

Udskriftsdato: tirsdag den 16. juni 2026

AFG nr 9350 af 21/02/2023 (Gældende)

## Afbrydelse af international sambeskatning ved omstrukturering

---

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 22-0244986

## Afbrydelse af international sambeskatning ved omstrukturering

H1 A/S indgik som ultimativt moderselskab og administrationsselskab i international sambeskatning med en række underliggende koncernselskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 A. Selskabet var ejet af de to fysiske personer, A og B, i ejerforholdet 50/50. Spørger påtænkte at foretage ombytning af aktierne i H1 A/S med anparterne i det nystiftede selskab, X1 ApS, hvorefter X1 ApS skulle ophørsspalttes i to nye holdingselskaber. Kombinationsomstruktureringen ville ske samme dag på et tidspunkt i 2022. X1 ApS skulle stiftes med 2023 som første indkomstår, der dækkede perioden fra stiftelsen i 2022 til den 31. december 2023, mens H1 A/S og de underliggende koncernselskaber havde kalenderåret som indkomstår. Indkomståret 2023 for disse selskaber vedrørte derfor perioden 1. januar 2023 - 31. december 2023.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 1, at der kunne ske skattefri ombytning af aktierne i H1 A/S med anparterne X1 ApS uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6.

Skatterådet bekræftede i spørgsmål 3, at ophørsspaltning af X1 ApS kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, jf. fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 b.

Skatterådet fandt i spørgsmål 2, at X1 ApS ved dets stiftelse i 2022 ville indtræde i sambeskatning med H1 A/S og underliggende selskaber, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., for indkomståret 2023. Dette selvom sambeskatningsindkomsten i dette indkomstår blev opgjort på baggrund af forskellige indkomstperioder. Da X1 ApS på spaltningstidspunktet vil være ultimativt moderselskab, bevirkede den efterfølgende spaltning, i lighed med SKM2021. 297. SR, at bindingsperioden anses for afbrudt og der udløses fuld genbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt. Svaret på spørgsmål 2 var ikke i overensstemmelse med Spørgers ønske.

*Skatterådsmøde 21. februar 2023 - SKM2023. 167. SR*

### Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at den beskrevne aktieombytning, af aktierne i H1 opfylder betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 36, således at aktieombytningen kan gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen?
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at X1 under de beskrevne omstændigheder ikke indtræder i sambeskatning med H1 og underliggende selskaber, og dermed ikke overtager genbeskatningsforpligtigelsen, eller bindingsperioden for H1 forlænges, når spaltningen af selskabet sker senest den 31. december 2022?
3. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af X1 opfylder betingelserne i fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 b, således at spaltningen kan gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen?

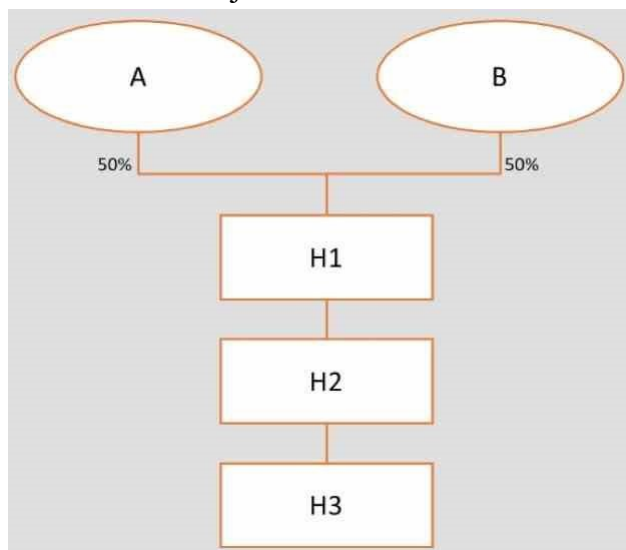
### Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Nej
3. Ja

### Beskrivelse af de faktiske forhold

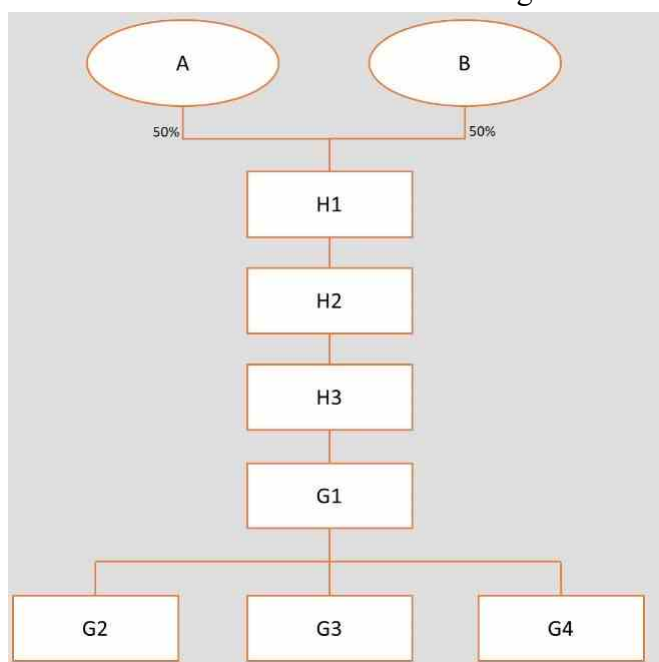
H1 ejes i dag af de to fysiske personer, A og B, med hver 50 % af heldholdvis kapital og stemmer.

Den nuværende ejerstruktur er illustreret som følger:



H1 ejer H2, som er holdingselskab for H3, som er holdingselskab for G1. G1 driver virksomhed med [...]. G1 ejer desuden kapitalandele i en række udenlandske datterselskaber (benævnt som G2, G3 og G4). De udenlandske datterselskaber, driver på tilsvarende vis virksomhed med [...].

Koncernstrukturen er illustreret som følger:



Koncernen har fra og med indkomståret 20XX valgt international sambeskatning med H1 som administrationselskab.

A og B ønsker at gennemføre en omstrukturering af ejerskabet i H1, således parterne fremadrettet ejer deres ejerandel i H1 via personlige holdingselskaber.

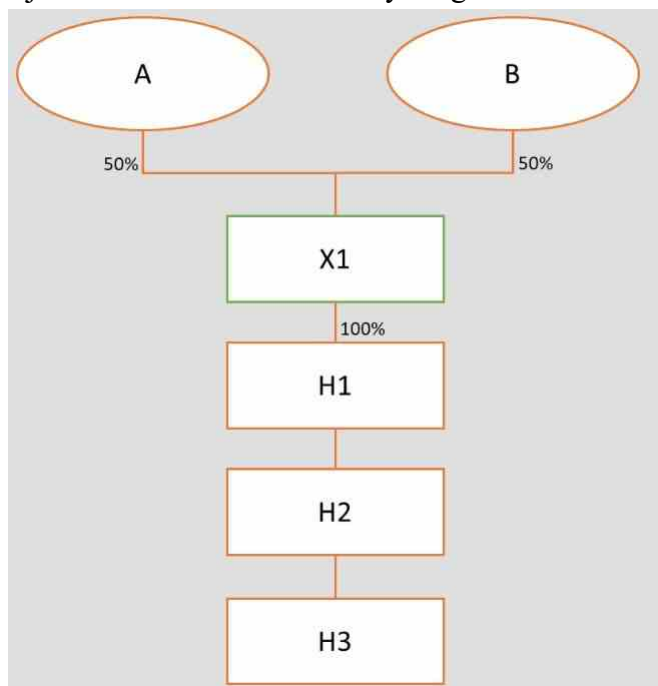
Etablering af de personlige holdingselskaber påtænkes gennemført ved nedenstående model.

*Step 1*

A og B ombytter deres aktier i H1 med anparter i det nyetablerede holdingselskab X1, der etableres med en selskabskapital på nominelt DKK [beløb udeladt].

Det er hensigten, at aktieombytningen gennemføres umiddelbart efter, at Skattestyrelsens svar på nærværende anmodning foreligger. Dog således, at aktieombytningen tidligst gennemføres i andet halvår af koncernens regnskabsår (1. juli - 31. december), forventeligt i 2022. Det er hensigten at selskabet stiftes med langt første regnskabsår og indkomstår løbende fra stiftelsen til 31. december 2023. Selskabets første indkomstår er dermed 2023.

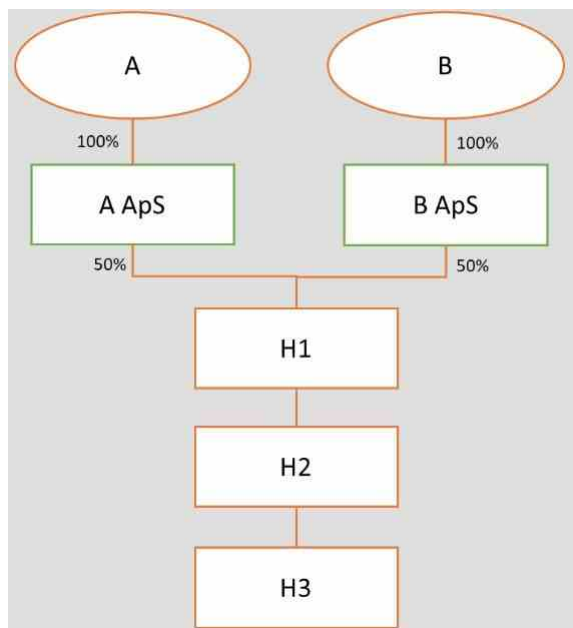
Ejerstrukturen efter aktieombytningen er illustreret som følger:



*Step 2*

X1 ophørsspaltes skattefrit i henhold til de objektive regler herom. Ved spaltningen vederlægges A og B med hvert sit personligt ejede holdingselskab. Hvert personlige holdingselskab vil herefter hver ejer 50 % af stemmer og kapital i H1.

Ejerstrukturen efter spaltningen er illustreret som følger:



Ophørsspaltningen sker umiddelbart efter stiftelsen af X1 og med regnskabsmæssig og skattemæssig virkning pr. stiftelsesdagen for X1.

Partnerne ønsker i den forbindelse Skattestyrelsens bindende svar på de skattemæssige konsekvenser forbundet med de ovenfor beskrevne omstruktureringer.

Skattestyrelsen har i mail af 10. maj 2022 forespurgt beskrivelse af forskellen mellem Skatterådets bindende svar i SKM2021. 297. SR og nærværende anmodning om bindende svar.

Spørgers repræsentant har hertil oplyst følgende:

"Som nævnt i nærværende anmodning er H1 administrationsselskab for sambeskatningskredsen og der er tilvalgt international sambeskatning. Selskabets regnskabsår løber 1. januar til 31. december.

I bindende svar af 25. maj 2021 (SKM2021. 297. SR) blev der beskrevet en påtænkt omstrukturering i to steps, dels en skattefri aktieombytning af kapitalandele i H1 til et nystiftet selskab med tilbagevirkende kraft og dels en skattefri ophørsspaltning med tilbagevirkende kraft af det nystiftede selskab til to nyetablerede holdingselskaber.

I SKM2021. 297. SR foretages aktieombytningen med tilbagevirkende kraft, således koncernforbindelsen anses for etableret allerede på tidspunktet for indkomstårets begyndelse idet det nystiftede selskab og øvrige selskaber i koncernen på tidspunktet for aktieombytningen er i samme indkomstår. Som følge heraf anses det erhvervende selskab (i SKM2021. 297. SR benævnt "D") for administrationsselskab på tidspunktet for vedtagelse af ophørsspaltningen, hvorfor bindingsperioden efter Skattestyrelsen opfattelse skal anses for afbrudt jf. SKM2021. 297. SR.

I nærværende anmodning om bindende svar af 9. marts 2022 foretages tillige en aktieombytning. Det erhvervende selskab, i anmodningen omtalt som "X1" etableres med langt første regnskabsår og indkomstår løbende fra stiftelsen (tidligst 1. juli 2022) til 31. december 2023. Som følge heraf er X1's første indkomstår 2023. På tidspunktet for aktieombytningen er resterende selskaber i koncernen i indkomståret 2022, hvorfor X1 først vil blive administrationsselskab for indkomståret 2023. Umiddelbart efter aktieombytningen (senest 31. december 2022) foretages en skattefri ophørsspaltning af X1 med skatte- og regnskabsmæssig virkning pr. stiftelsesdagen for X1. Herved ophører X1 og der etableres ikke sambeskatning med H1.

