

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 10425 af 22/11/2022 (Gældende)

Generationsskifte - omstrukturering med tilbagevirkende kraft - succession

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0512616

Generationsskifte - omstrukturering med tilbagevirkende kraft - succession

Spørgerne ønskede at få bekræftet, at en overdragelse med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, i forbindelse med en overdragelse af anpartar ved gave, fortsat var en overdragelse med succession, når der gennemførtes en skattefri fusion og skattefri ophørsspaltning med skattemæssig tilbagevirkende kraft til et tidspunkt før overdragelsen med succession, selvom betingelserne for succession ikke ville være opfyldte efter de skattefrie omstruktureringer på tidspunktet for gaveoverdragelsen.

Skatterådet kunne ikke svare bekræftende på spørgsmålet, da Skatterådet fandt, at den skattemæssige tilbagevirkende kraft medførte, at der ville ske en ændring af grundlaget, der skulle indgå i vurderingen af, om betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 var opfyldte. Når betingelserne for succession ikke var opfyldte i aktieavancebeskatningslovens § 34, medførte det, at overdragelsen ikke kunne ske med succession.

Skatterådsmøde 22. november 2022 - SKM2022. 575. SR

Offentliggøres i redigeret form

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at det gennemførte generationsskifte i Selskab B i november 2021 kan ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, selvom de beskrevne transaktioner, skattefri fusion mellem Selskab C og Selskab D samt skattefri ophørsspaltning af Selskab B til 6 nye selskaber, gennemføres med regnskabs- og skattemæssig virkning pr. oktober 2021?

Svar:

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

H Gruppen består af en række selskaber, der primært beskæftiger sig med 3 aktiviteter:

- Entreprenørvirksomhed, der primært drives i Selskab A.
- Investering i børsnoterede værdipapirer, der primært foretages i Selskab C.
- Ejendomsinvesteringer, der primært foretages i Selskab D og underliggende selskaber.

Selskab C ejes med 100 procent af Selskab B. Selskab B er stiftet i november 2021 ved en skattefri aktieombytning af Selskab C. Ombytningen er sket med regnskabs- og sambeskatningsmæssig virkning pr. oktober 2021.

Selskab C (Selskab B) var indtil november 2021 ejet af 8 ejere fra 2. og 3. generation af familien X. I november 2021 har 3. generation overdraget deres andel af Selskab B til deres respektive børn (4. generation), dog således at alle i 3. generation har beholdt 1 B-kapitalandel i Selskab C (A har beholdt 3).

Der er i november 2021 gennemført 10 overdragelser fra 3. til 4. generation:

- Person A har overdraget til Person B, Person C, Person D og Person E.
- Person F har overdraget til Person G.
- Person J har overdraget til Person K og Person L.
- Person M har overdraget til Person N og Person O.
- Person P har overdraget til Person R.

Alle overdragelser er sket med skattemæssig succession. Der er dels ydet gaver, dels udstedt gældsbreve ved overdragelserne.

Selskab C ejer X procent af selskabskapitalen i Selskab D, men råder over samtlige stemmer i selskabet. De resterende X procent af selskabskapitalen ejes af 5 holdingselskaber, der igen ejes af de 5 aktionærer fra 3. generation.

Der er i juni 2021 gennemført en lodret fusion mellem Selskab E og datterselskabet Selskab F (ophørt).

Der er i oktober 2021 gennemført en lodret fusion mellem Selskab C og datterselskaberne Selskab G (ophørt), Selskab J (ophørt) og Selskab K (ophørt). (...)

De gennemførte transaktioner (fusioner og generationsskifte), de påtænkte transaktioner (fusion og spaltning) samt øvrige påtænkte transaktioner (opdeling af Selskab L og fusion af holdingselskaber), har alle til hensigt at sanitere ejerstrukturen, så Selskab D (Selskab C) etableres som fælles holdingselskab med ejerskab til relevante datterselskaber og investering i værdipapirer.

Familiens ejerskab til Selskab C samles i 5 holdingselskaber, så hver ejer fra 3. generation får et holdingselskab sammen med sine børn fra 4. generation. De 3 ejere fra 2. generation vil som udgangspunkt få et fælles holdingselskab med en mindre ejerandel og kontrol i Selskab C.

I den kommende tid påtænkes følgende transaktioner gennemført:

Fondsudvidelse i Selskab D

Fusion mellem Selskab C og Selskab D

Der gennemføres en skattefri fusion mellem Selskab D (fortsættende selskab) og Selskab C (ophørende selskab). Fusionen gennemføres med regnskabs- og skattemæssig virkning pr. oktober 2021.

Ophørsspaltning af Selskab B til 6 nyetablerede selskaber

Der gennemføres en skattefri ophørsspaltning af Selskab B med de nyetablerede selskaber, Selskab M, Selskab N, Selskab O, Selskab P, Selskab R og Selskab L, som de modtagende selskaber. Spaltningen gennemføres med regnskabs- og skattemæssig virkning pr. oktober 2021.

Efterfølgende transaktioner

Når fusion og spaltning er gennemført, er det hensigten at gennemføre en række yderligere transaktioner for at rydde op i ejerstrukturen.

Spørgernes opfattelse og begrundelse

Følgende fremgår af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1:

"(...)

- Hvis handelsværdien af selskabets fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, på tidspunktet for overdragelsen af aktierne, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se ABL § 34, stk. 6, 1. pkt." (Spørgernes repræsentants understregning)

(...)

Hvis selskabet har eksisteret i mindre end tre år, sker bedømmelsen ud fra de år, selskabet har eksisteret. Se lov nr. 1413 af 21/12 2005, bemærkningerne til § 34, stk. 6.

Hvis selskabet er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab mv., sker bedømmelsen ud fra de regnskabsår, det nye selskab har eksisteret. Se SKM2006. 627. SR, hvor Skatterådet udtalte, at det var uden betydning, at et spaltet selskab var et finansielt selskab (pengetank) før spaltningen. Afgørende var, om de selskaber, der skulle overdrages, og som var opstået ved spaltningen, opfyldte virksomhedskravet.

(...)"

Selskab B er stiftet umiddelbart forud for generationsskiftet, og det kan dermed konstateres, at vurderingen af, hvorvidt selskabet er en pengetank, alene skal ske "på tidspunktet for overdragelsen af aktierne", i november 2021.

Skatterådet kan lægge til grund, at betingelserne for at overdrage med skattemæssig succession var opfyldt pr. november 2021.

Skatterådet kan ligeledes lægge til grund, at betingelserne for at overdrage med skattemæssig succession efter de påtænkte transaktioner, fusion og spaltning, ikke længere er opfyldt. De 10 overdragelser ville således ikke kunne ske med succession efter de påtænkte omstruktureringer.

Skatterådet bedes således alene bekræfte, at de efterfølgende skattefrie omstruktureringer kan ske uden skattemæssige konsekvenser for det generationsskifte, der er gennemført i november 2021. Dette uanset at omstruktureringerne sker med tilbagevirkende kraft til en dato, der ligger før overdragelsesdatoen i november 2021.

Det er som nævnt afgørende, om Selskab B skal anses som en pengetank "på tidspunktet for overdragelsen af aktierne", og det er således selskabets aktiver pr. denne dato, der skal vurderes. Det er Spørgernes repræsentants opfattelse, at der ikke skal tages højde for efterfølgende transaktioner, skattefrie som skattepligtige, blot fordi disse transaktioner mere eller mindre tilfældigt sker med regnskabs- og skattemæssig virkning på et tidligere tidspunkt.

En sådan vurdering af efterfølgende begivenheder, der minder om holdingkravet ved skattefrie omstruktureringer, samt den 3-årige bindingsperiode i de tidligere regler om reduceret bo- og gaveafgift, må således kræve direkte lovhjemmel.

