

Udskriftsdato: torsdag den 11. juni 2026

AFG nr 9834 af 25/02/2025 (Gældende)

Skattefri grænseoverskridende fusion – hybrid mismatch

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1727182

Skattefri grænseoverskridende fusion – hybridt mismatch

M1 ønskede at fusionere to X-landske selskaber, H1 og D1, ind i et dansk modtagende selskab, D2. Spørger ønskede derfor bekræftet, at de to fusioner kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskatteovens § 15, stk. 2, og at der ikke blev udløst beskatning hos de deltagende selskaber samt at det modtagende selskab kunne succedere i afskrivningsforløbet på de ophørende enheders skattemæssige afskrivningssaldi. Desuden ønskedes det bekræftet, at underskud opstået i den danske filial af D1 under de X-landske selskabers danske filialers sambeskatning med det danske selskab fortsat kunne anvendes/fremføres af det modtagende selskab. Det ønskedes også bekræftet, at den skattemæssige fusionsdato i Danmark for begge fusioner var sammenfaldende med den regnskabsmæssige fusionsdato, og at ingen af fusionerne kunne underkendes efter ligningslovens § 3. Endelig ønskedes det bekræftet, at D2 havde fradrag for momsen på tab på debitorer, når tabet vedrørte de debitorer, der var erhvervet fra de indskydende selskaber (H1 og D1) i forbindelse med fusionerne. Skatterådet svarede, at fusionerne kunne ske skattefrit efter fusionsskatteovens regler, men at selskabsskatteovens regler om hybridt mismatch fandt anvendelse på afskrivningssaldene og på underskuddet opstået i filialen af D1. De to første spørgsmål blev derfor besvaret med "Nej, se dog indstilling og begrundelse". Skatterådet svarede, at den skattemæssige fusionsdato for det modtagende selskab og for de indskydende selskabers faste driftssteder i Danmark var den XX 20XX ved begge fusioner. Skatterådet bekræftede, at fusionerne ikke er omfattet af ligningslovens § 3, og at D2 havde fradrag for momsen på tab på debitorer som beskrevet.

Skatterådsmøde 25. februar 025 - SKM2025. 382. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, (i) at hver af de nedenfor beskrevne fusioner mellem D2, som det modtagende selskab, og henholdsvis H1 og D1, som de indskydende selskaber, i hver sin fusion kan gennemføres skattefrit efter fusionsskatteovens § 15, stk. 2, når fusionerne gennemføres på den omtalte måde, og (ii) at et bekræftende svar til (i) har følgende konsekvenser: - At der ikke udløses beskatning i Danmark hos de indskydende selskaber (H1 og D1) eller det modtagende selskab (D2), og - At det modtagende selskab (D2) kan fortsætte (succedere i) afskrivningsforløbet på de ophørende selskabers/filialers/faste driftssteders eksisterende skattemæssige afskrivningssaldi?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at underskud opstået i den danske filial af D1 mens de X-landske selskabers filialer i Danmark og det danske selskab har været omfattet af national sambeskatning fortsat kan anvendes/fremføres af det modtagende selskab (D2) - under hensyntagen til Selskabsskatteovens § 12 D, stk. 1 - efter fusionerne og gennemførelsen af salget af D2 til G1?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at den skattemæssige fusionsdato i Danmark for begge fusioner er sammenfaldende med den regnskabsmæssige fusionsdato for fusionerne, som er den [dato udeladt] 20XX?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at ingen af fusionerne kan underkendes efter ligningslovens § 3?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at D2 har fradrag for momsen vedrørende tab på debitorer, når tabet vedrører de debitorer, der er erhvervet fra de indskydende selskaber (H1 og D1) i forbindelse med fusionerne?

Svar:

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

4. Ja
5. Ja

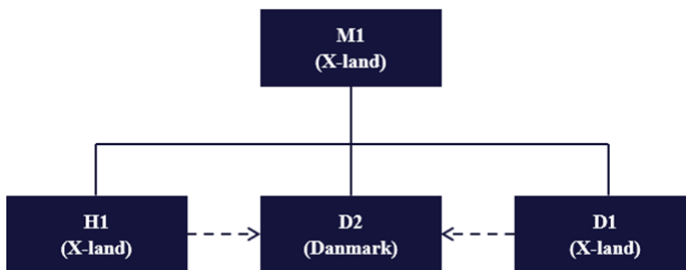
Beskrivelse af de faktiske forhold

På vegne af H1, D1 og D2 ansøger repræsentanten hermed om bindende svar i relation til de ovenstående spørgsmål.

Ansøgningen vedrører en transaktion, hvor M1-koncernen (X-land) skal gennemføre to grænseoverskridende fusioner, hvor selskaberne H1 og D1 (begge X-land) skal fusioneres ind i D2 (Danmark), der vil fungere som det fortsættende selskab i begge tilfælde.

De fusionerende selskaber fortsætter som uafhængige selskaber - og opererer selvstændigt - frem til gennemførelsen af fusionerne og handlen.

Se nedenstående illustration af de grænseoverskridende fusioner:



Nærmere om M1 og D2

M1-koncernen (baseret i X-land) er en koncern med M1 som det øverste moderselskab.

[Koncernens aktiviteter udeladt ifm. anonymisering]

[Udeladt]

[Dele af koncernoversigten er udeladt ifm. anonymisering]

Nærmere om G1

[G1-koncernens aktivitet udeladt ifm. anonymisering]

Nærmere om de grænseoverskridende fusioner

M1 ønsker at gennemføre fusionerne som to koncerninterne grænseoverskridende fusioner. Baggrunden for, at man nu ønsker at foretage to koncerninterne fusioner, er at fusionen mellem D2 og D1 selskabsretligt tager længere tid at gennemføre, end fusionen med H1.

Dette forhold er vigtigt, da både H1 og D1 er underlagt X-landsk globalindkomstbeskatning, hvorved indkomst fra andelen i D3 og fra den danske filial af D1 medtages i X-landsk beskatning frem til tidspunktet for registreringen af fusionen. Der opstår derfor i X-land en mulig dobbeltbeskatning af indkomsten fra [dato udeladt] 20XX til registreringstidspunktet for fusionen, hvor den foreløbige analyse indikerer, at der ikke kan opnås credit i X-land. Dette ønskes i videst muligt omfang minimeret ved at gennemføre hver enkelt fusion så hurtigt som muligt.

Fusionerne ønskes i Danmark gennemført som grænseoverskridende skattefrie fusioner med det danske selskab D2, som det modtagende selskab. Der bliver derved tale om fusioner efter fusionsskattelovens § 15, stk. 2. Fusionerne ønskes gennemført med hver af H1 og D1, som de indskydende selskaber.

Begge fusioner forventes gennemført med regnskabsmæssig fusionsdato den [dato udeladt] 20XX, som bliver fusionsdatoen i Danmark.

I X-land behandles fusionerne som skattepligtige fusioner, idet der er afståelsesbeskatning på de danske virksomheder som følge af, at disse virksomheder forlader X-landsk beskatning. Dette skyldes, at H1 og D1 ophører med at eksistere og herved overføres alle aktiviteter, der hidtil har været omfattet af X-landsk beskatning under nuværende X-landsk globalindkomstprincip, til D2. Herved udgår aktiviteterne af X-landsk beskatning, da der ikke foreligger aktiver, som vil udgøre et X-landsk fast driftssted eller filial mv. efter fusionen.

Fusionerne har i X-landsk regnskabsmæssig, selskabsretlig og skattemæssig henseende virkning fra registreringer i den X-landske erhvervsstyrelse.

Fusionerne registreres i TastSelv Selskabsskat senest 1 måned efter vedtagelsen.

Supplerende oplysninger indhentet fra Skattestyrelsen

De to indskydende X-landske selskaber har i X-land været fuldt skattepligtige, og har været beskattede efter et globalindkomstprincip, herunder af deres filialaktiviteter i Danmark.

De to X-landske selskaber har indtil gennemførelsen af den påtænkte fusion tillige været begrænset skattepligtige i Danmark af deres filialaktiviteter i Danmark. I forbindelse med gennemførelsen af de to fusioner er der sket afståelsesbeskatning i X-land.

Generelle bemærkninger fra spørgers repræsentant til Skattestyrelsens anmodning om supplerende oplysninger

Ifølge Skattestyrelsens anmodning om yderligere oplysninger overvejes det, om de grænseoverskridende fusioner kan medføre en risiko for dobbelt fradrag afledt af fusionsskattelovens regler.

Som oplyst i vores anmodning om bindende svar, er den gennemførte fusion resultatet af en transaktion, hvor M1 indgik en aftale med G1 om salg af M1-koncernens danske forretning til G1-koncernen. I den forbindelse er der gennemført to grænseoverskridende fusioner mellem H1 og D1 og D2, med sidstnævnte som modtagende selskab.

Fusionerne er i Danmark gennemført med skattemæssig succession efter reglerne i fusionsskattelovens § 15, stk. 2. Disse regler sikrer skatteyderen retten til skattefri overdragelse af aktiver og passiver, der allerede er omfattet af dansk beskatning, til et dansk selskab med skattemæssig succession i afskrivningsgrundlaget. Anvendelsen af reglerne er ikke betinget af forudgående tilladelse fra Skattestyrelsen.

Det er vigtigt at fremhæve, at koncernstrukturen for D1's danske aktiviteter i [etableringsåret] blev etableret med henblik på et langvarigt ejerskab af aktiverne i Danmark. Ved etableringen var der ikke planer om at anvende fusionsskattelovens regler i forbindelse med skattefrie omstruktureringer. Disse regler er blevet relevante i forbindelse med M1's ønske om at sælge deres danske forretning til G1.

Da der således er en væsentlig kommerciel begrundelse for fusionen, bør skatteyderen ikke være tvunget til at vælge det mindst fordelagtige regelsæt, dvs. at undlade at anvende fusionsskattelovens regler.

Aktiverne har som nedenfor belyst været genstand for afskrivning (fradrag) i X-land (historisk hos H1 og D1) og vil efter overdragelsen kunne afskrives (fradrag) i Danmark hos D2. Aktiverne vil således som et resultat af overdragelsen blive genstand for afskrivninger hos forskellige skattesubjekter.

Dette vil imidlertid ikke give anledning til et "dobbel fradrag", da fradraget i Danmark vil opstå som følge af en overdragelse af aktiverne mellem selvstændige skattesubjekter.

Fradraget i Danmark vil således blive foretaget af et andet skattesubjekt end det skattesubjekt, som har foretaget fradraget i X-land, og det vil udelukkende blive udløst som følge af en overdragelse af aktiverne mellem selvstændige skattesubjekter.

Der er således ikke tale om, at der sker en overdragelse af selve fradraget, uden en samtidig overdragelse af aktiverne, eller at et skattemæssigt underskud realiseret af et skattesubjekt overføres til fradrag hos et andet skattesubjekt i en sambeskatning. På baggrund heraf vil der ikke opstå et dobbelt fradrag for "samme betalinger, udgifter eller tab", jf. Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 4.

Situationen adskiller sig principielt ikke fra enhver anden situation, hvor der sker en overdragelse af aktiver mellem selvstændige skattesubjekter, hvilket ikke giver anledning til et dobbelt fradrag.

Det forhold, at overdragelsen i X-land var genstand for exit-beskatning hos D1 understøtter dette resultat. Fradraget i Danmark vil således blive foretaget af en ny ejer af aktiverne efter en skattepligtig overdragelse af aktiverne fra den hidtidige ejer. Det forhold, at exit-beskatningen i X-land ikke medførte en fuld "genbeskatning" af det tidligere fradrag skyldes et fald i handelsværdien af aktiverne, hvilket er irrelevant i relation til spørgsmålet, om der foreligger et "dobbel fradrag".

Den danske lovgivning er konform med EU's skatteundgåelsesdirektiv, hvorefter reglen om dobbelt fradrag også kun gælder i relation til "samme betaling", jf. artikel 2, stk. 9, litra a.

Endelig skal det bemærkes, at fusionen mellem D2, H1 og D1 ikke var omfattet af den dagældende § 31, stk. 2, 2. punktum i selskabsskatteloven, der også havde til formål at forhindre dobbelt fradrag. Denne regel blev ophævet ved indførelsen af de nye regler i Selskabsskatteloven om hybrid mismatch i 2018. Det forhold, at en fusion ikke medførte et dobbelt fradrag efter § 31, stk. 2, støtter også, at fusionen ikke medfører et dobbelt fradrag efter den nye regel.

Supplerende oplysninger

[Supplerende oplysninger vedr. M1-koncernens selskabers regnskab udeladt ifm. anonymisering.]

Spørgers opfattelse og begrundelse

Alle spørgsmål kan efter Spørgers opfattelse, som nævnt ovenfor, besvares med et "ja". Nedenfor har Spørger anført sin argumentation for positive svar på de enkelte spørgsmål.