Som det fremgår af ovenstående beskrivelse, er forskellen på nærværende anmodning om bindende svar, at X1 på tidspunktet for spaltningen ikke anses for administrationsselskab for koncernen, idet dette først indtræder som administrationsselskab for indkomståret 2023. I SKM2021. 297. SR er det tilsvarende selskab "D" derimod administrationsselskab for koncernen på tidspunktet for ophørsspaltningen.

Forskellen mellem nærværende anmodning om bindende svar og SKM2021. 297. SR er således, at X1, modsat D, aldrig bliver administrationsselskab for H1 og underliggende datterselskaber, idet X1 ophørsspaltes før etablering af sambeskatning.

H1 vil således i hele perioden være administrationsselskab for koncernen, hvorfor det er vores opfattelse, at bindingsperioden ved den beskrevne omstrukturering ikke afbrydes og der som følge heraf ej heller udløses en genbeskatningsforpligtigelse. Det er således vores opfattelse, at situationen i SKM2021. 297. SR er forskellig fra nærværende situation, idet der på spaltningstidspunktet var etableret sambeskatning med H1 og underliggende selskaber."

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

Spørgsmål 1: Kan Skattestyrelsen bekræfte, at den beskrevne aktieombytning, af aktierne i H1 opfylder betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 36, således at aktieombytningen kan gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen?

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 36 har kapitalejerne i H1 adgang til at foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse fra Skattestyrelsen, når visse betingelser er opfyldt. Betingelserne gennemgås enkeltvis nedenfor.

#### *Selskaberne*

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, 1. pkt., at ombytning af aktier kan ske, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet medlemsstat i artikel 3 i direktiv nr. 133/2009. Da H1 er et aktieselskab og X1 etableres som et anpartsselskab, er denne betingelse opfyldt.

#### *Omybningsdato*

Som omybningsdato anses datoen for aktieombytningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, 2. pkt. I nærværende tilfælde vil omybningsdatoen blive datoen for vedtagelse af aktieombytningen. Aktieombytningen vedtages som tidligere nævnt i andet halvår af koncernens regnskabsår.

#### *Krav om stemmeflertal*

Det er en betingelse for at gennemføre en skattefri aktieombytning, at X1 ved aktieombytningen erhverver stemmeflertallet i H1, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, 1. pkt. X1 vil efter aktieombytningen eje 100 % af såvel stemmer som kapitalandele i H1.

Stemmeflertalsbetingelsen anses endvidere for opfyldt, selv om det erhvervende selskab umiddelbart efter aktieombytningen spaltes efter reglerne i fusionskattelovens § 15 a, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 2, 2 pkt.

Betingelsen om stemmeflertal er derfor opfyldt.

#### *Omybningsperiode*

Det er en betingelse, at aktieombytningen gennemføres inden for en periode på højst 6 måneder regnet fra den første omybningsdag, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4.

Skattestyrelsen kan ved besvarelsen lægge til grund, at A og B's aktieombytningen sker som én samlet transaktion. Betingelsen er derfor opfyldt.

#### *Krav om handelsværdi og ombytningsforhold*

Det er en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuelt kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 2. pkt. Det er desuden en betingelse, at der ikke sker en formueforskydning imellem kapitalejerne.

Ved aktieombytningen vederlægges A og B alene med anparter i X1. Der udbetales således ikke et kontant vederlag.

Da der er tale om en skattefri aktieombytning til et nystiftet holdingselskab, er betingelsen som udgangspunkt opfyldt.

A og B ejer tilsammen nominelt DKK [beløb udeladt] aktier i H1. Parterne skal således vederlægges i samme forhold som de i dag ejer aktier i H1. Dette betyder, at parterne skal vederlægges på følgende måde:

- A vederlægges i forholdet [beløb udeladt]/[beløb udeladt] svarende til 50 %
- B vederlægges i forholdet [beløb udeladt]/[beløb udeladt] svarende til 50 %

Da X1 stiftes med en anpartskapital på nominelt DKK [beløb udeladt], skal ejerskabet fordeles på følgende måde:

	<u>Nominelt</u>	<u>Ejerandel</u>
A	[beløb udeladt]	50 %
B	[beløb udeladt]	50 %
<u>I alt</u>	[beløb udeladt]	100 %

Da der er i nærværende er tale om en aktieombytning til et nystiftet selskab, og da parterne vederlægges i samme forhold som de i dag ejer H1, er betingelsen efter vores opfattelse opfyldt.

#### *Holdingskrav*

Det er en betingelse, at X1 ikke afstår anparter i H1 i en periode på 3 år efter vedtagelsen af ombytningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6. Anparterne i H1 kan dog afstås i forbindelse med en efterfølgende skattefri omstrukturering af X1.

Skattestyrelsen kan ved besvarelsen at det bindende svar lægge til grund, at parterne overholder dette krav.

#### *Succession hos de personlige anpartshavere*

Anparterne i X1, som A og B modtager som vederlag for de indskudte anparter i H1, anses for erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede anparter, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, jf. fusionsskatteovens § 11.

#### *Succession hos X1*

Anparterne i H1 anses for erhvervet på ombytningstidspunktet til handelsværdien på dette tidspunkt.

#### *Oplysning til Skattestyrelsen*

Senest samtidig med indgivelsen af selvangivelsen for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, skal X1 give Skattestyrelsen oplysning om, at selskabet har deltaget i en skattefri aktieombytning uden tilladelse fra Skattestyrelsen jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7. Da X1 ophørsspaltes med virkning fra stiftelsesdatoen, vil der imidlertid aldrig eksistere en selvangivelsespligt for X1.

### *Konklusion*

Det er vores opfattelse, at betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 36 for en skattefri aktieombytning uden tilladelse fra Skattestyrelsen er opfyldte, og at spørgsmål 1 dermed kan besvares bekræftende.

Spørgsmål 2: Kan Skattestyrelsen bekræfte, at X1 under de beskrevne omstændigheder ikke indtræder i sambeskatning med H1 og underliggende selskaber, og dermed ikke overtager genbeskatningsforpligtigelsen, eller bindingsperioden for H1 forlænges, når spaltningen af selskabet sker senest den 31. december?

Det følger af selskabsskattelovens § 10, stk. 5, at alle selskaber, der indgår i en sambeskatning omfattet af selskabsskattelovens § 31 A, skal have samme indkomstår som administrationsselskabet.

I forbindelse med aktieombytningen indtræder X1 som udgangspunkt som det ultimative moderselskab i sambeskatning med H1 og underliggende selskaber. Det betyder, at H1's rettigheder og forpligtigelser som administrationsselskab, herunder genbeskatningsforpligtigelsen vedrørende den internationale sambeskatning, som udgangspunkt skal overføres til X1.

X1 etableres med indkomståret 2023 som første indkomstår, således at selskabets første indkomstår løber fra stiftelsen og frem til 31. december 2023. Skattestyrelsen kan samtidig lægge til grund, at spaltningen af X1 senest vedtages den 31. december 2022. Efter ophørsspaltningen vil H1 igen være det ultimative moderselskab i sambeskatningskredsen, da ingen af de ved spaltningen etablerede personlige holdingselskaber opnår bestemmende indflydelse i H1.

Det følger af selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., at:

*"Hvis et nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, indtræder sambeskatningen dog først med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår."*

I et bindende svar offentliggjort som SKM2008. 923. SR har Skatterådet taget stilling til, hvorledes denne bestemmelse skal fortolkes, når der er tale om et nystiftet administrationsselskab. Skatterådet udtalte bl.a. følgende:

*"Det følger af selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., at hvis et nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode, og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, indtræder sambeskatningen dog først med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår". [Egen understregning]*

H1 og underliggende selskaber indtræder efter vores opfattelse først i indkomståret 2023 den 1. januar 2023. På dette tidspunkt er H1 det ultimative moderselskab i sambeskatningskredsen, idet X1 er spaltet jf. beskrivelse ovenfor. H1 vil således hele tiden være administrationsselskab.

Det er derfor vores opfattelse, at X1 aldrig indtræder i sambeskatningen med H1 og underliggende selskaber, X1 overtager derfor heller ikke efter vores opfattelse den genbeskatningsforpligtigelse, der påhviler H1 i henhold til selskabsskattelovens § 31 A.

Det er ligeledes vores opfattelse, at bindingsperioden for international sambeskatning for H1 ikke ændres, idet H1 forbliver administrationsselskab for sambeskatningskredsen. Bindingsperioden udløb er således forsat, efter omstruktureringerne, indkomståret 20XX.

### *Konklusion*

Det er herefter vores opfattelse, at spørgsmål 2 kan besvares bekræftende.

Spørgers repræsentant har derudover følgende bemærkninger i høringssvar af 25. november 2022, til Skattestyrelsens indstilling i spørgsmål 2:

### *Formål og baggrund for selskabsskattelovens § 31 A om international sambeskatning*

Den nugældende bestemmelse om international sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 A blev indført ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 (lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove - nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljeprincip i sambeskatningen).

Lovforslaget implementerede det nugældende globalpuljeprincip, med den konsekvens, at såfremt international sambeskatning tilvælges, skal den omfatte alle koncernforbundne udenlandske selskaber og enheder. Forud for lovforslaget var det muligt at vælge hvilke udenlandske selskaber mv., der ønskedes inddraget i den danske sambeskatning.

Af bemærkninger til lovforslaget L 121/2004 (som vedtaget ved lov nr. 426 af 6. juni 2005) fremgår det i afsnit 1 "*Indledning*" og afsnit 2 "*Formål og baggrund*" blandt andet følgende om baggrunden for indførelse af globalpuljeprincippet;

*"I det nuværende regelsæt kan de udenlandske koncerner undgå beskatning af deres danske aktiviteter. Dette skyldes, at en af værnreglerne i skattelovgivningen (ligningslovens § 5 H) ikke fungerer efter hensigten. Koncernen kan reducere dansk beskatning ved at placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber, som derefter indplaceres i den danske sambeskatning.*

*Regeringen ønsker at lukke effektivt for denne mulighed, hvor kun de underskudsgivende aktiviteter bliver inddraget under dansk beskatning. Dette gøres som nævnt ved indførelsen af globalpulje-princippet. Herved skal koncernen inddrage såvel underskudsgivende selskaber som overskudsgivende selskaber.*

*Regeringen har endvidere lagt vægt på, at sambeskatningsreglerne medfører, at nogle koncerner kommer til at betale mindre skat end deres skatteevne tilsiger, fordi koncernerne kan vælge kun at inddrage underskudsgivende selskaber under sambeskatningen, mens de overskudsgivende kan holdes udenfor dansk beskatning. Denne mulighed for koncernen for selv at vælge hvilke selskabers indkomst, der skal beskattes, kaldes »cherry picking«. Muligheden indebærer, at sambeskatningsordningen ikke bliver konsekvent og sammenhængende og derved inviterer til kreativ skatteplanlægning. Som følge heraf har der løbende vist sig behov for at indføre værnregler."*

Af bemærkninger til lovforslaget fremgår det således tydeligt, at formålet med bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 A er et ønske om at undgå den såkaldte "cherry picking", hvorved overskudsgivende udenlandske selskaber m.v. holdes uden for dansk sambeskatning, mens udenlandske underskudsgivende selskaber m.v. inddrages i dansk sambeskatning. Med indførelse af globalpuljeprincippet, blev muligheden for cherry picking således imødegået.

For at undgå omgåelse af cherry picking ved spaltning af det ultimative moderselskab (administrationsselskabet) og opdeling i henholdsvis overskudsgivende og underskudsgivende selskaber, blev det i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11 pkt. præciseret, at der udløses fuld genbeskatning ved spaltning af det ultimative moderselskab (administrationsselskabet).

### *Bemærkninger til den konkrete situation*

Det bemærkes indledningsvist, at den skitserede spaltning af X1 i spørgsmål 2 sikrer, at det på trods af spaltningen uden genbeskatning af tidligere fratrukne underskud ikke bliver muligt at foretage "cherry picking" af udenlandske selskaber mv. under dansk beskatning, således at overskudsgivende udenlandske selskaber mv. ikke inddrages under dansk beskatning, medens underskudsgivende selskaber mv. er inddraget under dansk beskatning.

Spaltningen af X1 strider således ikke mod formålet i selskabsskattelovens § 31 A.

*Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt.*

Af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt. fremgår det;

*"Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter stk. 11"*

Fuld genbeskatning udløses således:

- 1) såfremt en bindingsperiode afbrydes og
- 2) der er tale om et ultimativt moderselskab (administrationsselskab).