Til sammenligning kan henvises til SKM2021. 470. LSR, der vedrører de tidligere regler om reduceret bo- og gaveafgift.

I sagen havde en far i juli 2019 overdraget aktier til sin søn med reduceret gaveafgift. Det fremgår ikke af sagen, om overdragelsen også var med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, men Spørgernes repræsentant finder alligevel sagen interessant. Far og søn ønskede efterfølgende, konkret den 31. august 2020, at gennemføre en ophørsspaltning af det fælles holdingselskab med regnskabs- og skattemæssig virkning pr. 1. januar 2019, altså før selve generationsskiftet. Ved spaltningen ville faren opnå ejerskab til et (aktivt) holdingselskab, mens sønnen ville opnå ejerskab til et pengetankselskab.

Spørgsmålet var, om spaltningen medførte forhøjet gaveafgift. Skatterådet og Landsskatteretten kom begge frem til, at den pågældende spaltning ville medføre en forhøjet gaveafgift. Det fremgår ikke klart af Landsskatterettens præmisser, hvornår forhøjelsen skulle ske, men det fremgår indirekte af sagsfremstillingen, at der er tale om en forholdsmæssig forhøjelse på tidspunktet for spaltningen den 31. august 2020.

Betingelserne for overdragelse med reduceret afgift ansås således fortsat for opfyldt i juli 2019, selvom den efterfølgende spaltning havde virkning pr. 1. januar 2019. Til gengæld skulle der beregnes en for-

holdsmæssig forhøjet gaveafgift på tidspunktet for spaltningen, efter den særlige regel i den dagældende boafgiftslovs § 23 b.

Afgørelsen vedrører som nævnt ikke direkte skattemæssig succession efter § 34, men de daværende regler om overdragelse med reduceret gaveafgift i boafgiftslovens § 23 a, var i vid udstrækning baseret på reglerne om skattemæssig succession med nødvendige tilpasninger.

Afgørelsen må derfor kunne tages til indtægt for, at den pågældende overdragelse i juli 2019 fortsat kunne ske med skattemæssig succession og reduceret gaveafgift, selvom der efterfølgende gennemføres en skattefri ophørsspaltning med virkning pr. 1. januar 2019. Spaltningen medførte alene forholdsmæssig forhøjet afgift efter de særlige regler i den dagældende § 23 b.

Det er Spørgernes repræsentant opfattelse, at Skatterådet på denne baggrund bør bekræfte, at det gennemførte generationsskifte i Selskab B i november 2021 kan ske med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, selvom de beskrevne transaktioner, skattefri fusion mellem Selskab C og Selskab D og skattefri ophørsspaltning af Selskab B til 6 nye selskaber, gennemføres med regnskabs- og skattemæssig virkning pr. oktober 2021.

Det er således Spørgernes repræsentants opfattelse, at Skatterådet skal besvare det stillede spørgsmål med "Ja".

Høringssvar

SKM2006. 285. SR

Skattestyrelsen henviser i forslag til afgørelse til SKM2006. 285. SR. Sagen vedrører udbytte fra selskabet A til selskabet N, der efterfølgende spaltes. Sagen er dermed ikke sammenlignelig med den konkrete sag, da der er tale om udbytte til et selskab, der efterfølgende spaltes.

Der kan i stedet henvises til afgørelsen refereret i SKM2010. 22. SR. Sagen vedrører udbytte fra selskabet Y til selskabet X samt udbytte fra X til ejerne A og B. Der gennemføres efterfølgende et delvist generationsskifte til børnene C og D samt en ophørsspaltning af X til selskaberne A, B, C og D med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2009, der ligger før udbytteudlodningerne.

Skatterådet bekræfter i sagen, at A og B skal anses for modtagere af udbyttet fra X, da A og B var aktionærer på retserhvervelsestidspunktet, selvom der efterfølgende gennemføres en skattefri spaltning med tilbagevirkende kraft. Skatterådet bekræfter i samme sag, at et udbytte fra Y til det spaltede selskab X skal anses for modtaget af de ved spaltningen etablerede selskaber A, B, C og D. Denne sidste del svarer til den af Skattestyrelsen refererede afgørelse i SKM2006. 285. SR, men har alene betydning for beskattningen af det spaltede selskab, ikke ejerne.

Skatterådet bekræftede tilsvarende i SKM2006. 335. SR, at udlodninger i perioden fra fusionsdatoen den 1. januar 2005 til vedtagelsen af fusionen (mellemprioriteten) fra selskabet A til A's ejere fortsat anses for at tilkomme disse ejere selvom der efterfølgende gennemføres skattefri fusion med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2005, hvor A fusioneredes ind i selskabet C.

SKM2010. 22. SR og SKM2006. 335. SR bekræfter begge, at det er forholdene på retserhvervelsestidspunktet, der er styrende for beskattning af udbytte på ejerniveau, selvom der efterfølgende gennemføres en skattefri omstrukturering med tilbagevirkende kraft af det udloddende selskab.

SKM2006. 285. SR er således ikke relevant for bedømmelsen af den konkrete sag.

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1 og SKM2006. 627. SR

Skattestyrelsen henviser i sin afgørelse til ovenstående Den Juridiske Vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1. Det pågældende afsnit bekræfter blot gældende praksis, nemlig at et nystiftet selskab alene vurderes på baggrund af afsluttede regnskabsår, uanset om selskabet er opstået ved en i øvrigt skattefri omstrukturering. Dette ses ikke at have betydning for den konkrete sag, da Selskab B - eller de selskaber der opstår ved spaltningen heraf - ikke har afsluttet et regnskabsår ved generationsskiftet i november 2021 og dermed alene skal vurderes på baggrund af balancen på overdragelsestidspunktet.

Skattestyrelsen skriver herefter, at vi (rådgiver) i vores argumentation bruger SKM2006. 627. SR. Dette er ikke helt korrekt, da afgørelsen blot er refereret i det afsnit fra Den juridiske vejledning, som vi citerer, og som underbygger 2 punkter:

- Det fremgår direkte af Den juridiske vejledning, at vurderingen foretages "på tidspunktet for overdragelsen af aktierne".
- Vurderingen foretages alene på tidspunktet for overdragelsen, når det overdragne selskab endnu ikke har aflagt årsrapporter, jf. ovenfor.

Vi bruger således ikke den nævnte afgørelse i vores argumentation for, at vurderingen skal foretages på overdragelsestidspunktet, uagtet de efterfølgende skattefrie omstruktureringer. Vi er i øvrigt enige i Skattestyrelsens udlægning af den pågældende sag i 5. afsnit på s. 6 - dette bør imidlertid ikke have betydning for, om der kan svares "Ja" til det stillede spørgsmål.

I det efterfølgende afsnit skriver Skattestyrelsen: "Afgørelsen viser, at en spaltning har betydning i forhold til, hvad der skal vurderes af aktiver i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34 og at aktiverne efter en spaltning skal indgå i vurderingen i forhold til § 34."

Det er ikke ganske klart, hvad Skattestyrelsen mener hermed. Det angivne afsnit fra Den juridiske vejledning vedrørende nystiftede selskaber og SKM2006. 627. SR kan efter vores opfattelse ikke tages til indtægt for andet og mere, end at det alene er aktiverne på overdragelsestidspunktet, der skal vurderes, når overdragelse sker i et selskab, der endnu ikke har afsluttet et regnskabsår, uagtet at selskabet er opstået ved en skattefri omstrukturering.

SKM 2021.470 LSR

Vi er ikke enige i Skattestyrelsens fortolkning af afgørelsen og dennes rækkevidde. Afgørelsen vedrører de dagældende bestemmelser om reduceret gaveafgift i boafgiftslovens §§ 23 a og 23 b.

