

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9350 af 23/02/2021 (Gældende)

Generationsskifte - omstrukturering

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1006317

Generationsskifte - omstrukturering

Spørger gennemførte i 20XX et generationsskifte af H3 og H2 med sine to børn. Ejerskabet til de to selskaber var fordelt på A-, B- og C-anparter, hvor Spørger ejede alle A-parter, en stor del af B-anparterne, mens børnene ejer alle C-anparterne i begge selskaber. A- og B-anparterne i begge selskaber havde tilknyttet en forlods udbytteret. Det blev påtænkt at få gennemført en skattefri anpartsombytning af anparterne i H3, hvorefter det nystiftede holdingselskab, H1, påtænkte ophørsspaltet i tre nye anpartsselskaber, der ville blive ejet af de tre anpartshavere. Herudover påtænkt H2 ophørsspaltet i tre nye anpartsselskaber, så hver anpartshaver ville få sit eget anpartsselskab. De forlods udbytterettigheder tilknyttet kapitalandelene i H3 ville fortsat være tilknyttet henholdsvis A- og B-kapitalandelene efter den skattefrie aktieombytning med stiftelsen af et nyt holdingselskab og efterfølgende ophørsspaltning af det pågældende holdingselskab. De forlods udbytterettigheder i H2 bortfaldt ved ophørsspaltningen og stiftelse af tre nye holdingselskaber.

Skatterådet bekræftede, at den skattefri anpartsombytning og de to skattefrie ophørsspaltninger opfyldte betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter reglerne i henholdsvis aktieavancebeskatningslovens § 36 og fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt. og at Spørger ikke beskattedes ved omstruktureringerne.

Skatterådsmøde 23. februar 2021 - SKM2021. 198. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne aktieombytning opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 36, samt at Spørger ikke beskattes ved aktieombytningen?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af H1 opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1. 4. pkt., samt at Spørger ikke beskattes ved ophørsspaltningen?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af H2 opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1. 4. pkt., samt at Spørger ikke beskattes ved ophørsspaltningen?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

A (i det følgende kaldet "Spørger") flyttede til Danmark den XX. XX 20XX og blev på dette tidspunkt fuldt skattepligtig til Danmark.

H3 og H2 blev stiftet i 20XX.

Spørger gennemførte i slutningen af 20XX et generationsskifte af H3 og H2 med sine to børn B og C, jf. Skatterådets afgørelse af XX. X 20XX offentliggjort som (udeladt).

Generationsskiftet er herefter blevet gennemført i overensstemmelse med de bindende svar i (udeladt).

B er bosiddende og skattemæssigt hjemmehørende i A-land. C er bosiddende og skattemæssigt hjemmehørende i S-land.

H3

Anpartskapitalen i H3 udgør nom. XX kr. fordelt på XX anparter á en øre. XX er A-anparter kr., XX er B-anparter og XX er C-anparter. Det er udelukkende A-anparterne, som har stemmer i selskabet. Anparterne er i dag fordelt således: (udeladt).

(Udeladt af offentliggørelsesteksten)

H2

Anpartskapitalen i H2 udgør nominelt XX kr. fordelt på XX anparter á en øre. XX er A-anparter kr., XX er B-anparter og XX er C-anparter. Det er udelukkende A-anparterne, som har stemmer i selskabet. Anparterne er i dag fordelt således: (udeladt)

(Udeladt af offentliggørelsesteksten)

Vedtægter for H3 er indsendt til Skattestyrelsen. Ejerbog for H3 er også indsendt til Skattestyrelsen, ligesom årsregnskab for H3 for 20XX er indsendt til Skattestyrelsen.

Der er også indsendt vedtægter for H2 og ejerbog for H2 samt årsregnskab for H2 for 20XX.

Nedenfor er indsat illustration af den nuværende struktur.

På tænkt omstrukturering

Anpartshaverne påtænker at gennemføre en skattefri aktieombytning efterfulgt af to skattefrie spaltninger i følgende steps:

1. Der gennemføres en skattefri aktieombytning uden tilladelse. Aktieombytningen ønskes gennemført ved, at anpartshaverne skyder alle deres anparter i H3 ind i et nyt anpartsselskab, H1, mod i samme indbyrdes forhold at blive vederlagt med aktier i H1. Der ville ikke blive betalt en kontant udligningssum til de tre anpartshavere. Illustration af step 1 er indsat nedenfor.
2. I umiddelbar forlængelse af aktieombytningen ønskes H1 ophørsspaltet i tre nye danske anpartsselskaber. De nye danske anpartsselskaber vil blive ejet af de tre anpartshavere i samme forhold, som i H3 således, at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne. Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme værdier som de tre anpartshavere ejer i det indskydende selskab. Anpartshaverne ville fuldt ud blive vederlagt med anparter i de nystiftede selskaber. Illustration af step 2 indsat nedenfor.
3. H2 påtænkes ophørsspaltet i tre nye danske anpartsselskaber. De nye danske anpartsselskaber vil blive ejet af de tre anpartshavere i samme forhold, som i H2 således, at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne. Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme værdier som de tre anpartshavere ejer i det indskydende selskab. Anpartshaverne ville fuldt ud blive vederlagt med anparter i de nystiftede selskaber. Illustration af step 3 er indsat nedenfor.

Illustration af endelig struktur er også indsat nedenfor (udeladt).

Step 1: Aktieombytning

Step 2: Ophørsspaltning H1

Step 3: Ophørsspaltning H2

Efterfølgende struktur

De forlods udbytterettigheder i H3 og H2 er endnu ikke udnyttet helt eller delvist.

Ad. H3

De forlods udbytterettigheder tilknyttet kapitalandelene i H3 vil fortsat være tilknyttet henholdsvis A- og B-kapitalandelene efter den skattefrie aktieombytning med stiftelse af et nyt holdingselskab og efterfølgende ophørsspaltning af det pågældende holdingselskab.

Kapitalandelene i H3 vil derimod efter gennemførelsen af omstruktureringen - i stedet for at være ejet af de tre kapitalejere - være ejet af deres personlige, 100 procent ejede holdingselskab.

Der vil således ikke ske en skævdeling af kapitalejernes ejerandel af H3 ved ophørsspaltningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2.pkt.

Ad. H2

De forlods udbytterettigheder i H2 bortfalder ved ophørsspaltningen og stiftelse af tre nye holdingselskaber, som hvert er ejet 100 procent af hver enkelt kapitalejer.

Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme handelsværdier som de tre anpartshavere ejer i det indskydende selskab.

De tre nye danske, modtagne selskaber vil således blive ejet af de tre kapitalejere i samme forhold som H2, således at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne. Der vil derfor blive taget højde for de forlods udbytterettigheder, når det fastlægges, hvordan værdierne af H2 skal fordeles mellem de tre nystiftede holdingselskaber.

På den måde sker der ved spaltningen ikke en skævdeling mellem kapitalejerne, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2.pkt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne aktieombytning opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 36, samt at Spørger ikke beskattes ved aktieombytningen?

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, at ved ombytning af anparter har anpartshaverne i det erhvervede selskab adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens §§ 9 og 11, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF.

Såvel det erhvervende selskab H1 som det erhvervede selskab H3 er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF.

Det følger endvidere af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, at der ved ombytning af aktier, forstås den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab (majoritetskravet) ved til gengæld for værdipapirer

tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Betingelsen i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, er opfyldt, da H1 erhverver hele kapitalen i H3 samtidig med H1 som vederlag udelukkende udsteder anparter til de tre anpartshavere i H1.

Det bemærkes, at majoritetskravet anses for at være opfyldt, selv om det erhvervende selskab H1 umiddelbart efter aktieombytningen gennemfører en skattefri ophørsspaltning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, sidste pkt.

Det er en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. pkt. Der må således ikke i forbindelse med aktieombytningen ske formueforskydninger mellem aktionærerne. De tre anpartshavere vil blive vederlagt i samme forhold og med samme værdier som i H3 således, at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne.

Aktieombytningen vil blive foretaget således, at H1 stiftes med nominelt XX anparter. Efter aktieombytningen vil ejerskabet i H1 se således ud: (udeladt).

Ejerskabet i H3 vil efter aktieombytningen se således ud: (udeladt).

De tre anpartshavere bliver således vederlagt med anparter i H1 svarende til handelsværdien af deres nuværende anparter i H3. Der sker derfor ikke nogen skævdeling mellem anpartshaverne ved aktieombytningen. Det er derfor Spørgers opfattelse, at aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. pkt., er opfyldt.

Det er dernæst en betingelse, at det erhvervende selskab (H1) ikke afstår aktier i det erhvervede selskab (H3) i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet ("Holdingkravet"), jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt. Det er dog muligt efterfølgende at gennemføre en skattefri ophørsspaltning, hvis der ved ophørsspaltningen ikke sker vederlæggelse med andet end anparter. I dette tilfælde finder 3-års-kravet i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefrie ophørsspaltning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. og 4. pkt.

H1 og H3 vil på tidspunktet for vedtagelse af aktieombytningen blive omfattet af reglerne om obligatorisk sambeskatning efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, og der skal således foretages delårsopgørelser for H3.