*Ad 1)*

Afbrydelse af bindingsperiode forudsætter indledningsvis, at der på tidspunktet de facto foreligger en bindingsperiode, som kan udløse genbeskatning.

Ved anpartsombytning af H1 til det nystiftede X1 vil en resterende del af den 10-årige bindingsperiode hos H1 blive overført til X1, når X1 bliver administrationsselskab jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 10. pkt.

X1 etableres med 1. regnskabsår fra stiftelsen i 2022 og frem til 31. december 2023, hvorfor H1 fortsat i 2022 og efter stiftelsen af X1 vil være administrationsselskab og have forpligtelserne i relation til den internationale sambeskatning, herunder i forhold til bindingsperioden og genbeskatning af fratrukne underskud.

H1 ophører således først med at være administrationsselskab og det ultimative moderselskab i den internationale sambeskatning med de udenlandske datterselskaber, hvortil der knytter sig en genbeskatningsforpligtelse, når indkomståret 2022 udløber, hvilket sker den 31. december 2022.

Det er således også på selvangivelsen for H1, at genbeskatningssaldoen for indkomståret 2022 skal angives. Ligeledes vil en eventuel udtræden i forbindelse med salg af udenlandske selskaber efter anpartsombytningen og inden udløbet af 2022 således også påvirke genbeskatningssaldoen, som X1 vil overtage den 1. januar 2023.

I SKM2021. 297. SR nystiftes D med tilbagevirkende kraft, således at selskabet allerede på stiftelsesdagen bliver administrationsselskab og dermed det ultimative moderselskab for koncernen. Derfor overtages bindingsperiode og genbeskatningsforpligtelse på stiftelsesdagen modsat tilfældet i nærværende anmodning.

Ved spaltning af X1 før 1. januar 2023 vil der derfor ikke ske afbrydelse af en bindingsperiode, idet denne først overtages den 1. januar 2023.

I SKM2007. 761. SR, der vedrørte forpligtelsen til betaling mellem et hidtidigt og et nyt administrations-selskab, udtalte daværende SKAT følgende;

*"Det følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 4. pkt., at når der udpeges et nyt administrations-selskab, skal det tidligere administrations-selskabs rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrati-onsselskab. Denne overførsel af rettigheder og forpligtelser skal ske på samme dag som den dag, hvor der sker udpegnin g af det nye administrations-selskab." [Vores fremhævning]*

Afgørelsen understreger således, at overtagelsen af det hidtidige administrations-selskabs forpligtelser, herunder bindingsperiode og genbeskatningsforpligtelsen, overtages på det tidspunkt, hvor et nyt selskab bliver administrations-selskab for den internationale sambeskatning. I nærværende tilfælde sker dette pr. 1. januar 2023.

*Ad 2)*

Udløsning af fuld genbeskatning ved afbrydelse af bindingsperiode forudsætter herudover, at der er tale om spaltning af et ultimativt moderselskab.

I selskabsskattelovens § 31 stk. 1, 3. pkt. fremgår, hvornår et selskab er et ultimativt moderselskab i en sambeskatning, nemlig når dette er ikke skal anses for et datterselskab i sambeskatningen.

Dette er yderligere uddybet, når der foreligger en international sambeskatning i selskabsskattelovens §31 A, stk. 4, 1.pkt. Heraf fremgår, at ved international sambeskatning skal det ultimative moderselskab forstås som administrations-selskabet.

Der er således sammenfald mellem det ultimative moderselskab og administrations-selskabet. Dette ses tillige at være lovgivers hensigt i forbindelse med indførelsen af selskabsskattelovens § 31 stk. 3, 11. pkt. I spørgsmål 118 til L 121/2004 til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., blev det ultimative moderselskab og administrations-selskabet tillige sidestillet uden yderligere kommentarer hertil.

Ved spaltning af X1 før 1. januar 2023, vil der således ikke ske spaltning af et ultimativt moderselskab, idet datterselskaberne først pr. denne dato indtræder i sambeskatningen og X1 bliver til et administrations-selskab.

Skattestyrelsen kan lægge til grund, at X1 i perioden frem til spaltningen i 2022, ikke vil erhverve eller stifte selskaber.

#### *Bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 2*

Skattestyrelsen har indstillet, at spørgsmål 2 besvares med "nej". Nedenfor følger vores bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling.

Skattestyrelsen affører indledningsvist i sin indstilling til spørgsmål 2, at Skattestyrelsen *"ikke er enig med Spørger i, at X1 aldrig bliver administrations-selskab for H1 og underliggende koncernselskaber"*.

Som begrundelse herfor anfører Skattestyrelsen, at X1 efter aktieombytnin gen og allerede pr. stiftelsesda-gen vil være det ultimative moderselskab i koncernen efter selskabsskattelovens § 31 C, jf. selskabsskat-telovens § 31, stk. 1, 4. pkt. og derved også er administrations-selskab jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4, 1. pkt. 5

Som Skattestyrelsen også selv anfører i indstillingen, finder Selskabsskattelovens § 31, om national sambeskatning, tilsvarende anvendelse på international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, 3. pkt.

Af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 1. pkt. fremgår følgende;

*"Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, **der deltager i sambeskatningen**, som administrationsselskab i sambeskatningen." [Vores fremhævning]*

Endvidere følger det af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4, 2. pkt. fremgår det at;

*"Såfremt det ultimative moderselskab ikke er skattepligtigt efter §§ 1 og 2 **eller ikke deltager i sambeskatningen**, skal der udpeges et administrationsselskab, som er omfattet af § 31, stk. 1." [Vores fremhævning]*

Af ovenstående fremgår det således, at det er en betingelse for at kvalificere som administrationsselskab, i såvel national som international sambeskatning, at selskabet deltager i sambeskatningen.

Som også nævnt ovenfor deltager X1 ikke i sambeskatningen med H1 og underliggende selskaber i indkomståret 2022. Derimod ville H1 og underliggende selskaber indtræde i sambeskatning fra 1. januar 2023, såfremt X1 ikke spaltes forud herfor. Det har efter vores opfattelse ikke betydning, at hele perioden fra X1's stiftelse i 2022 til 31. december 2023 skal medtages i sambeskatningen for 2023.

At indkomstperioden for X1 ikke har betydning, understøttes yderligere af, at der aldrig etableres en sambeskatning såfremt H1 er afstået før 1. januar 2023. Det vil sige, at selskabet i denne situation aldrig bliver et ultimativt moderselskab (administrationsselskab). X1 bliver derfor først ultimativt moderselskab, når der er sambeskatning med andre selskaber.

Skattestyrelsen anfører desuden, at det i lighed med SKM2021. 297. SR er X1's status som ultimativt moderselskab, der er afgørende for, om der udløses fuld genbeskatning ved spaltning jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3. 11. pkt.

Som anført ovenfor det vores opfattelse, at der er sammenfald mellem det ultimative moderselskab og administrationsselskabet jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4, 1. pkt. Da X1 på tidspunktet for spaltning ikke er et administrationsselskab i en sambeskatning og derved ikke på tidspunktet for spaltning har overtaget de til den internationale sambeskatning tilknyttede forpligtigelser, medfører spaltningen efter vores opfattelse ej heller, at bindingsperioden afbrydes, hvorfor der ikke udløses fuld genbeskatning. Vi henviser i øvrigt til argumentation anført ovenfor.

Spaltningen medfører således, at genbeskatningsforpligtigelsen forbliver hos H1, og genbeskatning heraf vil ske efter samme principper, som hvis anpartsombytning og spaltning ikke var gennemført. 6

### Konklusion

På baggrund af ovenstående er det således vores opfattelse, at spaltningen af X1 i 2022 ikke medfører, at bindingsperioden afbrydes, hvorfor der ikke udløses fuld genbeskatning. Det er således vores opfattelse at Skatterådet kan besvare spørgsmål 2 bekræftende.

Vi bemærker for god ordens skyld, at datoer/indkomstår i nærværende anmodning er illustrative. Det er således vores opfattelse, at bindingsperioden ikke afbrydes når der sker anpartsombytning og spaltning i 2. halvår i et givent regnskabsår, når det ved anpartsombytningen stiftede selskab stiftes med langt første regnskabs- og indkomstår.

Spørgsmål 3: Kan Skattestyrelsen bekræfte, at den beskrevne ophørsspaltning af X1 opfylder betingelserne i fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 b, således at spaltningen kan gennemføres skattefri uden tilladelse fra Skattestyrelsen?

I henhold til fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, er det muligt at foretage en skattefri ophørsspaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen, når visse betingelser er opfyldt. Betingelserne gennemgås enkeltvis nedenfor.

### *Selskaberne*

Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende som det modtagende selskab er omfattet af begrebet medlemsstat i artikel 3 i direktiv nr. 133/2009. Da H1 er et aktieselskab og X1 etableres som et anpartsselskab, er denne betingelse opfyldt.

### *Fusionsdato*

Den skattemæssige fusionsdato skal fastlægges i overensstemmelse med fusionsskattelovens § 5, jf. § 15 b, stk. 2. Fusionsdatoen fastlægges derfor i overensstemmelse med fusionsskattelovens § 5, stk. 1, hvorfor spaltningen kan ske med tilbagevirkende kraft.

Skattestyrelsen kan herefter forudsætte, at spaltningen gennemføres med datoen for vedtagelsen af aktieombytningen som den skattemæssige fusionsdato, således at aktieombytningen og spaltningen gennemføres med den samme fusionsdato, hvorfor denne betingelse er opfyldt.

### *Holdingskrav*

Det er en betingelse, at de 2 nyetablerede selskaber, der begge efter spaltningen ejer hver 50 % af selskabskapitalen i H1, ikke afstår aktier i H1 i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltningen, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 5. pkt. Anparterne i H1 kan dog afstås i forbindelse med en efterfølgende skattefri omstrukturering af de nyetablerede holdingselskaber. I så fald videreføres holdingskravet i restløbetiden.

Skattestyrelsen kan ved besvarelsen af det bindende svar lægge til grund, at parterne overholder dette krav.

### *Flere selskabsdeltagere*

Det følger af fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt., at der ikke kan gennemføres en skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen, 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.

Skattestyrelsen kan lægge til grund, at A og B begge har været kapitalejere i H1 i mindst 3 år på spaltningstidspunktet.

Det er vores opfattelse, at parterne opfylder betingelsen om mindst 3 års ejertid i X1, da de i kraft af den skattefri aktieombytning med succession skal anses for at have erhvervet anparterne i X1 på samme tidspunkt som aktierne i H1. Se hertil det bindende svar offentliggjort i SKM2008. 791. SR, hvoraf det fremgår, at medregnet ejertid ved en forudgående succession tæller med i opgørelsen af 3 års perioden.

Det er herefter vores opfattelse, at betingelsen er opfyldt.

### *Værdien af vederlagsaktierne*

Det er en betingelse for skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen, at værdien af de tildelte 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.

A og B vederlægges udelukkende med anparter (vederlagsanparter) i X1 ved den skattefri aktieombytning. Der udbetales ikke kontant vederlag i forbindelse med aktieombytningen.

Ved spaltningen vederlægges parterne alene med anparter i de 2 nyetablerede holdingselskaber, hvorfor der heller ikke i forbindelse med ophørsspaltningen sker en kontant vedlæggelse.

X1 vil forinden ophørsspaltningen eje nominelt DKK [beløb udeladt] aktier i H1. Ejerskabet til X1 umiddelbart inden ophørsspaltningen fordeler sig således:

	<u>Nominelt</u>	<u>Ejerandel</u>
<u>A</u>	[beløb udeladt]	50 %
<u>B</u>	[beløb udeladt]	50 %
<u>I alt</u>	[beløb udeladt]	100 %

Ved spaltningen vederlægges A og B med hvert sit holdingselskab, med nominelt DKK [beløb udeladt] aktier i H1. Ejerskabet til H1 efter spaltningen fordeler sig således:

	<u>Nominelt</u>	<u>Ejerandel</u>
<u>A ApS</u>	[beløb udeladt]	50 %
<u>B ApS</u>	[beløb udeladt]	50 %
<u>I alt</u>	[beløb udeladt]	100 %

Det er herefter vores opfattelse, at betingelsen er opfyldt.

#### *Succession for de personlige anpartshavere*

Spaltningen sker med succession, således at A og B viderefører deres anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt på vederlagsanparterne jf. fusionsskattelovens § 15 b, stk. 4 jf. § 11.