§ 23 a oplyste betingelserne for at kunne anvende den reducerede gaveafgift. Hvis betingelserne således var opfyldt, kunne skatteyder anvende den reducerede gaveafgift. Det var bl.a. en betingelse, at aktierne kunne overdrages med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

§ 23 b, stk. 1 og 2, indeholdt bestemmelser om efterfølgende begivenheders betydning for den reducerede gaveafgift. Overdrog gavemodtager inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte aktierne eller virksomheden, skulle der ske en forholdsmæssig forhøjelse af gaveafgiften i forhold til, hvor stor en andel af 3-årsperioden, der var forløbet, jf. stk. 1. Det var dog under visse betingelser muligt at gennemføre en efterfølgende skattefri omstrukturering m.v., jf. stk. 2.

§ 23 a vedrørte således de betingelser, der skulle være opfyldt på overdragelses- eller retserhvervelsetidspunktet, mens § 23 b vedrørte efterfølgende begivenheder, der kunne medføre en forholdsmæssig forhøjelse af gaveafgiften.

SKM2021. 470. LSR handler umiddelbart alene om en fortolkning af bestemmelserne i § 23 b, stk. 1 og 2.

Det fremgår af referatet af afgørelsen, at Skattestyrelsen i samme sagskompleks har truffet afgørelse om kursansættelse af den latente skatteforpligtelse. Det kan dermed lægges til grund, at den pågældende overdragelse skete med reduceret gaveafgift og med succession.

Skattestyrelsen udtaler i sin afgørelse i sagen, at der konkret er tale om en indirekte overdragelse, der medfører forhøjelse af gaveafgiften. Det fremgår videre, at Skattestyrelsen ikke har taget stilling til en eventuel reduktion af den gaveafgift, som yderligere skal betales. Der er tale om en reference til § 23 b, stk. 1.

I sin afgørelse henviser Landsskatteretten ligeledes alene til bestemmelsen i § 23 b, der vedrører efterfølgende begivenheder. Når Landsskatteretten således udtaler, at omstruktureringen, der sker med tilbagevirkende kraft, "må ses i sammenhæng med gaveoverdragelsen", så handler dette alene om en fortolkning af forholdet mellem § 23 b, stk. 1 og 2. Landsskatteretten kommer således ud fra en samlet vurdering frem til, at en skattefri omstrukturering, der i øvrigt er omfattet af stk. 2, kan være en overdragelse i strid med stk. 1.

Sondringen mellem § 23 b, stk. 1 og 2, som er omdrejningspunktet for Landsskatterettens og Skattestyrelsens afgørelser i sagen, er alene relevant, når det kan konstateres, at betingelser for overdragelse med reduceret gaveafgift overhovedet var opfyldt på overdragelses- eller retserhvervelsestidspunktet, jf. § 23 a.

Skatterådet og Landsskatteretten kom begge frem til, at den pågældende spaltning ville medføre en forholdsmæssig forhøjelse af gaveafgiften. Afgørelsen må derfor kunne tages til indtægt for, at den pågældende overdragelse i juli 2019 fortsat kunne ske med skattemæssig succession og reduceret gaveafgift, selvom der efterfølgende gennemføres en skattefri ophørsspaltning med virkning pr. 1. januar 2019. Spaltningen medførte alene forholdsmæssig forhøjet afgift efter de særlige regler i den dagældende § 23 b.

Betingelserne for overdragelsen med skattemæssig succession og med reduceret afgift ansås således fortsat for opfyldt i juli 2019, selvom den efterfølgende spaltning havde virkning pr. 1. januar 2019. Til gengæld skulle der beregnes en forholdsmæssig forhøjet gaveafgift på tidspunktet for spaltningen, efter den særlige regel i den dagældende boafgiftslovs § 23 b.

Hvis Landsskatteretten - og i tidligere instans Skattestyrelsen - således måtte mene, at den skattefrie spaltning med tilbagevirkende kraft henover gaveoverdragelsen har betydning for, om der overhovedet kunne ske overdragelse med reduceret afgift efter § 23 a, var der slet ingen grund til at vurdere de efterfølgende betingelser i § 23 b, stk. 1 og 2. Det er således en grundforudsætning for læsningen af afgørelsen, at den skattefrie spaltning ikke har betydning for, om betingelserne var opfyldt på retserhvervelsestidspunktet, selvom der gennemføres skattefri spaltning med virkning pr. 1. januar 2019.

Som vi skriver i vores anmodning om bindende svar, så kan det dermed lægges til grund, at betingelserne for overdragelse med reduceret gaveafgift og dermed med succession ansås for opfyldt i juli 2019, selvom den efterfølgende spaltning ville få virkning pr. 1. januar 2019.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at reglen om overdragelse med skattemæssig succession i aktieavancebeskatningsloven § 34 minder om den dagældende bestemmelse i boafgiftslovens § 23 a. Begge bestemmelser opstiller de betingelser, der skal være opfyldt på retserhvervelsestidspunktet. Aktieavancebeskatningsloven § 34 indeholder derimod ikke bestemmelser svarende til boafgiftslovens § 23 b, stk. 1 og 2, der er det primære omdrejningspunkt for SKM2021. 470. LSR.

Konklusion

Det er på baggrund af ovenstående fortsat vores opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med "Ja".

SKM2006. 285. SR vedrører beskatning af et selskab, der opløses ved en skattefri omstrukturering, hvilket ikke er sammenligneligt. Skatterådet kommer frem til nogenlunde samme resultat i SKM 2010.22 SR for så vidt angår udbytte til det selskab, der opløses ved en skattefri omstrukturering. Til gengæld bekræftede Skatterådet i denne afgørelse, at det er forholdene på retserhvervelsestidspunktet, der er afgørende for beskatningen af udbytte til ejerne i det selskab, der opløses ved en skattefri omstrukturering.

Den Juridiske Vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1 og SKM2006. 627. SR kan ikke tages til indtægt for andet og mere, end at der alene vurderes på afsluttede regnskabsår, selvom et selskab er opstået ved en skattefri omstrukturering.

SKM2021. 470. LSR vedrører fortolkningen af forholdet mellem den dagældende bestemmelse i boafgiftslovens § 23 b, stk. 1 og 2. Som beskrevet ovenfor er denne fortolkning alene relevant, når det kan konstateres, at betingelserne i den dagældende bestemmelse i boafgiftslovens § 23 a var opfyldt på retserhvervelsestidspunktet. Aktieavancebeskatningsloven indeholder i øvrigt ikke bestemmelser svarende til § 23 b, stk. 1 og 2.

Det er således de objektive regler for overdragelse med skattemæssig succession, som findes anvendelse, hvorfor den vurdering skal ske på personniveau og hvornår modtageren har erhvervet endelig ret til kapitalandelene. Dette er pr. overdragelsesdatoen (vedtagelsesdatoen), derfor vil en efterfølgende omstrukturering på selskabsniveau ikke have betydning for vurdering af, om betingelserne er opfyldt på personniveau, for at kunne overdrage med skattemæssig succession.

Vurderingen af, om betingelserne for overdragelse med skattemæssig succession er opfyldt, skal derfor foretages på personniveau og ske på overdragelsesdatoen og på baggrund af de forhold, som gjorde sig gældende for koncernen på dette tidspunkt.

Hvis det bindende svar besvares med "Nej", så åbnes der efter vores opfattelse for et muligt 'skattehul'. Dette kan illustreres med følgende eksempel:

- Far overdrager Pengetank A/S til sin søn den 1. februar 2022. Aktierne er ejet personligt, og der er ingen sambeskatning.
- Søn køber efterfølgende "successionsaktiver" ved køb af aktier i Drift A/S. Aktierne købes personligt, og der er ingen sambeskatning.
- Pengetank A/S og Drift A/S fusioneres skattefrit med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2022. Dette kan ske frem til juni 2023, hvis alle selskaber har kalenderårsregnskab.