Sammenfattende er det således vores opfattelse at spørgsmål 1 skal besvares med et "Ja".

Spørgsmål 2

Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af H1 opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., samt at Spørger ikke beskattes ved ophørsspaltningen?

Såvel det indskydende selskab, H1, som de modtagende selskaber er omfattet af begrebet "selskab" i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, og de pågældende selskaber beskattes eller bliver beskattet her i landet, hvorfor de ikke anses for transparente enheder, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 1. pkt.

Restløbetiden vedrørende Holdingkravet overføres til de tre nystiftede selskaber ved ophørsspaltningen, der således ikke må afhænde anparter i H3 indenfor 3 års perioden jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. og 4. pkt.

Det følger af § 15 a, stk. 1, 8. pkt., at reglerne om skattefri spaltning uden tilladelse ikke finder anvendelse, hvis (1) det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager, og (2) en eller flere af

disse har været selskabsdeltager i mindre end 3 år (3) uden at have rådet over flertallet af stemmerne og (4) samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor (5) de tilsammen råder over flertallet af stemmerne.

Da alle selskabsdeltagerne anses for at have været selskabsdeltagere i mere end 3 år, foreligger der således ikke den situation, at det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne.

Allerede fordi alle selskabsdeltagerne anses for at have været selskabsdeltagere i mere end 3 år, får bestemmelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt., ikke betydning i den foreliggende situation, jf. eksempelvis Skatterådets afgørelse offentliggjort som SKM2012. 685. SR.

Ifølge fusionsskattelovens § 5, stk. 1, anses datoen for den i forbindelse med spaltningen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende for spaltningsdato. Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne om skattefri spaltning, at spaltningsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Det fremgår dog af fusionsskattelovens § 5, stk. 3, at hvis indkomsten i et selskab, som deltager i spaltningen, skal opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, som følge af at koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med spaltningen, anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen som skattemæssig spaltningsdato for selskabet. I så fald finder fusionsskattelovens § 5, stk. 1, ikke anvendelse.

Det selskab, som A kommer til at eje hele kapitalen i efter ophørsspaltningen, vil opnå flertallet af stemmerne i H3, og A's 100 procent ejede selskab vil derfor blive udpeget som nyt administrationsselskab i sambeskatningen med H3.

Den selskabsretlige spaltningsdato vil af praktiske årsager muligvis blive fastsat 1. januar 2021, men den skattemæssige spaltningsdato, jf. sambeskatningsbestemmelsen i fusionsskattelovens § 5, stk. 3, er tidspunktet for ophør af koncernforbindelsen, dvs. vedtagelsesdatoen (gennemførelsen) for spaltningen, jf. SKM2006. 498. SR, SKM2008. 227. SR, SKM2008. 689. Konsekvensen bliver herefter, at der skal udfærdiges perioderegnskaber (delårsopgørelser) for H3.

Af fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt., fremgår, at værdien af de tildelte anparter med tillæg af en eventuel kontant udligningssum skal svare til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver.

De tre nye danske, modtagende selskaber vil blive ejet af de tre anpartshavere i samme forhold, som i H1, således at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne. Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme handelsværdier som de tre anpartshavere ejer i det indskydende selskab. Dette er i overensstemmelse med SKATs indstilling og begrundelse i SKM2007. 699. SR, hvor SKAT henviste til Skatteministerens svar til FSR i bilag 1. Heri blev det anført, at *“Det er SKATs opfattelse, at Skatteministerens svar skal forstås således, at hvis f.eks. en eneaktionær spalter sit selskab, vil de modtagne aktier pr. definition svare til handelsværdien, selv om de selskabsretlige dokumenter er regnskabsmæssige værdier, idet der ikke er andre, der ejer aktiver i selskabet. Det samme må gælde, hvis der er flere aktionærer, der spalter deres selskab til et nystiftet selskab. Hvis aktionærerne modtager aktier i samme forhold i det nye selskab, samt at aktiver og passiver fordeles i det nævnte forhold, må værdien af deres aktier pr. definition svare til handelsværdien, selvom spaltningen er sket til regnskabsmæssige værdier. I disse situationer sker der ikke formueforrykkelser mellem aktionærer eller flyttes værdier fra yngre til ældre aktier”*. (vores understregning)

Efter vores opfattelse må betingelsen for skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen i fusions-skattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt. derfor anses for at være opfyldt.

Efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., er det endvidere et krav, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overføres til de modtagende selskaber, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab.

Ophørsspaltningen vil blive gennemført således, at der ved fordelingen af aktiver og passiver ikke sker nogen formueforskydning mellem anpartshaverne. Det betyder, at der ved fordelingen af aktiver og passiver mellem de tre nystiftede selskaber vil blive taget hensyn til den aktuelle ejerandel og de dertilhørende forlods udbytterettigheder.

Forholdet mellem aktiver og gæld skal opgøres ud fra handelsværdierne på spaltningstidspunktet, jf. SKM2008. 764. SR.

Bestemmelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt. skal - jf. afsnit C. D. 7.2.1 i Den Juridiske Vejledning - *"forhindre, at man - som et alternativ til et skattepligtigt salg af aktiver - foretager en skattefri udspaltning af de pågældende aktiver til et modtagende selskab og samtidig overfører gæld i et forhold, der overstiger forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, og derved reducerer den skattepligtige avance ved en senere afståelse af aktierne i det modtagende selskab. Bestemmelsen forhindrer tilsvarende, at det indskydende selskab via en skattefri spaltning uden tilladelse bliver tømt for værdier ved, at selskabet bliver efterladt med en gæld, der overstiger det hidtidige forhold mellem aktiver og gæld, så en skattepligtig avance ved salg af aktierne er reduceret."*

For så vidt angår spørgsmålet om, hvilke værdier af aktiverne, der kan lægges til grund, kan f.eks. henvises til Skatterådets afgørelser i SKM2008. 601. SR, SKM2009. 645. SR og SKM2014. 157. SR, hvor Skatterådet anerkendte, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der blev overført til de modtagende selskaber, blev fastsat på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningsbalancen.

Skatterådet anførte ved besvarelsen af spørgsmål 2 i SKM2008. 764. SR, at det overordnede formål med bestemmelserne om, at omstruktureringen ikke må anvendes til at fylde det indskydende eller modtagende selskab op med gæld og dermed undgå avancebeskatning, skal tillægges afgørende vægt, hvor der er tale om flere uafhængige parter (har modstridende interesser), hvor der foreligger uvildige eksterne vurderinger ved værdiansættelsen, og hvor det indskydende selskab har små gældsposter i forhold til aktivbeholdningen (pengetankselskab).

Endvidere anførte Skatterådet, at Skatteministeriets svar i bilag 2 og bilag 10 vedrørende fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., om at forholdet mellem aktiver og gæld sidestilles med forholdet mellem aktiver og passiver, medvirker til bestemmelsens åbenhed og mulighed for en udvidende fortolkning.

H1 har som nystiftet selskab ingen gæld på spaltningstidspunktet, og der er derfor ikke optaget gæld (forpligtelser) med henblik på at gennemføre en skattefri spaltning for at omgå avancebeskatningen.

Efter vores opfattelse må betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., anses for at være opfyldt, hvis forholdet mellem aktiver og forpligtelser i H1, der bliver overført til de tre modtagende selskaber, fastsættes på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningsbalancen på vedtagelsestidspunktet, jf. SKM. 2010.765. SR.

Vi finder på baggrund heraf, at den påtænkte ophørsspaltning opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit efter de objektive regler i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt.

De deltagende selskaber og de personlige anpartshavere opnår ikke nogen skattefordel ved gennemførelsen af aktieombytningen og den efterfølgende spaltning.

Vi finder derfor, at ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse i denne sag, allerede fordi der ikke opnås en skattemæssig fordel for et selskab eller en personlig anpartshaver.

På den baggrund finder vi i den konkrete sag, at ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse på de enkelte trin i omstruktureringen eller i sammenhæng med hinanden.

Spørger henviser til SKM2020. 359. SR, hvor ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse ved en situation, hvor to anpartshavere ønskede en ny struktur som blev opnået ved gennemførelse af en fusion, to anpartsombytninger uden tilladelse samt en ophørsspaltning uden tilladelse af det ved fusionen opståede holdingselskab.

Spørger henviser endvidere til SKM2020. 293. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at en nærmere beskrevet skattefri ophørsspaltning kunne ske skattefrit og ikke berørte skattefriheden for den skattefrie aktieombytning, der blev gennemført umiddelbart inden. I forlængelse af aktieombytningen og ophørsspaltningen likvideres det ene selskab (pengekasseselskabet), der blev stiftet ved spaltningen, hvor ligningslovens § 3 fandt anvendelse, i det eneanpartshaveren opnåede en skattefordel. Dette er dog ikke tilfældet i nærværende sag, da der ikke efterfølgende er påtænkt nogen likvidation af et eller flere af de modtagende selskaber i spaltningen.

Sammenfattende er det således vores opfattelse at spørgsmål 2 skal besvares med et "Ja".

Spørgsmål 3

Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af H2 opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., samt at Spørger ikke beskattes ved ophørsspaltningen?