Ad spørgsmål 1

Fusionerne er to grænseoverskridende skattefri fusioner med to X-landske selskaber som indskydende selskaber, og ét (og samme) danske selskab, som det modtagende selskab. Fusionerne er derved begge omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 2. Bestemmelsen er formuleret på følgende måde:

"Ophører et i udlandet hjemmehørende aktieselskab, anpartsselskab eller selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, ved fusion med et her hjemmehørende selskab, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4, finder dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs

aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab.

Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 7. De af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der bliver tilknyttet det modtagende selskabs faste driftssted i udlandet, og som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst her i landet for anskaffet til de i selskabsskattelovens § 4 A, stk. 1 og 2, og § 8 B angivne anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter".

Alle de fusionerende selskaber er aktieselskaber og i øvrigt hjemmehørende inden for EU. Ingen af de fusionerende selskaber behandles som transparente selskaber i Danmark, hvorfor alle de fusionerende selskaber opfylder kravene for at deltage i en fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 2.

For sådanne fusioner finder reglerne i kapitel 1 i fusionsskatteloven tilsvarende anvendelse, jf. i øvrigt nedenfor om fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4.

Vederlag

Da der er tale om vandrette fusioner, er det efter fusionsskattelovens § 5 en betingelse, at der ydes vederlag i aktier i det modtagende selskab til aktionæren i de indskydende selskaber.

I den foreliggende situation vil der blive ydet vederlag i nyudstedte aktier i D2, som er det modtagende selskab i begge fusioner. Der udstedes aktier til M1 for hvert af de indskydende selskaber H1 og D1.

Der gives ikke kontantvederlag.

For så vidt angår ombytningsforholdet fremgår det af den juridiske vejledning, afsnit C. D. 5.2.3.1, at dette som udgangspunkt skal fastsættes ud fra handelsværdierne af de fusionerende selskaber. Det tilføjes imidlertid i den juridiske vejledning:

"Kravet om, at ombytningsforholdet skal svare til handelsværdien, fraviges dog, hvis fravigelsen ikke medfører, at der opnås utilsigtede skattemæssige fordele".

Spørger bemærker i den forbindelse, at hverken salg af aktierne i de indskydende eller det modtagende selskab er underlagt dansk aktieavancebeskatning, da aktionæren er hjemmehørende i udlandet.

Da de tre fusionerende selskaber alle er ejet 100% af det samme udenlandske moderselskab - M1 - vil et fra handelsværdier afvigende ombytningsforhold ikke indebære utilsigtede skattemæssige fordele for de involverede parter. Der henvises til afgørelserne nævnt i det ovenfor nævnte afsnit i den juridiske vejledning.

På denne baggrund vil der efter vores opfattelse i de foreliggende fusioner, ikke være krav om, at ombytningsforholdet skal beregnes ud fra handelsværdier. Der vil alene være krav om, at der udstedes aktier som vederlag for hvert af de indskydende selskaber.

Der forventes som ovenfor nævnt udstedt nominelt af [beløb udeladt] nye aktier i D2 for hver fusion, hvilket efter vores opfattelse bør kunne anerkendes ud fra ovenstående redegørelse.

D2 har en nominel aktiekapital på [beløb udeladt]. Vi gør opmærksom på, at D2 egenkapital pr. 31. december [årstal udeladt] er på [beløb udeladt]. Skatterådet kan lægge til grund, at egenkapitalen fortsat vil være positiv frem mod fusionsdatoen, samt på tidspunktet for vedtagelsen af fusionerne, idet M1 gennem kontanttilskud vil sørge for, at aktiekapitalen på [beløb udeladt] vil være til stede på begge tidspunkter.

Fusionsdato

Det er en betingelse for skattefri fusion, at fusionsskattelovens § 5 om fusionsdato iagttages. Heraf følger, at det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i fusionsskatteloven, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Det modtagende selskab er D2. [Udeladt]Med en fusionsdato den [dato udeladt] 20XX vil kravet i fusionsskattelovens § 5, stk. 1, derfor være opfyldt.

I den forbindelse bemærkes det, at det efter vores opfattelse ikke hindrer opfyldelsen af fusionsskattelovens § 5, at fusionen har et andet virkningstidspunkt i X-land. Vi henviser til den juridiske vejledning, afsnit C. D. 5.2.4.1, der omhandler fusioner omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 2, hvor bl.a. følgende fremføres:

"Betingelsen, om at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, gælder alene danske selskaber".

Hvis et udenlandsk selskab derfor deltager i en grænseoverskridende fusion med et modtagende dansk selskab, er det alene et krav, at den skattemæssige fusionsdato for det danske selskab er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Den skattemæssige fusionsdato for det udenlandske selskab er derimod uden betydning for, om fusionen kan gennemføres skattefrit efter FUL § 15, stk. 2. Såfremt det udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark, og der i relation til dette sker ophør- eller etablering af sambeskatning, skal der dog foretages en delårsopgørelse efter reglerne i SEL § 31, stk. 5. Der fastsættes herefter en fusionsdato for det faste driftssted i overensstemmelse med FUL § 5, stk. 3. Endvidere skal en fusionsdato for det danske selskab eller faste driftssted selvfølgelig fastsættes under hensyntagen til, hvad der selskabsretligt og regnskabsmæssigt er muligt i relation til det udenlandske selskab.

Det bemærkes hertil, at 3. selskabsdirektiv om fusion af aktieselskaber, nærmere artikel 19, stk. 1 fastslår, at retsvirkningerne af en fusion skal indtræde samtidigt i samtlige de selskaber, der deltager i transaktionen. En grænseoverskridende fusion kan altså ikke have selskabsretlig retsvirkning tilbage i tid i Danmark, hvis den ikke har det i udlandet.

Modsat de selskabsretlige regler kan der godt gennemføres en grænseoverskridende fusion med et udenlandsk selskab, selv om udenlandske skatteregler ikke giver mulighed for, at det udenlandske selskab i dets hjemland kan få en skattemæssig fusionsdato, der er i overensstemmelse med den, der kræves i relation til det danske selskab."

På baggrund af ovenstående kan fusionerne gennemføres som skattefrie, når fusionsskattelovens § 5 om fusionsdato er opfyldt i forhold til det modtagende (danske) selskab D2. Virkningstidspunktet i X-land ændrer ikke herved.

TastSelv Selskabsskat

Efter fusionsskattelovens § 6 og bekendtgørelse nr. 1003 af 6. september 2014 er det et krav, at fusionerne registreres i TastSelv Selskabsskat som skattefri fusioner senest 1 måned efter vedtagelsen af fusionerne. Det kan lægges til grund, at denne betingelse vil blive opfyldt.

Den skattemæssige behandling i X-land

Fusionerne behandles ikke som skattefri fusioner i X-land. Det skyldes, at de to X-landske indskydende selskabers aktiver og passiver ved fusionerne [udeladt af offentliggørelsesteksten]. De ophørende

X-landske selskabers aktiver og passiver udgår således af X-landsk beskatning, hvorved der indtræder realisationsbeskatning i X-land, da X-land beskatter efter globalindkomstprincippet.

[...]

Globalindkomstprincippet betyder, at virksomhederne, der er skattepligtige i X-land, skal betale skat af deres globale indkomst, som inkluderer indtægt genereret i både X-land og andre lande (her Danmark), og ikke kun på deres indkomst i X-land.

Denne beskatning svarer til den realisationsbeskatning, der sker efter fusionsskattelovens § 15, stk. 4, i det omfang danske aktiver og passiver udtræder af dansk beskatning i forbindelse med en grænseoverskridende fusion med et dansk selskab som det ophørende selskab. I X-land er der tilsvarende bestemmelse som ligningslovens § 33, stk. 3, men baseret på foreløbig analyse, er det vurderet, at der ikke opnås lempelse efter denne bestemmelse i X-land.

Det forhold, at fusionerne ikke behandles som skattefrie i X-land, hindrer efter vores opfattelse ikke, at fusionerne kan behandles som skattefrie i Danmark.

Konklusion og konsekvenser

På ovenstående baggrund, er det vores opfattelse, at de to påtænkte grænseoverskridende fusioner, opfylder betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit i Danmark med den konsekvens, at der ikke udløses afståelsesbeskatning i Danmark i relation til de indskydende selskabers filialer/faste driftssteder i Danmark. I stedet indtræder det modtagende selskab, D2 i anskaffelsestidspunkter og -summer i relation til overtagne aktiver og passiver, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 1. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som de indskydende selskaber har foretaget, anses for foretaget af det modtagende selskab, dvs. af D2.

Der er afskrivningsbaser tilknyttet den danske filial af D1 samt andelen i D3. Spørger henviser til bilag, som er indsendt til Skattestyrelsen.

Spørger er af den opfattelse, at det modtagende selskab (D2) kan foretage skattemæssige afskrivninger på de saldi, selskabet modtager ved fusionerne. Dette skyldes, at fusionsskatteloven bygger på et successionsprincip, hvorfor det modtagende selskab indtræder i anskaffelsestidspunkter og -summer for aktiver og passiver i de indskydende selskaber - herunder i afskrivningsgrundlag/forløb.

Aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet til de i selskabsskattelovens § 4A stk. 1 og 2 og § 8 B angivne anskaffessummer og -tidspunkter.

Ad spørgsmål 2

Den danske filial af D1 har et skattemæssigt underskud på [beløb udeladt] opstået i indkomståret [årstal udeladt], hvoraf [en del af beløbet] er til fortsat fremførsel efter [næste] indkomstår, hvor den danske filial af D1, er sambeskattet med D2 og H1's andel af D3, jf. Selskabsskattelovens § 31, stk. 1, jf. Selskabsskattelovens § 31 C.

På baggrund af at det skattemæssige underskud er opstået på et tidspunkt, hvor alle de tre fusionerende selskaber var sambeskattet, er det vores opfattelse, at underskud i den danske filial af D1 fortsat kan anvendes i det modtagende selskab (D2), efter fusionerne har fundet sted. Spørger henviser til fusionskattelovens § 8, stk. 6, 2. punktum:

"Ved fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, bringes til fradrag".

I fusionsskattelovens § 8, stk. 6. 3. punktum anføres det:

"2. pkt. gælder ikke, hvis det modtagende selskab eller faste driftssted ved en skattefri omstrukturering direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod."

Der forligger ikke nogen skattefri omstruktureringer, der ville kunne påvirke muligheden for at kunne anvende det skattemæssige underskud, der er opstået, mens selskaberne var (og er) sambeskattede. Her gør Spørger opmærksom på, at de to indskydende X-landske selskaber var del af den danske sambeskatning, da underskuddene opstod, hvorfor vi vurderer, at underskud fortsat kan bruges til fradrag i det modtagende selskab, D2.

Ad spørgsmål 3

Efter vores opfattelse, er fusionerne koncerninterne fusioner, hvor det modtagende danske selskab allerede er sambeskattet med de X-landske indskydende selskabers faste driftssteder i Danmark. Vi henviser til følgende del af det ovenfor anførte citat fra den juridiske vejlednings afsnit C. D. 5.2.4.1:

"Såfremt det udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark, og der i relation til dette sker ophør eller etablering af sambeskatning, skal der dog foretages en delårsopgørelse efter reglerne i SEL § 31, stk. 5".

I den foreliggende situation sker der ikke ophør eller etablering af sambeskatning, hvorfor der modsætningsvist kan sluttes, at der ikke skal være delårsopgørelse i de grænseoverskridende fusioner. Den skattemæssige fusionsdato for det modtagende selskab og de indskydende selskabers faste driftssteder i Danmark er således [dato udeladt] 20XX.

Ad spørgsmål 4

Ligningslovens § 3 blev således indført ved lov nr. 540 af 29. april 2015 og havde virkning fra den 1. maj 2015. Bestemmelsen blev udvidet ved en lovændring i 2018.

Som nævnt i indledningen af nærværende ansøgning, ønsker parterne fuldt overblik over de skattemæssige konsekvenser af de to fusioner, hvorfor spørgsmålet om ligningslovens § 3 er medtaget i nærværende ansøgning.

Ligningslovens § 3, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele".

Det følger af forarbejderne til ligningslovens § 3 (L28 - 2018/19), at beskatningen efter dansk ret skal ske på baggrund af reelle faktiske omstændigheder, således at tomme og kunstige arrangementer kan tilsidesættes, og at bestemmelsen skal anvendes til bekæmpelse af skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning

Ved vurderingen af om der foreligger misbrug, indgår tre elementer:

1. Der skal være en skattefordel,

2. Ét af de væsentligste formål med arrangementet skal være at opnå skattefordelen, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten,

3. Arrangementet anses ikke for at være reelt under hensyntagen til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder om arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede, kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

I SPMSVAR 2018-10-03 nr. 28 (spørgsmål 16 underspørgsmål 1-4) er der anført følgende, som giver anledning til behovet for konkret vurdering i forbindelse med dette spørgsmål:

"Det er efter de foreslåede bestemmelser i ligningslovens § 3, stk. 1 og 2, afgørende, om der er tale om arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Arrangementer eller serier af arrangementer skal anses som ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Der vil være tale om en konkret vurdering af den enkelte disposition. Det beror således på en konkret bedømmelse, om dispositionen i det konkrete tilfælde må anses for at være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager. Da tidligere afgørelser er foretaget på et andet grundlag, kan der derfor ikke siges noget generelt om, hvordan de konkrete situationer vil blive bedømt efter den foreslåede nye generelle omgængelsesklausul".