Det kan på denne baggrund konstateres, at det er forholdene på overdragelses- eller retserhvervelsestidspunktet, der er styrende for, om en overdragelse kan ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, og spørgsmålet skal derfor besvares med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det gennemførte generationsskifte i Selskab B i november 2021 kan ske med skattemæssig succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34, selvom de beskrevne transaktioner, skattefri fusion mellem Selskab C og Selskab D samt skattefri ophørsspaltning af Selskab B til 6 nye selskaber, gennemføres med regnskabs- og skattemæssig virkning pr. oktober 2021.

Begrundelse

Anparterne i Selskab B er i november 2021 overdraget med succession.

Spørgerne ønsker nu at vedtage en større omstrukturering med en skattefri fusion og skattefri spaltning med regnskabs- og skattemæssig tilbagevirkende kraft til oktober 2021. I den forbindelse ønsker Spørgerne afklaret, om omstruktureringernes tilbagevirkende kraft til oktober 2021 har betydning i forhold til overdragelsen, der skete med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 i november 2021.

Skattestyrelsen skal fremhæve, at overdragelsen i november 2021 skete med gave- og gældsbrev og der her skete en vurdering efter boafgiftslovens regler i forhold til en eventuel gaveafgift. I forhold til en afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningsloven skete overdragelsen med succession efter § 34 og det forudsættes, at betingelserne for succession er opfyldte. Overdragelsen udløste derfor ikke afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningsloven.

Spørgerne påtænker nu at foretage en skattefri fusion og skattefri spaltning med tilbagevirkende kraft. Den tilbagevirkende kraft vil ske med virkning tilbage til oktober 2021. Dvs. at den skattefri tilbagevirkende kraft får regnskabs- og skattemæssig tilbage til denne dato. Spørger har selv fremhævet, at efter disse omstruktureringer, så opfylder overdragelsen i november 2021 ikke successionsbetingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Skatterådet fandt i SKM2006. 285. SR, at en spaltning med tilbagevirkende kraft ville få skattemæssig virkning i forhold til en skattefri udlodning af aktier. Efter de dagældende regler var datterselskabsudbytte skattefrit, hvis aktierne havde været ejet i minimum et år. I sagen ville spaltningen ske efter, at der var udloddet skattefrit udbytte, men med tilbagevirkende kraft. Skatterådet fandt, at den tilbagevirkende kraft medførte, at der ikke var tale om skattefrit udbytte efter daværende regler, da der ikke skete udlodning af udbytte, hvor moderselskabet havde ejet aktierne i datterselskabet i minimum 1 år.

Afgørelsen viser, at en spaltning med tilbagevirkende kraft kan få betydning i forhold til en disposition, når den tilbagevirkende kraft krydser ind i tidspunktet for en anden disposition.

I den beskrevne praksis i Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1 "Familieoverdragelse med succession", vedr. overdragelse af aktier med succession fremgår det, at en skattefri omstrukturering får virkning i forhold til en overdragelse med succession efter aktieavancebeskatningsloven § 34. Virkningen er, at fra tidspunktet for den skattefri omstrukturering, vil der alene ske en vurdering efter § 34 af aktiver, der var i det omstrukturerede selskab på dette tidspunkt, hvor omstruktureringen har virkning fra. Dvs. at fordelingen af aktiver kan flyttes mellem selskaber, men at der sker alene en vurdering i forhold til det overtagne selskab. Hermed kan passive aktiver udskilles i et passivt selskab, der ikke overdrages og driftsaktiver i et aktivt selskab, der kan overdrages med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34.

Rådgiver henviser i sin argumentation til SKM2006. 627. SR. Skattestyrelsen skal bemærke vedr. afgørelsen, at i sagen var selskabet før den skattefri spaltning en pengetank efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Spaltningen medførte en opdeling i et pengetankselskab, der ikke kunne overdrages med succession, og selskaber, der kunne overdrages med succession, da disse selskabers aktiver nu opfyldte kriterierne i aktieavancebeskatningslovens § 34. I sagen skete spaltningen før overdragelserne af aktier. Virkningen af spaltningen var, at det var uden betydning, at koncernen før spaltningen var en "finansiell" virksomhed. Det var kun selskabernes nye regnskaber efter spaltningen, der indgik i vurderingen i forhold til successionsreglerne.

Afgørelsen viser, at en spaltning har betydning i forhold til, hvad der skal vurderes af aktiver i forhold til aktieavancebeskatningslovens § 34 og at aktiverne efter en spaltning skal indgå i vurderingen i forhold til § 34.

Landsskatteretten har i SKM2021. 470. LSR taget stilling til en skattefri ophørsspaltning, hvor spaltningen havde tilbagevirkende kraft.

I sagen var der foretaget en gaveoverdragelse af anparter, der var omfattet af den nedsatte gaveafgift, der bliver reguleret af boafgiftslovens § 23 a og b. På gaveoverdragelsestidspunktet, der skete i juli 2019, opfyldte overdragelsen successionsbetingelserne og der kunne derfor overdrages til en lavere gaveafgift.

Skatteyder ønskede efter gaveoverdragelsen at foretage en skattefri ophørsspaltning med tilbagevirkende kraft. Den tilbagevirkende kraft skulle være tilbage med virkning fra d. 1. januar 2019.

Det fremgår af boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, at "Foretager gavemodtager inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktierne eller virksomheden, forhøjes gaveafgiften (...)".

Undtagelser til dette findes i stk. 2, hvor der bl.a. står, at "Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, (...) eller skattefri omstrukturering (...)".

Skattestyrelsen skal bemærke, at en skattefri ophørsspaltning kunne være omfattet af ordlyden i stk. 2 "skattefri omstrukturering" og derfor ikke kunne medføre en ændret gaveafgift.

Landsskatteretten foretog efter Skattestyrelsens vurdering herefter en formålsfortolkning af reglen og nåede frem til, at en skattefri ophørsspaltning med tilbagevirkende kraft ville få betydning i forhold til fortolkningen af boafgiftslovens § 23 b, selvom der i stk. 2 var nævnt "skattefri omstrukturering" som en overdragelse, der ikke ville udløse en højere gaveafgift. Følgende skal særligt fremhæves fra Landsskatterettens afgørelse:

"Hertil kommer, at den påtænkte omstrukturering, der skattemæssigt skal have virkning med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2019, må ses i sammenhæng med gaveoverdragelsen, der fandt sted i juli 2019. Ved det samlede arrangement opnås, at gavemodtageren modtager en gave i form af en passiv formue til en nedsat gaveafgift, som efter lovgivers hensigt alene er tiltænkt overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder." (Skattestyrelsens understregning)

Afgørelsen viser, at en skattefri ophørsspaltning med tilbagevirkende kraft skal ses i sammenhæng med en disposition, der berøres af den tilbagevirkende kraft. En omstrukturering med skattemæssig tilbagevirkende kraft kan medføre, at der sker en ændring af skatte- eller afgiftsmæssige konsekvenser for en disposition. I SKM2021. 470. LSR ville konsekvensen være, at hvis den skattefrie ophørsspaltning blev gennemført, at der skulle betales en højere gaveafgift, da overdragelsen ikke ville være omfattet af den lavere gaveafgift.

Skattestyrelsen skal bemærke vedr. SKM2021. 470. LSR, at i sagen besvares følgende spørgsmål: "Kan Skattestyrelsen bekræfte, at spaltningen af H1 ApS ikke medfører en forhøjelse af gaveafgiften fra 6 % til 15 % på gaven fra A til B, som er ydet i juli 2019? ". Landsskatteretten tager i afgørelsen alene stilling til, hvorvidt den påtænkte disposition vil udløse en forhøjet gaveafgift.

I den konkrete sag er der sket en overdragelse af anparter med succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 den 19. november 2021. Det er oplyst, at der vil blive gennemført en skattefri fusion og en skattefri ophørsspaltning med tilbagevirkende kraft til oktober 2021 og at betingelserne for at overdrage med succession ikke er opfyldte, hvis virkningen af den tilbagevirkende kraft skal indgå i vurderingen af aktieavancebeskatningslovens § 34 den 19. november 2021.