Såvel det indskydende selskab som de modtagende selskaber er omfattet af begrebet "selskab" i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, og de pågældende selskaber beskattes eller bliver beskattet her i landet, hvorfor de ikke anses for transparente enheder, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 1. pkt.

Det følger af § 15 a, stk. 1, 8. pkt., at reglerne om skattefri spaltning uden tilladelse ikke finder anvendelse, hvis (1) det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager, og (2) en eller flere af disse har været selskabsdeltager i mindre end 3 år (3) uden at have rådet over flertallet af stemmerne og (4) samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor (5) de tilsammen råder over flertallet af stemmerne.

Da alle selskabsdeltagerne anses for at have været selskabsdeltagere i mere end 3 år, foreligger der således ikke den situation, at det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne.

Allerede fordi alle selskabsdeltagerne anses for at have været selskabsdeltagere i mere end 3 år, får bestemmelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt., ikke betydning i den foreliggende situation, jf. eksempelvis Skatterådets afgørelse offentliggjort som SKM2012. 685. SR.

Ifølge fusionsskattelovens § 5, stk. 1, anses datoen for den i forbindelse med spaltningen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende for spaltningsdato. Det er en betin-

gelse for anvendelsen af reglerne om skattefri spaltning, at spaltningsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Det fremgår dog af fusionsskattelovens § 5, stk. 3, at hvis indkomsten i et selskab, som deltager i spaltningen, skal opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, som følge af at koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med spaltningen, anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen som skattemæssig spaltningsdato for selskabet. I så fald finder fusionsskattelovens § 5, stk. 1, ikke anvendelse.

De modtagende selskaber vil ikke ind- eller udtræde af en koncernforbindelse, og derfor anses den udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende for spaltningsdato.

Den selskabsretlige spaltningsdato vil derfor blive fastsat til 1. januar 2021, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 1.

Af fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt., fremgår, at værdien af de tildelte anparter med tillæg af en eventuel kontant udligningssum skal svare til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver.

De tre nye danske, modtagne selskaber vil blive ejet af de tre anpartshavere i samme forhold, som i H2, således at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne. Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme handelsværdier som de tre anpartshavere ejer i det indskydende selskab. Dette er i overensstemmelse med SKATs indstilling og begrundelse i SKM2007. 699. SR, hvor SKAT henviste til Skatteministerens svar til FSR i bilag 1. Heri blev det anført, at *“Det er SKATs opfattelse, at Skatteministerens svar skal forstås således, at hvis f.eks. en eneaktionær spalter sit selskab, vil de modtagne aktier pr. definition svare til handelsværdien, selv om de selskabsretlige dokumenter er regnskabsmæssige værdier, idet der ikke er andre, der ejer aktiver i selskabet. Det samme må gælde, hvis der er flere aktionærer, der spalter deres selskab til et nystiftet selskab. Hvis aktionærerne modtager aktier i samme forhold i det nye selskab, samt at aktiver og passiver fordeles i det nævnte forhold, må værdien af deres aktier pr. definition svare til handelsværdien, selvom spaltningen er sket til regnskabsmæssige værdier. I disse situationer sker der ikke formueforrykkelser mellem aktionærer eller flyttes værdier fra yngre til ældre aktier”*. (repræsentantens understregning)

Efter spørgers opfattelse må betingelsen for skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt. derfor anses for at være opfyldt.

Efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., er det endvidere et krav, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overføres til de modtagende selskaber, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab.

Ophørsspaltningen vil blive gennemført således, at der ved fordelingen af aktiver og passiver ikke sker nogen formueforskydning mellem anpartshaverne. Det betyder, at der ved fordelingen af aktiver og passiver mellem de tre nystiftede selskaber vil blive taget hensyn til den aktuelle ejerandel og de dertilhørende forlods udbytterettigheder.

Forholdet mellem aktiver og gæld skal opgøres ud fra handelsværdierne på spaltningstidspunktet, jf. SKM2008. 764. SR.

Bestemmelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt. skal - jf. afsnit C. D. 7.2.1 i Den Juridiske Vejledning - *“forhindre, at man - som et alternativ til et skattepligtigt salg af aktiver - foretager en skattefri udspaltning af de pågældende aktiver til et modtagende selskab og samtidig overfører gæld i et forhold, der overstiger forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, og derved reducerer den skattepligtige avance ved en senere afståelse af aktierne i det modtagende selskab. Bestemmelsen*

forhindrer tilsvarende, at det indskydende selskab via en skattefri spaltning uden tilladelse bliver tømt for værdier ved, at selskabet bliver efterladt med en gæld, der overstiger det hidtidige forhold mellem aktiver og gæld, så en skattepligtig avance ved salg af aktierne er reduceret."

For så vidt angår spørgsmålet om, hvilke værdier af aktiverne, der kan lægges til grund, kan f.eks. henvises til Skatterådets afgørelser i SKM2008. 601. SR, SKM2009. 645. SR og SKM2014. 157. SR, hvor Skatterådet anerkendte, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der blev overført til de modtagende selskaber, blev fastsat på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningsbalancen.

Skatterådet anførte ved besvarelsen af spørgsmål 2 i SKM2008. 764. SR, at det overordnede formål med bestemmelserne om, at omstruktureringen ikke må anvendes til at fylde det indskydende eller modtagende selskab op med gæld og dermed undgå avancebeskatning, skal tillægges afgørende vægt, hvor der er tale om flere uafhængige parter (har modstridende interesser), hvor der foreligger uvildige eksterne vurderinger ved værdiansættelsen, og hvor det indskydende selskab har små gældsposter i forhold til aktivbeholdningen (pengetankselskab).

Endvidere anførte Skatterådet, at Skatteministeriets svar i bilag 2 og bilag 10 vedrørende fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., om at forholdet mellem aktiver og gæld sidestilles med forholdet mellem aktiver og passiver, medvirker til bestemmelsens åbenhed og mulighed for en udvidende fortolkning.

Skatterådet fandt i SKM2008. 764. SR, at der i sagen var tale om ophørsspaltning af et selskab med alene én hovedanpartshaver, og at der ved dispositionen ikke skete formueforrykkelse af værdierne. Skatterådet fandt herefter, at de estimerede regnskabsmæssige værdier pr. 31.12.2007 i udkast til spaltningsbalance - i lighed med fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt. - også kunne udgøre grundlaget for opgørelsen af forholdet mellem aktiver og gæld, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., selvom spaltningen blev vedtaget på et senere tidspunkt. Da der til de påtænkte nystiftede modtagende selskaber ikke overføres aktiver og gæld i et forhold, der var i uoverensstemmelse med forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, var balancekravet i medfør af fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., derfor overholdt.

Der kan endvidere henvises til SKM2010. 765. SR, hvor Skatterådet accepterede, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser kun skulle opfyldes på den regnskabsmæssige spaltningsdato, da det konkret blev vurderet, at der ikke ville ske forskydninger af de reelle værdier i perioden mellem de to spaltningsdatoer.

H2 har ifølge årsrapporten for 20XX alene gældsposter i form af skyldig selskabsskat på XX og anden gæld på XX. I nærværende tilfælde, er H2's gæld (forpligtelser) ikke optaget med henblik på at gennemføre en skattefri spaltning for at omgå avancebeskatningen.

Efter spørgers opfattelse må betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., derfor anses for at være opfyldt, hvis forholdet mellem aktiver og forpligtelser i H2, der bliver overført til de tre modtagende selskaber fastsættes på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningsbalancen pr. 1. januar 2021, selvom spaltningen først vedtages (gennemføres) på et senere tidspunkt.

Spørger finder på baggrund heraf, at den påtænkte ophørsspaltning opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit efter de objektive regler i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt.

Sammenfattende er det således repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med et "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne aktieombytning opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 36, samt at Spørger ikke beskattes ved aktieombytningen.

Begrundelse

Det er en betingelse for at kunne foretage en skattefri aktieombytning, at både det erhvervende og det erhvervede selskab er omfattede af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU. Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, 1. pkt.

Da H3 og H1 begge er danske anpartsselskaber, er betingelsen opfyldt.

Det er desuden en betingelse, at det erhvervende selskab opnår flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab, eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2.

Da H1 efter det oplyste vil opnå 100 procent af stemmerne i H3 efter aktieombytningen, er betingelsen opfyldt. Det fremgår af bestemmelsen, at betingelsen om, at det erhvervende selskab skal opnå flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab, anses for opfyldt, selv om det erhvervende selskab umiddelbart efter aktieombytningen spaltes efter reglerne i fusionsskatteovens § 15 a. Kravet om at stemmeflertallet skal erhverves, er derfor opfyldt, selvom H3 spaltes umiddelbart efter aktieombytningen.

Ombytning af aktier kan ikke ske med tilbagevirkende kraft, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4, 3. pkt.

Det er en betingelse for at foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. pkt. Spørger har oplyst, at der ikke vil ske kontantvederlæggelse ved aktieombytningen.

Spørger har oplyst, at de tre anpartshavere bliver vederlagt med anparter i H1 svarende til handelsværdien af deres nuværende anparter i H3.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at da de tre anpartshavere efter anpartsombytningen har samme fordeling af anparter, som de før anpartsombytningen har i H3, sker der ikke en formueforrykkelse mellem de tre anpartshavere.