Det er Spørgers opfattelse, at de to fusioner ikke omfattes af ligningslovens § 3. Dette baserer Spørger på følgende forhold:

1. De påtænkte fusioner er hver især, og i sammenhæng med den overordnede transaktion mellem M1 og G1, forretningsmæssigt velbegrundede transaktioner.

2. [udeladt]

3. Der indtræder ved fusionerne afståelsesbeskatning i X-land på samme måde, som det ville være gældende i Danmark ved en fusion med danske selskaber som indskydende selskaber, jf. fusionskattelovens § 15, stk. 4. Som tidligere nævnt, er det den foreløbige forventning, at der ikke opnås creditlempelse i X-land efter deres regler svarende til ligningslovens § 33, stk. 3.

4. Parterne iagttager ved fusionerne fuldt ud bestemmelserne i Selskabsloven og

Fusionskatteloven, og bør derfor også have adgang til, og underlægges, de skattemæssige fordele samt konsekvenser, som dette indebærer.

På ovenstående baggrund finder Spørger, at de pågældende fusioner er fuldt ud reelle arrangementer. Det er ikke et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt, under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, med en klar og velbegrundet kommerciel årsag. Der opnås således efter vores opfattelse ikke utilsigtede skattemæssige fordele.

Ad spørgsmål 5

Det fremgår af Den juridiske vejledning 3.11, afsnit D. A. 8.1.1.6.8 om tab på erhvervede fordringer, at

"fradrag i momsgrundlaget for tab på debitorer som udgangspunkt nøje er forbundet med den momspligtige virksomhed, der har foretaget den momspligtige leverance. En erhverver af en fordring, der indehol-

der moms, har derfor ikke krav på fradrag i momsgrundlaget, hvis det senere viser sig, at erhververen lider et tab på fordringerne. Der skal på den anden side heller ikke betales moms af eventuelle gevinster på de overtagne fordringer".

Det fremgår videre af samme afsnit, at dette

"udgangspunkt modificeres i de tilfælde, hvor en virksomheds debitorer overdrages til pålydende værdi i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse. Her vil den nye virksomhed kunne foretage fradrag i momsgrundlaget efter de almindelige regler, når der konstateres tab på de overtagne fordringer".

I momslovens forstand er der tale om en virksomhedsoverdragelse, når en virksomhed - helt eller delvist - bliver købt af en anden virksomhed, og den køvende virksomhed fortsætter driften af den overtagne virksomhed. Det er en betingelse, at der overdrages de nødvendige aktiver, for at den køvende virksomhed kan fortsætte driften. Det er ikke en betingelse, at der overdrages debitorer i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse.

Det er Spørgers opfattelse, at modifikationen vedrørende overdragelse af debitorer til pålydende værdi i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse, kan anvendes ved nærværende fusioner, således at D2 kan fradrage faktureret dansk moms på tab på debitorer vedrørende de ved fusionerne overtagne debitorer.

De principper, der ligger til grund for, at der er tale om en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand, ligger også til grund ved nærværende fusioner. Ved fusionerne overdrages flere selskabers aktiver og passiver til det fortsættende selskab D2, ligesom ved en virksomhedsoverdragelse. Endvidere får D2 overdraget debitorerne til pålydende værdi.

Der er ikke tale om, at det modtagende selskab, D2, i forbindelse med fusionerne køber debitorfordringer fra selskaberne til underkurs.

Vores opfattelse understøttes af, at Skattestyrelsen i andre sammenhænge anerkender, at en fusion kan sidestilles med en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand.

Det fremgår således af Den juridiske vejledning 3.11, afsnit D. A. 11.7.4.5.5 om regulering af fradrag for investeringsgoder, at reglen om overdragelse af investeringsgoder som led i en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 5, også finder anvendelse i forbindelse med fx en fusion.

Spørgers hørings svar

Spørgsmål 1

Ifølge udkastet til indstilling til svar på spørgsmål 1 er betingelserne for, at de to grænseoverskridende fusioner kan gennemføres skattefrit, opfyldt, jf. Fusionsskattelovens § 15, stk. 1 og 2.

En grænseoverskridende skattefri fusion medfører som bekendt, at et modtagende dansk selskab succederer i det indskydende selskabs danske skattemæssige status vedrørende aktiver og passiver, der som følge af fusionen er knyttet til det modtagende selskab, jf. Fusionsskattelovens §§ 8, stk. 1, og 15, stk. 2.

Det modtagende danske selskab, D2, succederer derfor efter Fusionsskatteloven i de X-landske indskydende selskabers, D1 og H1, danske skattemæssige status for alle aktiver og passiver, der før fusionerne var omfattet af dansk beskatningskompetence. Der er findes ikke hjemmel til at begrænse adgangen til succession i aktivernes skattemæssige status efter Fusionsskatteloven. Det er derfor ikke korrekt, når det i høringsbrevet anføres, at "der kan ved fusionen alene succederes i den del af det skattemæssige afskrivningsgrundlag, der ikke tidligere er kommet til fradrag (afskrevet) i Danmark og/eller X-land". Reglerne

om hybrid mismatch i Selskabsskattelovens §§ 8 C- 8 D kan således i det højeste begrænse fradragsret efter Afskrivningsloven mv.

Ifølge høringsbrevet anses det modtagende selskab ikke desto mindre for ikke at have fuldt skattemæssigt fradrag for afskrivninger på immaterielle aktiver og fysiske aktiver overtaget med skattemæssig succession fra de indskydende selskaber, da dette hævdes at ville give anledning til et "dobbelte fradrag" i henhold til Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, jf. Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1.

Dette begrundes med, at fremtidig indkomst i det modtagende selskab i Danmark ikke vil være "dobbelte medregnet indkomst", da indkomsten ikke medregnes i X-land, jf. høringsbrevet.

I brev af [dato udeladt] har vi redegjort for, at der ikke vil foreligge et "dobbelte fradrag", da fremtidige fradrag i Danmark vil blive foretaget af et andet skattesubjekt end det skattesubjekt, som historisk har foretaget fradrag i X-land, at fremtidige fradrag vil blive foretaget på baggrund af en skattepligtig overdragelse af de relevante aktiver mellem to selvstændige skattesubjekter, og at der ikke vil være tale om "samme udgift". Dette resultat, at der ikke vil foreligge et "dobbelte fradrag", følger klart af definitionen på et "dobbelte fradrag" i henhold til Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 4.

Som svar herpå anføres det i høringsbrevet, at den skattemæssige succession efter Fusionskattelovens § 8, stk. 1, indebærer, at fradrag foretaget af de indskydende X-landske selskaber efter X-landsk skatteret før fusionerne skal "anses" for at være foretaget af det modtagende danske selskab i forhold til Selskabsskattelovens § 8 C, jf. høringsbrevet.

Denne fortolkning af Fusionskattelovens § 8, stk. 1, må klart afvises, da Fusionskatteloven ikke hviler på et generelt successionsprincip, jf. Den Juridiske Vejledning, 2024-2, C. D. 5.2.7.1:

"Successionsprincippet indebærer, at det modtagende selskab indtræder i det indskydende selskabs skattemæssige stilling i det omfang, det står i bestemmelsen".

"Fusionskatteloven giver kun hjemmel til succession i det omfang, det er nævnt i loven. Der gælder derfor ikke noget generelt successionsprincip ud over fusionskattelovens udtrykkelige regler. Se Tfs 1990.274 LSR".

Ifølge Fusionskattelovens § 8, stk. 1, omfatter den skattemæssige succession for det modtagende selskab kun: 1) Anskaffelsestidspunktet, 2) anskaffelsessummen og 3) skattemæssige afskrivninger foretaget af det indskydende selskab.

Der findes således ikke hjemmel i Fusionskattelovens § 8, stk. 1, til at "anse" skattemæssige afskrivninger foretaget af de indskydende X-landske selskaber i henhold til X-landsk skatteret for at være foretaget af det modtagende danske selskab i relation til Selskabsskattelovens §§ 8 C-8 D.

I forhold til "Anskaffelsestidspunktet" succederer det modtagende selskab kun i ejertiden i forhold til situationer, hvor ejertiden har betydning for en senere opgørelsen af gevinst og tab på overtagne aktiver og passiver, jf. Den Juridiske Vejledning, 2024-2, C. D. 5.2.7.1:

"Når det modtagende selskab senere afstår de overtagne aktiver og passiver, beskattes det modtagende selskab i relation til fortjeneste og tab, som om de var anskaffet af det modtagende selskab på det tidspunkt og til de beløb, hvortil de oprindeligt blev anskaffet af det indskydende selskab".

I forhold til "Skattemæssige afskrivninger" succederer det modtagende selskab i sagens natur kun i skattemæssige afskrivninger foretaget af det indskydende selskab ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst.

Der er således ikke hjemmel i Fusionskattelovens § 8, stk. 1, til at "anse" det modtagende danske selskab for at have foretaget skattemæssige afskrivninger efter X-landsk skatteret i henhold til Selskabsskattelovens § 8 C som historisk faktisk er foretaget af de indskydende X-landske selskaber.

På baggrund af ovenstående er det faktisk fastslået, at fradrag efter X-landsk skatteret blev foretaget af andre skattesubjekter end det modtagende selskab, hvilke faktuelle forhold Fusionskatteloven ikke indeholder hjemmel til at ændre.

Afgørende er det derimod, at fradrag foretaget af de indskydende selskaber neutraliseres ved fusionerne, der var skattepligtige efter X-landsk skatteret. I denne forbindelse skal det præciseres, at en grænseoverskridende fusion efter X-landsk lovgivning ikke kun medfører en genbeskatning af tidligere foretagne fradrag, men en egentlig avancebeskatning baseret på den aktuelle handelsværdi af aktiverne henset til deres fremtidige indkomspotentiale (exit-beskatning). Der opstår derfor ikke et hybridt mismatch mellem dansk og X-landsk skatteret, da de X-landske fradrag neutraliseres af en X-landsk exit-beskatning.

Når de X-landske fradrag ikke fuldt ud neutraliseres ved fusionerne, skyldes det udelukkende, at aktiverne var faldet i værdi. Hvis de økonomiske forhold havde udviklet sig anderledes, hvorved aktiverne var steget i værdi, ville der være sket fuld genbeskatning af fradragene med tillæg af beskatning af værdistigningen.

I øvrigt foreligger der ikke et hybridt mismatch efter reglerne om "fradrag uden medregning", uanset at der sker "medregning" med en skattesats, der er lavere end skattesats for et "fradrag". Af samme årsag vil der principielt ikke foreligge et "dobbelt fradrag", når et fradrag modsvares af avancebeskatning, uanset værdierne er forskellige, når dette udelukkende skyldes aktivernes aktuelle handelsværdi.

Ved de to fusioner vederlægges aktionæren i de indskydende selskaber, M1, for overdragelsen af de relevante aktiver med aktier i det modtagende selskab. Der er derfor heller ikke tale om fradrag for "samme betalinger, udgifter eller tab", jf. Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 4. De indskydende X-landske selskaber har således haft oprindelige "udgifter" ved anskaffelsen af de relevante aktiver,

og det modtagende danske selskab får ved fusionerne nye "udgifter" ved anskaffelsen af aktiverne, idet der ydes vederlag herfor i aktier. Der foreligger følgelig ikke et "dobbelt fradrag".

Endelig vil de historiske og fremtidige fradrag ikke blive foretaget af "tilknyttede personer", ligesom der ikke foreligger et "struktureret arrangement". Alene af denne grund foreligger der ikke et "dobbelt fradrag", jf. Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 4.

Sammenfattende kan det konstateres, at det modtagende selskab efter Fusionskatteloven succederer i de indskydende selskabers danske skattemæssige status i alle de overtagne aktiver og passiver, at det modtagende selskabs fradrag for skattemæssige afskrivninger af de relevante aktiver overtaget fra de indskydende selskaber ikke giver anledning til et "dobbelt fradrag" efter Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, og at afskrivningsretten derfor ikke skal nedsættes efter Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1. Dette skyldes, at fradragene foretages hos forskellige skattesubjekter, at fradragene i X-land neutraliseres af den efterfølgende X-landske beskatning ved fusionerne, at der ikke vil foreligge fradrag for "samme betalinger, udgifter eller tab", og at fradragene ikke foretages af "tilknyttede personer", ligesom at der ikke foreligger et "struktureret arrangement".

I høringsbrevet er der inkluderet en opgørelse af resterende afskrivningsgrundlag opgjort efter X-landske regler.