#### *Succession for erhvervende selskaber*

Spaltningen sker med succession, hvilket indebærer, at aktiver og passiver, der ved spaltningen overføres fra X1 til de modtagende selskaber, ved opgørelsen af de pågældende modtagende selskabers skattepligtige indkomst behandles som om, de var anskaffet af dette selskab på de tidspunkter og for de anskaffelsessummer, hvor de er erhvervet af X1. Dette medfører, at de 2 modtagende nyetablerede holdingselskaber, anses for at have erhvervet anparterne i H1 på ombytningstidspunktet til handelsværdien på dette tidspunkt.

Desuden succedere de 2 modtagende nyetablerede holdingselskaber i holdingkravet vedrørende aktieombytningen, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 5. pkt.

#### *Forholdet mellem aktiver og forpligtelser*

Det er en betingelse for skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overføres til de modtagende selskaber, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i X1 jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2, 3. pkt. Forholdet opgøres på tidspunktet for den skattemæssige spaltningsdato.

X1 spaltes som tidligere anført på datoen for vedtagelsen af aktieombytningen som den skattemæssige spaltningdato. X1's balance vil på dette tidspunkt alene bestå af anparterne i H1 samt egenkapital på passivsiden. Der vil ikke være forpligtigelser i balancen.

Det er derfor vores opfattelse, at forholdet mellem aktiver og forpligtelser automatisk vil være det samme i de modtagende selskaber som i X1, hvorfor betingelsen er opfyldt.

#### *Selvangivelse og indberetning af anskaffelsessum*

Det fremgår af fusionsskattelovens § 15 b, stk. 3, at de modtagende selskaber er forpligtet til at indsende selvangivelse på vegne af X1. Da X1 stiftes og ophører samme dag jf. omtale ovenfor, vil X1 imidlertid aldrig eksistere i skattemæssig forstand og får dermed heller ikke selvangivelsespligt.

Det følger ligeledes af fusionsskattelovens § 15 b, stk. 5, er der i forbindelse med selvangivelse for det indkomstår, hvori spaltningen sker, skal indsendes en opgørelse af anskaffelsessummen for anparterne i de modtagende selskaber.

Ovenstående er efter vores opfattelse ikke gyldighedsbetingelser, men Skattestyrelsen kan lægge til grund, at betingelserne vil blive opfyldt.

#### *Konklusion*

Det er vores opfattelse, at betingelserne i fusionsskattelovens §§ 15 a, og 15 b for en skattefri spaltning uden tilladelse fra Skattestyrelsen er opfyldte, hvorfor spørgsmål 3 kan besvares bekræftende.

### **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne aktieombytning af aktierne i H1 med anparter i det nyetablerede holdingselskab X1 opfylder betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 36, således at aktieombytningen kan gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen.

#### *Begrundelse*

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, at selskaber har mulighed for at foretage en skattefri aktieombytning, såfremt nærmere betingelser er opfyldt.

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, 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.

Muligheden for at foretage en sådan aktieombytning skattefrit medfører således, at aktionærerne succederer i de ombyttede aktier, hvorved en eventuel beskatning ved afståelsen af aktierne udskydes, jf. fusionsskattelovens §§ 9 og 11. En skattefri aktieombytning kan foretages med eller uden tilladelse fra told- og skatteforvaltningen.

Spørger ønsker at foretage den beskrevne ombytning af aktierne i H1 med anparterne i X1 uden tilladelse fra Skattestyrelsen.

Såfremt en aktieombytning gennemføres, uden at der er opnået en forudgående tilladelse fra told- og skatteforvaltningen efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, kræves det, at en række betingelser er opfyldte.

Indledningsvist er det et krav, at både det erhvervende selskab og det erhvervede selskab udgør et selskab i henhold til artikel 3 i direktiv 2009/133/EF (fusionsskattedirektivet) eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU.

Henset til at det erhvervende selskab, X1, er et dansk anpartsselskab og det erhvervede selskab, H1, er et dansk aktieselskab, er betingelsen opfyldt.

Det er endvidere et krav for at kunne gennemføre en skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, at det erhvervende selskab opnår stemmeflertallet i det erhvervede selskab.

Ved den påtænkte ombytning vil X1 erhverve 100 pct. af såvel stemmer som kapitalandele i H1, hvorfor betingelsen anses for at være opfyldt.

Det er også en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuelt kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Der må således ikke i forbindelse med aktieombytningen ske formueforskydninger mellem aktionærerne.

Det er oplyst, at aktionærerne i H1, A og B, alene vederlægges med anparter i X1, i samme forhold som de i dag ejer aktierne i H1 og at der ikke udbetales et kontant vederlag. Skattestyrelsen anser på den baggrund betingelsen for opfyldt.

Det er yderligere oplyst, at det ved besvarelsen kan lægges til grund, at X1 ikke i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet afstår anparter i H1 i strid med aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3. pkt. Skattestyrelsen anser derfor også betingelsen efter denne bestemmelse for opfyldt.

Det er yderligere en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemte 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, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 6. pkt.

X1 er et anpartsselskab, der er hjemmehørende i Danmark. Betingelsen er derfor opfyldt.

Det er også en betingelse, at ombytningen gennemføres inden for en periode på højst 6 måneder regnet fra den første ombytningsdag.

Det er oplyst, at Skattestyrelsen ved besvarelsen kan lægge til grund, at kombinationsomstruktureringerne sker som én samlet transaktion på et tidspunkt i andet halvår 2022. Skattestyrelsen anser derfor denne betingelse for opfyldt.

Endelig er det en betingelse efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7, at det erhvervende selskab senest samtidig med indgivelsen af oplysninger til Told- og Skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført, giver told- og skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter reglerne i stk. 6.

Repræsentanten har oplyst, at X1 ophørspaltes med virkning fra stiftelsesdatoen og at der på baggrund aldrig vil eksistere en oplysningspligt for X1.

Skattestyrelsen forstår det oplyste som, at X1 efter repræsentantens opfattelse ikke vil være omfattet af oplysningspligten i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at selvom X1 ophører samme dag som det stiftes, påhviler det fortsat X1 som det erhvervende selskab i aktieombytningen at give Told- og Skatteforvaltningen oplysning om, at selskabet har deltaget i en aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6. X1 vil på ombytningstidspunktet både eksistere civilretligt og skatteretligt. Oplysningerne skal gives senest samtidig med indgivelsen af oplysninger til Told- og Skatteforvaltningen efter skatsammetekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor aktieombytningen er gennemført - det vil sige i indkomståret 2023.

Skattestyrelsen forudsætter, at forpligtelsen i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 7, vil blive opfyldt.

Skattestyrelsen finder herefter, at betingelserne for skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, alle er opfyldt.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at X1 ikke indtræder i sambeskatning med H1 og underliggende selskaber, og at X1 derfor ikke overtager genbeskatningsforpligtigelsen for H1, ligesom bindingsperioden for H1 ikke forlænges, når spaltningen af X1 sker senest den 31. december 2022.

### *Begrundelse*

Skatterådet har i et tidligere bindende svar, jf. SKM2021. 297. SR, taget stilling til, om en påtænkt kombinationsomstrukturering med stiftelse- og efterfølgende ophørsspaltning af det i sagen [nye] ultimative moderselskab, D A/S, bevirkede, at bindingsperioden i den internationale sambeskatning blev afbrudt, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt.

I SKM2021. 297. SR påtænkte Spørger at stifte D A/S ved en skattefri aktieombytning med det i sagen hidtidige ultimative moderselskab og administrationsselskab i den internationale sambeskatning, C A/S. C A/S indgik i international sambeskatning med en række underliggende koncernselskaber, og var ejet med 50/50 af to fysiske personer. Efter en skattefri ophørsspaltning af D A/S ville de to fysiske personer eje C A/S i samme forhold som hidtil gennem hvert deres personlige holdingselskab. Såvel aktieombytningen og spaltningen skete med tilbagevirkende kraft. Skatterådet kunne imod Spørgers ønske ikke bekræfte, at den påtænkte kombinationsomstrukturering ikke afbrød den internationale sambeskatning. Den internationale sambeskatning skulle derfor anses for afbrudt med fuld genbeskatning til følge. Skatterådet lagde ved vurderingen vægt på, at D A/S var ultimativt moderselskab på tidspunktet for spaltningen og at D A/S var nødt til at eksistere civilretligt i en periode for at kunne beslutte en spaltning.

I lighed med SKM2021. 297. SR, påtænker Spørger i nærværende anmodning at stifte X1 i 2022 ved en skattefri aktieombytning med det hidtidige ultimative moderselskab og administrationsselskab i den internationale sambeskatning, H1. Umiddelbart efter dets stiftelse bliver X1 ophørsspaltet i de to selskaber, A ApS og B ApS. H1 ejes før kombinationsomstruktureringen af de to fysiske personer, A og B, med 50/50. Dette gør sig også gældende efter kombinationsomstruktureringen gennem de to personlige holdingselskaber.

Til forskel fra SKM2021. 297. SR, vedtages hverken aktieombytningen eller spaltningen i nærværende anmodning med tilbagevirkende kraft.

X1 bliver i nærværende anmodning stiftet med 2023 som første indkomstår, der dækker perioden fra stiftelsen i 2022 til den 31. december 2023. H1 og de underliggende koncernselskaber har kalenderåret som indkomstår og for disse selskaber påbegyndes indkomståret 2023 derfor først den 1. januar 2023.

Den efterfølgende spaltning af X1 sker derfor i et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af H1 og de underliggende koncernselskaber.

Det er Spørgers opfattelse, at spaltningen ikke afbryder bindingsperioden i den internationale sambeskatning, og at der som følge heraf ikke udløses fuld genbeskatning, da X1 i nærværende anmodning, i modsætning til SKM2021. 297. SR, aldrig bliver administrationsselskab for H1 og underliggende koncernselskaber. Ophørsspaltningen af X1, sker efter Spørgers opfattelse på et tidspunkt før der etableres sambeskatning mellem X1, H1 og de underliggende koncernselskaber.

Skattestyrelsen er indledningsvist ikke enig med Spørger i, at X1 aldrig bliver administrationsselskab for H1 og de underliggende koncernselskaber.

X1 vil efter aktieombytningen være ultimativt moderselskab i koncernen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 4. pkt., da selskabet ved stiftelsen er moderselskab uden at være datterselskab.

Selskabsskattelovens § 31 vedrører national sambeskatning, men bestemmelserne i selskabsskatteloven § 31 om national sambeskatning anvendes tilsvarende ved international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14. Se selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, 3. pkt.

Da X1 ved stiftelsen er ultimativt moderselskab i koncernen, bliver X1 også [nyt] administrationsselskab i den internationale sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4, 1. pkt.

X1 overtager i den forbindelse det tidligere administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 4. pkt. - og dermed også forpligtelsen til fuld genbeskatning, hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Det er desuden Skattestyrelsens opfattelse, at det i lighed med SKM2021. 297. SR er X1's status som ultimativt moderselskab, der er afgørende for, om der udløses fuld genbeskatning hvis X1 spaltes, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt.

Repræsentanten anfører i den forbindelse i høringssvar af 25. november 2022, at der efter repræsentantens opfattelse er sammenfald mellem 'det ultimative moderselskab' og 'administrationsselskab', jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4, 1. pkt.

Skattestyrelsen bemærker hertil, at det vanligvis er koncernens ultimative moderselskab, der også er administrationsselskab i sambeskatningen, men at det ikke nødvendigvis forholder sig sådan. Det er derfor vigtigt at sondre mellem de to begreber.

I selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4, 2. pkt., fremgår:

*"Såfremt det ultimative moderselskab ikke er skattepligtigt efter §§ 1 eller 2 eller ikke deltager i sambeskatningen, skal der udpeges et administrationsselskab, som er omfattet af § 31, stk. 1."*

Det følger heraf, at såfremt koncernens ultimative moderselskab f.eks. er udenlandsk, skal der udpeges et administrationsselskab, som er omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 1. Der vil i det tilfælde derfor *ikke* være sammenfald mellem 'det ultimative moderselskab' og 'administrationsselskab'.

Selvom det pågældende ultimative udenlandske moderselskab i det tilfælde ikke er administrationsselskab, vil en eventuel spaltning heraf dog fortsat udløse fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt. Dette er netop som følge af selskabets status som ultimativt moderselskab.

At X1 stiftes med et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af H1 og underliggende datterselskaber, har efter Skattestyrelsens opfattelse ikke betydning for, dels at den internationale sambeskatning mellem X1 og H1 og de underliggende koncernselskaber indtræder ved stiftelsen af X1, dels at bindingsperioden i den internationale sambeskatning afbrydes, når/hvis X1 spaltes.