Det følger af skatteministerens svar på spm. 33 til lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 A 2006-07), at kravet om vederlæggelse til handelsværdi ikke forhindrer, at vederlagsaktierne udstedes til overkurs i et nystiftet selskab.

Hensigten med bestemmelsen er, at aktionæren ikke ved hjælp af et skævt ombytningsforhold må forære det erhvervede selskab (og dermed eventuelle andre aktionærer i dette selskab) værdier uden at få et tilsvarende vederlag. Omvendt må det erhvervende selskab ikke ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forære aktionæren værdier, der står i et misforhold til de ombyttede aktiers værdi, jf. svar på spm. 31 til lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 A 2006-07).

Da der her sker ombytning til et nystiftet selskab, der etableres i forbindelse med aktieombytningen, og da de tre anpartshavere efter anpartsombytningen har samme fordeling af anparter, som de før anpartsombytningen har i H3, kan betingelsen på baggrund af svaret på spm. 33 til lov nr. 343 af 1. april 2007 anses for opfyldt.

Herudover er det en betingelse, at det erhvervende selskab ikke afstår aktier i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet (holdingkrav), jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt.

Aktierne i det erhvervede selskab kan dog afstås inden der er gået tre år, hvis det sker i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 4. pkt. Aktierne i H3 kan derfor afstås i forbindelse med den efterfølgende ophørsspaltnings af H1.

I sådanne tilfælde videreføres holdingkravet i sin restløbetid på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefri omstrukturering, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 5. pkt. Aktierne i et deltagende selskab kan dog afstås i den nævnte periode.

Det er oplyst, at der ved den efterfølgende ophørsspaltnings ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. Holdingkravet videreføres derfor i sin restløbetid på de selskaber, der er de modtagende selskaber ved ophørsspaltnings af H1, dvs. her H4, H5 og H6, der modtager aktierne i H3. Da en efterfølgende omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab ikke er et brud på holdingkravet, forhindrer den efterfølgende spaltnings af H1 ikke, at den skattefri aktieombytning gennemføres.

Det er en betingelse for skattefri aktieombytning uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab efter ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 7. pkt. Anparterne bliver ombyttet med anparter i et dansk anpartsselskab.

På baggrund af ovenstående gennemgang, må betingelserne for at foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse anses for at være opfyldt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne ophørsspaltnings af H1 opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter fusionsskatteovens § 15 a, stk. 1. 4. pkt., samt at Spørger ikke beskattes ved ophørsspaltnings.

Begrundelse

Det er en betingelse for skattefri spaltnings, at både det indskydende og det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, jf. fusionsskatteovens § 15 a, stk. 1.

Da både det indskydende selskab, H1, og de tre modtagende selskaber, er danske anpartsselskaber, er denne betingelse opfyldt.

Det er en betingelse for at foretage en skattefri spaltnings af et selskab uden tilladelse, at selskaber, der efter spaltnings ejer mindst 10 procent af kapitalen eller aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltnings.

Da selskaberne efter spaltningen ejes af fysiske personer, medfører spaltningen ikke et selvstændigt holdingkrav. Holdingkravet fra den foregående aktieombytning videreføres dog på de modtagende selskaber i spaltningen.

Der kan ikke ske skattefri spaltning uden tilladelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltager i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt.

Spørger har oplyst, at alle tre selskabsdeltagere kan anses for at have være selskabsdeltagere i mere end tre år. Idet denne oplysning lægges til grund for Skattestyrelsens indstilling, er det Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt., ikke hindrer en skattefri spaltning uden tilladelse i den foreliggende situation.

Det er et krav, at betingelserne i fusionsskattelovens § 5 til fusionsdatoen er opfyldt.

Efter fusionsskattelovens § 5, stk. 1, anses dato for den i forbindelse med fusionen (her spaltningen) udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende for fusionsdato. Det er en betingelse for at anvende reglerne i fusionsskatteloven, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Hvis indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen (her spaltningen), opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, om delårsopgørelse ved ophør eller etablering af koncernforbindelse, anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen for skattemæssig fusionsdato, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Skattestyrelsen har ikke taget stilling til, om der skal udarbejdes delårsopgørelse i forbindelse med spaltningen, da dette spørgsmål ikke indgår i anmodningen om bindende svar.

Det er en betingelse for skattefri spaltning uden tilladelse, 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.

Spørger har oplyst, at de tre nye danske, modtagende selskaber vil blive ejet af de tre anpartshavere i samme forhold, som i H1, således at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller værdier mellem parterne. Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme handelsværdier som de tre anpartshavere ejer i det indskydende selskab.

Spørger henviser til SKM2007. 699. SR, hvoraf fremgår, at hvis f.eks. en eneaktionær spalter sit selskab, vil de modtagne aktier pr. definition svare til handelsværdien, selv om de selskabsretlige dokumenter er regnskabsmæssige værdier, idet der ikke er andre, der ejer aktiver i selskabet. I sagen fandt Skatterådet, at det samme gælder, hvis der er flere aktionærer, der spalter deres selskab til et nystiftet selskab. Hvis aktionærene modtager aktier i samme forhold i det nye selskab, samt at aktiver og passiver fordeles i det nævnte forhold, må værdien af deres aktier pr. definition svare til handelsværdien, selv om spaltningen er sket til regnskabsmæssige værdier.

Aktiekapitalen i H3 er opdelt i A-, B- og C-aktier. A- og B-aktierne har tilknyttet en forlods udbyttet, der skal forrentes med XX % årligt. Ud over forlods udbyttet og den dertilhørende forrentning har A- og B-aktierne ikke ret til yderligere udbytte. Derudover har A-aktieklassen tilknyttet 100 % af stemmerettighederne.

Den nominelle værdi af forlods udbytteretten på A-aktierne er XX kr. på tidspunktet for spaltning. Den nominelle værdi af forlods udbytteretten på B-aktierne er XX kr. på tidspunktet for spaltning.

Det er vurderingen, at der ikke vil ske formueforskydning som følge af aktieombytningen og spaltningen.

Det er en forudsætning, at den forholdsmæssige fordeling af den forlods udbyttet mellem moren og børnene er den samme som før aktieombytningen og spaltningen, således at fordelingsnøglen er den samme som før aktieombytningen og spaltningen, men nu ejes gennem et 100 pct. ejet selskab af den enkelte aktionær.

Der kan heller ikke ske spaltning uden tilladelse, hvis en person eller et selskab, der har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, hverken er hjemmehørende i EU/EØS eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, sidste pkt.

Efter det oplyste, har A bestemmende indflydelse i H3 og efter spaltningen har hun bestemmende indflydelse i H5, men hun er hjemmehørende i Danmark, og fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, sidste pkt., hindrer derfor ikke en skattefri spaltning uden tilladelse.

Det er yderligere en betingelse for 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, 2. pkt.

Det er oplyst, at der ikke forventes at være passiver ved spaltningen af H4. Forholdet mellem aktiver og passiver vil således være 0 procent i både H4 og i de modtagende selskaber. Repræsentanten har oplyst, at hvis der eksisterer gældsforpligtelser, så vil gælden blive fordelt forholdsmæssigt mellem de to selskaber med 2 decimaler. På den baggrund må betingelsen anses for opfyldt.

Spørger har oplyst, at H1 som nystiftet selskab ingen gæld har på spaltningstidspunktet, og der er derfor ikke optaget gæld (forpligtelser) med henblik på at gennemføre en skattefri spaltning for at omgå avancebeskatningen.

Det er Spørgers opfattelse, at betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., anses for at være opfyldt, hvis forholdet mellem aktiver og forpligtelser i H1, der bliver overført til de tre modtagende selskaber, fastsættes på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningsbalancen på vedtagelsestidspunktet, jf. SKM2010. 765. SR.

Spørger har ikke indsendt en spaltningsbalance, hvorfor der ikke kan tages konkret stilling til en sådan. Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at når der ikke er gæld i det indskydende selskab på spaltningstidspunktet, må forholdet mellem gæld og aktiver være 0:100. Der skal derfor også være et forhold på 0:100 i hvert af de modtagende selskaber på spaltningstidspunktet.

Endelig er det en betingelse, at der ikke tildeles kontantvederlag til selskaber, der ved spaltningen ejer mindst 10 procent af kapitalen i det indskydende selskab, eller hvis aktier i det indskydende selskab er omfattet af definitionen af koncernselskabsaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 B eller definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C., jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 4. pkt.

Det er oplyst, at der alene vil ske vederlæggelse med anparter ved ophørsspaltningen. Allerede af den grund, er betingelsen ikke relevant i den foreliggende situation.

På baggrund af ovenstående gennemgang, må betingelserne for at foretage en skattefri ophørsspaltning uden tilladelse anses for at være opfyldt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Kan Skatterådet bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af H2 opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen efter fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., samt at Spørger ikke beskattes ved ophørsspaltningen.

Begrundelse

Det er en betingelse for skattefri spaltning, at både det indskydende og det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1.