I den sammenhæng synes der at være en manglende sammenhæng til indsendt materiale i vores brev af [dato udeladt], hvor der i bilag for D1 er anført, at de X-landske afskrivningsgrundlag udgjorde [beløb i [X-landsk valuta] udeladt], mens høringsbrevet har opgjort beløbet til [højere beløb i DKK] .

Tilsvarende for H1 er beløbet i høringsbrevet anført til [beløb i DKK udeladt], men i vores brev af [dato udeladt] er beløbet i bilaget opgjort til [højere beløb i [X-landsk valuta]] og der beror derfor en usikkerhed om der er tale om et kursomregnet beløb.

Endvidere har vi noteret os, at der i høringsbrevet ikke er taget stilling til resterende afskrivningsbalancer på tilgange efter Afskrivningslovens § 5 D, stk. 1, hvor der er opnået et yderligere dansk afskrivningsgrundlag på 16%, som aldrig er medtaget i X-landsk beskatning.

Tilsvarende for resterende afskrivningsbalancer på tilgange efter den dagældende Afskrivningslovens § 5 D for tilgange frem til den 31. december 2013, hvor der er opnået et yderligere dansk afskrivningsgrundlag på 15%, som aldrig er medtaget i X-landsk beskatning.

Skatteministeriet har i et svar til FSR, SAU L28 2018/19, spørgsmål 1 (nr. 38, s. 20), behandlet situationer, hvor et fast driftssted har udgifter der stammer fra afskrivning af et aktiv med mere end 100% af anskaffelsværdien også kunne modregnes i indkomsten for et dansk selskab, som det faste driftssted er sambeskattet med også i situationer, hvor hovedkontoret er hjemmehørende i et land, som ikke anvender territorialprincippet.

Hertil bekræftede Skatteministeriet, "at den del af fradraget, der overstiger 100 pct, kan medføre et underskud, der kan overføres til fradrag i danske sambeskattede selskaber, når det lægges til grund, at denne del af fradraget ikke anerkendes skatteretligt efter reglerne i det land, hvor hovedkontoret er hjemmehørende.

Den del af afskrivningen, der overstiger 100 pct., udgør således ikke et "dobbelt fradrag", og det er derfor uden betydning, om fradraget sker i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.

Disse yderligere balancer er naturligvis ikke relevante, når Selskabsskattelovens §§ 8 C - 8 D ikke finder anvendelse.

Spørgsmål 2

Ifølge udkastet til indstilling til svar på spørgsmål 2 er betingelserne for, at det modtagende selskab i henhold til Fusionsskattelovens § 8, stk. 6, kan udnytte et dansk skattemæssigt underskud opstået hos et af de indskydende selskaber (D1) under dansk national sambeskatning opfyldt med den begrænsning der følger af Selskabsskattelovens § 12 D, stk. 1.

Det modtagende selskab anses alligevel for ikke at kunne udnytte det skattemæssige underskud, da det hævdes at ville give anledning til et "dobbelt fradrag" i henhold til Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, jf. Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 1. punktum.

Vi er ikke enige i denne analyse vedrørende "dobbelt fradrag", da fradraget i indkomståret [årstal udeladt] er foretaget i "dobbelt medregnet indkomst", jf. Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3, og 8 D, stk. 1, 3. punktum.

For indkomståret [årstal udeladt] er indkomsten i den danske filial af D1 således medregnet til den skattepligtige indkomst i både Danmark og X-land. På baggrund heraf finder Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 1. punktum, ikke anvendelse, og det modtagende selskab vil derfor kunne udnytte det fremførte skattemæssige underskud.

Spørgsmål 3

Vi har ingen bemærkninger til udkast til indstilling til svar på spørgsmål 3.

Spørgsmål 4

Ifølge udkastet til indstilling til svar på spørgsmål 4 vil Ligningslovens § 3 ikke finde anvendelse, da de to fusioner ikke vil medføre en "skattefordel".

Dette begrundes med, at det modtagende selskab ikke fuldt ud vil have skattemæssigt fradrag for afskrivninger på immaterielle aktiver og fysiske aktiver i henhold til Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, idet fusionen hævdes at give anledning til et "dobbelte fradrag".

Fusionerne vil som beskrevet ovenfor vedrørende spørgsmål 1 ikke give anledning til et "dobbelte fradrag" efter Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 4, hvorfor det modtagende selskabs ret til at foretage skattemæssigt fradrag for afskrivninger ikke vil blive reduceret efter Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1.

Vi er enige i, at Ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse, men vi er uenige i begrundelsen herfor.

"Arrangementet" efter Ligningslovens § 3 omfatter de skattefrie fusioner og det efterfølgende salg af det modtagende selskab fra M1 til G1.

Ligningslovens § 3 finder ikke anvendelse på fusionerne, da hovedformålet, eller et af hovedformålene med "arrangementet" ikke var at opnå en skattefordel. Tværtimod har hovedformålet med arrangementet udelukkende været at gennemføre en kommerciel velbegrundet overdragelse af M1's danske forretning til G1. Dette synes at blive anerkendt i høringsbrevet: "Under denne udtrykkelige forudsætning på baggrund af de foreliggende oplysninger er det Skattestyrelsens opfattelse, at fusionerne er forretningsmæssigt begrundet".

Hvis arrangementet var gennemført uden fusioner, hvor G1 blot havde købt og opretholdt de X-landske selskaber, ville det eksisterende danske afskrivningsgrundlag også være blevet overført til G1.

De skattefrie fusioner medfører således ikke en skattefordel, som ikke ville eksistere, hvis fusionerne ikke var foretaget. Fusionerne gennemføres således for at opnå en mere simpel og hensigtsmæssig selskabsstruktur.

Ifølge Fusionsskatteloven medfører de skattefrie fusioner, at de indskydende selskaber ikke beskattes af aktiverne, og at det modtagende selskab succederer i de indskydende selskabers danske skattemæssige status. Loven sikrer således skattemæssig neutralitet mellem de indskydende selskaber og det modtagende selskab, hvor skattemæssig fordel og ulempe automatisk modregnes.

Det vil ikke "virke mod formålet og hensigten med skatteretten" at det modtagende selskab succederer i de indskydende selskabers danske skattemæssige afskrivningsgrundlag. Tværtimod er formålet og hensigten med Fusionsskatteloven, herunder §§ 8 og 15, netop at give selskaber ret til at gennemføre kommercielt begrundede skattefrie grænseoverskridende fusioner, hvor det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs skattemæssige afskrivningsgrundlag.

I overensstemmelse hermed har en skatteyder ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur mv. for sine erhvervs-mæssige aktiviteter, uden at Ligningslovens § 3 kan bringes i anvendelse, jf. bilag 1, side, L 28 (2018-19):

"Udgangspunktet i skatteretten er, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet - og dermed lovforslaget -

ikke på. Det bemærkes overordnet om valg af den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, at minimering af skattebetalingen ikke er en velbegrunderet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne."

Dette princip blev anerkendt af Skatterådet i SKM2020. 39. SR, hvor Ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse på skattefri fusioner, der blev gennemført med henblik på at opnå en skattefordel.

Hertil kommer, at lovgiver i Selskabsskattelovens §§ 8 D og 8 E og Ligningslovens § 5 G udtømmende har taget stilling til, hvornår og i hvilke tilfælde retten til at foretage skattemæssige afskrivninger skal bortfalde som følge af "hybridt mismatch". Som redegjort for ovenfor, kan skattemæssige afskrivninger i den foreliggende sag ikke nægtes efter disse bestemmelser. Når lovgiver har taget stilling til, hvornår adgangen til skattemæssige afskrivninger skal bortfalde, kan Ligningslovens § 3 ikke anvendes til at udvide området for at nægte adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger. Dette blev bl.a. anerkendt i SKM2021. 280. SR:

"Hvis der i den nu foreliggende sag som et led i det samlede arrangement efterfølgende også modtages udbytter fra datterselskaberne til at nedbringe gælden til aktionæren, vil der være en fordel for et selskab. Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke vil stride mod lovens hensigt og formål, da lovgiver i forbindelse med ændringen af selskabsskattelovens § 2 D ved lov nr. 274 af 26. marts 2014 har taget stilling til, at der ikke skulle indføres en værnsregel, der skulle dække denne situation.

Skattestyrelsen lægger herved vægt på, at lovgiver som nævnt i bemærkningerne til lov nr. 274 af 26. marts 2014 har identificeret en skattemæssig fordel for en dansk fysisk aktionær, som er aktuel både i forbindelse med skattepligtig fusion, spaltning og aktieombytning. Lovgiver har imidlertid for så vidt angår de skattepligtige aktieombytninger valgt ikke at indarbejde et værn herimod i selskabsskattelovens

§ 2 D, stk. 2, 1. pkt., som efter ordlyden alene omhandler juridiske personers overdragelse af aktier mod delvist kontantvederlag."

Endelig er "arrangementet" "reelt", da det er gennemført mellem uafhængige parter af velbegrunderede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, jf. Ligningslovens § 3, stk. 2. Der er således på ingen måde tale om et "rent kunstigt arrangement", jf. f.eks. præmis 81 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16.

Sammenfattende kan det konstateres, at Ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse, da det ikke har været et "hovedformål" med "arrangementet" at opnå en skattefordel, da de skattefrie fusioner ikke vil "virke mod formålet og hensigten med skatteretten", og da arrangementet er "reelt".

Spørgsmål 5

Vi har ingen bemærkninger til udkast til indstilling til svar på spørgsmål 5.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, (i) at hver af de beskrevne fusioner mellem D2, som det modtagende selskab, og henholdsvis H1 og D1, som de indskydende selskaber, i hver sin fusion kan gennemføres skattefrit efter fusionskattelovens § 15, stk. 2, når fusionerne gennemføres på den omtalte måde, og (ii) at et bekræftende svar til (i) har følgende konsekvenser:

- At der ikke udløses beskatning i Danmark hos de indskydende selskaber (H1 og D1) eller det modtagende selskab (D2), og

- At det modtagende selskab (D2) kan fortsætte (succedere i) afskrivningsforløbet på de ophørende selskabers/filialers/faste driftssteders eksisterende skattemæssige afskrivningssaldi.

Begrundelse

Når et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, fusioneres med et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens § 15, stk. 2. Det fremgår af fusionsskattelovens § 15, stk. 1.

Ophører et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som er et aktieselskab, anpartsselskab eller et selskab, der 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, ved fusion med et selskab, der er hjemmehørende her, anvendes reglerne i kapitel 1 tilsvarende. Fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4, anvendes dog kun på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 7.

I den foreliggende sag ophører henholdsvis H1 og D1 i hver sin fusion med D2. Der er tale om X-landske selskaber, benævnt [selskabsform udeladt], der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF. Se bilag 1, Del A) til direktivet. Det lægges til grund, at selskaberne betaler selskabsskat i X-land, jf. bilaget, del B, til art. 3 i direktiv 2009/133/EF. Det lægges desuden efter det oplyste til grund, at selskaberne ikke ved beskatningen her i landet behandles som transparente enheder.

De X-landske selskaber kan derfor begge deltage i hver deres fusion med D2 efter fusionsskattelovens § 15, stk. 2.

Skattestyrelsen bemærker, at hvis en grænseoverskridende fusion ikke kan gennemføres selskabsretligt, vil fusionen heller ikke kunne gennemføres skatteretligt. Man kan altså ikke i skatteretlig forstand se bort fra, at en fusion ikke kan godkendes selskabsretligt, og fx tillade en "skattefri" likvidation af et selskab i en stat med henblik på at "fusionere" det med et selskab i en anden stat. Det forudsættes, at der skal være lighed mellem de selskabsretlige og de skatteretlige begreber. Se Den juridiske vejledning C. D. 5.2.2.

Med dette forbehold finder Skattestyrelsen, at de påtænkte fusioner mellem D2 og de to X-landske søsterselskaber kan gennemføres som skattefrie fusioner efter fusionsskatteloven, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, jf. nedenfor.

Det er en betingelse for at foretage en skattefri fusion, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab alene vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab og eventuelt en kontant udlignings-sum. Det gælder dog ikke for den del af aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, der besiddes af det modtagende selskab, jf. fusionsskattelovens § 2.

De tre selskaber, der deltager i de to fusioner, er alle ejet af den samme aktionær. Der er derfor tale om to vandrette fusioner, hvor der skal ske vederlæggelse af selskabsdeltageren i de indskydende selskaber.

Det er oplyst, at der vil blive ydet vederlag i nyudstedte aktier i D2, som er det modtagende selskab i begge fusioner. Der udstedes aktier til M1 for hvert af de indskydende selskaber, H1 og D1. Der gives ikke kontantvederlag.

Det antages i administrativ praksis, at en skattefri fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller aktieombytning efter reglen i aktieavancebeskatningslovens § 36 ikke må medføre en formueforskydning mellem selskabsdeltagerne. Ombytningsforholdet skal derfor fastsætte ud fra de fusionerede selskabers handelsværdier på tidspunktet for den skattemæssige fusionsdato.

