet frasolgt efter omstruktureringen, kan det overførte underskud fx have indgået i værdiansættelsen af aktierne i det modtagende selskab ved et efterfølgende salg heraf.

Det kan illustreres med nedenstående eksempel:



Først har M foretaget en grenspaltning, hvor en gren af A er udspaltet fra A til B. Som en del af grenen medfulgte et underskud på 100. Underskuddet havde en skatteværdi på 22. M har senere solgt B til X for 1000. I købesummen på 1000 indgik værdien af underskuddet med 22.

Hvis underskuddet nu ønskes tilbageført fra B til A, skal både det modtagende (B) og det indskydende selskab (A) acceptere tilbageførslen. Ved købet af B er værdien af underskuddet medregnet ved værdiansættelsen af B. X vil derfor have betalt for meget for B, når underskuddet føres tilbage til A.

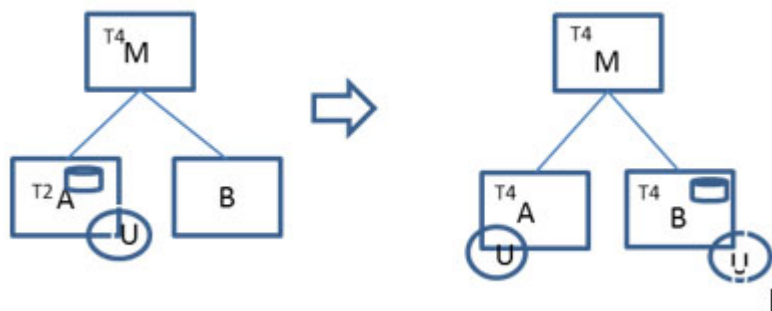
A kan derfor betale et beløb til B, der svarer til skatteværdien på 22 af underskuddet, når underskuddet tilbageføres fra B til A. Derved bliver B kompenseret for tilbageførslen af underskuddet. Når B's betaling til A alene svarer til værdien af det underskud, der tilbageføres, får betalingen ikke skattemæssige konsekvenser for nogen af selskaberne. Dette gælder både i den ovenfor beskrevne situation, hvor B efter grenspaltningen er frasolgt, og i den situation, hvor der ikke er sket et frasalgt efter grenspaltningen.

Det skal dog kunne dokumenteres, at der er sket en fordeling af underskud ved grenspaltningen eller tilførslen af aktiver.

Ændring af eksempel i Den juridiske vejledning C. D. 3.1.4.3.2

Den juridiske vejledning C. D. 3.1.4.3.2 indeholder et eksempel, der viser placeringen i underskudsrekkefølgen for et underskud, der er fordelt til et modtagende selskab i en sambeskatning. Eksemplet stammer fra styresignalet SKM2015. 765. SKAT, der er ophævet efter indarbejdelse i Den juridiske vejledning.

Eksemplet ser i Den juridiske vejledning således ud:



Eksemplet i Den juridiske vejledning vil p.g.a. praksisændringen blive ændret således:

En aktivitet i datterselskabet A grenspaltes til det eksisterende selskab B, der sambeskatnes med A og M. Før spaltningen er As underskud et "eget underskud", der hos A kan modregnes i trin 2. Ved grenspaltningen forbliver underskuddet i A. Efter grenspaltningen kan underskuddet fortsat modregnes i trin 2 hos A og i trin 4 hos B.

Genoptagelse

Skattestyrelsens praksisændring indebærer, at der ikke skal ske fordeling af underskud i det indskydende selskab ved skattefri grenspaltning og skattefri tilførsel af aktiver.

Der fastsættes derfor følgende retningslinjer for genoptagelse:

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Underkendelsen af praksis skete med Skatterådets to afgørelser i 2016. Der kan derfor i den konkrete situation ske genoptagelse tilbage til og med indkomståret 2013.

Hvis en ændret fordeling af underskuddet mellem selskaberne skal imødekommes, fordrer det en anmodning herom fra alle selskaber. Det vil sige, at både det indskydende, det modtagende og administrations-selskabet skal tiltræde anmodningen om en ændret fordeling.

Ved en eventuel senere genoptagelse, hvor et underskud ønskes fordelt til en anden koncern end oprindeligt besluttet, vil genoptagelsen kunne ske, hvis der stadig eksisterer et underskud i den modtagende koncern, og underskuddet ikke allerede er anvendt.

Det er dermed udelukket, at det samme underskud kan fradrages dobbelt, hvis det selskab, der ved grenspaltningen eller tilførslen af aktiver modtog underskuddet, senere er solgt. Dette skyldes, at det modtagende selskab skal acceptere, at det afleverer underskuddet, og dermed ikke selv kan anvende det. Udenfor sambeskatningssituationer er det op til parterne selv at afgøre, om det modtagende selskab skal kompenseres for at aflevere underskuddet.

Det samme er tilfældet, hvis det selskab, som modtog underskuddet, senere er likvideret. I dette tilfælde eksisterer der heller ikke længere et underskud, da selskabet med underskuddet ikke eksisterer.

Hvis underskuddet er fordelt til et ophørt selskab, kan der kun ske tilbageførsel, hvis der sker reassumption af det ophørte selskab, da et ophørt selskab ikke har retskraft, og da en tilbageførsel kræver tilladelse fra alle berørte parter.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen skal indgives til Skattestyrelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 3, eller til en klagemyndighed, der tidligere har taget stilling til spørgsmålet.

Anmodningen om genoptagelse skal indeholde oplysninger om virksomhedens navn, adresse og CVR-nummer.

Dokumentation

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Oplysningerne skal dokumentere, at der er foretaget en skattefri omstrukturering, og at der er sket en fordeling af underskud ved grenspaltningen eller tilførslen af aktiver. Dokumentationen kan fx bestå i omstruktureringsdokumenterne for den foretagne transaktion, eller andre oplysninger, der kan dokumentere det beskrevne. Desuden skal det dokumenteres, at der er underskud, der ikke er blevet anvendt.

Genoptagelse kræver, at der er underskud, der ikke er blevet anvendt. Hvis det modtagende selskab ikke længere indgår i sambeskatning med det indskydende selskab, har det indskydende selskab ikke indsigt i, om de udspaltede/ tilførte underskud er blevet anvendt eller ej. I sådanne tilfælde påhviler der ikke det selskab, der anmoder om genoptagelse et krav om dokumentation for resterende underskud. Skattestyrelsen vil ved behandlingen af anmodningen om genoptagelse af egen drift undersøge, om der fortsat er underskud, der ikke er blevet anvendt.

Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2020-2, afsnit C. D. 6.1.6.3 og C. D. 6.2.6.2. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2020-2 og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 5.2. er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 27. maj 2020

MORTEN BØDSKOV