Da både det indskydende selskab, H2, og de tre modtagende selskaber, er danske anpartsselskaber, er denne betingelse opfyldt.

Det er en betingelse for at foretage en skattefri spaltning af et selskab uden tilladelse, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 procent af kapitalen eller aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltningen.

Da selskaberne efter spaltningen ejes af fysiske personer, medfører spaltningen ikke et holdingkrav.

Der kan ikke ske skattefri spaltning uden tilladelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltager i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt.

Spørger har oplyst, at alle tre selskabsdeltagere kan anses for at have været selskabsdeltagere i mere end tre år. Idet denne oplysning lægges til grund for Skattestyrelsens indstilling, er det Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt., ikke hindrer en skattefri spaltning uden tilladelse i den foreliggende situation.

Det er et krav, at betingelserne i fusionsskattelovens § 5 til fusionsdatoen er opfyldt. Efter fusionsskattelovens § 5, stk. 1, anses datoen for den åbningsstatus, der udarbejdes for det modtagende selskab i forbindelse med fusionen (her spaltningen) i skattemæssig henseende for fusionsdato. Det er en betingelse for at anvende reglerne i fusionsskatteloven, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Hvis indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen (her spaltningen), opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, om delårsopgørelse ved ophør eller etablering af koncernforbindelse, anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen for skattemæssig fusionsdato, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Da ingen af de selskaber, der deltager i spaltningen, træder ind eller ud af en koncern, er det den udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab, der i skattemæssig henseende anses for spaltningsdato, det vil i denne sag sige den 1. januar 2021.

Det er en betingelse for skattefri spaltning uden tilladelse, 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.

Det er en betingelse for skattefri spaltning uden tilladelse, 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.

Det er oplyst, at de tre modtagende selskaber vil blive ejet af de tre anpartshavere i samme forhold som i H2, således at der hverken sker forrykkelse af stemmer eller af værdier mellem parterne. Ved spaltningen overføres samtlige aktiver og passiver til de tre selskaber ved deling i nøjagtig samme handelsværdier, som de tre anpartshavere ejere i det indskydende selskab.

Spørger henviser til SKM2007. 699. SR, hvoraf fremgår, at hvis f.eks. en eneaktionær spalter sit selskab, vil de modtagne aktier pr. definition svare til handelsværdien, selv om de selskabsretlige dokumenter er regnskabsmæssige værdier, idet der ikke er andre, der ejer aktiver i selskabet. I sagen fandt Skatterådet, at det samme gælder, hvis der er flere aktionærer, der spalter deres selskab til et nystiftet selskab. Hvis aktionærerne modtager aktier i samme forhold i det nye selskab, samt at aktiver og passiver fordeles i det nævnte forhold, må værdien af deres aktier pr. definition svare til handelsværdien, selv om spaltningen er sket til regnskabsmæssige værdier.

Aktiekapitalen i H2 er opdelt i A-, B- og C-aktier. A- og B-aktierne har tilknyttet en forlods udbytteret, der skal forrentes med XX % årligt. Ud over forlods udbytteretten og den dertilhørende forrentning har A- og B-aktierne ikke ret til yderligere udbytte. Derudover har A-aktieklassen tilknyttet 100 % af stemmerettighederne.

Den nominelle værdi af den forlods udbytteret på A-aktierne er XX på tidspunktet for spaltning. Den nominelle værdi af forlods udbytteretten på B-aktierne er XX på tidspunktet for spaltning.

Det er vurderingen, at der ikke vil ske formueforskydning som følge af spaltningen.

Det er en forudsætning, at den forholdsmæssige fordeling af forlods udbytteretten mellem moren og børnene fordeles som før spaltningen på de tre selskaber, således at værdierne i de 3 nye selskaber fordeles efter fordelingsnøglen fra før spaltningen.

Vurderingen af, at der ikke sker formueforskydning er i nærværende sag foretaget på baggrund af H3 og H2's aktivprofil. Det er vurderingen, at begge selskaber er pengetanke, hvor det vil være vanskeligt at generere et afkast efter skat over en længere periode, der ligger over forrentningen på forlods udbytteretten på XX %.

Skattestyrelsen foretager altid en konkret vurdering i den enkelte sag og det kan derfor ikke entydigt konkluderes, at en spaltning ikke vil medføre formueforskydning i andre sager med en anden aktivprofil.

Det er en forudsætning, at den forholdsmæssige fordeling af forlods udbytteretten mellem moren og børnene fordeles som før spaltningen på de tre selskaber, således at værdierne i de 3 nye selskaber fordeles efter fordelingsnøglen fra før spaltningen.

Et selskab kan heller ikke spaltes skattefrit uden tilladelse, hvis en person eller et selskab, der har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, hverken er hjemmehørende i EU/EØS eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, sidste pkt.

Efter det oplyste har A bestemmende indflydelse i H2, og efter spaltningen har hun bestemmende indflydelse i H7, men hun er hjemmehørende i Danmark, og fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, sidste punktum hindrer derfor ikke en skattefri spaltning uden tilladelse.

Det er yderligere en betingelse for 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 er Spørgers opfattelse, at fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt., må anses for opfyldt, hvis forholdet mellem aktiver og forpligtelser i H2, der bliver overført til de tre modtagende selskaber fastsættes på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningens balancen pr. X. X 20XX, selvom spaltningen først vedtages (gennemføres) på et senere tidspunkt. Spørger henviser til, at H2 i årsrapporten for 20XX alene har gældsposter, der består af skyldig selskabsskat på XX og anden gæld på XX.

Det fremgår af Den juridiske vejledning C. D. 7.2.1, at bestemmelsen skal forhindre, at man - som et alternativ til et skattepligtigt salg af aktiver - foretager en skattefri udspaltning af de pågældende aktiver til et modtagende selskab og samtidig overfører gæld i et forhold, der overstiger forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, og derved reducerer den skattepligtige avance ved en senere afståelse af aktierne i det modtagende selskab. Bestemmelsen forhindrer tilsvarende, at det indskydende selskab via en skattefri spaltning uden tilladelse bliver tømt for værdier ved, at selskabet bliver efterladt med en gæld, der overstiger det hidtidige forhold mellem aktiver og gæld, så en skattepligtig avance ved salg af aktierne er reduceret.

Det fremgår videre af Den juridiske vejledning C. D. 7.2.1, at balancetilpasningskravet som udgangspunkt skal opfyldes på spaltningstidspunktet, dvs. spaltningsdatoen i henhold til FUL § 5.

Spørger henviser bl.a. til SKM2008. 764. SR, hvoraf fremgår, at "Det er SKATs opfattelse, at det overordnede formål med bestemmelserne om, at omstruktureringen ikke må anvendes til at fylde det indskydende eller modtagende selskab op med gæld og dermed undgå avancebeskatning, skal tillægges afgørende vægt, hvor der er tale om flere uafhængige parter (har modstridende interesser), hvor der foreligger uvildige eksterne vurderinger ved værdiansættelsen og hvor det indskydende selskab har små gældsposter i forhold til aktivbeholdningen (pengetankselskab).

Det betyder, at det tillægges mindre betydning, hvordan man i spaltningens balancen i sådanne konkrete sager har valgt at bogføre en eventuel kontant udligningssum, og dermed fået brøken i FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt. til at gå op."

I den foreliggende sag er der ikke tale om uafhængige parter og der foreligger ikke uvildige eksterne vurderinger. Der er dog tale om små gældsposter, og under forudsætning af, at dette ikke ændrer sig frem til vedtagelsestidspunktet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser i den konkrete sag kan fastsættes på baggrund af de regnskabsmæssige værdier i spaltningens balancen pr. 1. januar 2021, selvom spaltningen først vedtages på et senere tidspunkt.

Spørger har ikke indsendt en spaltningens balance, hvorfor der ikke kan tages konkret stilling til en sådan.

Endelig er det en betingelse, at der ikke tildeles kontantvederlag til selskaber, der ved spaltningen ejer mindst 10 procent af kapitalen i det indskydende selskab, eller hvis aktier i det indskydende selskab er omfattet af definitionen af koncernselskabsaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 B eller definitionen af skattefri porteføljeaktier i § 4 C, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 4. pkt.

Det er oplyst, at anpartshaverne vil blive vederlagt fuldt med anparter i de nystiftede selskaber. Derfor forhindrer betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 4. pkt., ikke en skattefri spaltning uden tilladelse i den foreliggende situation.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 36

Ved ombytning af aktier har aktionærerne i det erhvervede selskab adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens §§ 9 og 11, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU. Som fusionsdato anses i denne sammenhæng datoen for aktieombytningen. Anvendelse af reglerne i 1. pkt. er betinget af, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen. 1.-4. pkt. finder ikke anvendelse, når det erhvervede eller det erhvervende selskab ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed.