Ombytningsforholdet i skattefrie fusioner er ikke direkte reguleret i fusionsskatteloven, men er nævnt i forarbejderne til L 110 2006-07, bilag 23, hvori Skatteministeriet udtaler følgende: "Der er ikke tilsigtet ændringer i de gældende regler og praksis om ombytningsforholdet - heller ikke for så vidt angår skattefri fusion. Udgangspunktet er således, at ombytningsforholdet skal fastsættes til handelsværdi, for at den pågældende fusion kan anses for at være omfattet af fusionsskatteloven. Det vil være muligt at få bindende svar om de skattemæssige konsekvenser af et givent ombytningsforhold."

Kravet til ombytningsforholdet kan fraviges, hvis der ikke er mulighed for at opnå utilsigtede skattemæssige fordele. Det fremgår af Den juridiske vejledning C. D. 5.2.3.1 og en række afgørelser fra praksis, herunder SKM2003. 574. LSR.

Kravet om, at der ikke må ske formueforskydning, fremgår også af administrativ praksis, eksempelvis SKM2003. 574. LSR.

I SKM2003. 574. LSR fusionerede to søsterselskaber. Landsskatteretten godkendte fusionen som skattefri ud fra en samlet vurdering, selvom værdien af vederlagsanparterne var lavere end værdien af anparterne i det indskydende selskab. Landsskatteretten lagde vægt på, at forholdet i den konkrete sag ikke medførte nogen formueforskydning mellem selskabsdeltagerne.

I den foreliggende situation er de tre selskaber, der deltager i de to fusioner, alle ejet af det samme udenlandske moderselskab, M1. Situationen kan derfor sammenlignes med situationen i SKM2010. 412. SR. I SKM2010. 412. SR behøvede ombytningsforholdet ikke at blive fastsat ud fra handelsværdier, da salg af aktierne i datterselskaberne eller salg af vederlagsaktierne ved fusionen ikke ville udløse aktieavancebeskatning i Danmark, så længe aktionæren var hjemmehørende i udlandet.

De foreliggende to fusioner kan også sammenlignes med situationen i SKM2007. 820. SR. Et dansk selskab påtænkte at fusionere med et udenlandsk søsterselskab. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling, hvori SKAT var enig i spørgerens principale begrundelse for at fravige udgangspunktet om at fastsætte ombytningsforholdet ud fra handelsværdier. Begrundelsen var, at de to fusionerende selskaber havde samme udenlandske aktionær. Afståelse af aktierne i det danske indskydende selskab eller afståelse af vederlagsaktierne ville ikke udløse aktieavancebeskatning i Danmark, så længe den fælles aktionær var hjemmehørende i udlandet.

Skattestyrelsen finder i den foreliggende situation, at det i overensstemmelse med den nævnte praksis kan accepteres, at ombytningsforholdet afviger fra handelsværdien. Det lægges til grund, at egenkapitalen i D2 - som oplyst af Spørger - fortsat vil være positiv frem mod fusionsdatoen, og på tidspunktet for vedtagelsen af fusionerne.

Repræsentanten anfører, at det ikke er en hindring for at behandle fusionen som skattefri i Danmark, at fusionen behandles som skattepligtig i X-land. Når et udenlandsk selskab omfattet af art. 3 i direktiv 2009/133/EF, som ikke betragtes som en transparent enhed i Danmark, ophører ved fusion med et dansk selskab, er der adgang til at anvende fusionsskattelovens regler, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 2. Adgangen til beskatning efter reglerne i fusionsskatteloven er ikke afhængig af, om fusionen i X-land gennemføres som skattefri, men afhænger af, om fusionsskattelovens betingelser herfor er opfyldt. Skattestyrelsen er derfor enig i repræsentantens opfattelse på dette punkt.

Oplysninger som nævnt i fusionsskattelovens § 6, stk. 1 og 2, skal indsendes til told- og skatteforvaltningen senest 1 måned efter den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber. Indsendelsen af de nævnte oplysninger er en betingelse for, at lovens regler kan anvendes. Det lægges til grund, at fusionerne registreres i TastSelv Selskabsskat senest 1 måned efter vedtagelsen af fusionerne, jf. fusionsskattelovens § 6 og bekendtgørelse nr. 1003 af 6. september 2014.

Det er en betingelse for at anvende reglerne i fusionsskatteloven, at kravene til fusionsdatoen i fusionsskattelovens § 5 er opfyldt. Se herom under spørgsmål 3.

Der skal foretages en ansættelse af det indskydende selskab frem til omdannelsesdatoen i relation til de aktiver og passiver, der er omfattet af dansk beskatningsret. Det modtagende selskab hæfter for det indskydende selskabs skatter vedrørende de aktiver og passiver, der er omfattet af dansk beskatningsret. Der udløses ingen realisationsbeskatning af det indskydende selskabs aktiver og passiver. Se Den juridiske vejledning C. D. 5.4.2.

Det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs skattemæssige status i relation til overtagne aktiver og passiver. I det modtagende selskab behandles de aktiver og passiver, der var omfattet af dansk beskatningsret derfor, som om de var anskaffet af det modtagende selskab

- på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og
- til de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af det indskydende selskab.
- Hvis det indskydende selskab har købt aktiverne i spekulationshensigt eller i næring, indtræder det modtagende selskab også i denne skattemæssige status.

Når et udenlandsk selskab fusioneres ind i et dansk selskab, anvendes reglerne i fusionsskattelovens kapitel 1 på fusionen. Se fusionsskattelovens § 15, stk. 2, 1. pkt. Fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4, finder dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab.

Det vil sige, at der som udgangspunkt sker succession i relation til afskrivningssaldi, ejertider og hensigt. Desuden anvendes reglerne i fusionsskattelovens § 8, stk. 6-8 om begrænsning af underskud og kildeartsbegrænsede tab fuldt ud. Om anvendelsen af underskud, se nedenfor under spørgsmål 2.

Successionsreglerne i fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4 kan dog kun anvendes på de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver, der som følge af fusionen knyttes til det modtagende danske selskab. Se fusionsskattelovens § 15, stk. 2, 2. pkt.

Reglerne i fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4, kan altså kun anvendes på aktiver og passiver, for hvilke der eksisterer en dansk skattemæssig værdi, hvori der kan succederes. Det vil sige aktiver og passiver, der allerede er undergivet dansk beskatning. Reglerne kan derfor anvendes i den situation, hvor det indskydende udenlandske selskab har aktiver og passiver mv., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved fusionen bliver overtaget af det modtagende danske selskab og knyttet til dette selskabs afdelinger her i landet.

Reglerne kan derfor anvendes for de aktiver og passiver, der er knyttet til de danske filialer af H1 og D1.

Successionen i det indskydende udenlandske selskabs danske aktiver og passiver medfører, at det modtagende danske selskab indtræder i det indskydende selskabs skattemæssige afskrivninger, ejertider og hensigt vedrørende samtlige de aktiver og passiver, der var undergivet dansk beskatningsret.

Reglerne i fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4 om succession i det indskydende selskabs aktiver og passiver anvendes ikke på aktiver og passiver, der ved fusionen går ud af den danske beskatningsret. Der kan være tale om driftsmidler, der i forbindelse med fusionen overføres fra den danske filial til en udenlandsk afdeling. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår. Se selskabsskattelovens § 7 og fusionsskattelovens § 15, stk. 2, 3. pkt. Se Den juridiske vejledning C. D. 5.4.2.

Det indsendte materiale viser, at der er et samlet afskrivningsgrundlag, der vedrører immaterielle aktiver i de to danske filialer, dvs. aktiver, som både er indgået i den X-landske indkomstopgørelse, jf. det

X-landske globalindkomstprincip, og i den danske indkomstopgørelse. Det vil sige, at der har været et hybridt afskrivningsgrundlag med risiko for dobbelt fradrag.

Der er derudover et afskrivningsgrundlag, der alene vedrører goodwill, dvs. aktiver, der ikke har indgået i den X-landske indkomstopgørelse, fordi denne goodwill i X-land siden [en tidligere] omstrukturering har været anset for oparbejdet og dermed ikke skattemæssigt afskrivningsberettiget i X-land.

Herudover er der skattemæssige værdier på fysiske aktiver i de to danske filialenheder. Dvs., at alle fysiske aktiver er blevet beskattet i både X-land og Danmark og derfor også har indebåret en risiko for dobbelt fradrag.

Reglerne om dobbelt fradrag ved hybridt mismatch kan føre til, at der alligevel ikke er fradrag.

I selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, fastlægges det, hvorvidt der er tale om et hybridt mismatch. Et hybridt mismatch involverer et selskab eller en forening m.v., hvor en af de situationer, der er nævnt i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, forekommer. Når der er tale om et hybridt mismatch, omfattes situationerne af værnsreglerne i selskabsskattelovens §§ 8 D - E, hvorefter mismatchresultatet neutraliseres. Se forarbejderne til selskabsskattelovens §§ 8C-E (Lov nr. 1726 af 27. december 2018 - L 28 2018-19).

Der er bl.a. tale om et hybridt mismatch ved dobbelt fradrag, jf. selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, g).

Hvad der skal forstås ved dobbelt fradrag, fremgår af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 4. Efter denne bestemmelse er et dobbelt fradrag et fradrag for samme betalinger, udgifter eller tab i den jurisdiktion, hvor betalingerne har sit udspring, udgifterne er pådraget eller tabene er lidt (betalerens jurisdiktion), og i en anden jurisdiktion (investorens jurisdiktion). I forbindelse med en betaling fra en hybrid enhed eller et fast driftssted er betalerens jurisdiktion den jurisdiktion, hvor den hybride enhed eller det faste driftssted er etableret eller beliggende.

Selskaber og foreninger m.v. har ikke fradrag, i det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag, jf. selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 1. pkt. Der er dog fradrag, hvis Danmark er betalerens jurisdiktion og fradraget nægtes i investorens jurisdiktion. Se selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 2. pkt. Uanset selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 1. og 2. pkt., kan der foretages fradrag i dobbelt medregnet indkomst. Det fremgår endvidere af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3, at der kun opstår et hybridt mismatch som følge af dobbelt fradrag, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for fradrag, der kan modregnes i et beløb, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.

Hvad der skal anses for at være "dobbelt medregnet indkomst" fremgår af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 8). Dobbelt medregnet indkomst er herefter enhver indkomst, der er omfattet af lovgivningen i begge de jurisdiktioner, hvor mismatchresultatet er opstået.

Selskabsskattelovens §§ 8 C- 8 E implementerer reglerne i skatteundgåelsesdirektivets artikel 9 og 9 a, der blev indsat i direktivet ved Rådets direktiv (EU) 2017/952 af 29. maj 2017 om ændring af direktiv 2016/1164. I overensstemmelse med den ovennævnte definition i selskabsskattelovens § 8, stk. 1, nr. 4, af begrebet dobbelt fradrag, er det i direktivets præambel (præambelbetragtning 21) fremhævet, at dobbelt fradrag ikke blot omfatter dobbelt fradrag for betalinger, men enhver udgift, herunder fradrag for af- og nedskrivninger (præambelbetragtning 21), der kan fradrages i flere jurisdiktioner.

I forbindelse med fusionerne ophører de X-landske selskaber med at eksistere, og de danske filialer bliver en del af det fortsættende danske selskab. Da fusionerne i Danmark sker med succession, videreføres afskrivningsgrundlagene som udgangspunkt uændret i Danmark, mens fusionerne i X-land gennemføres som skattepligtige fusioner. Fremtidig indkomst i det fortsættende danske selskab kan derfor ikke længere

anses for at være "dobbel medregnet indkomst", da der efter fusionen ikke længere sker beskatning af den fra de tidligere filialer tilhørende indkomst i X-land.

I perioden frem til fusionerne har afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver i de danske filialer af de X-landske selskaber kunnet fradrages i den X-landske indkomst, herunder i anden X-landsk indkomst end indkomsten i de to danske filialer. I det omfang sådanne fradrag ikke har været foretaget i indkomst fra de to danske filialer, har der ikke været tale om fradrag i dobbelt medregnet indkomst. Fradrag for sådanne afskrivninger, der tidligere er foretaget fradrag for i den X-landske indkomst, kan derfor ikke efter fusionerne (på ny) komme til fradrag i den (fremtidige) danske indkomst, da den danske indkomst efter fusionerne ikke er "dobbel medregnet indkomst", jf. selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3, og § 8 D, stk. 1, 3. pkt.

Skattestyrelsen er på den anførte baggrund ikke enig i spørgerens argument om, at der ikke vil være tale om et "dobbel fradrag", da fradraget i Danmark vil opstå som følge af en overdragelse af aktiverne mellem selvstændige skattesubjekter, og at det foretages af et andet skattesubjekt end det skattesubjekt, som har foretaget fradraget i X-land.