#### *X1's indtræden i international sambeskatning*

Det følger af selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., at hvis et nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, indtræder sambeskatningen først med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår.

Da X1 er et nystiftet selskab, indtræder sambeskatningen mellem X1, H1 og de underliggende koncernselskaber ifølge selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., derfor først med virkning for X1's første indkomstår i 2023.

Bestemmelsens anvendelsesområde er i forarbejderne til lov nr. 426 af 6. juni 2005, illustreret med følgende to eksempler:

#### *"Eksempel 4*

En koncern består af moderselskabet A og det helejede datterselskab C. A er administrationsselskab og selskabernes indkomstår følger kalenderåret. Den 1. september 2005 stiftes selskabet B ved indskud af aktierne i C. Herefter er A ejer af B, som igen ejer C. B's første indkomstperiode løber fra 1. september 2005 - 31. december 2006 og vedrører indkomståret 2006.

*Den særlige regel for nystiftede selskaber indebærer, at B først indtræder i sambeskatningen i indkomståret 2006. Det svarer til behandlingen i de tilfælde, hvor et selskab med bagudforskudt indkomstår erhverves af et selskab, hvis indkomstår følger kalenderåret.*

#### *Eksempel 5*

Som eksempel 4, men i stedet stiftes B ved indskud af aktierne i A, således at B ejer A, som igen ejer C.

B indtræder også i dette tilfælde først i sambeskatningen for indkomståret 2006, selv om B som øverste moderselskab i sambeskatningen skal være administrationsselskab. Det indebærer, at sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2005 opgøres på baggrund af indkomsten i A og C i perioden 1. januar 2005 - 31. december 2005. For indkomståret 2006 opgøres sambeskatningsindkomsten på baggrund af indkomsten i A og C i perioden 1. januar 2006 - 31. december 2006 og indkomsten i B i perioden 1. september 2005 - 31. december 2006." (Skattestyrelsens understregning.)

Som i ovenstående eksempel 5 ses det i nærværende anmodning, at X1 stiftes ved indskud af aktierne i det hidtidige moder- og administrationsselskab, H1, og at dette selskabs - samt de underliggende koncernselskabers - indkomstperiode afviger fra X1's indkomstperiode. H1 og de underliggende koncernselskabers indkomstår følger kalenderåret, mens X1's første indkomstperiode løber fra stiftelsen i 2022 - 31. december 2023. X1 indtræder derfor først i sambeskatningen for indkomståret 2023.

For indkomståret 2023 opgøres sambeskatningsindkomsten på baggrund af indkomsten i H1 og de underliggende koncernselskaber i perioden 1. januar 2023 - 31. december 2023 og indkomsten i X1 i perioden

fra stiftelsen i 2022 - 31. december 2023. For indkomståret 2022 opgøres sambeskatningsindkomsten dog fortsat på baggrund af indkomsten i H1 og de underliggende koncernselskaber i perioden 1. januar 2022 - 31. december 2022.

Det ses derfor, at selvom indkomståret 2023 for H1 og de underliggende koncernselskaber afviger fra indkomståret 2023 i X1, ændrer dette ikke på, at sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2023 opgøres på baggrund af selskabernes indkomst i disse afvigende perioder.

X1 indtræder derfor også ved dets stiftelse i 2022 i sambeskatning med H1 og de underliggende koncernselskaber fra og med indkomståret 2023.

### *Spaltningen af X1*

X1 er ultimativt moderselskab på tidspunktet for den påtænkte spaltning.

Såfremt X1 spaltes, anses bindingsperioden i den internationale sambeskatning således for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt. Se tilsvarende SKM2021. 297. SR.

### Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar af 25. november 2022 anført en række synspunkter, som overordnet kan opdeles i emnerne *i)* spaltningen af X1, *ii)* X1's indtræden/deltagelse i international sambeskatning, og *iii)* overførsel af rettigheder og forpligter fra det hidtidige administrationselskab til X1.

### *Spaltningen af X1*

Repræsentanten anfører, at fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., udløses såfremt:

- 1) en bindingsperiode afbrydes, og
- 2) der er tale om et ultimativt moderselskab

Repræsentantens udlægning er efter Skattestyrelsens opfattelse en fejllæsning af bestemmelsen.

I selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., fremgår:

*"Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter stk. 11."*

Af bestemmelsen fremgår derfor, at spaltning af det ultimative moderselskab (i international sambeskatning) har to konsekvenser i form af *i)* bindingsperioden anses for afbrudt, og *ii)* der udløses fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Skattestyrelsen er indledningsvist enig med repræsentanten i, at det er en forudsætning for anvendelsen af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., at det ultimative moderselskab faktisk indgår i international sambeskatning med de underliggende koncernselskaber, på det tidspunkt, hvor det spaltes.

X1 indgår efter Skattestyrelsens opfattelse allerede ved dets stiftelse i 2022 i international sambeskatning med H1 og underliggende koncernselskaber for indkomståret 2023, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt. Der henvises til ovenstående begrundelse.

Spaltningen af X1 på et tidspunkt i 2022 vil derfor afbryde bindingsperioden i den internationale sambeskatning, og udløse fuld genbeskatning i indkomståret 2023, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Skattestyrelsens er i øvrigt enig med repræsentanten i, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 A, har til formål at undgå »cherry picking« ved, at overskudsgivende udenlandske selskaber m.v. holdes uden for dansk sambeskatning, mens udenlandske underskudsgivende selskaber m.v. inddrages i dansk sambeskatning.

Dette ændrer dog efter Skattestyrelsens opfattelse ikke ved, at bindingsperioden i den internationale sambeskatning afbrydes og der udløses fuld genbeskatning, når/hvis X1 spaltes, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt.

#### *X1's indtræden/deltagelse i international sambeskatning*

Repræsentanten anfører, at X1 ikke deltager i sambeskatning med H1 og de underliggende koncernselskaber i indkomståret 2022.

Skattestyrelsen forstår, at dette efter repræsentantens opfattelse bevirker, at der ikke etableres sambeskatning mellem X1 og H1 før den 1. januar 2023.

Det har efter repræsentantens opfattelse ikke betydning, at hele perioden fra stiftelsen af X1 i 2022 - 31. december 2023 skal medtages i sambeskatningen for 2023.

Repræsentanten anfører derudover, at H1 først vil ophøre med at være administrationselskab og det ultimative moderselskab i den internationale sambeskatning med de udenlandske datterselskaber, hvortil der knytter sig en genbeskatningsforpligtelse, når indkomståret 2022 udløber, hvilket sker den 31. december 2022.

Skattestyrelsen er enig med repræsentanten i, at X1 ikke deltager i sambeskatning med H1 og de underliggende koncernselskaber i indkomståret 2022.

Skattestyrelsen er også enig med repræsentanten i, at H1 udgør det ultimative moderselskab og administrationselskab i den internationale sambeskatning i indkomståret 2022.

Skattestyrelsen er imidlertid *ikke* enig med repræsentanten i, at der først etableres sambeskatning mellem X1 og H1 den 1. januar 2023, men derimod allerede ved stiftelsen af X1 i 2022, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., medfører, at sambeskatningsindkomsten i indkomståret 2023 opgøres på baggrund af indkomsten i X1 i perioden fra dets stiftelse i 2022 - 31. december 2023, og indkomsten i H1 og de underliggende koncernselskaber i perioden fra 1. januar 2023 - 31. december 2023.

Det ses derfor, at sambeskatningen mellem disse selskaber for indkomståret 2023 indtræder allerede ved stiftelsen af X1 i 2022. Dette, selvom sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2023 opgøres på baggrund af selskabernes afvigende indkomstperioder. Der henvises ligeledes til ovenstående begrundelse.

#### *Overførsel af rettigheder og forpligter fra det hidtidige administrationselskab til X1*

Det er repræsentantens opfattelse, at X1, som nyt administrationselskab i den internationale sambeskatning, først overtager det hidtidige administrationselskabs forpligtelser, herunder genbeskatningsforpligtelsen, den 1. januar 2023.

Til støtte herfor henviser repræsentanten til SKM2007. 761. SR, hvor Skatterådet udtalte, at når der udpeges et nyt administrationsselskab, skal det tidligere administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab, jf. den daværende selskabsskattelovs § 31, stk. 4, 4. pkt. (nu selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 4. pkt.). Denne overførsel af rettigheder og forpligtelser skal ske på samme dag som den dag, hvor der sker udpegning af det nye administrationsselskab.

Skattestyrelsen forstår, at da H1 først ophører som administrationsselskab i den internationale sambeskatning for indkomståret 2022, den 31. december 2022, kan der efter repræsentantens opfattelse først ske overførsel af rettigheder og forpligter til X1 for indkomståret 2023, den 1. januar 2023.

Skattestyrelsen er som nævnt enig med repræsentanten i, at H1 først vil ophøre som administrationsselskab i den internationale sambeskatning for indkomståret 2022, den 31. december 2022.

Skattestyrelsen er imidlertid ikke enig med repræsentanten i, at X1 for indkomståret 2023 først vil overtage rettigheder og forpligtelser fra H1 den 1. januar 2023, men derimod allerede ved dets stiftelse i 2022.

Indkomståret 2023 for X1 og indkomståret 2022 for H1 og de underliggende koncernselskaber har som følge af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., en "overlappende" indkomstperiode bestående af *tidspunktet fra stiftelsen af X1 i 2022 - 31. december 2022*.

Skattestyrelsen har illustreret dette som følger:

I forarbejderne til selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., som gengivet ovenfor, fremgår:

*"Eksempel 5*

*Som eksempel 4, men i stedet stiftes B ved indskud af aktierne i A, således at B ejer A, som igen ejer C.*

*B indtræder også i dette tilfælde først i sambeskatningen for indkomståret 2006, selv om B som øverste moderselskab i sambeskatningen skal være administrationsselskab. [...]" (Skattestyrelsens understregning.)*

Det ses derfor, at selvom et nystiftet ultimativt moderselskab, som i nærværende sag, indtræder i sambeskatningen i et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af de øvrige koncernselskaber i sambeskatningen, *skal* det nystiftede moderselskab være administrationsselskab.

X1 *skal* derfor også være administrationsselskab i den internationale sambeskatning i indkomståret 2023, selvom dette indkomstår endnu ikke er påbegyndt af H1 og de underliggende koncernselskaber.

Som anført af repræsentanten, overføres rettigheder og forpligtelser fra et hidtidigt administrationsselskab på samme dag som den dag, hvor et andet selskab bliver udpeget som nyt administrationsselskab. Se SKM2007. 761. SR.

X1 vil derfor også ved dets stiftelse i 2022 overtage rettigheder og forpligtelser fra H1 for indkomståret 2023.

Dette omfatter blandt andet forpligtelsen til at forestå indbetalingen af den samlede indkomstskat, restskat, tillæg og renter, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 7. og 8. pkt., og rettigheden til at modtage betaling fra danske selskaber og faste driftssteder i Danmark af et beløb svarende til den betalte indkomstskat, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 8, 5. pkt.

Det omfatter f.eks. også forpligtelsen til fuld genbeskatning, hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Rettigheder og forpligtelser for indkomståret 2022 forbliver dog fortsat hos H1, da dette selskab, som ultimativt dansk moderselskab, er administrationselskab i indkomståret 2022.

### *Sammenfattende*

På baggrund af ovenstående begrundelse er det Skattestyrelsens opfattelse, at X1 ved dets stiftelse indtræder i sambeskatning med H1 og underliggende selskaber, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 4. pkt., fra og med indkomståret 2023.

Det er også Skattestyrelsens opfattelse, at X1 overtager genbeskatningsforpligtelsen for H1, hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Det er herudover Skattestyrelsens opfattelse, at såfremt X1 spaltes i indkomståret 2023, anses bindingsperioden i den internationale sambeskatning for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., i indkomståret 2023.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne ophørsspaltning af X1 opfylder betingelserne i fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 b, således at spaltningen kan gennemføres skattefrit uden tilladelse fra Skattestyrelsen.

### *Begrundelse*

Ved spaltning forstås den transaktion, hvor 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. Se fusionsskattelovens § 15 a, stk. 2.

Fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 b giver mulighed for, at realisationsbeskatningen af selskab og selskabsdeltagere kan udskydes, hvis der i stedet gennemføres en skattefri spaltning.

### *De deltagende selskaber*

For at der kan ske skattefri spaltning af et selskab uden tilladelse fra Skattestyrelsen, er det for det første en betingelse, at både det indskydende selskab 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. Se fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 4. pkt., med henvisning til § 15 a, stk. 1, 1. pkt.