Stk. 2. Ved ombytning af aktier, jf. stk. 1, forstås den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i dette selskab, eller, hvis det allerede har et sådant flertal, erhverver en yderligere andel ved til gengæld for værdipapirer tilhørende aktionærerne i det andet selskab at tildele dem aktier eller anparter i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Betingelserne i 1. pkt. om, at det erhvervende selskab skal opnå flertallet af stemmerne i det erhvervede selskab, anses for opfyldt, selv om det erhvervende selskab umiddelbart efter aktieombytningen spaltes efter reglerne i fusionsskattelovens § 15 a.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at der ikke sker beskatning efter §§ 9, 12-14, 17, 18, 19 A-19 C og 22 i tilfælde, hvor et selskab erhverver hele aktiekapitalen i et andet selskab, eller hvor et selskab, der i forvejen ejer aktier i et andet selskab, erhverver resten af aktiekapitalen i det andet selskab. Det er en betingelse, at aktionærerne i det andet selskab som vederlag alene modtager aktier i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Fusionsskattelovens §§ 9-11 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Det er en betingelse, at transaktioner som nævnt i stk. 1 og 3 gennemføres inden for en periode på højst 6 måneder regnet fra den første ombytningsdag. Told- og skatteforvaltningen kan forlænge fristen i 1. pkt. Ombytning af aktier kan ikke ske med tilbagevirkende kraft.

Stk. 5. Hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 19, finder stk. 3 kun anvendelse, hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 19, dog således at hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 19 B, kun hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 19 B, og således at hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 19 C, kun hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 19 C. Hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 22, finder stk. 3 kun anvendelse, hvis det erhvervende selskab tillige

er omfattet af § 22. Hvis det erhvervede selskab er omfattet af § 21, finder stk. 3 kun anvendelse, hvis det erhvervende selskab tillige er omfattet af § 21.

Stk. 6. Ombytning af aktier efter stk. 1-5 kan gennemføres, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Det er dernæst en betingelse, at det erhvervende selskab ikke afstår aktier i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet. Uanset 3. pkt. kan aktierne i det erhvervede selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 3. pkt. i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefri omstrukturering. Det er en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Stk. 7. Senest samtidig med afgivelsen af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, skal det erhvervende selskab give told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6. Hvis det erhvervende selskab afstår aktier som nævnt i stk. 6, 3. pkt., skal told- og skatteforvaltningen gives oplysning herom senest 1 måned efter afståelsen.

Forarbejder

Spm. 33 til lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 A 2006-07)

Spørgsmål 33: Skal den foreslåede bestemmelse i § 36 A, stk. 3, forstås sådan, at der skal udstedes aktie/ anpartskapital for den samlede værdi af det gennemførte apportindskud, når der foretages aktieombytning, og der således ikke i et nystiftet holdingselskab må udstedes aktier til overkurs, hvor en del af egenkapitalen ikke er bunden nominel kapital, men fri egenkapital?

Svar: Nej, bestemmelsen er ikke til hinder for, at vederlagsaktierne udstedes til overkurs. Jeg kan i øvrigt henvise til mit svar på spørgsmål 31, hvori det nærmere er beskrevet, hvad den foreslåede bestemmelse i § 36 A, stk. 3, skal sikre.

Spm. 31 til lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 A 2006-07)

Spørgsmål 31: Den foreslåede bestemmelse i § 36 A, stk. 3, bedes nærmere forklaret. Hvordan kan værdien af vederlagsaktierne med tillæg af kontant udligningssum have anden værdi end værdien af det, der byttes med?

Svar: Forslaget til aktieavancebeskatningslovens § 36 A, stk. 3, jf. lovforslagets § 2, nr. 3, vedrører det såkaldte ombytningsforhold. Efter forslaget til bestemmelsen er det en betingelse for at kunne ombytte aktier skattefrit uden tilladelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier.

Bestemmelsen medfører, at i forbindelse med ombytningen skal det erhvervende selskab vederlægge aktionæren i det erhvervede selskab med værdier, der svarer til handelsværdien af de aktier, aktionæren ombytter. Aktionæren må altså ikke ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forære det erhvervende selskab (og dermed eventuelle andre aktionærer i dette selskab) værdier uden at få et tilsvarende vederlag. Omvendt må det erhvervende selskab ikke ved hjælp af et skævt ombytningsforhold forære aktionæren værdier, der står i et misforhold til de ombyttede aktiers værdi.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Fusionsskattelovens § 5

Datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab anses i skattemæssig henseende for fusionsdato. Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i denne lov, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. 8

Stk. 2. Hvor det modtagende selskab allerede er registreret og selskabet ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed forud for fusionsdatoen og hele selskabets egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, kan første regnskabsperiode uanset stk. 1 løbe fra stiftelsen, når regnskabsperioden slutter 12 måneder efter fusionsdatoen og perioden ikke overstiger 18 måneder. Det kræves ikke, at de fusionerende selskaber har samme skattemæssige fusionsdato. 9

Stk. 3. Skal indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, som følge af at koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen, anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen uanset stk. 1 og 2 som skattemæssig fusionsdato for selskabet. Det kræves ikke, at de fusionerende selskaber har samme skattemæssige fusionsdato.

(...)

Fusionsskattelovens § 15a, stk. 1 og 2

Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. 68 Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen og kan foreskrive, at der specifikt udarbejdes dokumenter, der skal indsendes inden for de frister, der er nævnt i § 6, stk. 3, eller § 6, stk. 4. Ved spaltning af et selskab har selskaberne som nævnt i 1. pkt. adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, jf. dog 5.-11. pkt. Anvendelsen af 4. pkt. er betinget af, at selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen eller aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltningen. Uanset 5. pkt. kan aktierne i et deltagende selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af den nævnte selskabsdeltager eller det pågældende deltagende selskab, hvis der ved omstrukturen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder den i 5. pkt. nævnte betingelse i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefrie omstrukturering. 4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne. 69 4. pkt. finder heller ikke anvendelse på spaltning omfattet af stk. 3, hvis en selskabsdeltager, der beskattes af aktierne i det indskydende selskab efter aktieavancebeskatningslovens § 17, og som samtidig kan modtage skattefrit udbytte af disse aktier, vederlægges med andet end aktier i det eller de modtagende selskaber. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis en person eller et selskab, der har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, hverken er hjemmehørende i EU/EØS eller i en stat, som

har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse, hvis der i en periode på 3 år forud for vedtagelsen af spaltningen er overdraget aktier i det indskydende selskab uden skattemæssig succession til et eller flere selskaber, der er koncernforbundne med det overdragende eller overdragede selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og hvis aktierne omfattes af aktieavancebeskatningslovens §§ 4 a, 4 b eller 4 c.

Stk. 2. Ved spaltning forstås den transaktion, hvorved et selskab overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber ved i samme forhold som hidtil at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter og eventuelt en kontant udligningssum. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt., at værdien af de tildelte aktier eller anparter med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver. Det er endvidere en betingelse for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt., at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab. Det er endelig en betingelse for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt., at der ikke tildeles kontantvederlag til selskaber, der ved spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det indskydende selskab, eller hvis aktier i det indskydende selskab er omfattet af definitionen af koncernselskabsaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 B eller definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 5

Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Skattemæssige afskrivninger, herunder straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår. På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattemålgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår. De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. 1.-4. pkt. gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering. Etableres koncernforbindelse ved erhvervelse af et selskab, som ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og har selskabets egenkapital fra stiftelsen henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse, og hele selskabets indkomst for det pågældende indkomstår medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved stiftelse af et nyt selskab, i det omfang selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen. Hvis et selskab ved stiftelsen bliver ultimativt moderselskab, gælder 6. og 7. pkt. kun ved spaltninger som nævnt i 9. pkt. og ved aktieombytninger, hvor der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber. 1.-4. pkt. gælder ikke ved spaltning af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab, og som i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, hvis de modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er selskaber som nævnt i 6. pkt. og der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Forarbejder

Svar på spørgsmål 46 til lov nr. 343 af - L 110 2006-07

Spørgsmål 46: Det bedes vist, hvordan lovforslaget vil påvirke en situation som beskrevet i Skatterådets afgørelse SKM 2006-105 SR, hvor der først foretages en skattefri aktieombytning af administrationsselskabet til et nystiftet selskab, og der derefter foretages en spaltning af det nystiftede administrationsselskab.

Svar: I SKM 2006.105. SR havde en koncern bestående af moderselskabet A, datterselskabet B og B's datterselskab C den 14. juni 2005 gennemført en skattefri aktieombytning, således at et nyt ultimativt moderselskab, M, kom til at eje 100 pct. af såvel kapitalen som stemmerettighederne i A. Den 9. september 2005 blev en skattefri spaltning af M vedtaget. Spaltningen skulle have selskabsretlig virkning pr. 1. juli 2005.

De gældende regler, jf. Skatterådets afgørelse, fører til, at M skal anses for administrationsselskab i perioden 14. juni 2005 - 8. september 2005, mens A skal anses for administrationsselskab i perioderne 1. januar 2005 - 13. juni 2005 og 9. september 2005 - 31. december 2005. Der skal udarbejdes perioderegnskaber for disse tre perioder efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

Med de foreslåede ændringer af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, jf. forslagets § 1, nr. 18, anses M for stiftet ved indkomstårets begyndelse, dvs. 1. januar 2005. M anses således som moderselskab i koncernen fra den 1. januar 2005.