Skattestyrelsen finder, at den tilbagevirkende kraft som i SKM2021. 470. LSR skal ses i sammenhæng med dispositionen i november 2021. Skattestyrelsen har lagt særligt vægt på, at der sker en ændring af

de aktiver, der indgik i successionsvurderingen i november 2021. Overdragelsen bliver med de skattefrie omstruktureringer med tilbagevirkende kraft ændret, så der reelt er tale om en anden overdragelse end den, der lå til grund for den oprindelige vurdering af successionsbetingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34.

Når det på baggrund af det oplyste skal lægges til grund, at de skattefrie omstruktureringer medfører, at successionsbetingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 34 ikke er opfyldte, kan der ikke svares bekræftende på spørgsmålet. Skattestyrelsen finder, at spørgsmålet skal besvares med "Nej".

Skattestyrelsens kommentarer til høringssvaret.

I høringssvaret henvises der til SKM2010. 22. SR. I afgørelsen påtænkes det at lave en ophørsspaltning af et selskab (X) med tilbagevirkende kraft. Ophørsspaltningens tilbagevirkende kraft vil ske til 1. januar før generalforsamlingen d. 12. marts, hvor der blev vedtaget en udbytteudlodning til aktionærene A og B (personlige aktionærer), der på dette tidspunkt var eneaktionærer i selskabet. Der blev også vedtaget en udbytteudlodning fra selskab (Y) til selskab (X) på dette tidspunkt. To døtre bliver efter generalforsamlingen aktionærer i selskab (X), men før den påtænkte ophørsspaltning.

Skatterådet svarede i forhold til udbyttet A og B modtog, at da de var eneaktionærer på tidspunktet for vedtagelsen af udbyttet d. 12. marts, var A og B rette modtagere af udbyttet. Der blev i begrundelsen henvist til, at *"Ifølge praksis anses udbyttet for tilgået de aktionærer, der rent faktisk modtog udbyttet, selvom der sker en omstrukturering af det udbyttegivende niveau."* Det blev også bekræftet, at der ikke var tale om en gave fra døtrene.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at afgørelsen vedr. denne udlodning alene viser for denne udlodning, hvem der skal beskattes af udbyttet. Det afgørende er, hvem der var aktionærer på tidspunktet for vedtagelsen på generalforsamlingen.

I forhold til den anden udlodning fra selskab (Y) til selskab (X) fremgår følgende af begrundelsen:

"De tre modtagende selskaber, AB Holding ApS, C Holding ApS samt D Holding ApS, succederer i X A/S' aktiebesiddelse, jf. fusionsskattelovens § 8. Det er af rådgiver oplyst, at X A/S opfylder betingelserne for at modtage skattefrit datterselskabsudbytte, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2. Grundet successionen i X A/S' aktiebesiddelse i henhold til fusionsskattelovens § 8, vil udbyttet være skattefrit for de tre modtagende selskaber."

Det fremgår af begrundelsen, at det er succession efter fusionsskattelovens § 8, der gør, at udbyttet er skattefrit for de tre modtagende selskaber.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at begrundelsen viser vedr. skattefri ophørsspaltning, at den tilbagevirkende kraft ville kunne have fået betydning for udlodning til selskab (X), der forsvinder ved ophørsspaltningen med tilbagevirkende kraft, hvis der ikke havde været en hjemmel i fusionsskattelovens § 8 med succession for de modtagne selskaber i det ophørende selskabs skattemæssige position.

I høringssvaret henvises, der også til SKM2006. 335. SR. I sagen spørges der om en udbytteudlodning i forbindelse med en kapitalnedsættelse. Der gennemføres en fusion, hvor der sker en udlodning i perioden mellem fusionens virkningstidspunkt og vedtagelsestidspunkt. Skatterådet fandt:

"Der er Skatterådets opfattelse, at hverken fusionsskattelovens §§ 9 eller 11 fører til, at de aktionærer, der var aktionærer på retserhvervelsestidspunktet, dvs. på det tidspunkt, hvor udbyttet blev vedtaget, ikke skal anses for dem, som udbyttet tilkommer."

På denne baggrund indstiller Skatterådet, at nærværende spørgsmål besvares med et ja, de aktionærer, der var aktionærer på retserhvervelsestidspunktet, dvs. på det tidspunkt, hvor udbyttet blev vedtaget, skal anses for de aktionærer, som udbyttet tilkommer."

Afgørelsen har efter Skattestyrelsens vurdering alene betydning i forhold til, hvem der skal anses for at være rette modtagere af et udbytte.

Skattestyrelsen finder, at SKM2010. 22. SR faktisk viser, at en ophørsspaltning med tilbagevirkende kraft har skattemæssig betydning, men at dette ophæves pga. successionen i fusionsskattelovens § 8.

SKM2006. 285. SR viser som i SKM2010. 22. SR, at en skattefri spaltning kan få skattemæssig betydning, når den sker med tilbagevirkende kraft. En skattefri udlodning af udbytte bliver skattepligtig i SKM2006. 285. SR. Forskellen mellem SKM2010. 22. SR og SKM2006. 285. SR er, at der i SKM2006. 285. SR ikke er en regel, der kan ophæve den skattemæssige virkning af den tilbagevirkende kraft i forhold til beskatningen af udbyttet.

I høringssvaret bemærkes, der en række ting vedr. fortolkningen af SKM2021. 470. LSR.

Som nævnt ovenfor i Skattestyrelsens indstilling var spørgsmålet om succession ikke direkte til prøvelse i afgørelsen fra Landsskatteretten, da der var klaget over et spørgsmål omhandlende nedsat boafgift i et bindende svar. Landsskatteretten har derfor ikke direkte taget stilling til, om der ville være konsekvenser i forhold til successionen på grund af den tilbagevirkende kraft.

Det er som nævnt Skattestyrelsens vurdering af SKM2021. 470. LSR, at Landsskatteretten i deres fortolkning af bestemmelsen i boafgiftslovens § 23 a og b, har lavet en formålsfortolkning, hvor der indgår nogle vurderinger af en overdragelse ved gave og betydningen af skattemæssig tilbagevirkende kraft. En ren ordlydsfortolkning ville have medført et andet resultat.

Skattestyrelsen forstår Landsskatterettens afgørelse på den måde, at Landsskatteretten har tilkendegivet, at den skattemæssige tilbagevirkende kraft skal ses i sammenhæng med den oprindelige gaveoverdragelse. Dette fremgår klart begrundelsen, hvor Landsskatteretten finder: "*Hertil kommer, at den påtænkte omstrukturering, der skattemæssigt skal have virkning med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2019, må ses i sammenhæng med gaveoverdragelsen, der fandt sted i juli 2019.*".

Det er Skattestyrelsen vurdering, at dette tilsvarende som nævnt kan udledes af SKM2006. 285. SR og SKM2010. 22. SR.

Skattestyrelsen indstiller uændret, at der svares "Nej" til spørgsmålet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 34

"Stk. 1. Ved overdragelse i levende live af aktier kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-4, hvis følgende betingelser er opfyldt, jf. dog stk. 5:

1) Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

2) Den enkelte overdragelse af aktier udgør mindst 1 pct. af aktie- eller anpartskapitalen.

3) Der er tale om aktier i et selskab m.v., hvis virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. stk. 6. Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke som passiv kapitalanbringelse.

4) Aktierne er ikke omfattet af §§ 19 B eller 19 C.

Stk. 2. Gevinst ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrageren. Erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelsen. Det gælder, uanset hvornår erhververen afstår aktierne. Ved opgørelsen af erhververens gevinst eller tab ved afståelse af aktierne behandles aktierne som anskaffet for den anskaffelsessum og på det tidspunkt, som de blev anskaffet til af overdrageren.