Da både det indskydende selskab, X1, og de modtagende selskaber, A ApS og B ApS, i den påtænkte disposition er danske anpartsselskaber, er betingelsen opfyldt.

### *Holdingskrav*

Det er yderligere 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 (holdingkrav), jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 5. pkt.

Det er oplyst, at Skattestyrelsen ved besvarelsen kan lægges til grund, at de to nystiftede holdingselskaber overholder kravet i fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 5. pkt. Skattestyrelsen finder derfor, at betingelsen er opfyldt.

#### *Flere selskabsdeltagere*

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 selskabsdeltagere i det modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne, jf. fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 8. pkt.

A og B har ved spaltningen af X1 ejet selskabet i mindre end 3 år. De to aktionærer har dog efter det oplyste ejet H1 i mindst 3 år på spaltningstidspunktet.

I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 1, jf. fusionsskattelovens § 11, tildeles aktierne i X1 med succession på ejertiden, og aktionærerne, A og B, anses således for at have erhvervet aktierne i X1 på samme tidspunkt og til samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier (aktierne i H1).

Spaltningsreglerne muliggør kombinationsomstruktureringer. Successionsprincippet vedrørende ejertid ved aktieombytning og spaltning finder anvendelse ved vurderingen af aktionærernes ejertid i relation til bestemmelsen i fusionsskattelovens § 15a, stk. 1, 8. pkt. Se tilsvarende SKM2008. 884. SR.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at A og B anses for at have ejet aktierne i X1 i mere end tre år på tidspunktet for spaltningens vedtagelse, og at betingelsen i fusionsskattelovens § 15a, stk. 1, 8. pkt., dermed er opfyldt.

#### *Hjemstedet for en person eller et selskab med bestemmende indflydelse i det indskydende selskab*

Der kan heller ikke ske skattefri 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, 10. pkt.

Skattestyrelsen forudsætter, at såvel A og B er hjemmehørende i Danmark på spaltningstidspunktet. Betingelsen er derfor opfyldt.

#### *Værdien af vederlagsaktierne*

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 A og B udelukkende vil blive vederlagt med anparter i samme forhold som deres nominelle ejerandel i X1 (50/50), og at der ved spaltningen ikke sker en kontant vederlæggelse. Skattestyrelsen anser herefter betingelserne for at være opfyldt.

#### *Forholdet mellem aktiver og forpligtelser*

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

Det er oplyst, at X1's balance på spaltningstidspunktet alene vil bestå af aktierne i H1 og egenkapital på passivside. Det må på baggrund af det oplyste antages at forholde sig tilsvarende i de modtagende selskaber. Betingelsen er derfor opfyldt.

#### *Oplysninger til told- og skatteforvaltningen*

Det følger af fusionsskattelovens § 15 b, stk. 3, 1. pkt., at såfremt det indskydende selskab ophører, påhviler det de modtagende selskaber at afgive oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indskydende selskab for tiden fra udløbet af sidste sædvanlige indkomstår og indtil spaltningens dato.

De modtagende selskaber, A ApS og B ApS, er derfor i dette tilfælde forpligtede til at afgive oplysninger efter skattekontrollovens § 2, for tiden fra stiftelsen af X1 og indtil spaltningen.

Det påhviler derudover A og B, som selskabsdeltagere i de modtagende selskaber, at indsende en opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne i de modtagende selskaber opgjort efter fusionsskattelovens § 15 b, stk. 4, jf. fusionsskattelovens § 15 b, stk. 5.

Spørger har oplyst, at Skattestyrelsen kan lægge til grund, at betingelserne efter fusionsskattelovens § 15 b, stk. 3, 1. pkt., og § 15 b, stk. 5, om indsendelse af oplysninger for det indskydende selskab for tiden fra udløbet af sidste sædvanlige indkomstår og indtil spaltningens dato, og indsendelse af opgørelse af anskaffelsessummen for aktierne i de modtagende selskaber, vil blive opfyldt.

Skattestyrelsen finder herefter, at betingelserne for skattefri spaltning efter fusionsskattelovens § 15 a og § 15 b, er opfyldt.

#### *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*

##### Aktieavancebeskatningsloven

§ 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 fusionskattelovens § 15a.

*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. Fusionskattelovens §§ 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 omstrukturen 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 skattefrie 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.

*Praksis*

Den juridiske vejledning 2022-2 afsnit C. D. 7.4.1 Betingelser for skattefri aktieombytning uden tilladelse

### Indhold

Dette afsnit handler om en række betingelser, der skal være opfyldt for at benytte systemet om skattefri aktieombytning uden tilladelse.

Afsnittet indeholder:

- Definition
- Regel
- Holdingkrav
- Ombytningen skal ske til handelsværdi
- Udenlandsk aktionær med bestemmende indflydelse
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

### Definition

Ved aktieombytning ombytter aktionæren sine aktier i et selskab (erhvervede) med aktier i et andet selskab (erhvervende) med den virkning, at det opnår flertallet af stemmerne i selskabet.

ABL § 36 giver mulighed for at gennemføre aktieombytningen skattefrit og dermed udskyde realisationsbeskatningen.

*Se også*

Se også afsnit C. D. 6.3 om skattefri aktieombytning med tilladelse.

### Regel

De objektive regler for, om der er tale om skattefri aktieombytning efter tilladelsessystemet, gælder også ved skattefri aktieombytning uden tilladelse. Se ABL § 36, stk. 1 - 3 og afsnit C. D. 6.3.3 om objektive betingelser for en skattefri aktieombytning med tilladelse. Se ABL § 36, stk. 6.

*Se også*

Da der i væsentligt omfang gælder de samme betingelser, som gælder for skattefri aktieombytning med tilladelse henvises til en nærmere beskrivelse i afsnit C. D. 6.3. De supplerende særlige regler, der gælder i det objektive system, gennemgås i dette afsnit C. D. 7.4.1.

### Holdingkrav

For at forhindre at adgangen til skattefri aktieombytning uden tilladelse anvendes til at omgå avancebeskatningen, er det en betingelse for skattefriheden, at det erhvervende selskab ikke afstår aktierne i det erhvervede selskab i en periode på tre år efter ombytningstidspunktet. Et eksempel på at omgå avancebeskatningen kan være, at en personaktionær, der ønsker at sælge sit driftsselskab, først foretager en skattefri aktieombytning uden tilladelse og derefter lader holdingselskabet sælge driftsselskabet skattefrit. Denne betingelse omtales "holdingkravet" og er fastsat i ABL § 36, stk. 6, 3. pkt.

En efterfølgende kapitalforhøjelse i det erhvervede selskab, hvor tredjemand indskyder kapital, er ikke et brud mod holdingkravet i ABL § 36, stk. 6, 3. pkt., da det erhvervende selskab ikke afstår aktier i forbindelse med kapitalforhøjelsen. Se SKM2009. 646. SR.

En sammenhængende række af dispositioner kan efter en konkret vurdering føre til, at holdingkravet ikke anses for opfyldt. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor dispositionerne - set samlet - reelt medfører, at der sker (delvis) afståelse af selskabet. Se SKM2012. 504. SR, hvor Skatterådet efter en samlet vurdering hverken anså holdingkravet i ABL § 36, stk. 6 eller majoritetskravet i ABL § 36, stk. 2 for opfyldt.

Opløsning af det erhvervede selskab efter selskabslovens § 216 (opløsning ved erklæring) anses for en skattepligtig likvidation og dermed en afståelse af aktierne i det erhvervede selskab. Sker opløsningen inden 3 år efter den skattefri aktieombytning, er dette et brud på holdingkravet. Se SKM2011. 360. SR.

### Hvad forstås ved ombytningstidspunkt

Med ombytningstidspunktet menes den dato, hvor aktieombytningen endeligt vedtages i det erhvervende selskab. Holdingkravet løber dermed fra dette tidspunkt. Det gælder også, hvor der er tale om en masseombytning, og hvor der er fastsat en længere ombytningsperiode, inden for hvilken de enkelte aktionærer i det erhvervede selskab individuelt kan vælge at acceptere ombytningstilbuddet.

### Efterfølgende omstruktureringer

For at gøre det muligt at foretage efterfølgende skattefri omstruktureringer kan aktierne i det erhvervede selskab i den nævnte periode - uanset holdingkravet - afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab, hvis der ved denne efterfølgende omstrukturering ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. Se ABL § 36, stk. 6, 4. pkt.

Det erhvervende selskab vil således ikke i relation til holdingkravet blive anset for at have afstået aktierne i det erhvervede selskab, hvis

det erhvervende selskab efterfølgende ved en ny skattefri aktieombytning ombytter aktierne i det erhvervede selskab med aktier i et mellemliggende holdingselskab

det erhvervende selskab efterfølgende spaltes skattefrit, og aktierne i det erhvervede selskab overdrages til et eller flere af de modtagende selskaber

det erhvervede selskab efterfølgende spaltes skattefrit

det erhvervende eller det erhvervede selskab efterfølgende indgår i en skattefri fusion.

### Restløbetid

I tilfælde, hvor der efter en skattefri aktieombytning uden tilladelse gennemføres en skattefri omstrukturering, vil holdingkravet vedrørende aktieombytningen i sin restløbetid blive videreført og anvendes på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende omstrukturering. Se ABL § 36, stk. 6, 5. pkt.

Formålet er at sikre, at holdingkravet ikke omgås ved at gennemføre flere skattefri omstruktureringer i forlængelse af hinanden for at omgå en avancebeskatning.

Ved siden af videreførelsen af holdingkravet fra den forudgående aktieombytning vil en efterfølgende skattefri omstrukturering uden tilladelse i sig selv være betinget af et nyt holdingkrav vedrørende visse af aktierne i de deltagende selskaber.

Dette betyder, at aktierne i et selskab efter omstændighederne både kan være omfattet af et holdingkrav vedrørende den forudgående aktieombytning (i restløbetiden) og af et nyt holdingkrav vedrørende den efterfølgende skattefri omstrukturering. Hvis sådanne aktier afstås inden udløbet af restløbetiden af holdingkravet vedrørende den forudgående aktieombytning, vil både aktieombytningen og den efterfølgende omstrukturering blive skattepligtige. Hvis aktierne derimod afstås efter udløbet af restløbetiden af holdingkravet vedrørende aktieombytningen, men inden udløbet af holdingkravet vedrørende den efterfølgende skattefri omstrukturering, vil kun den efterfølgende omstrukturering blive skattepligtig.

### Eksempler

Udgangspunktet i eksempel 1 - 4 er, at en aktionær har ombyttet sine aktier i et driftsselskab (D) med aktier i et holdingskab (H) efter reglerne om skattefri aktieombytning uden tilladelse. Det er derfor en betingelse for skattefriheden, at det erhvervende selskab (H) ikke afstår aktierne i det erhvervede selskab (D) i en periode på tre år efter ombytningstidspunktet.

#### Eksempel 1

H vil - uden at skattefriheden af den første aktieombytning berøres - kunne ombytte aktierne i D med aktier i et mellemholdingselskab (M). Ved den efterfølgende aktieombytning vil holdingkravet vedrørende den forudgående aktieombytning i sin restløbetid anvendes på H's aktier i M, mens der for M's aktier i D vil gælde et nyt holdingkrav.

#### Eksempel 2

Aktieombytningen kan også - uden at skattefriheden berøres - efterfølges af en skattefri spaltning af H, for eksempel således at H ophører, og aktierne i D overdrages til et eller flere modtagende selskaber (H1 og H2). Ved en sådan spaltning vil holdingkravet vedrørende den forudgående aktieombytning i sin restløbetid anvendes på H1' og H2's aktier i D, mens der efter omstændighederne vil gælde et nyt holdingkrav vedrørende aktierne i H1 og H2.

#### Eksempel 3

På samme måde kan skattefriheden af aktieombytningen opretholdes, hvis D skattefrit spaltes med ophør til to modtagende selskaber (D1 og D2). Efter en sådan spaltning vil holdingkravet vedrørende den forudgående aktieombytning i sin restløbetid anvendes på H's aktier i D1 og D2, og samtidig vil aktierne være omfattet af et nyt holdingkrav vedrørende spaltningen.