Fradrag for afskrivninger i Danmark efter fusionerne vil som følge af, at fusionerne gennemføres som skattefrie fusioner med succession, i skattemæssig henseende tværtimod skulle anses for at blive foretaget af det samme skattesubjekt, som hele tiden har været ejer af de afskrivningsberettigede aktiver. I det omfang der forud for fusionerne er foretaget fradrag for afskrivninger på de pågældende aktiver i X-landsk indkomst, er der således ikke mulighed for at foretage fradrag for de tilsvarende afskrivninger i dansk indkomst efter fusionernes gennemførelse, da fradragene i Danmark sker i indkomst, der ikke er "dobbel medregnet indkomst".

Der skal derfor ved fusionen laves en opgørelse over, hvor meget der er fradraget (afskrevet) i henholdsvis Danmark og X-land, og der kan ved fusionen alene succederes i den del af det skattemæssige afskrivningsgrundlag, der ikke tidligere er kommet til fradrag (afskrevet) i Danmark og/eller X-land. Hertil kommer eventuelle genvundne afskrivninger i X-land i forbindelse med fusionen.

Under forudsætning af at tilgangene på de skattemæssige saldi beløbsmæssigt har været de samme i Danmark og i X-land, vil der således kunne succederes i de [beløb udeladt], der står opført på den indsendte opgørelse fra spørger (Remaining tax value (assets depreciated on residual tax value)) som tilbageværende afskrivningsgrundlag efter fusionen. Værdien skal fordeles på de relevante aktivgrupper.

Beløbene er opgjort på baggrund af selskabets fremstilling i brev af [dato udeladt]:

[Fremstilling af beløb udeladt ifm. anonymisering]

Spørger anfører i sit høringssvar, at der synes at være en manglende sammenhæng mellem ovenstående tal og de indsendte bilag til spørgers brev af [dato udeladt].

Ovenstående tal er taget direkte fra spørger brev af [dato udeladt]. Det har ikke været muligt at afstemme tallene direkte til de underliggende bilag, hvorfor Skattestyrelsen har anvendt selskabets egen samlede fremstilling:

[Fremstilling af beløb udeladt ifm. anonymisering]

Det skal for god ordens skyld bemærkes, at de endelige afskrivningssaldi, der succederes i, skal opgøres på fusionstidspunktet, hvorfor ovenstående alene er udtryk for den beregningsmetode, der skal anvendes.

For den del af goodwillen, der ikke har været omfattet af hybrid mismatch reglerne, succederes i den fulde skattemæssige værdi på fusionstidspunktet, ligesom der vil kunne succederes i resterende afskriv-

ningsbalancer på tilgange efter afskrivningslovens § 5 D, stk. 1, og resterende afskrivningsbalancer på tilgange efter den dagældende afskrivningslovens § 5 D for tilgange frem til den 31. december 2013, hvor der er opnået et yderligere dansk afskrivningsgrundlag på 15%, da disse aldrig har været medtaget i X-landsk beskatning.

Resten af afskrivningsgrundlaget bortfalder i forbindelse med fusionen, da der allerede er taget fradrag herfor i den X-landske indkomst.

Det er Spørgers opfattelse, at der ikke er hjemmel i fusionsskattelovens § 8, stk. 1, til at anse det modtagende danske selskab for at have foretaget de skattemæssige afskrivninger efter X-landsk skatteret i henhold til selskabsskattelovens § 8 C, som historisk er foretaget af de indskydende X-landske selskaber. Spørger anfører, at fradrag efter X-landsk skatteret blev foretaget af andre skattesubjekter end det modtagende selskab, hvilket fusionsskatteloven efter Spørgers opfattelse ikke kan ændre.

Spørger mener, at der ikke vil foreligge et "dobbelt fradrag", da fremtidige fradrag i Danmark vil blive foretaget af et andet skattesubjekt end det skattesubjekt, som historisk har foretaget fradrag i X-land, og at fremtidige fradrag vil blive foretaget på baggrund af en skattepligtig overdragelse af de relevante aktiver mellem to selvstændige skattesubjekter, og at der ikke vil være tale om "samme udgift". Spørger mener dermed heller ikke, at der sker "dobbelt fradrag".

Skattestyrelsen er enig i, at det er et andet skattesubjekt, der har foretaget fradragene efter X-landske regler. Det pågældende skattesubjekt (det indskydende selskab) tager dog de foretagne afskrivninger med sig, når det fusioneres ind i det modtagende selskab. Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette. Se fusionsskattelovens § 1, stk. 3. I fusionsbegrebet ligger dermed, at det modtagende selskab overtager alle rettigheder og forpligtelser i det indskydende selskab.

Det fremgår af "Selskabsloven med kommentarer af Lars Bunch og Ida Rosenberg (2. udgave, Karnov Group 2014), s. 912: "Det er både ved uegentlige og egentlige fusioner et krav, at det er selskabets samlede formue - både aktiver og forpligtelser - der må overdrages. Holdes en del heraf udenfor, er der ikke tale om en fusion i lovens forstand. Fusionsreglerne bygger således på princippet om universalsuccession."

Det er kun i X-land, at der er tale om en skattepligtig overdragelse. I Danmark ønskes fusionen behandlet som en skattefri fusion. Der er i Skattestyrelsens indstilling taget højde for, at fusionen er skattepligtig i X-land, og det indskydende selskab kan medtage genvundne afskrivninger på de aktiver, der overtages af det modtagende selskab. Afskrivninger er udtryk for et fradrag. Afskrivningsgrundlaget er en del af det, der succederes i. Det fremgår således af fusionsskattelovens § 8, stk. 1, 2. pkt.: "Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som det indskydende selskab har foretaget, anses for foretaget af det modtagende selskab." Det medfører, at når det indskydende selskab har anvendt fradraget i X-land, kan afskrivningerne ikke også anvendes i Danmark. Fradraget er med andre ord brugt, og dette forhold succederes der i. Som følge af reglerne om hybridt mismatch, er det modtagende selskab afskåret fra at anvende fradraget, da der ikke længere er dobbelt medregnet indkomst.

Det er endvidere Spørgers opfattelse, at de X-landske fradrag neutraliseres af en X-landsk exit-beskatning, og at der dermed ikke opstår et hybridt mismatch. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de X-landske fradrag kun neutraliseres i X-land, men ikke i Danmark.

Skattestyrelsen anerkender, at de genvundne afskrivninger tages med over i det modtagende selskab, men der sker ikke en nulstilling i Danmark. Spørger skriver i sit høringssvar, at der principielt ikke vil foreligge et "dobbelt fradrag", når et fradrag modsvares af avancebeskatning.

Spørger anfører, at de indskydende X-landske selskaber har haft "oprindelige udgifter" ved anskaffelsen af de relevante aktiver, og at det modtagende danske selskab får ved fusionerne "nye udgifter" ved anskaffelsen af aktiverne. Spørger mener derfor ikke, at der foreligger et "dobbelt fradrag".

Hertil bemærker Skattestyrelsen, som også anført ovenfor, at det er i X-land, denne neutralisering sker, og at det netop er dette, som reglerne om hybridt mismatch tager højde for. Hvis fusionen også var skattepligtig i Danmark, ville Skattestyrelsen være enig i Spørgers synspunkt, men fusionen er netop ikke skattepligtig i Danmark, men skattefri. Reglerne om hybridt mismatch gør netop op med, at fusionen er skattepligtig i X-land og skattefri i Danmark, og dermed behandles forskelligt i de to lande. Det er ikke hensigten, at selskabet skal have en skattemæssig fordel af, at fusionen behandles skattemæssigt forskelligt i de to lande.

Herudover er det Spørgers opfattelse, at de historiske og de fremtidige fradrag ikke vil blive foretaget af "tilknyttede personer", og at der ikke er tale om et "struktureret arrangement", og at der derfor af denne grund ikke foreligger et "dobbelt fradrag".

Det fremgår af selskabsskattelovens § 8 C, stk. 4, at et mismatchresultat ikke anses som et hybridt mismatch, medmindre det opstår mellem tilknyttede personer, mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person, mellem enheden og det faste driftssted, mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed eller i forbindelse med et struktureret arrangement.

En tilknyttet person er defineret i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17. Her er bl.a. følgende fastslået i bestemmelsens 3. pkt.: "Har en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i subjektet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 % eller mere, anses alle berørte enheder, herunder subjektet, for tilknyttede personer." Det er oplyst, at M1 ejer 100 % af såvel det modtagende selskab som af de to indskydende selskaber. De indskydende X-landske selskaber og det modtagende danske selskab er således tilknyttede personer, og derfor omfattet af reglerne om hybridt mismatch.

Det bemærkes, at reglerne om hybride mismatch i selskabsskattelovens §§ 8 C-8 E har et væsentligt videre anvendelsesområde end den tidligere gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., der blev ophævet samtidig med indførelsen af reglerne om hybride mismatch. Den omstændighed, at den tidligere gældende regel i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., ikke ville have hindret et dobbelt fradrag for afskrivninger i en tilsvarende situation, har således ikke nogen betydning for vurderingen.

Skattestyrelsen er på den anførte baggrund enig i, at der ikke udløses beskatning i Danmark hos de indskydende selskaber eller hos det modtagende selskab, D2, og Skattestyrelsen er enig i, at D2, dog kun efter ovenstående opgørelsesmetode, kan succedere i de ophørende selskabers og deres filialers/faste driftssteders eksisterende skattemæssige afskrivningssaldi.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at underskud opstået i den danske filial af D1, mens de X-landske selskabers filialer i Danmark og det danske selskab har været omfattet af national sambeskatning fortsat kan anvendes/fremføres af det modtagende selskab (D2) - under hensyntagen til selskabsskattelovens § 12 D, stk. 1 - efter fusionerne og gennemførelsen af salget af D2 til G1.

Begrundelse

Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12, stk. 2 og 3, jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 1.

Hvis der ved en fusion foreligger underskud fra tidligere år i et af selskaberne, kan dette underskud uanset bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12 ikke bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Ved fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, bringes til fradrag. Det fremgår af fusionskattelovens § 8, stk. 6, 1. og 2. pkt.

Efter det oplyste har den danske filial af D1, et underskud opstået i indkomståret [udeladt], hvoraf [beløb udeladt] resterer til fremførsel efter [næste] indkomstår. Skattestyrelsen har forstået de modtagne oplysninger, således at underskuddet er opstået, mens det danske modtagende selskab og de danske filialer af de X-landske selskaber var omfattede af obligatorisk national sambeskatning, og at selskaberne stadig er sambeskattede. Underskuddet vil derfor som udgangspunkt kunne anvendes og fremføres af det modtagende selskab, D2 efter fusionerne.

Det følger dog af fusionskattelovens § 8, stk. 6, 3. pkt., at 2. pkt., ikke gælder, hvis det modtagende selskab eller faste driftssted ved en skattefri omstrukturering direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod. Spørger har oplyst, at der ikke er foretaget nogen skattefrie omstruktureringer, der ville kunne påvirke muligheden for at kunne anvende det skattemæssige underskud. Idet denne oplysning lægges til grund som en forudsætning for Skattestyrelsens indstilling, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den danske filial af D1's resterende underskud fra [udeladte år] fortsat kan anvendes og fremføres af det modtagende selskab (D2) efter de planlagte fusioner.

Et underskud fra et tidligere indkomstår kan dog ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af underskudsåret. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi. Se selskabsskattelovens § 12 D, stk. 1, og Den juridiske vejledning C. D. 2.4.5.2.2.

Begrænsningen i underskuds fremførsel sker kun, hvis aktionærkredsens sammensætning er væsentligt ændret. Bedømmelsen heraf sker ved at sammenligne aktionærkredsen ved begyndelsen af det indkomstår, der udviser underskud, med aktionærkredsen ved udløbet af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget. Handel med aktierne i selskabet i den mellemliggende periode får kun betydning, hvis aktionærkredsens sammensætning ved indkomstårets udløb påvirkes heraf.

Da det er oplyst, at 100 procent af aktierne i D2 efter de to fusioner skal sælges fra M1 til G1, vil der ske en væsentlig ændring af aktionærkredsens sammensætning. Salget vil derfor kunne påvirke D2's mulighed for at anvende filialens underskud. Det betyder, at underskuddet derfor ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, når mere end 50 procent af aktiekapitalen ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af indkomståret.

Det fremgår herudover af selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 1. pkt., at selskaber m.v. ikke har fradrag i det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag. Hvis der foretages et fradrag for underskud fradraget i X-land, realiseres et mismatch i form af dobbelt fradrag, og selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 1. pkt. medfører derfor, at der ikke er fradrag for underskuddet. Underskuddet kan således ikke fradrages i den danske indkomst, hverken i filialen eller i det modtagende selskab i fusionen.

Underskuddet er allerede fradraget i X-land, og der er efter fusionen ikke længere dobbelt medregnet indkomst, da det faste driftssted ophører med at eksistere. Der kan derfor heller ikke ske fradrag efter selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, 3. pkt., om fradrag i dobbelt medregnet indkomst.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at den skattemæssige fusionsdato i Danmark for begge fusioner er sammenfaldende med den regnskabsmæssige fusionsdato for fusionerne, som er den [dato udeladt] 20XX.

