

Udskriftsdato: 20. december 2025

SKR nr 9463 af 28/05/2020 (Gældende)

**Styresignal om genoptagelse af skatteansættelser som følge af
Landsskatterettens kendelser SKM2006.75.LSR og SKM2011.588.LSR -
SKATs praktisering af enhedsprincippet ved skattefri omstrukturering**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-0026801

Styresignal om genoptagelse af skatteansættelser som følge af Landsskatterettens kendelser SKM2006. 75. LSR og SKM2011. 588. LSR - SKATs praktisering af enhedsprincippet ved skattefri omstrukturering

SKM2020. 219. SKTST

1. Sammenfatning

Digitaliseringen af selskabsselvangivelsen og éngangsregistreringen af historiske underskud har medført en øget opmærksomhed på gennemførte omstruktureringers betydning for anvendelsen af historiske underskud. I den forbindelse udsender SKAT dette styresignal om Landsskatterettens kendelser i SKM2006. 75. LSR og SKM2011. 588. LSR.

I styresignalet beskrives ændring af praksis for enhedsprincippet ved skattefri omstrukturering som følge af Landsskatterettens afgørelser i SKM2006. 75. LSR og SKM2011. 588. LSR.

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

2. Underkendt praksis

SKAT praktiserede igennem flere år et enhedsprincip ved anvendelsen af fusionsskattelovens § 8, stk. 6. Enhedsprincippet medførte, at uudnyttet underskud i selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med det indskydende selskab eller det modtagende selskab, som udgangspunkt ikke kunne fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter fusionen, på samme måde som hvis der ikke havde været sambeskatning på tidspunktet for underskuddets opståen.

3. Baggrunden for ændring af praksis

Efter en skattefri fusion kan hverken underskud i det indskydende eller i det modtagende selskab fra før fusionen fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Det fremgår af fusionsskattelovens § 8, stk. 6. Ved skattefri fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, dog fradrages.

Enhedsprincippets opståen

SKAT har gennem mange år praktiseret et enhedsprincip ved anvendelsen af fusionsskattelovens § 8, stk. 6.

Enhedsprincippet blev indført med en kendelse fra Landsskatteretten i 1991 (TfS 1991, 269 LSR): En bank fusionerede med en anden bank, der 2 år tidligere havde overtaget hele aktiekapitalen i et selskab og var sambeskattet med dette. Selskabet blev ved fusionen overtaget af det modtagende selskab. Selskabet havde et restunderskud. Landsskatteretten fandt, at den indskydende bank og selskabet i relation til fusionsskattelovens § 8, stk. 6, måtte betragtes som en samlet enhed indtil fusionen. Underskuddet i perioden indtil fusionsdatoen i selskabet måtte sidestilles med et underskud i selve den indskydende bank. Den modtagende bank var derfor afskåret fra at fratrække underskuddet.

Enhedsprincippet medførte, at uudnyttet underskud i selskaber, der indtil fusionen var sambeskattet med det indskydende selskab eller det modtagende selskab, ikke kunne fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse efter fusionen.

Enhedsprincippets behandling ved Landsskatteretten

I 2006 blev enhedsprincippet behandlet i en kendelse fra Landsskatteretten (SKM2006. 75. LSR): Et selskab (A) var sambeskattet med sit moderselskab (B). A var det modtagende selskab i en skattefri fusion pr. 1. januar 1998 med søsterselskabet C, der også var sambeskattet med moderselskabet B. Landsskatteretten anførte, at da fusionen vedrørte to søsterselskaber, som før fusionen var sambeskattede med deres moderselskab, kunne fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt., ikke udstrækkes til at omfatte moderselskabets underskud. Landsskatteretten bemærkede videre, at der i TfS 1991, 269 LSR var tale om underskud i et datterselskab til et af de fusionerede selskaber. B's underskud fra tidligere år kunne derfor udnyttes af det modtagende selskab A.

Landsskatteretten fandt således, at begrænsningen af underskudsfremførsel i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt., ikke omfattede underskud i et sambeskattet moderselskab ved en ren koncernintern fusion mellem søsterselskaber.

Fusionen havde virkning pr. 1. januar 1998. På dette tidspunkt var undtagelsen om bevarelse af fremførte skattemæssige underskud i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., begrænset til fusioner mellem et sambeskattet moderselskab og datterselskab, som havde været sambeskattede i de seneste 5 år.