(...)

Stk. 6. Selskabets virksomhed anses for i overvejende grad at bestå i passiv kapitalanbringelse som nævnt i stk. 1, nr. 3, såfremt mindst 50 pct. af selskabets indtægter, hvorved forstås den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter, opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår stammer fra fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, eller hvis handelsværdien af selskabets sådanne ejendomme, kontanter, værdipapirer el.lign. enten på overdragelsestidspunktet eller opgjort som gennemsnittet af de seneste 3 regnskabsår udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Besiddelse af andele omfattet af § 18 anses ved bedømmelsen ikke som besiddelse af værdipapirer. Afkastet og værdien af aktier i datterselskaber, hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen m.v., medregnes ikke. I stedet medregnes den del af datterselskabets indtægter og aktiver, som svarer til ejerforholdet. Ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst ved udlejning af fast ejendom mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber. Fast ejendom, der udlejes mellem selskabet og et datterselskab eller mellem datterselskaber, og som lejer anvender i driften, anses ved bedømmelsen ikke som en passiv kapitalanbringelse."

Boafgiftslovens § 23 a

"Stk. 1. For gaver ydet i 2016, 2017, 2018 eller 2019 betales gaveafgiften med den i stk. 4 anførte sats af værdien af aktier og virksomheder, der opfylder betingelserne for at kunne overdrages med succession, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, 5 og 6, eller kildeskattelovens 33 C, stk. 1. Hvis gavegiver ikke har afkom, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse på aktier og virksomheder, som tilfalder gavegivers søskende og disses børn og børnebørn.

Stk. 2. Følgende er en betingelse ved anvendelsen af stk. 1:

1) Gavegiver har ejet virksomheden det seneste år umiddelbart forud for overdragelsen enten ved ejerskab af en personligt ejet virksomhed eller ved ejerskab af aktier i et selskab, der direkte eller indirekte ejer virksomheden på overdragelsestidspunktet.

2) Gavegiver eller dennes nærtstående har i mindst 1 år af gavegivers ejertid deltaget aktivt i virksomheden enten ved i en personligt ejet virksomhed at have deltaget i driften af virksomheden i et ikke

uvæsentligt omfang eller ved i en virksomhed i selskabsform at have deltaget i selskabets ledelse. Som gavegivers nærtstående anses gavegivers ægtefælle, søskende, søskendes afkom og den i § 22, stk. 1 og 2, anførte personkreds.

Stk. 3. Ved beregning af gaveafgift af gaver omfattet af stk. 1 og gaver omfattet af § 22, stk. 1, fordeles grundbeløbet, jf. § 22, stk. 1 og 2, forholdsmæssigt mellem henholdsvis den del af gaverne, hvoraf der skal betales gaveafgift efter stk. 1, og den del af gaverne, hvoraf der skal betales afgift efter § 23, stk. 1. 1. pkt. finder anvendelse ved afgiftsberegningen af gaver, der er modtaget samtidigt, og når der af en gave skal beregnes afgift efter både stk. 1 og § 23, stk. 1.

Stk. 4. Gaveafgiften efter stk. 1 udgør 13 pct. for gaver ydet i 2016 eller 2017, 7 pct. for gaver ydet i 2018 og 6 pct. for gaver ydet i 2019."

Boafgiftslovens § 23 b

"Stk. 1. Foretager gavemodtager inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktierne eller virksomheden, forhøjes gaveafgiften efter § 23 a, stk. 1, til 15 pct., idet forhøjelsen af afgiften dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. Afgiftspligten af forhøjelsen påhviler gavemodtager.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af erhververens død, livstruende sygdom eller ved gave til en erhverver omfattet af den i § 22, stk. 1, anførte personkreds. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af lov om aflivning af og midlertidigt forbud mod hold af mink.

(...)"

Selskabslovens § 250

"Stk. 1. Fusionen anses for gennemført, og et ophørende kapitalselskab anses for opløst, og dets rettigheder og forpligtelser anses for overgået som helhed til det fortsættende kapitalselskab, jf. dog stk. 2, når:

- 1) Fusionen er besluttet i alle de bestående kapitalselskaber, der deltager i fusionen.
- 2) Kreditorernes krav anmeldt efter § 243 er afgjort.
- 3) Kapitalejerens krav om godtgørelse efter § 249 er afgjort, eller der er stillet betryggende sikkerhed for kravet. Hvis der er udarbejdet en vurderingsmandsudtalelse om den påtænkte fusion, herunder vederlaget, og det i vurderingsmandsudtalelsen antages, at vederlaget er rimeligt og sagligt begrundet, skal vurderingsmændene endvidere have erklæret, at deres udtalelse om vederlaget ikke anfægtes i væsentlig grad. Vurderingsmændene afgør, om sikkerheden er betryggende.
- 4) Betingelserne i stk. 6 om valg af medlemmer til det øverste ledelsesorgan og revisor er opfyldt.
- 5) Der er ansat en direktion, hvis der som led i fusionen opstår et nyt kapitalselskab, der skal have en ledelsesmodel, hvor det øverste ledelsesorgan enten er en bestyrelse eller et tilsynsråd, jf. § 111, stk. 1.

Stk. 2. Hvis tidspunktet, hvor det ophørende kapitalselskabs rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt skal anses for overgået til det fortsættende kapitalselskab, er efter tidspunktet for beslutningerne om at

gennemføre fusionen, indtræder fusionens retsvirkninger, jf. 2. og 3. pkt., dog først på det regnskabsmæssige virkningstidspunkt. Tidspunktet for fusionens regnskabsmæssige virkningstidspunkt kan ikke være senere end 2 uger efter beslutningerne om at gennemføre fusionen, dog ikke senere end tidspunktet for fusionens registrering eller anmeldelse til registrering. Det regnskabsmæssige virkningstidspunkt og tidspunktet for beslutningen om at gennemføre fusionen skal endvidere være i samme regnskabsår for de deltagende kapitalselskaber.

Stk. 3. Når betingelserne efter stk. 1 og 2 er opfyldt, bliver de kapitalejere i et ophørende kapitalselskab, der vederlægges med kapitalandele, kapitalejere i det fortsættende selskab.

Stk. 4. Der kan ikke ydes vederlag for kapitalandele i et ophørende kapitalselskab, der ejes af de fusionerende kapitalselskaber. § 31 og § 153, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse ved fusion.

Stk. 5. Kapitel 3 om stiftelse, kapitel 10 om kapitalforhøjelse og kapitel 14 om opløsning finder ikke anvendelse ved en fusion, medmindre det fremgår af bestemmelserne om fusion, jf. §§ 236-252.

Stk. 6. Dannes der ved fusionens gennemførelse et nyt kapitalselskab, og foretages valg af medlemmer til det øverste ledelsesorgan og eventuel revisor ikke umiddelbart efter, at generalforsamlingen har vedtaget fusionen, skal der senest 2 uger derefter afholdes generalforsamling i det nye kapitalselskab til valg af medlemmer til det øverste ledelsesorgan og eventuel revisor. Generalforsamlingen skal endvidere træffe beslutning om, hvorvidt kapitalselskabets kommende årsregnskaber skal revideres, hvis kapitalselskabet ikke er omfattet af revisionspligten efter årsregnskabsloven eller anden lovgivning."