De foreslåede ændringer indebærer endvidere, at spaltningen den 9. september 2005 kan ske med tilbagevirkende kraft til indkomstårets begyndelse, da M er et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejt datterselskab og ikke har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet. Endvidere stiftes de modtagende selskaber ved spaltningen, som ikke medfører, at der etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber. Hvis spaltningen var gennemført med virkning fra 1. januar 2005 ville der slet ikke skulle udarbejdes delårsopgørelser for koncernen i indkomståret 2005. Koncernen ville have bestået af selskaberne A, B og C i hele indkomståret - med A som administrationsselskab.

I den konkrete sag blev spaltningen imidlertid gennemført med selskabsretlig virkning fra 1. juli 2005. I henhold til forslaget indebærer det, at der skal udarbejdes en delårsopgørelse for perioden fra 1. januar 2005 - 30. juni 2005, hvor M anses for at være moderselskab for koncernen. Fra den 1. juli 2005 bliver A moderselskab - og administrationsselskab - for koncernen, og der skal udarbejdes en delårsopgørelse for perioden 1. juli 2005 - 31. december 2005.

Praksis

SKM2006. 498. SR

Skatterådet blev anmodet om at oplyse, hvornår den skattemæssige spaltningsdato måtte anses for indtrådt i en skattefri ophørsspaltning. Skatterådet svarede, at den skattemæssige spaltningsdato måtte være datoen for vedtagelse af spaltningen.

SKM2007. 699. SR

Skatterådet bekræftede, at en skattefri ophørsspaltning af A ApS, der ejes ligeligt af 4 anpartshavere, til 4 nystiftede modtagende selskaber - hvor hvert selskab modtager en ideel andel på ¼ af samtlige aktiver og gældsforpligtelser i det indskydende selskab - opfylder betingelsen i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 2. pkt., såfremt ophørsspaltningen regnskabsmæssigt foretages på basis af de regnskabsmæssigt bogførte værdier pr. 31. december 2006 og hver anpartshaver bliver 100 % anpartshaver i et af de modtagende selskaber.

SKM2008. 227. SR

Skatterådet kan bekræfte, at der kan gennemføres en skattefri ophørsspaltning af A ApS til to nystiftede selskaber uden tilladelse fra SKAT efter reglerne i fusionsskatteloven § 15a, stk. 1. 4.-8. pkt.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at den skattemæssige spaltningsdato vil være 1. oktober 2007.

SKM2008. 601. SR

Skatterådet bekræfter, at genbeskatningsforpligtelse i forbindelse med international sambeskatning ikke udløses, endvidere anses betingelserne - under visse forbehold - for skattefri ophørsspaltning uden tilladelse fra SKAT at være opfyldt.

SKM2008. 689. SR

Sagen omhandler skattefri spaltning af et ultimativt moderselskab. SKAT vurderer på baggrund af den konkrete sag, at selskabsskatteloven § 31, stk. 3, 9. pkt. ikke finder anvendelse. Den skattemæssige spaltningsdato er herefter spaltningens vedtagelsestidspunkt, hvilket medfører, at der er forskel på den selskabsretlige og skattemæssige spaltningsdato. Et problem opstår herefter, da det er en selskabsretlig ufravigelig betingelse, at aktieudstedelsen sker på baggrund af spaltningsplanen, som er udarbejdet på baggrund af værdierne på det selskabsretlige spaltningstidspunkt.

Skatterådet afgør, at en efterfølgende betalingskorrektur, der medfører udligning af værdiforskydningen, der eventuelt opstår mellem selskabsretlig og skattemæssig spaltningsdato, kan accepteres, således at denne ikke udløser skat.

SKM2008. 764. SR

Skatterådet bekræfter, at den planlagte ophørsspaltning kan gennemføres efter reglerne i FUL § 15 a og § 15 b på grundlag af værdierne i regnskabet (de bogførte værdier) pr. 31.12.2007. Skatterådet bekræfter også, at der ved ophørsspaltningen ikke sker værdiforskydninger mellem aktionærerne.

SKM2009. 645. SR

Skatterådet svarer bekræftende på, at A Holding og A Drift kan fusionere skattefrit ved en omvendt lodret fusion, samt at der efterfølgende kan ske en skattefri omvendt lodret fusion mellem aktionærselskaberne (B1 ApS og B2 ApS) i det fusionerede A Drift, herunder at den skattemæssige fusionsdato er 1/7 2008 for de fusionerende selskaber, og Skatterådet kan i den forbindelse godkende det beskrevne ombytningsforhold. Endvidere svares bekræftende på, at det fusionerede A Drift herefter kan ophørsspaltes skattefrit uden tilladelse. Endelig svares bekræftende på, at det fusionerede selskab ikke anses at have afstået aktiver og passiver i forbindelse med stiftelse af et partnerselskab.

SKM2010. 765. SR

Skatterådet bekræfter, at As henstand med betaling af fraflytterskat vedrørende anparter i X ApS ikke bortfalder i tilfælde af en skattefri ophørsspaltning.

En skattefri ophørsspaltning af X ApS, hvor det ene modtagende selskab vil have koncernforbindelse, mens det andet modtagende selskab ikke vil have koncernforbindelse, vil indebære to spaltningsdatoer for det indskydende selskab, henholdsvis 1. januar 2010 og vedtagelsesdatoen, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3. For de modtagende selskaber vil spaltningsdatoen være den regnskabsmæssige skæringsdato, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 1.

Skatterådet bekræfter endvidere, at handelsværdikravet i fusionsskattelovens § 15a, stk. 2, 2. pkt. samt balancetilpasningskravet i fusionsskattelovens § 15a, stk. 2, 3. pkt. er opfyldt.

SKM2014. 157. SR

Skatterådet bekræftede, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overførtes til de modtagende selskaber i en skattefri spaltning, svarede til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt.

SKM2020. 293. SR

Skatterådet bekræftede, at en nærmere beskrevet spaltning kunne ske skattefrit og ikke berørte skattefriheden for den aktieombytning, der blev gennemført umiddelbart inden. I forlængelse af aktieombytningen og ophørsspaltningen likvideres det ene selskab, der blev stiftet ved spaltningen.

Når ophørsspaltningen efterfølges af en likvidation, bringes selskabsstrukturen tilbage til, hvordan den så ud før spaltningen, men spørger opnåede at "omkvalificere" et skattepligtigt udbytte til udlodning af likvidationsprovenu. Udlodning af likvidationsprovenuet beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, og anskaffelsessummen på anparterne kunne fratrækkes ved opgørelse af gevinst på anparterne.

Ved udlodning af likvidationsprovenuet vil Spørger være skattepligtig af 10,5 mio. kr. som aktieindkomst. Aktieindkomst er skattepligtig med 42 %. Hvis spaltningen og likvidationen ikke ville blive gennemført, men udbyttet udloddes direkte til Spørger, var Spørger skattepligtig af hele udlodningen (50 mio. kr.) som aktieindkomst.

Skatterådet fandt, at det var i strid med formålet og hensigten med skatteretten, hvis det var muligt at omkvalificere en skattepligtig udbytteudlodning til et likvidationsprovenu, hvor anskaffelsessummen på anparterne kunne fratrækkes ved opgørelse af gevinst på anparterne.

Skatterådet fandt, at ligningslovens § 3 fandt anvendelse.

SKM2020. 359. SR

To anpartshavere påtænkte at foretage en ændring af ejerstrukturen. Den ønskede struktur skulle opnås ved gennemførsel af en fusion, to anpartsombytninger og en spaltning. I den forbindelse ønskede anpartshaverne bekræftet, at omstruktureringen hverken selvstændigt eller i sammenhæng med et eller flere trin var omfattet af ligningslovens § 3.

Ved de skattefrie anpartsombytninger opnåede anpartshaverne en udskydelse af beskattningen, idet deres anparter ikke skattemæssigt kunne anses for afstået. Derimod opnåede de deltagende selskaber ikke en fordel ved gennemførslen af de påtænkte omstruktureringer, der gik udover den retsstilling, som de i forvejen besad.

Da der ikke blev opnået en skattemæssig fordel for et selskab, som kunne tilsidesættes efter ligningslovens § 3, stk. 1, bekræftede Skatterådet, at ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på de enkelte trin i omstruktureringen eller i sammenhæng med hinanden.

Den juridiske vejledning C. D. 7.2.1

(...)

Korrekt forhold mellem aktiver og forpligtelser (balancetilpasning)

Det er en betingelse, at forholdet mellem de aktiver og de forpligtelser, der ved spaltningen overdrages til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab. Se FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt.

Formål

Bestemmelsen skal forhindre, at man - som et alternativ til et skattepligtigt salg af aktiver - foretager en skattefri udspaltning af de pågældende aktiver til et modtagende selskab og samtidig overfører gæld i et forhold, der overstiger forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, og derved reducerer den skattepligtige avance ved en senere afståelse af aktierne i det modtagende selskab. Bestemmelsen forhindrer tilsvarende, at det indskydende selskab via en skattefri spaltning uden tilladelse bliver tømt for værdier ved, at selskabet bliver efterladt med en gæld, der overstiger det hidtidige forhold mellem aktiver og gæld, så en skattepligtig avance ved salg af aktierne er reduceret.