Landsskatteretten tilsidesatte således enhedsprincippet ved fusion mellem selskaber, der indgår i samme koncern, når underskuddet er opstået, mens sambeskatningen bestod. Landsskatteretten henviste til TfS 1991, 269 LSR med følgende bemærkning: "Det bemærkes, at for så vidt bestemmelsen er anset for anvendelig i Landsskatterettens afgørelse i TfS 1991, 269, var der tale om underskud i et datterselskab til et af de fusionerede selskaber." SKAT opfatter denne bemærkning som en tilkendegivelse af, at enhedsprincippet med SKM2006. 75. LSR kun tilsidesattes ved fusion mellem selskaber, der indgår i samme koncern, når underskuddet er opstået, mens sambeskatningen bestod.

Landsskatterettens kendelse i SKM2006. 75. LSR gjorde således op med enhedsprincippet i forhold til rent koncerninterne fusioner, hvor alle selskaber havde været sambeskattede, da underskuddet opstod. Men med bemærkningen og henvisningen til TfS 1991, 269 opretholdtes enhedsprincippet i forhold til koncerneksterne fusioner.

Bestemmelsen i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., blev ændret ved lov nr. 313 af 21. maj 2002 (L 99, 2001-02, 2. samling). Senere blev bestemmelsen ændret igen ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 (L 121 2004-05, 2. samling), så den nu lyder: "Ved fusion mellem sambeskattede selskaber, kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, bringes til fradrag."

SKAT fastholdt efter kendelsen sin beskrivelse af enhedsprincippet i Ligningsvejledningen og senere i Den juridiske vejledning. Enhedsprincippet blev også fortsat praktiseret af SKAT.

Enhedsprincippet blev endeligt underkendt af Landsskatteretten i en kendelse af 6. juli 2011 om tilførsel af aktiver ind i en subsambeskatning. Landsskatteretten fandt, at princippet manglede hjemmel (SKM2011. 588. LSR): Selskabet G1, som ejede selskabet G2, overtog moderselskabet H1 med tilhørende datterselskaber. Datterselskabet H2 havde skattemæssigt underskud fra tidligere år. G2 foretog en tilførsel af aktiver til H1. Fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt., kunne ikke udstrækkes til at omfatte underskud i det modtagende selskabs datterselskab, hvis dette underskud var opstået under sambeskatning med det modtagende selskab. H2's underskud, der var opstået, mens dette selskab var sambeskattet med H1, kunne derfor udnyttes af det modtagende selskab H1.

Lovfæstelse af enhedsprincippet

Enhedsprincippet blev lovfæstet (genindført) med lov nr. 591 af 18. juni 2012 (L 173 2011-12). Det skete med indsættelsen af stk. 4 i selskabsskattelovens § 31. Bestemmelsen har virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere.

4. Ny praksis

Da enhedsprincippet efter landsskatterettens kendelser er blevet lovfæstet med virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere, har Landsskatterettens kendelser kun betydning for omstruktureringer foretaget i tidligere indkomstår.

Da enhedsprincippet med SKM2006. 75. LSR blev underkendt i forhold til sambeskattede søsterselskaber og blev underkendt fuldt ud med SKM2011. 588. LSR, kan SKAT ikke praktisere enhedsprincippet for omstruktureringer, der vedtages frem til den 1. juli 2012.

Underkendelsen af enhedsprincippet gjaldt i forhold til både skattefrie fusioner, skattefrie spaltninger og skattefrie tilførsler af aktiver.

SKM2011. 588. LSR har den betydning, at underskud hos sambeskattede datterselskaber ved omstruktureringer, der har virkning fra begyndelsen af indkomståret 2008 og indtil 1. juli 2012 kan anvendes hos selskaber, der indgik i sambeskatning, da underskuddet opstod, selvom selskabet måtte have været det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering med et eksternt selskab.

Hvis et selskab derfor har beregnet sine restunderskud ud fra en forudsætning om enhedsprincippets eksistens, vil det være nødvendigt at anmode om genoptagelse.

5. Genoptagelse

Landsskatterettens kendelser af 23. december 2005 (SKM2006. 75. LSR) og 6. juli 2011 (SKM2011. 588. LSR) indebærer praksisændringer. Derfor er der adgang til genoptagelse efter reglerne om underkendelse af praksis i Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, og § 27, stk. 1, nr. 7.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, anvendes i tilfælde, hvor hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet.