Selskabslovens § 268

"Stk. 1. Spaltningen anses for gennemført, og det indskydende kapitalselskabs rettigheder og forpligtelser anses for overgået til de modtagende kapitalselskaber, jf. dog stk. 2, når:

- 1) Spaltningen er besluttet i alle de bestående kapitalselskaber, der deltager i spaltningen.
- 2) Kreditorernes krav anmeldt efter § 261 er afgjort.
- 3) Kapitalejernes krav om godtgørelse efter § 267 er afgjort, eller der er stillet betryggende sikkerhed for kravet. Hvis der er udarbejdet en vurderingsmandsudtalelse om planen, herunder vederlaget, og det i vurderingsmandsudtalelsen antages, at vederlaget er rimeligt og sagligt begrundet, skal vurderingsmændene endvidere have erklæret, at deres udtalelse om vederlaget ikke anfægtes i væsentlig grad. Vurderingsmændene afgør, om sikkerheden er betryggende.
- 4) Betingelserne i stk. 6 om valg af medlemmer til det øverste ledelsesorgan og revisor er opfyldt.
- 5) Der er ansat en direktion, hvis der ved spaltningens gennemførelse dannes et eller flere nye kapitalselskaber, der skal have en ledelsesmodel, hvor det øverste ledelsesorgan enten er en bestyrelse eller et tilsynsråd, jf. § 111, stk. 1.

Stk. 2. Hvis tidspunktet, hvor det indskydende kapitalselskabs rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt skal anses for overgået til de modtagende kapitalselskaber, er efter tidspunktet for beslutningerne om at gennemføre spaltningen, indtræder spaltningens retsvirkninger, jf. 2. og 3. pkt., dog først på det regnskabsmæssige virkningstidspunkt. Tidspunktet for spaltningens regnskabsmæssige virkningstidspunkt kan ikke være senere end 2 uger efter beslutningerne om at gennemføre spaltningen, dog ikke senere end tidspunktet for spaltningens registrering eller anmeldelse til registrering. Det regnskabsmæssige virkningstidspunkt og tidspunktet for beslutningen om at gennemføre spaltningen skal endvidere være i samme regnskabsår for de deltagende kapitalselskaber.

Stk. 3. Når betingelserne efter stk. 1 og 2 er opfyldt, bliver de kapitalejere i det indskydende kapitalsselskab, der vederlægges med kapitalandele, kapitalejere i et eller flere af de modtagende kapitalsselskaber.

Stk. 4. Der kan ikke ydes vederlag for kapitalandele i det indskydende kapitalsselskab, som ejes af kapitalsselskaberne, der deltager i spaltningen. § 31 og § 153, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse ved spaltning.

Stk. 5. Kapitel 3 om stiftelse, kapitel 10 om kapitalforhøjelse, kapitel 11 om kapitalafgang og kapitel 14 om opløsning finder ikke anvendelse ved en spaltning, medmindre det fremgår af bestemmelserne om spaltning, jf. §§ 254-270.

Stk. 6. Dannes der ved spaltningens gennemførelse et nyt kapitalsselskab, og foretages valg af medlemmer til det øverste ledelsesorgan og eventuel revisor ikke, umiddelbart efter at generalforsamlingen har vedtaget spaltningen, skal der senest 2 uger derefter afholdes generalforsamling i det nye kapitalsselskab til valg af medlemmer til det øverste ledelsesorgan og eventuel revisor. Generalforsamlingen skal endvidere træffe beslutning om, hvorvidt kapitalsselskabets kommende årsregnskaber skal revideres, hvis kapitalsselskabet ikke er omfattet af revisionspligten efter årsregnskabsloven eller anden lovgivning."

Praksis

SKM2006. 285. SR

Skatterådet blev anmodet om ved bindende svar at tage stilling til hvorvidt et aktietab i et selskab kan anvendes til fremførsel i skattepligtige aktieavancer i overensstemmelse med reglerne herom efter gennemførelse af en omstrukturering af selskabet. Skatterådet kom frem til, at der ikke er lovhjemmel til at fravige Aktieavancebeskatningslovens § 8, stk. 3 i forbindelse med den konkrete omstrukturering, hvorfor aktietabet kan fremføres til fradrag i senere indkomstår. Skatterådet blev endvidere anmodet om at tage stilling til hvorvidt udlodning af aktierne i selskabets datterselskab kan ske skattefrit, såfremt en skattefri spaltning først vedtages, når et nystiftet holdingselskab har ejet aktierne i selskabet i minimum et år, men med tilbagevirkende kraft ind i etårsfristen for skattefrihed for udlodningen. Skatterådet kom frem til, at udlodningen ikke er skattefri, da betingelserne i Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2 ikke er opfyldt, såfremt spaltningen af holdingselskabet gennemføres med selskabsretlig tilbagevirkende kraft til den 1. juli 2006.

SKM2006. 335. SR

Der påtænkes gennemført en skattefri fusion mellem A A/S, B A/S og C A/S med A A/S og B A/S som de indskydende/ophørende selskaber og med C A/S som det modtagende/fortsættende selskab. B A/S var stiftet i 2000 og ejede 100 pct. af aktiekapitalen og stemmerettighederne i C A/S. A A/S, der var ejet af D-investorerne, ejede 31 pct. af aktiekapitalen og stemmerettighederne i B A/S, mens 67 pct. af den øvrige aktiekapital og de øvrige stemmerettigheder i B A/S var ejet af forskellige selskaber og investorer. De resterende 2 pct. af aktiekapitalen og stemmerettighederne i B A/S var medarbejderaktier. I forbindelse med fusionen ønskedes det blandt andet afklaret, hvorvidt C A/S's beholdning af egne aktier kunne anvendes som vederlagsaktier i fusionen, hvorvidt udlodninger foretaget i perioden mellem fusionens virkningstidspunkt og vedtagelsestidspunkt fortsat skulle anses for at tilkomme de pågældende aktionærer, hvorvidt nogle nærmere opregnede vedtægtsændringer ville have skattemæssig betydning for aktionærerne i de indskydende selskaber, samt hvorvidt et underskud i B A/S opstået i perioden mellem fusionens virkningstidspunkt og vedtagelsestidspunkt kunne fremføres i det modtagende selskab i fusionen, C A/S, samt i de med dette selskab sambeskattede datterselskaber. Skatterådet fandt, at C's beholdning af egne aktier under de givne omstændigheder kunne anvendes som vederlagsaktier i fusionen, at udlodninger foretaget i perioden mellem fusionens virkningstidspunkt og vedtagelsestidspunkt

fortsat skulle anses for at tilkomme de aktionærer, der var aktionærer på retserhvervelsestidspunktet, at de pågældende vedtægtsændringer under de givne omstændigheder ikke ville have skattemæssige konsekvenser for betydning for aktionærerne i de indskydende selskaber, samt at et underskud i B A/S opstået i perioden mellem fusionens virkningstidspunkt og vedtagelsestidspunkt under de givne omstændigheder kunne fremføres i det modtagende selskab i fusionen, C A/S, samt i de med dette selskab sambeskattede datterselskaber.

SKM2006. 627. SR

Skatterådet tiltrådte, at den pågældende, efter forinden at have indhentet tilladelse til skattefri spaltning af holdingselskabet, B Holding A/S, kunne gennemføre et generationsskifte ved at overdrage aktierne i fire af de seks udspaltede selskaber til hver af sine fire sønner med succession jf. aktieavancebeskatningslovens § 34.

Følgende fremgår af afgørelsen:

"Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skat, Hovedcentrets indstilling med bemærkning om, at Skatterådet finder det uden betydning, om koncernen kunne anses som en "finansiel" virksomhed før spaltningen."

SKM2010. 22. SR

Skatterådet bekræfter, at den beskrevne spaltning af X A/S kan ske som en skattefri spaltning uden tilladelse, samt hvorledes værdiansættelsen kan foretages i det konkrete tilfælde. Skatterådet bekræfter i den forbindelse, at spaltningsdatoen er 1. januar 2009. Endvidere bekræfter Skatterådet hvem der er udbyttmodtager af udloppet udbytte i mellemprioroden både for udbytte udloppet fra X A/S samt udbytte udloppet fra Y A/S (datterselskab). Skatterådet bekræfter ligeledes, at en gennemført vedtægtsændring ikke udløser avancebeskatning, når spaltningsdatoen er 1. januar 2009.