Begrundelse

Datoen for den åbningsstatus for det modtagende selskab, der udarbejdes i forbindelse med fusionen, anses i skattemæssig henseende for fusionsdato. Det er en betingelse for at anvende reglerne i fusionsskatteloven, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 1.

Hvis indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, skal opgøres efter reglerne om delårsopgørelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, fordi koncernforbindelsen efter selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen, anvendes tidspunktet for ophøret eller etableringen af koncernforbindelsen som skattemæssig fusionsdato for selskabet.

Det modtagende selskab, D2, har [udeladt]. Hvis fusionsdatoen er den [dato udeladt] 20XX vil kravet i fusionsskattelovens § 5, stk. 1, derfor være opfyldt.

Spørger har oplyst, at det modtagende danske selskab allerede er sambeskattet med de X-landske indskydende selskabers faste driftssteder i Danmark. Spørger har oplyst, at der ikke sker ophør eller etablering af sambeskatning ved fusionen.

Spørger henviser til Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1, hvoraf det fremgår, at hvis det udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark, og der i relation til dette faste driftssted sker ophør eller etablering af sambeskatning, skal der foretages en delårsopgørelse efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Repræsentanten mener, at man på baggrund af dette afsnit i Den juridiske vejledning kan slutte modsætningsvist, at der ikke skal ske delårsopgørelse i de to grænseoverskridende fusioner.

Det fremgår imidlertid af Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.3.2, at såfremt det indskydende udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark, ophører det faste driftssted ved fusionen. Dette medfører, at der skal udarbejdes delårsopgørelse i relation til det faste driftssted, på samme måde som hvis et uafhængigt ikke-koncernselskab fusionerer ind i en koncern. Sidstnævnte anses for etablering af koncernforbindelse, og der skal udarbejdes delårsopgørelse for det bortfusionerede selskab. Dette skal ske uanset, at det uafhængige selskab jo forsvinder ved fusionen, og der altså ikke "etableres eller ophører" nogen koncernforbindelse.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den praksis, der er beskrevet i C. D. 5.2.4.3.2, om at der skal udarbejdes delårsopgørelse, når det indskydende udenlandske selskabs faste driftssted i Danmark ophører ved fusionen, ikke gælder i den foreliggende situation, hvor det faste driftssted allerede indgår i en sambeskatning med det modtagende selskab. Fusionsdatoen skal derfor ikke fastlægges efter fusionsskattelovens § 5, stk. 3. Den skattemæssige fusionsdato for det modtagende selskab og de indskydende selskabers faste driftssteder i Danmark er derfor den [dato udeladt] 20XX for begge fusioner.

Fusionerne har i X-land virkning fra registreringen i den X-landske erhvervsstyrelse.

Betingelsen om, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for et modtagende selskabs regnskabsår, gælder alene danske selskaber. Hvis et udenlandsk selskab derfor deltager i en grænseoverskridende fusion med et modtagende dansk selskab, er det alene et krav, at den skattemæssige fusionsdato for det danske selskab er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Den skattemæssige fusionsdato for det udenlandske selskab er derimod uden betydning for, om fusionen kan gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15, stk. 2. Det fremgår af Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1.

I SKM2007. 820. SR fastslog Skatterådet, at betingelsen om sammenfaldende fusionsdato alene gælder danske selskaber. Der kunne herefter ske grænseoverskridende skattefri fusion med et udenlandsk selskab, uanset at fusionsdatoen i udlandet afveg fra skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

I SKM2005. 459. SKAT blev der givet tilladelse til skattefri fusion mellem to tyske datterselskaber af et dansk moderselskab. Fusionen skulle have virkning fra den 1. juli 2005. Fusionen kunne lade sig gøre efter tyske regler, selv om begge tyske selskaber havde kalenderårsregnskab, og fusionsdatoen således ikke ville være sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Skattestyrelsen fastslog ved tilladelsen, at reglerne i fusionsskattelovens § 5 alene har betydning i relation til danske selskaber, hvorimod bestemmelsen ikke har betydning i relation til udenlandske fusionerende selskaber, der ikke er skattepligtige til Danmark.

I SKM2009. 42. SR påtænkte et dansk selskab og et finsk selskab at fusionere med det danske selskab som det modtagende selskab. Selskaberne var begge ejet af det samme hollandske selskab. Den skattemæssige fusionsdato i Finland ville som udgangspunkt være datoen for registreringen af fusionen. I den konkrete sag fandtes det at være uden betydning, at den skattemæssige fusionsdato i det indskydende selskab afveg fra skæringsdatoen for det modtagende danske selskabs regnskabsår, og den skattemæssige fusionsdato for det modtagende danske selskab. Med henvisning til SKM2005. 459. SKAT og SKM2007. 820. SR var det SKATs opfattelse, at reglerne i fusionsskattelovens § 5 alene havde betydning i relation til danske selskaber, hvorimod bestemmelsen ikke havde betydning i relation til udenlandske fusionerende selskaber, der ikke var skattepligtige til Danmark.

I SKM2007. 820. SR, SKM2005. 459. SKAT og SKM2009. 42. SR fandtes betingelsen om fusionsdatoen alene at gælde danske selskaber.

Skattestyrelsen finder med henvisning til ovennævnte praksis, at fusionsskattelovens § 5 i den konkrete sag ikke har betydning for de deltagende udenlandske selskaber.

Den skattemæssige fusionsdato for det modtagende selskab og for de indskydende selskabers faste driftssteder i Danmark er den [dato udeladt] 20XX ved begge fusioner.

Indstilling

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

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at ingen af fusionerne kan underkendes efter ligningslovens § 3.

Begrundelse

Efter ligningslovens § 3 skal der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Arrangementer eller serier af arrangementer betragtes som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Omgåelsesklausulen gælder både for rent nationale transaktioner samt grænseoverskridende transaktioner. For så vidt angår de grænseoverskridende transaktioner, gælder dette også, såfremt de er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, rente/royaltydirektivet, fusionsskattedirektivet, dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark eller af begrænset skattepligtige i øvrigt.

Omgåelsesklausulen finder anvendelse på selskaber omfattet af selskabsskattelovens §§ 1 eller 2 og på fonde og foreninger m.v. omfattet af fondsbeskatningslovens § 1. Se ligningslovens § 3, stk. 1. Se også Den juridiske vejledning C. I. 4.1.6.2.

Omgåelsesklausulen finder tilsvarende anvendelse for andre skattepligtige deltagere i et arrangement eller serier af arrangementer, dvs. deltagere, der ikke er skattepligtige selskaber m.v. Det gælder også fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1. Se ligningslovens § 3, stk. 4.

Anvendelse af ligningslovens § 3, stk. 4, forudsætter således, at der ses bort fra et arrangement eller en serie af arrangementer efter bestemmelsens stk. 1, som vedrører selskaber.

Ligningslovens § 3, stk. 2, fastsætter, at et arrangement eller serie af arrangementer betragtes som ikke reelle, hvis de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Ved vurderingen af, om der foreligger misbrug, indgår således følgende elementer:

1. Der skal være en skattefordel.
2. Skattefordelen skal virke mod formålet og hensigten med skatteretten.
3. Opnåelsen af skattefordelen skal være ét af de væsentligste formål med arrangementet.
4. Arrangementet skal ikke være reelt under hensyntagen til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder at arrangementet ikke er tilrettelagt af velbegrundede, kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Ved vurderingen indgår en objektiv vurdering af, om arrangementet er tilrettelagt med henblik på at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og en subjektiv vurdering af om opnåelsen af dette er et af hovedformålene med arrangementet. Denne vurdering er i overensstemmelse med definitionen af misbrug i de seneste afgørelser fra EU-domstolen om beneficial owner, som er afsagt d. 26. februar 2019. Se SKM2020. 359. SR samt EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-115/16, C-118/16 og C-299/16 N Luxembourg I m.fl. mod Skatteministeriet og de forenede sager C-116/16 og C-117-16 Skatteministeriet mod T Danmark og Y Danmark ApS.

Betingelserne er kumulative, og ved vurderingen skal der foretages en konkret afvejning af fordelene ved arrangementet i forhold til den forretningsmæssige begrundelse (proportionalitet).

Ad 1. Der skal være en skattefordel

Når det skal vurderes, om der opnås en fordel ved arrangementet, kan der findes inspiration i EU-kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU). Følgende fremgår af henstillingens pkt. 4.7:

"Når de nationale myndigheder skal afgøre, om et arrangement eller en serie arrangementer har medført en skattefordel som omhandlet i punkt 4.2, bør de sammenligne det beløb, en skatteyder skal betale i skat med reference til de pågældende arrangementer, med det beløb, som den samme skatteyder skulle betale i skat under de samme omstændigheder uden disse arrangementer. I denne forbindelse bør det undersøges, om en eller flere af følgende situationer forekommer:

- Et beløb indgår ikke i beskatningsgrundlaget
- Skatteyderen får fordel af et fradrag
- Der opstår et skattemæssigt tab
- Der skal ikke betales kildeskat
- Udenlandsk skat udlignes"

Se også Den juridiske vejledning C. I. 4.1.6.

Der opnås en fordel ved, at fusionsskattelovens regler anvendes på fusionen, således at der opnås skattemæssig succession.

Det er oplyst, at fusionerne påtænkes foretaget, fordi [udeladt]. Da G1 kun ønsker at overtage danske aktiviteter, skal overdragelsen ske ved, at M1 overdrager aktierne i ét dansk aktieselskab. De to påtænkte fusioner, hvor H1 og D1 fusioneres ind i D2 skal derfor gennemføres, for at G1 kan overtage aktierne i det danske selskab, D2.

Om årsagen til, at der foretages to fusioner, er oplyst, at fusionen pga høringsfrist blandt medarbejdere tager længere tid for fusionen mellem D2 og D1. Pga den X-landske globalindkomstbeskatning medtages indkomst fra [udeladt] og den danske filial af D1 i X-landsk beskatning frem til tidspunktet, hvor fusionen registreres. Der opstår derfor muligvis dobbeltbeskatning i X-land af indkomsten fra [dato udeladt] 20XX til fusionen bliver registreret. Dobbeltbeskatningen ønskes minimeret ved, at hver af de to fusioner gennemføres så hurtigt som muligt.

Da selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1, medfører, at afskrivningsgrundlag og underskud med risiko for dobbelt fradrag bortfalder, ses den påtænkte fusion ikke at medføre en u hensigtsmæssig skattemæssig fordel.

Under denne udtrykkelige forudsætning og på baggrund af de foreliggende oplysninger er det Skattestyrelsens opfattelse, at fusionerne er forretningsmæssigt begrundet. Der er derfor ikke grundlag for at bringe ligningslovens § 3 i anvendelse, da Skattestyrelsen ikke finder, at fusionerne er udtryk for misbrug eller omgåelse af skattelovgivningen. Skattestyrelsen finder på baggrund af de foreliggende oplysninger ikke, at der opnås en skattefordel, som er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller fusionsskatteloven.

Spørger anfører i sit høringssvar, at Spørger er enig i, at ligningslovens § 3 ikke anvendes på arrangementet, men er uenig i begrundelsen herfor. Det er Spørgers opfattelse, at det ikke er hovedformålet, eller et af hovedformålene med arrangementet at opnå en skattefordel.

Skattestyrelsen opfatter Spørgers synspunkt som en konsekvens af, at Spørger ikke finder, at reglerne i selskabsskattelovens § 8 D om hybridt mismatch kan anvendes på det dobbelte fradrag, og at der derfor efter Spørgers opfattelse er tale om en skattefordel ved arrangementet. Det er fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at der foreligger et hybridt mismatch omfattet af reglerne i selskabsskattelovens §§ 8 C-8D, hvorfor der ikke ses at være en skattefordel i form af et dobbelt fradrag.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at D2 i medfør af momslovens § 27, stk. 6, kan fradrage 80 pct. af konstaterede tab på debitorer, når tabet vedrører de debitorer, der er erhvervet fra de indskydende selskaber (H1 og D1) i forbindelse med fusionerne.

Begrundelse

Spørger påtænker at fusionere med de X-landske selskaber H1 og D1 med D2 som det fortsættende selskab.

Ved fusionen overdrages samtlige aktiver i de X-landske selskaber til Spørger, som påtænker at drive de overtagne aktiviteter videre. En del af de overtagne aktiver omfatter fordringer oparbejdet på baggrund af de X-landske selskabers leveringer af varer og ydelser. Det er oplyst, at disse fordringer oprindeligt er faktureret med dansk moms i forbindelse med leverancer af varer og tjenesteydelser med leveringssted i Danmark.

Det bemærkes, at der i momsgrundlaget kan fradrages 80 pct. af konstaterede tab på uerholdelige fordringer, der vedrører leverede varer og ydelser, når tabet konstateres, jf. momslovens § 27, stk. 6. Vederlaget skal derfor medregnes i momsgrundlaget, men i det omfang virksomheden konstaterer tab på fordringen, kan det konstaterede tab fradrages i momsgrundlaget på det senere tidspunkt.