#### Eksempel 4

Situationer, hvor H eller D efterfølgende ophører ved en skattefri fusion, vil heller ikke gøre aktieombytningen skattepligtig. Hvis H ophører ved en skattefri fusion, vil holdingkravet vedrørende den forudgående aktieombytning i restløbetiden anvendes på det modtagende selskabs aktier i D. Hvis det omvendt er D, der ophører ved en skattefri fusion, vil holdingkravet i restløbetiden gælde for H' aktier i det ved fusionen modtagende selskab.

#### Ansøgning om tilladelse ved efterfølgende salg

Hvis det erhvervende selskab afstår aktierne i det erhvervede selskab inden for tre år efter ombytningsdatoen - og det ikke sker som led i en efterfølgende skattefri omstrukturering - bliver ombytningen skattepligtig, og aktierne i det erhvervede selskab vil blive anset for afstået til tredjemand på ombytningsdatoen. Aktionærerne kan dog undgå dette ved at ansøge om en tilladelse til skattefri aktieombytning hos Skattestyrelsen. Hvis skattefriheden skal opretholdes, vil det dermed skulle sandsynliggøres, at ombytningen og den efterfølgende afståelse af aktierne i det erhvervede selskab er forretningsmæssigt begrundet. Afgørelsen beror på en samlet konkret vurdering.

#### Statusskifte

Aktier, der skifter skattemæssig status, anses for afstået og anskaffet igen på tidspunktet for skiftet af den skattemæssige status til handelsværdien på dette tidspunkt. I tilfælde, hvor

- en skattefri aktieombytning er gennemført uden tilladelse, og
- aktierne i det erhvervede selskab efterfølgende skifter skattemæssig status

vil aktierne dog ikke i relation til holdingkravet blive anset for afstået, og aktieombytningen vil ikke blive skattepligtig på grund af statusskiftet. Det ændrer dog ikke ved, at der sker beskatning af de aktier, der skifter status fra porteføljeaktier til datterselskabs-/koncernselskabsaktier. Problemstillingen er behandlet i ABL § 33 A.

#### Ombytningen skal ske til handelsværdi

Det er en betingelse for at kunne foretage en skattefri aktieombytning uden tilladelse, at ombytningen sker til handelsværdi. Det vil sige, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum skal svare til handelsværdien af de ombyttede aktier. Se ABL § 36, stk. 6, 2. pkt.

Skatterådet har taget stilling til en situation, hvor én person ejer samtlige anparter i 2 selskaber, og der ikke påhviler aktionærnedslag på nogen af anparterne i de to selskaber. I denne situation kunne der ikke opnås utilsigtede skattemæssige fordele ved en aktieombytning, hvor anparterne i det ene selskab ombyttes med anparter i det andet selskab, når blot der blev udstedt vederlagsanparter. Skatterådet bekræftede, at betingelsen om, at ombytningen skal ske til handelsværdien, var opfyldt. Se SKM2013. 763. SR.

I SKM2014. 128. SR har Skatterådet taget stilling til en situation, hvor to aktionærer hver ejer 50 procent af et selskab. Dette selskab ejer 70 procent af datterselskabet. De resterende 30 procent af datterselskabet ejes af de to aktionærer med 15 procent hver. Der skulle foretages en aktieombytning, så selskabet erhvervede de resterende 30 procent i datterselskabet. Ombytningen skulle gennemføres som en kapitalforhøjelse. Skatterådet fandt, at den planlagte aktieombytning til et eksisterende selskab, hvor

aktionærerne vederlægges uden at der sker skævdeling mellem selskabsdeltagerne, og på baggrund af de konkrete forhold, udgjorde vederlæggelse til handelsværdi. Der skulle udstedes til vederlagssktier, som kan bære successionen.

I SKM2013. 763. SR og SKM2014. 128. SR og ligeledes i SKM2014. 640. SR, SKM2015. 674. SR og SKM2016. 528. SR har Skatterådet ud fra konkrete vurderinger accepteret, at betingelsen om ombytning til handelsværdi var opfyldt, så en eller flere aktionærer kunne ombytte sine aktier skattefrit i et selskab uden tilladelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen om, at der skal ske ombytning til handelsværdi, også er opfyldt i tilsvarende konkrete sager, hvor der ikke er mulighed for, at der kan ske formueforskydning mellem aktionærerne, og hvor ombytningen ikke medfører utilsigtede skattemæssige fordele.

## Spørgsmål 2

### *Lovgrundlag*

#### Selskabsskattelovens § 10

Stk. 5. Alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31

eller § 31 A skal have samme indkomstår som administrationselskabet,

jf. § 31, stk. 6, eller § 31 A, stk. 4. Hvis et selskab ved etableringen

af koncernforbindelsen har et indkomstår, som afviger fra

administrationselskabets indkomstår, omlægges selskabets

indkomstår efter reglerne i stk. 1-4, så det udløber samtidig med

administrationselskabets indkomstår. Hvis administrationselskabet

ved etableringen af koncernforbindelsen med et andet selskab har

påbegyndt et indkomstår, som ikke er påbegyndt for det pågældende

selskab, anses det pågældende selskabs indkomstår for at være

udløbet på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen.

Hvis et nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet

selskab i sin første indkomstperiode og denne indkomstperiode

vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet

selskab, indtræder sambeskatningen dog først med virkning for det

nystiftede selskabs første indkomstår. Hvis et selskab med bagudforskuet

indkomstår opløses, finder § 5, stk. 2, tilsvarende anvendelse.

(Skattestyrelsens understregning.)

#### Selskabsskattelovens § 31

Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-9 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder.

Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.

[...]

*Stk. 6.* Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationselskab. Såfremt administrationselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationselskab. Administrationselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationselskab. [...]

(Skattestyrelsens understregning.)

Selskabsskattelovens § 31 A

Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital (international sambeskatning). Tilvalget gælder tillige alle faste

driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v. Bestemmelserne i § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14. 1.-3. pkt. finder tilsvarende anvendelse på et selskab m.v. som nævnt i § 31, stk. 1, som ikke er koncernforbundet med andre danske selskaber m.v., faste ejendomme eller faste driftssteder beliggende i Danmark. I stk. 2-13 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder.

[...]

*Stk. 3.* Valg af international sambeskatning foretages senest i forbindelse med rettidig afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det første indkomstår, hvor international sambeskatning vælges. [...] Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter stk. 11.

[...]

*Stk. 4.* Ved international sambeskatning er det ultimative moderselskab administrationselskabet. Såfremt det ultimative moderselskab ikke er skattepligtigt efter §§ 1 eller 2 eller ikke deltager i sambeskatningen, skal der udpeges et administrationselskab, som er omfattet af § 31, stk. 1. Udpegningen sker efter samme kriterier som i § 31, stk. 6. Det ultimative moderselskab hæfter solidarisk med selskaber omfattet af § 31, stk. 6, 10.-12. pkt., for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret samt administrationselskabets eventuelle genbeskatningsforpligtelse. § 31, stk. 6, 13. og 14. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Hæftelsen omfatter ikke indkomstskat m.v. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomsten efter § 31, hvis

der ikke var valgt international sambeskatning. Den udskudte beskatning ved udnyttelse af underskud i udlandet skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationselskabets årsregnskab.

[...]

Stk. 11. Hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, forhøjes indkomsten i administrationselskabet for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til alle eksisterende genbeskatningssaldi divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent plus genbeskatningssaldi efter ligningslovens § 33 D (fuld genbeskatning).

(Skattestyrelsens understregning.)

*Forarbejder*

De specielle bemærkninger til lovforslag nr. 121 af 2. marts 2005 (lov nr. 426 af 6. juni 2005)

*Eksempel 4*

En koncern består af moderselskabet A og det helejede datterselskab C. A er administrationselskab og selskabernes indkomstår følger kalenderåret. Den 1. september 2005 stiftes selskabet B ved indskud af aktierne i C. Herefter er A ejer af B, som igen ejer C. B's første indkomstperiode løber fra 1. september 2005 - 31. december 2006 og vedrører indkomståret 2006.

Den særlige regel for nystiftede selskaber indebærer, at B først indtræder i sambeskatningen i indkomståret 2006. Det svarer til behandlingen i de tilfælde, hvor et selskab med bagudforskudt indkomstår erhverves af et selskab, hvis indkomstår følger kalenderåret.

*Eksempel 5*

Som eksempel 4, men i stedet stiftes B ved indskud af aktierne i A, således at B ejer A, som igen ejer C.

B indtræder også i dette tilfælde først i sambeskatningen for indkomståret 2006, selv om B som øverste moderselskab i sambeskatningen skal være administrationselskab. Det indebærer, at sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2005 opgøres på baggrund af indkomsten i A og C i perioden 1. januar 2005 - 31. december 2005. For indkomståret 2006 opgøres sambeskatningsindkomsten på baggrund af indkomsten i A og C i perioden 1. januar 2006 - 31. december 2006 og indkomsten i B i perioden 1. september 2005 - 31. december 2006. (Skattestyrelsens understregning.)

*Praksis*

SKM2007. 761. SR

Skatterådet kunne bekræfte, når der skiftes administrationselskab under sambeskatningen efter selskabsskatteoven § 31, stk. 4, at den betalingsforpligtelse, som skal påtages af det hidtidige administrationselskab efter selskabsskatteovens § 31, stk. 4, 5. pkt., senest indtræder på de tidspunkter, hvor det nye administrationselskabs forpligtelser overfor SKAT forfalder. Skatterådet udtalte, at når der udpeges et

nyt administrationsselskab, skal det tidligere administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 4. pkt. Denne overførsel af rettigheder og forpligtelser skal ske på samme dag som den dag, hvor der sker udpegning af det nye administrationsselskab.

#### SKM2008. 923. SR

Skatterådet bekræftede, at sambeskatningen med C Holding og de øvrige selskaber ville indtræde fra indkomståret 2009. C Holding blev ved dets stiftelse administrationsselskab og selskabet skulle have indkomstår svarende til kalenderåret. C Holding påbegyndte indkomståret 2009 ved dets stiftelse i perioden mellem den 1. juli 2008 og 30. september 2008. Indkomståret 2009 vil for C Holding derfor være på mere end 12 måneder, da det vil vare fra tidligst 1. juli 2008 til 31. december 2009. På det tidspunkt var de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen fortsat i indkomstår 2008.

#### SKM2021. 297. SR

I sagen indgik C A/S i international sambeskatning med en række underliggende koncernselskaber. C A/S var ejet af de fysiske personer, A og B, i ejerforholdet 50/50. De to ejere påtænkte at gennemføre først en skattefri aktieombytning af aktier i C A/S til D A/S, og derefter en skattefri ophørsspaltning af D A/S i selskaberne A NewCo og B NewCo. Spørger ønskede bekræftet, at den internationale sambeskatning ikke blev afbrudt ved omstruktureringen, og at der ikke blev udløst genbeskatningssaldi efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11. Skatterådet kunne imidlertid ikke bekræfte, at omstruktureringen ikke afbrød den internationale sambeskatning, og at der ikke blev udløst genbeskatningssaldi. Skatterådet henså til, at D A/S var ultimativt moderselskab på tidspunktet for spaltningen, skulle bindingsperioden i den internationale sambeskatning anses for afbrudt, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt. Skatterådet bemærkede i øvrigt, at D A/S var nødt til at eksistere civilretligt i en periode for at kunne beslutte en spaltning.

#### Spørgsmål 3

##### *Lovgrundlag*

#### Fusionskatteloven § 11

Aktier i det modtagende selskab, som selskabsdeltagerne modtager som vederlag for aktier i det indskydende selskab, behandles ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst, som om de var erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier. Modtagne aktier i det modtagende selskab anses for anskaffet som led i selskabsdeltagerens næringsvej, såfremt de ombyttede aktier var anskaffet som led heri. Modtagne aktier i det modtagende selskab anses for omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18, såfremt de ombyttede aktier ville være omfattet af denne bestemmelse.

[...]

### Fusionskatteoven § 15 a

§ 15 a. 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. 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 omstruktureringen 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. 4. pkt. finder heller ikke anvendelse på spaltning omfattende 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.

[...]

*Praksis*

SKM2008. 884. SR

Aktionærerne i selskabet A i Schweiz kunne ombytte deres aktier med aktier i et nystiftet dansk selskab B uden tilladelse. Det "ordinære resultat" i aktieavancebeskatningslovens § 36 A, stk. 7, skal forstås som det ordinære regnskabsmæssige resultat opgjort efter reglerne i schweizisk ret. Selskabet B kan ophørsspaltes uden tilladelse. De fysiske aktionærer anses for at have modtaget vederlagsaktierne i de respektive holdingselskaber med succession og ejertidsnedslag. Spaltningsdatoen for de modtagende selskaber og det indskydende selskab fastsættes.