Der vil derfor kunne ske genoptagelse af skatteansættelserne i de tilfælde, der svarer til forholdene i landsskatteretssagerne.

Der kan kun ske genoptagelse, hvis der stadig eksisterer et underskud i den pågældende koncern, der ikke allerede er anvendt.

Det er dermed udelukket, at det samme underskud kan fradrages dobbelt, hvis det selskab, der oprindeligt havde underskuddet, senere er solgt, idet selskabet jo er solgt med sit underskud, således at der i koncernen ikke længere eksisterer et underskud.

Det samme er tilfældet, hvis det selskab, som oprindeligt havde underskuddet, senere er likvideret, så eksisterer der heller ikke længere et underskud i koncernen, da selskabet med underskuddet ikke eksisterer.

Hvis det selskab, der oprindeligt havde underskuddet, selv har anvendt underskuddet, eksisterer der heller ikke længere et underskud, som kan anvendes af andre selskaber i koncernen.

Hvilke indkomstår genoptages

Omstruktureringer, der er vedtaget den 1. juli 2012 eller senere, er omfattet af enhedsprincippet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, og § 11, stk. 4, i lov nr. 591 af 18. juni 2012.

Den landsskatteretskendelse, der endeligt underkendte enhedsprincippet, blev afsagt den 6. juli 2011 og offentliggjort den 8. september 2011. Kendelsen er udtryk for en praksisændring.

Det fremgår hverken af landsskatterettens offentliggjorte kendelse, eller af det bindende svar, som var påklaget til Landsskatteretten, hvilket indkomstår kendelsen vedrører.

Når det ikke vides, hvilket indkomstår Landsskatterettens praksisændring vedrører, kan der ske genoptagelse fra og med det indkomstår, som det bindende svar, som landsskatteretskendelsen omhandler, er indgivet i.

Den anmodning om bindende svar, som er behandlet i Landsskatterettens kendelse fra 2011, er indgivet i indkomståret 2010. Der kan dog altid ske genoptagelse 3 år bagud fra tidspunktet for den underkendende afgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, 2. pkt. Det vil her sige 3 år før 2011, altså fra og med 2008.

Selvom anmodningen om det bindende svar er indgivet i 2010, kan der efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, sidste pkt., sidste led, ske genoptagelse fra og med 2008.

SKM2006. 75. LSR underkendte enhedsprincippet i forhold til sambeskattede søsterselskaber. I det omfang enhedsprincippet er blevet anvendt i forhold til sambeskattede søsterselskaber, kan der ske genoptagelse heraf.

SKM2006. 75. LSR vedrører indkomståret 1998. Der kan derfor ske genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 1998 for ikke modregnet underskud i sambeskattede moderselskaber opstået før en fusion mellem moderselskabets datterselskaber.

5.1. Frister for genoptagelse

5.1.1 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.

5.1.2 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, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

SKM2011. 588. LSR medfører, at der kan ske ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene fra og med indkomståret 2008 og frem til enhedsprincippet blev lovfæstet med virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7.

Da SKM2006. 75. LSR vedrører indkomstårene 1998 og frem til enhedsprincippet blev lovfæstet med virkning for omstruktureringer, der vedtages den 1. juli 2012 eller senere, kan der ske ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 1998, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7. Denne genoptagelsesadgang gælder kun for koncerninterne omstruktureringer.

Der vil ikke ske genoptagelse i det omfang, at det afledte krav er forældet. Krav forældes 10 år efter forfaldstidspunktet, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Hvis der anmodes om genoptagelse inden 10 års-fristens udløb udløses en 1-års-tillægsfrist efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2. Det betyder, at det af ansættelsen afledte krav først forældes 10 år fra forfaldstidspunktet med tillæg af et års frist, der løber fra afgørelsestidspunktet.

5.2 Reaktionsfrist

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

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

5.3 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.

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 underskud, der ikke er blevet anvendt. Dokumentation kan fx bestå i omstruktureringsdokumenterne for den foretagne transaktion eller andre oplysninger, der kan dokumentere det beskrevne.

6. Gyldighed

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. D. 5.2.7.3. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 28. maj 2020

MORTEN BØDSKOV