SKM2021. 470. LSR

Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens besvarelse af et spørgsmål om forhøjelse af gaveafgiften fra 6 procent til 15 procent. Skattestyrelsen kunne i svaret ikke bekræfte, at spaltningen af et selskab ikke ville medføre en forhøjelse af gaveafgiften fra 6 procent til 15 procent på gaven fra far til søn, som var ydet i juli 2019. Den skattefri ophørsspaltning af selskabet havde den konsekvens, at faren og sønnen hver fik et holdingselskab, hvor farens holdingselskab efter spaltningen ejede datterselskaberne, mens sønnens holdingselskab efter spaltningen ejede likvider og tilgodehavender. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at en skattefri omstrukturering som udgangspunkt ikke er omfattet af boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, jf. § 23 b, stk. 2, 2. pkt., men at det fremgår af § 23 b, stk. 1, at bestemmelsen også omfatter indirekte overdragelser af virksomheden. Da den skattefri ophørsspaltning af selskabet indirekte havde som konsekvens, at sønnen ikke længere fortsat var indirekte ejer af virksomheden, men alene ejer af en passiv formue i form af likvider og tilgodehavender, var det med rette, at virksomheden indirekte blev anset for afstået i medfør af boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, som udover en direkte aktieoverdragelse også omfatter en indirekte overdragelse af virksomheden. Landsskatteretten anførte endvidere, at den påtænkte ophørsspaltning af selskabet, der skattemæssigt skulle have virkning med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2019, måtte ses i sammenhæng med gaveoverdragelsen, der fandt sted i juli 2019. Ved det samlede arrangement blev således opnået, at sønnen modtog en gave i form af en passiv formue til en nedsat gaveafgift, som efter lovgivers hensigt alene er tiltænkt overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder.

"Landsskatterettens afgørelse

Af boafgiftslovens § 23 b, stk. 1 og 2, fremgår bl.a. følgende:

"§ 23 b. Foretager gavemodtager inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktierne eller virksomheden, forhøjes gaveafgiften efter § 23 a, stk. 1, til 15 pct. ...

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker som følge af erhververens død, livstruende sygdom eller ved gave til en erhverver omfattet af den i § 22, stk. 1, anførte personkreds. Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag."

Bestemmelsen blev indført ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love, jf. lovforslag nr. 183 fremsat den 29. marts 2017.

Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår det blandt andet, at der stilles krav om ejerskab af virksomheden (før og efter overdragelsen) og aktiv deltagelse i virksomheden for at sikre, at det ikke er muligt at opnå afgiftsnedsættelse ved en kortvarig (proforma) omlægning af passiv formue til en erhvervsvirksomhed i forbindelse med arv og gave.

Af Skatteministerens svar af 16. maj 2017 på spørgsmål 11 som stillet under Folketingets behandling af lovforslaget fremgår blandt andet følgende om ændring af en koncern i form af omstruktureringer eller likvidation, stiftelse, køb eller salg af datterselskaber:

"Med hensyn til kravet om efterfølgende ejertid på mindst 3 år skal der ligeledes foretages en konkret vurdering af, om de nævnte transaktioner er udtryk for en direkte eller indirekte afståelse af virksomheden. Må dispositionerne anses for forretningsmæssigt begrundede i en udvikling af virksomheden, kan de anførte dispositioner gennemføres, uden at dette anses for en hel eller delvis overdragelse af virksomheden i strid med ejertidskravet. Der kan således ikke uden en konkret forretningsmæssig begrundelse ske delvis overdragelse af virksomheden i et selskab uden bortfald af afgiftsnedsættelsen, selv om selskabet ikke rammer 50 pct.-grænsen om passiv kapitalanbringelse ..."

Videre fremgår bl.a. følgende af Skatteministerens svar af samme dato på spørgsmål 27 om ejertidskrav og virksomhedsomdannelse:

"Undtagelsen for så vidt angår omstrukturering, hvor den resterende ejerperiode overføres på de modtagne aktier, omfatter kun skattefri omstruktureringer. Undtagelsen svarer til holdingkravet ved skattefri omstrukturering efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteoven."

Retten bemærker, at en skattefri omstrukturering som udgangspunkt ikke er omfattet af boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, jf. § 23 b, stk. 2, 2. pkt. Imidlertid fremgår det af § 23 b, stk. 1, at bestemmelsen også omfatter indirekte overdragelser af virksomheden.

Retten bemærker videre, at den skattefri omstrukturering indirekte har som konsekvens, at gavemodtager ikke længere fortsat er indirekte ejer af virksomheden, men alene ejer af en passiv formue i form af likvider og tilgodehavender. Det er derfor med rette, at virksomheden indirekte anses for afstået i medfør af boafgiftslovens § 23 b, stk. 1, som udover en direkte aktieoverdragelse også omfatter en indirekte overdragelse af virksomheden.

Hertil kommer, at den påtænkte omstrukturering, der skattemæssigt skal have virkning med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2019, må ses i sammenhæng med gaveoverdragelsen, der fandt sted i juli 2019. Ved

det samlede arrangement opnås, at gavemodtageren modtager en gave i form af en passiv formue til en nedsat gaveafgift, som efter lovgivers hensigt alene er tiltænkt overdragelse af reelle erhvervsvirksomheder.

Det er derfor med rette, at Skattestyrelsen har besvaret det stillede spørgsmål med et "Nej".

Det bindende svar stadfæstes."

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. B. 2.13.1

"Familieoverdragelse med succession

(...)

Vurderingen foretages ud fra selskabets indtægter (indtægtskriteriet) og selskabets regnskabsmæssige balance (aktivkriteriet).

Et selskab anses for at være en pengetank, hvis mindst én af følgende betingelser er opfyldt:

Indtægtskriteriet:

- Hvis mindst 50 pct. af selskabets indtægter, beregnet som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår, stammer fra passiv kapitalanbringelse. Indtægter er i denne sammenhæng defineret som den regnskabsmæssige nettoomsætning med tillæg af øvrige regnskabsmæssige indtægter. Se ABL § 34, stk. 6, 1. pkt.

Aktivkriteriet:

- Hvis handelsværdien af selskabets fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, beregnet som et gennemsnit over de seneste tre regnskabsår, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se ABL § 34, stk. 6, 1. pkt.
- Hvis handelsværdien af selskabets fast ejendom, kontanter, værdipapirer el.lign., der efter stk. 1, nr. 3, skal anses for passiv kapitalanbringelse, på tidspunktet for overdragelsen af aktierne, udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Se ABL § 34, stk. 6, 1. pkt.

(...)

Hvis selskabet har eksisteret i mindre end tre år, sker bedømmelsen ud fra de år, selskabet har eksisteret. Se lov nr. 1413 af 21/12 2005, bemærkningerne til § 34, stk. 6.

Hvis selskabet er stiftet ved en skattefri omstrukturering af et tidligere selskab mv., sker bedømmelsen ud fra de regnskabsår, det nye selskab har eksisteret. Se SKM2006. 627. SR, hvor Skatterådet udtalte, at det var uden betydning, at et spaltet selskab var et finansielt selskab (pengetank) før spaltningen. Afgørende var, om de selskaber, der skulle overdrages, og som var opstået ved spaltningen, opfyldte virksomhedskravet.

(...)"

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. D. 6.3.3.3

"Regel

Aktieombytning kan ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft. Det fremgår af ABL § 36, stk. 4, sidste punktum.

Aftaledatoen

Reglen i ABL § 36, stk. 4 sidste punktum knytter sig alene til anskaffelsestidspunktet for det erhvervende selskabs aktier i det erhvervede selskab, idet det erhvervende selskabs aktier anses for ombyttet på aftaledatoen.

Bemærk

Ved skattefri aktieombytning koncerninternt i sambeskatningsforhold sker etablering af koncernforbindelse med tilbagevirkende kraft. Se SEL § 31 stk. 5, 6-9 pkt.

(...)"