Den juridiske vejledning 2022-2 afsnit C. D. 7.2.1

Indhold

Dette afsnit handler om de betingelser, der skal være opfyldt for at kunne foretage en skattefri spaltning af et selskab, uden at skattefriheden er betinget af en tilladelse fra Skattestyrelsen.

Afsnittet indeholder:

- Definition
- Regel
- Spaltning af udenlandsk selskab
- Holdingkrav
- Spaltningen skal ske til handelsværdi
- Korrekt forhold mellem aktiver og forpligtelser
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Definition

Ved spaltning forstås den transaktion, hvor 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. Se FUL § 15 a, stk. 2.

FUL §§ 15 a og 15 b giver mulighed for, at realisationsbeskatningen af selskab og selskabsdeltagere kan udskydes, hvis der i stedet gennemføres en skattefri spaltning.

## *Regel*

Der kan ske skattefri spaltning af et selskab uden tilladelse fra Skattestyrelsen, når både det indskydende selskab 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.

Se FUL § 15 a, stk. 1, 4. pkt., med henvisning til § 15 a, stk. 1, 1. pkt.

For omstruktureringer med fusionsdato 1. januar 2013 eller senere omfatter successionsreglerne i fusions-skattelovens kapitel 4 også tilfælde, hvor det ene af de deltagende selskaber er registreret i et EØS-land (der ikke samtidig er et EU-land) og samtidig er skattemæssigt hjemmehørende i EU/EØS, og det andet deltagende selskab er et EU-selskab, herunder et dansk selskab, samt tilfælde hvor begge de deltagende selskaber EØS-selskaber (der ikke samtidig er EU-selskaber).

Det er en betingelse, at den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Se FUL § 15 a, stk. 7.

## *Se også*

Se også afsnit

- C. D. 6.1 om skattefri spaltning med tilladelse, herunder om bestemmelsen i FUL § 15 a, stk. 1, 1. pkt.
- C. D. 6.2 om skattefri tilførsel af aktiver med tilladelse - om afgrænsningen af en virksomhedsgren.
- C. D. 5.2.4 om spaltningdatoen.

## Spaltning af udenlandsk selskab (succession på aktionærsiden)

Hvis et udenlandsk selskab, der ikke er omfattet af begrebet "selskab i en medlemsstat", spaltes, kan det også ske skattefrit, uden at skattefriheden er betinget af en tilladelse fra Skattestyrelsen. Det gælder, uanset om den danske aktionær er et selskab eller en person. Se FUL § 15 b, stk. 6.

## *Se også*

Se også afsnit C. D. 6.1 om skattefri spaltning med tilladelse.

## Holdingkrav

Selskaber - der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen i et af de deltagende selskaber eller besidder skattefri porteføljeaktier - må ikke afstå aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på tre år efter vedtagelsen af spaltningen.

Denne betingelse omtales "holdingkravet" og er fastsat i FUL § 15 a, stk. 1, 5. pkt. Den svarer til de holdingkrav, der stilles ved skattefri aktieombytning og skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse.

Holdingkravet gælder kun selskabsaktionærer mv. og ikke personlige aktionærer.

## *Se også*

Se også afsnit C. D. 7.4.1 om holdingkravet og efterfølgende kapitalforhøjelse ved skattefri aktieombytning.

## Efterfølgende omstrukturering

For at gøre det muligt at foretage efterfølgende skattefrie omstruktureringer kan aktierne i de selskaber, der deltager i spaltningen, i den nævnte periode - uanset holdingkravet - afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af den pågældende selskabsdeltager eller af et af de deltagende selskaber. Det er dog en betingelse, at der ved den efterfølgende omstrukturering ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. Se FUL § 15 a, stk. 1, 6. pkt.

Selskabsdeltageren vil således ikke i relation til holdingkravet blive anset for at have afstået aktierne i et deltagende selskab, hvis

- selskabsdeltageren efterfølgende ved en skattefri aktieombytning ombytter aktierne i et deltagende selskab med aktier i et mellemliggende holdingselskab
- selskabsdeltageren efterfølgende spaltes ved en ny skattefri spaltning, og selskabets aktier i et af de selskaber, der har deltaget i den forudgående spaltning, i den forbindelse overdrages til et eller flere af de modtagende selskaber
- et selskab, der har deltaget i den forudgående spaltning, efterfølgende spaltes skattefrit
- selskabsdeltageren eller et af de deltagende selskaber efterfølgende indgår i en skattefri fusion.

Det er også muligt at gennemføre en efterfølgende skattefri lodret fusion efter

- en skattefri aktieombytning
- en skattefri spaltning eller
- en skattefri tilførsel af aktiver

uden tilladelse, hvis der ikke sker vederlæggelse med andet end aktier.

### Restløbetid

I tilfælde, hvor der efter en skattefri spaltning uden tilladelse gennemføres en skattefri omstrukturering, vil holdingkravet vedrørende spaltningen i sin restløbetid blive videreført og anvendes på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende omstrukturering. Se FUL § 15 a, stk. 1, 7. pkt.

Formålet er at sikre, at holdingkravet ikke omgås ved at gennemføre flere skattefrie omstruktureringer uden tilladelse i forlængelse af hinanden for at omgå en avancebeskatning.

Ved siden af videreførelsen af holdingkravet fra den forudgående spaltning vil en efterfølgende skattefri omstrukturering uden tilladelse i sig selv være betinget af et nyt holdingkrav for visse af aktierne i de deltagende selskaber.

Det betyder, at aktierne i et selskab både kan være omfattet af et holdingkrav vedrørende den forudgående spaltning (i restløbetiden) og af et nyt holdingkrav vedrørende den efterfølgende skattefri omstrukturering. **Hvis** sådanne aktier afstås inden udløbet af restløbetiden af holdingkravet vedrørende den forudgående spaltning, vil både spaltningen og den efterfølgende omstrukturering blive skattepligtige. **Hvis** aktierne derimod afstås efter udløbet af restløbetiden af holdingkravet vedrørende spaltningen, men inden udløbet af holdingkravet vedrørende den efterfølgende skattefri omstrukturering, vil kun den efterfølgende omstrukturering blive skattepligtig.

### *Eksempler*

Udgangspunktet i eksempel 1 - 4 er, at et holdingselskab (H) har foretaget en skattefri ophørsspaltning af et 100 pct. ejet driftsselskab (D) til to modtagende selskaber (D1 og D2) efter reglerne om skattefri spaltning uden tilladelse. Det er derfor en betingelse for skattefriheden, at H ikke afstår aktierne i D1 og D2 i en periode på tre år efter vedtagelsen af spaltningen.

### *Eksempel 1*

H vil - uden at skattefriheden af spaltningen berøres - kunne ombytte aktierne i D1 og/eller D2 med aktier i et mellemholdingselskab (M). Ved den efterfølgende aktieombytning vil holdingkravet vedrørende den forudgående spaltning i sin restløbetid anvendes på H' aktier i M, mens der for M' aktier i D1 og/eller D2 vil gælde et nyt holdingkrav.

### *Eksempel 2*

Spaltningen vil også - uden at skattefriheden berøres - kunne efterfølges af en skattefri spaltning af H, for eksempel således at H ophører, og aktierne i D1 og D2 overdrages til henholdsvis det ene og det andet af to modtagende selskaber (H1 og H2). Ved en sådan efterfølgende spaltning vil holdingkravet vedrørende den forudgående spaltning i sin restløbetid anvendes på H1' og H2' aktier i henholdsvis D1 og D2. Der vil samtidig efter omstændighederne gælde et nyt holdingkrav vedrørende aktierne i H1 og H2.

### *Eksempel 3*

På samme måde vil skattefriheden af spaltningen kunne opretholdes, hvis D1 eller D2 efterfølgende spaltes skattefrit. Hvis for eksempel D1 ophørsspaltes til to modtagende selskaber (D3 og D4), vil holdingkravet vedrørende den forudgående spaltning i sin restløbetid anvendes på H' aktier i D3 og D4, og samtidig vil aktierne være omfattet af et nyt holdingkrav vedrørende den efterfølgende spaltning (konkurrerende holdingkrav).

### *Eksempel 4*

Situationer, hvor H henholdsvis D1 og D2 efterfølgende ophører ved en skattefri fusion, vil heller ikke gøre spaltningen skattepligtig. Hvis H ophører ved en skattefri fusion, vil holdingkravet vedrørende den forudgående spaltning i restløbetiden anvendes på det modtagende selskabs aktier i D1 og D2. Hvis det omvendt er D1 eller D2, der ophører ved en skattefri fusion, vil holdingkravet i restløbetiden gælde for H' aktier i det ved fusionen modtagende selskab.

### Ansøgning om tilladelse ved efterfølgende salg

Hvis et selskab, der efter en skattefri spaltning uden tilladelse ejer mindst 10 pct. af kapitalen i et af de deltagende selskaber, afstår aktierne inden for tre år efter vedtagelsen af spaltningen - og det ikke sker som led i en efterfølgende skattefri omstrukturering - bliver spaltningen skattepligtig. Dette kan dog - på samme vis som for skattefri aktieombytning og skattefri tilførsel af aktiver uden tilladelse - undgås, hvis der ansøges om en tilladelse til skattefri spaltning hos Skattestyrelsen. Hvis skattefriheden skal opretholdes, vil det skulle sandsynliggøres, at spaltningen og den efterfølgende afståelse af aktierne i et deltagende selskab er forretningsmæssigt begrundet. Afgørelsen beror på en samlet konkret vurdering.

### Statusskift

Aktier, der skifter skattemæssig status, anses for afstået og anskaffet igen på tidspunktet for skiftet af den skattemæssige status til handelsværdien på dette tidspunkt. I tilfælde, hvor

- en skattefri spaltning er gennemført uden tilladelse, og
- aktierne i et af de deltagende selskaber efterfølgende skifter skattemæssig status

vil aktierne dog ikke i relation til holdingkravet blive anset for afstået, og spaltningen vil ikke blive skattepligtig på grund af statusskiftet. Det ændrer dog ikke, at der fremover skal ske beskatning af de aktier, der skifter status fra datterselskabs-/koncernselskabsaktier til porteføljeaktier. Se ABL § 33 A.

Skatterådet bekræftede, at den pågældende britiske ACS og dennes sub funds skulle anses for skattemæssigt transparente, samt at de bagvedliggende investorer - fortrinsvist bestående af institutionelle investorer etableret i Storbritannien - kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelse, idet det blev lagt til grund, at investorerne opfyldte alle betingelserne for at være berettiget til overenskomstfordele.

#### Spaltningen skal ske til handelsværdi

Ombytningen skal ske til handelsværdi. Det vil sige, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum skal svare til handelsværdien af de tilførte aktiver og passiver.

Se FUL § 15 a, stk. 2, 2. pkt.

Ombytningsforholdet skal fastsættes ud fra værdierne pr. den spaltningsdato, der er omtalt i FUL § 5. Se bilag 23 til L110 A om Skattefri omstrukturering og justering af sambeskatningsreglerne 2006 - 07. Det er lov nr. 343 af 18. april 2007 om ændring af selskabsskatteoven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteoven og andre skattelove.

#### *Bemærk*

Det er muligt at få bindende svar om specifikke skattemæssige konsekvenser af et givent ombytningsforhold.

*Se også*

Se også Skattestyrelsens (tidligere SKAT) kommentarer i SKM2007. 917. SKAT.

#### 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 kommentarerne fra SKAT (nu Skattestyrelsen) 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 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. 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. spaltningens dato 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 spaltningens datoer, 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 spaltningens dato, da det konkret blev vurderet, at der ikke ville ske forskydninger af de reelle værdier i perioden mellem de to spaltningens datoer.

#### *Bemærk*

Der er foretaget en præcisering af udtrykket "gæld" til "forpligtelser" ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre love, så det udtrykkeligt fremgår, at både egentlige gældsforpligtelser og hensatte forpligtelser er omfattet.

#### *Se også*

Se også SKM2008. 551. SR, hvor gælden på en eksisterende kassekredit blev opdelt og henført til henholdsvis det indskydende og modtagende selskab for at opfylde balancetilpasningskravet i FUL § 15 a stk. 2, 3. pkt. Det blev konkret lagt til grund, at den del af kassekrediten, der blev overført til det

modtagende selskab, var en del af den virksomhedsgren, der blev udspaltet til det modtagende selskab og dermed opfyldte grenkravet.

Se også Skatteministeriets kommentarer i SKM2008. 728. DEP.