Bestemmelsen er - uagtet holdingkravet (se oven for i dette afsnit) - nødvendig for at forhindre, at spaltningsreglerne anvendes for at omgå avancebeskatningen.

I tilfælde, hvor aktionæren i det indskydende selskab er en fysisk person, følger dette allerede af, at holdingkravet ikke anvendes, idet kravet kun omfatter aktionærer, der er selskaber mv.

Betingelsen om forholdsmæssig overførsel af aktiver og forpligtelser er imidlertid også nødvendig i tilfælde, hvor holdingkravet anvendes, herunder hvor det indskydende selskab kun ejes af en aktionær, der er et selskab. I disse tilfælde supplerer de to krav hinanden.

Uden betingelsen om forholdsmæssig overførsel af aktiver og forpligtelser vil værdierne i et selskab ved en skattefri spaltning uden tilladelse kunne samles i enten det indskydende eller i det eller de modtagende selskaber. Det er ikke hensigtsmæssigt, at dette kan ske efter det objektive system og dermed uden anmodning om tilladelse fra Skattestyrelsen. Se bemærkninger til lov nr. 525 af 12. juni 2009 om Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning mv.

I SKATs kommentarer i SKM2007. 917. SKAT opsummeres fællestræk i SKM2007. 918. SR, SKM2007. 919. SR, SKM2007. 920. SR og SKM2007. 921. SR - herunder i relation til FUL § 15 a, stk. 2, 2. pkt. om handelsværdi, samt FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt. om forholdet mellem aktiver og gæld. Det er Skatteministeriets opfattelse, at det overordnede formål med bestemmelserne om, at omstruktureringen ikke må anvendes til at fylde det indskydende eller modtagende selskab op med gæld og dermed undgå avancebeskatning, skal tillægges afgørende vægt, hvor

der er tale om flere uafhængige parter (har modstridende interesser)

der foreligger uvildige eksterne vurderinger ved værdiansættelsen

det indskydende selskab har små gældsposter i forhold til aktivbeholdningen (pengetankselskab).

Det betyder, at det tillægges mindre betydning, hvordan man i spaltningsbalancen i sådanne konkrete sager har valgt at bogføre en eventuel kontant udligningssum og dermed fået brøken i FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt. til at gå op. Se eksempel.

(Skattestyrelsens understregning)

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Fusionsskatteovens § 5

Se under spørgsmål 2.

Fusionsskatteovens § 15 a, stk. 1 og 2

Se under spørgsmål 2.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 5

Se under spørgsmål 2.

Praksis

SKM2007. 699. SR

Se under spørgsmål 2.

SKM2008. 601. SR

Se under spørgsmål 2.

SKM2008. 764. SR

Se under spørgsmål 2.

SKM2009. 645. SR

Se under spørgsmål 2.

SKM2010. 765. SR

Se under spørgsmål 2.

SKM2012. 685. SR

Ejerne af selskaberne, B ApS og C ApS, Person x og hans tre børn, Person y, Person z, og Person æ, påtænker at foretage en skattefri anpartsombytning af anparterne i B ApS og C ApS til et nyt fælles holdingselskab for de to selskaber, efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 36, og umiddelbart herefter foretage en skattefri ophørsspaltning uden tilladelse efter fusionsskattelovens regler af det nye holdingselskab til fire personlige holdingselskaber, så Person x og børnene kommer til at eje deres kapitalandele i B ApS og C ApS gennem hver sit personlige holdingselskab. I fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt. er det fastsat, at reglerne om skattefri spaltning uden tilladelse ikke finder anvendelse, hvis det indskydende selskab har mere end én selskabsdeltager og en eller flere af disse har været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne og samtidig er eller ved spaltningen bliver selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne. Skatterådet bekræfter, at fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt., ikke er til hinder for, at spaltningen af det fælles holdingselskab er skattefri efter fusionsskattelovens regler. Skatteministeriet har - for at skabe større klarhed om fortolkningen af FUL § 15 a, stk. 1, 8. pkt. - valgt kort at kommentere fortolkningen af andet led af den anden betingelse "rådet over flertallet af stemmerne".

SKM2014. 157. SR

Se under spørgsmål 2.

Den juridiske vejledning C. D. 7.2.1

(...)

Korrekt forhold mellem aktiver og forpligtelser (balancetilpasning)

Det er en betingelse, at forholdet mellem de aktiver og de forpligtelser, der ved spaltningen overdrages til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab. Se FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt.

Formål

Bestemmelsen skal forhindre, at man - som et alternativ til et skattepligtigt salg af aktiver - foretager en skattefri udspaltning af de pågældende aktiver til et modtagende selskab og samtidig overfører gæld i et forhold, der overstiger forholdet mellem aktiver og gæld i det indskydende selskab, og derved reducerer den skattepligtige avance ved en senere afståelse af aktierne i det modtagende selskab. Bestemmelsen forhindrer tilsvarende, at det indskydende selskab via en skattefri spaltning uden tilladelse bliver tømt for værdier ved, at selskabet bliver efterladt med en gæld, der overstiger det hidtidige forhold mellem aktiver og gæld, så en skattepligtig avance ved salg af aktierne er reduceret.

Bestemmelsen er - uagtet holdingkravet (se oven for i dette afsnit) - nødvendig for at forhindre, at spaltningsreglerne anvendes for at omgå avancebeskatningen.

I tilfælde, hvor aktionæren i det indskydende selskab er en fysisk person, følger dette allerede af, at holdingkravet ikke anvendes, idet kravet kun omfatter aktionærer, der er selskaber mv.

Betingelsen om forholdsmæssig overførsel af aktiver og forpligtelser er imidlertid også nødvendig i tilfælde, hvor holdingkravet anvendes, herunder hvor det indskydende selskab kun ejes af en aktionær, der er et selskab. I disse tilfælde supplerer de to krav hinanden.

Uden betingelsen om forholdsmæssig overførsel af aktiver og forpligtelser vil værdierne i et selskab ved en skattefri spaltning uden tilladelse kunne samles i enten det indskydende eller i det eller de modtagende selskaber. Det er ikke hensigtsmæssigt, at dette kan ske efter det objektive system og dermed uden anmodning om tilladelse fra Skattestyrelsen. Se bemærkninger til lov nr. 525 af 12. juni 2009 om Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning mv.

I SKATs kommentarer i SKM2007. 917. SKAT opsummeres fællestræk i SKM2007. 918. SR, SKM2007. 919. SR, SKM2007. 920. SR og SKM2007. 921. SR - herunder i relation til FUL § 15 a, stk. 2, 2. pkt. om handelsværdi, samt FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt. om forholdet mellem aktiver og gæld. Det er Skatteministeriets opfattelse, at det overordnede formål med bestemmelserne om, at omstruktureringen ikke må anvendes til at fylde det indskydende eller modtagende selskab op med gæld og dermed undgå avancebeskatning, skal tillægges afgørende vægt, hvor

- der er tale om flere uafhængige parter (har modstridende interesser)
- der foreligger uvildige eksterne vurderinger ved værdiansættelsen
- det indskydende selskab har små gældsposter i forhold til aktivbeholdningen (pengetankselskab).

Det betyder, at det tillægges mindre betydning, hvordan man i spaltningsbalancen i sådanne konkrete sager har valgt at bogføre en eventuel kontant udligningssum og dermed fået brøken i FUL § 15 a, stk. 2, 3. pkt. til at gå op. Se eksempel.

Eksempel

Et selskab ønsker at udskille den ene af sine to driftsaktiviteter ved en skattefri grenspaltning. Hvis selskabet har aktiver for 100 og forpligtelser for 80, er det bl.a. en betingelse for at kunne gennemføre spaltningen skattefrit uden tilladelse, at de aktiver og forpligtelser, der overdrages til det modtagende selskab, også har forholdet 100:80 svarende til forholdet 5:4. Hvis de aktiver, der overdrages ved spaltningen, har en værdi af 40, vil det således være en betingelse, at der overføres forpligtelser for 32.

De overtagne aktiver og forpligtelser i eksemplet skal i øvrigt samtidig udgøre en gren af en virksomhed. Se FUL § 15 a, stk. 3. Hvis forholdet mellem aktiver og forpligtelser i den pågældende gren ikke svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab, kan det fx afhjælpes ved, at der sammen med de overførte aktiver og forpligtelser overføres ikke-grenrelaterede likvide midler.

Datoen for balancetilpasningen

Balancetilpasningskravet skal som udgangspunkt opfyldes på spaltningstidspunktet, dvs. spaltningsdatoen i henhold til FUL § 5. Se afsnit C. D. 5.2.4 for en uddybende gennemgang af FUL § 5.

Der kan imidlertid opstå situationer, hvor det indskydende selskab får to spaltningsdatoer, hvis en del af den udspaltede aktivitet forbliver i koncernen, mens en anden del af aktiviteten forlader koncernen. Se SKM2010. 765. SR. I sagen accepterede Skatterådet, at balancetilpasningskravet kun skulle opfyldes på den regnskabsmæssige spaltningsdato, da det konkret blev vurderet, at der ikke ville ske forskydninger af de reelle værdier i perioden mellem de to spaltningsdatoer.

(...)