Fradrag i momsgrundlaget for momsen af tab på debitorer forudsætter, at leverancerne har været momsbelagt, samt at momsen er angivet.

Fradrag i momsgrundlaget for tab på debitorer er som udgangspunkt nøje forbundet med den momspligtige virksomhed, der har foretaget den momspligtige leverance, jf. TfS1986. 318. HD. En erhverver af en fordring, der indeholder moms, har derfor ikke krav på fradrag i momsgrundlaget, hvis det senere viser sig, at erhververen lider et tab på fordringerne. Der skal på den anden side heller ikke betales moms af eventuelle gevinster på de overtagne fordringer, jf. SKM2009. 264. ØLR.

Udgangspunktet er derfor, at Spørger ikke kan fradrage et eventuelt tab på de overtagne fordringer, idet Spørger ikke selv har foretaget de bagvedliggende momspligtige leverancer.

Det bemærkes imidlertid, at Spørger efter det oplyste erhverver fordringerne som led i en momsfrigatet virksomhedsoverdragelse, som opfylder betingelserne i momslovens § 4, stk. 5.

Ved en virksomhedsoverdragelse omfattet af momslovens § 4, stk. 5, sker der i momsmæssig henseende ikke nogen levering af varer og ydelser, idet modtageren blot træder i overdragerens sted. Det forhold, at modtageren træder i overdragerens sted, indebærer en momsmæssig succession, hvor den nye indehaver indtræder i overdragerens momsmæssige status.

I de tilfælde, hvor en virksomheds debitorer overdrages i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse, er det derfor Skattestyrelsens opfattelse, at den nye virksomhed vil kunne foretage fradrag i momsgrundlaget efter de almindelige regler, når der konstateres tab på de overtagne fordringer.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger kan foretage fradrag i momsgrundlaget for momsen af tab på de overtagne debitorer, såfremt de øvrige betingelser i momslovens § 27, stk. 6, er opfyldt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Fusionskattelovens § 1, stk. 3

Stk. 3. Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette.

Fusionskattelovens § 2

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne i denne lov, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab alene vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab og eventuelt en kontant udligningssum.

Stk. 2. Bestemmelsen i stk. 1 finder ikke anvendelse på den del af aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, der besiddes af det modtagende selskab.

Fusionskattelovens § 6, stk. 1-3

I tilfælde, hvor fusionen sker ved et moderselskabs overtagelse af et datterselskabs aktiver og gæld som helhed, fastsætter skatteministeren nærmere regler for, hvilke oplysninger der skal meddeles om fusionen.

Stk. 2. Skatteministeren er i øvrigt bemyndiget til efter indstilling fra Skatterådet at fastsætte regler om, hvilke yderligere oplysninger der i tilfælde af fusion skal tilvejebringes af det modtagende selskab til brug for told- og skatteforvaltningen.

Stk. 3. Oplysninger som nævnt i stk. 1 og 2 indsendes til told- og skatteforvaltningen senest 1 måned efter den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber. Indsendelsen af de nævnte oplysninger er en betingelse for, at lovens regler kan finde anvendelse.

Fusionskattelovens § 8, stk. 1-4

Aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab ved fusionen, behandles ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om de var anskaffet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab, jf. dog § 10, stk. 2. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som det indskydende selskab har foretaget, anses for foretaget af det modtagende selskab. Aktiver, som skal afskrives forholdsmæssigt i det indskydende selskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, kan også kun afskrives forholdsmæssigt i det modtagende selskab.

Stk. 2. Aktiver og passiver, der er erhvervet af det indskydende selskab i spekulationshensigt eller som led i næring, behandles ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om de var erhvervet af dette selskab i spekulationshensigt henholdsvis som led i næring. Det forhold, at et aktiv eller et passiv ved fusionen er overgået fra det indskydende selskab til det modtagende selskab, er ikke til hinder for, at aktivet eller passivet ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst anses for erhvervet i spekulationshensigt eller som led i næring.

Stk. 3. Har det indskydende selskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnet urealiseret fortjeneste og tab på værdipapirer, behandles værdipapirerne ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst, som om fortjeneste og tab var medregnet ved indkomstopgørelsen hos det modtagende selskab.

Stk. 4. Ved opgørelsen af et tab som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 5 A skal udbytte, der er modtaget af det indskydende selskab, anses for modtaget af det modtagende selskab.

Fusionsskattelovens § 15, stk. 1-2

Ved fusion mellem et selskab, der er hjemmehørende her i landet, og et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og ved fusion mellem selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i stk. 2-4.

Stk. 2. Ophører et i udlandet hjemmehørende aktieselskab, anpartsselskab eller selskab, der 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, ved fusion med et her hjemmehørende selskab, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse. § 8, stk. 1-4, finder dog alene anvendelse på de af det indskydende selskabs aktiver og passiver m.v., der som følge af fusionen er knyttet til et her hjemmehørende modtagende selskab. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 7. De af det indskydende selskabs aktiver og passiver, der ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst her i landet for anskaffet til de i selskabsskattelovens § 4 A, stk. 1 og 2, og § 8 B angivne anskaffelsesummer og anskaffelsestidspunkter.

Selskabsskattelovens § 7

Når udenlandske selskaber og foreninger mv., der har hjemsted i udlandet, og som i medfør af § 2, stk. 1, litra a, b eller f, undergives begrænset skattepligt her i landet, opløses eller ophører med at drive skattepligtig virksomhed her i landet, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen eller ophøret. Reglerne i § 5, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse.

Artikel 3 i Direktiv 2009/133 /EF

Ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« forstås i dette direktiv

ethvert selskab:

- a) der antager en af de former, der er anført i bilag I, del A
- b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være hjemmehørende i denne medlemsstat i skatteretlig forstand, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet og
- c) som uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af skatterne på listen i bilag I, del B, eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af de pågældende skatter.

Direktiv 2017/952 af 29. maj 2017, præambelbetragtning 21)

Definitionen af hybridt mismatch bør også omfatte dobbelte fradrag, uanset om de opstår som følge af betalinger, udgifter, som ikke behandles som betalinger i henhold til national ret eller som følge af tab fra ned- eller afskrivninger. Som med ansete betalinger og betalinger foretaget af en hybrid enhed, som er tilsidesat af betalingsmodtageren, bør et hybridt mismatch imidlertid kun opstå, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for, at fradraget modregnes i et beløb, der ikke er dobbelt medregnet

indkomst. Dette betyder, at hvis betalerens jurisdiktion giver mulighed for, at fradraget fremføres til en efterfølgende skatteperiode, kan kravet om at foretage en justering i henhold til dette direktiv udskydes, så længe fradraget rent faktisk modregnes i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst i betalerens jurisdiktion.

Bekendtgørelse nr. 1003 af 6. september 2014 om oplysningspligter efter fusionsskatteloven § 1

Det modtagende selskab m.v. i en skattefri omstrukturering omfattet af fusionsskatteloven skal til SKAT oplyse følgende:

- 1) Hvilken type skattefri omstrukturering der er gennemført,
- 2) den skattemæssige virkningsdato samt vedtagelsesdato for den skattefri omstrukturering,
- 3) hvilke selskaber m.v. der er henholdsvis indskydende og modtagende,
- 4) hvilke sambeskattede datterselskaber, der overgår fra det eller de indskydende selskaber til det eller de modtagende selskaber i forbindelse med den skattefri omstrukturering,
- 5) om omstrukturen er foregået inden for eller uden for sambeskatningskredsen, og
- 6) såfremt SKAT anmoder om det, størrelsen af det modtagne underskud efter selskabsskattelovens § 12 og fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, angivet i procent.

Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1

I §§ 8 D og 8 E forstås ved:

1) Hybridt mismatch: En situation, der involverer et selskab eller en forening m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, hvor

(...)

g) et dobbelt fradrag forekommer.

8) Dobbelt medregnet indkomst: Enhver indkomst, der er omfattet af lovgivningen i begge de jurisdiktioner, hvor mismatchresultatet er opstået.

(...)

16) Struktureret arrangement: Et arrangement, der indebærer et hybridt mismatch, hvor mismatchresultatet er prissat i vilkårene for det pågældende arrangement, eller et arrangement, der er udformet med henblik på at frembringe et hybridt mismatch, medmindre skattesubjektet eller en tilknyttet person ikke med rimelighed kunne forventes at være bekendt med det hybride mismatch og ikke får del i værdien af den skattefordel, der følger af det hybride mismatch.

17) Tilknyttet person: Et selvstændigt skattesubjekt, hvori et andet selvstændigt skattesubjekt (subjektet) har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra subjektet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Ved tilknyttet person forstås desuden en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere i subjektet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af subjektets overskud. Har en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i subjektet og et eller flere selvstændige skattesubjekter

på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder subjektet, for tilknyttede personer. Agerer en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt sammen med en anden person eller et selvstændigt skattesubjekt, for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et subjekt, skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis personen hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt. Ved en tilknyttet person forstås også et selvstændigt skattesubjekt, der er del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som subjektet, et selvstændigt skattesubjekt, hvor subjektet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller et selvstændigt skattesubjekt, som har en væsentlig indflydelse på ledelsen af subjektet. Uanset 1.-3. pkt. er ejerskabskravet 50 pct. ved hybride mismatch omfattet af stk. 1, nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3.

Selskabsskattelovens § 8 C, stk. 4

Stk. 4. Uanset stk. 1 anses et mismatchresultat ikke som et hybridt mismatch, medmindre det opstår mellem tilknyttede personer, mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person, mellem enheden og det faste driftssted, mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed eller i forbindelse med et struktureret arrangement.

Selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, har ikke fradrag, i det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag. Der er dog fradrag, hvis Danmark er betalerens jurisdiktion og fradraget nægtes i investorens jurisdiktion. Uanset 1. og 2. pkt. kan der foretages fradrag i dobbelt medregnet indkomst.

Forarbejder

Bemærkninger til lov nr. (L 110 2006-07, bilag 23)

Henvendelse fra Foreningen af Statsautoriserede revisorer

(...)

Ombytningsforhold

Gennemføres skattefrie aktieombytninger, spaltninger og tilførsler af aktiver uden tilladelse skal værdien af de modtagne vederlagsaktier samt evt. kontant udligningssum (for aktieombytninger og spaltninger) fastsættes ud fra handelsværdier. Ønskes ombytningsforholdet ikke fastsat til handelsværdier, må der indhentes tilladelse til den pågældende disposition.

I nuværende tilladelsespraksis fastsættes ejertidsvilkår, såfremt selskaberne kan opnå utilsigtede skattemæssige fordele ved at fastsætte et ombytningsforhold, der afviger fra handelsværdien. Ejertidsvilkår fastsættes eksempelvis, såfremt der tilføres aktiver til et eksisterende datterselskab, der har været ejet i mere end tre år. FSR har forstået, at der ikke er tilsigtet ændringer i praksis vedrørende de gældende regler om ombytningsforhold, jf. oversigten over høringssvar - bilag 1 til lovforslaget.

Skattefrie fusioner kan fremover, hvis lovforslaget vedtages, altid gennemføres uden tilladelse. Fusions-skatteloven indeholder ingen direkte regel om, at vederlaget ved skattefrie fusioner skal fastsættes ud fra handelsværdi. Spørgsmålet har været fremme i Landsskatterettens kendelse i SKM2003,574.

Kendelsen kan tages som udtryk for, at handelsværdier skal anvendes, hvis der enten er mulighed for at flytte værdier mellem selskabsdeltagere eller opnå utilsigtede skattemæssige fordele ved et forkertfastsat

ombytningsforhold. Samme resultat kan udledes af Told- og Skattestyrelsens brev af 26. januar 2000 til FSR (vedlagt).

I tilfælde hvor der efter de hidtidige regler har skullet indhentes tilladelse til skattefri fusion, har SKAT efter anmodning stillet ejertidsvilkår. Dette har været relevant, hvis ikke alle aktierne i de fusionerende selskaber har været ejet i over tre år, og selskaberne ikke ønsker at fastsætte ombytningsforholdet efter handelsværdier. For selskaber, der ikke ønsker at anvende ressourcer på at foretage værdiansættelse til handelsværdier af de fusionerende selskaber, har dette været en fleksibel løsning.

Hermed har selskaberne haft en besparelse, og SKAT har samtidigt sikret sig, at aktionæren i selskabet ikke opnåede utilsigtede skattemæssige fordele.

I relation til reglerne om fusion ønskes oplyst:

- Om ombytningsforholdet ved en skattefri fusion kan fastsættes frit, hvis der ikke flyttes værdier fra en aktionær til en anden, og der ikke opnås utilsigtede skattemæssige fordele? Dette er eksempelvis aktuelt, hvor samtlige aktier i de fusionerende selskaber har været ejet i mere end tre år, eller hvor aktierne i de fusionerende selskaber uanset ejertid alle er anskaffet på samme tidspunkt.
- Om der fremover ved fusion vil være mulighed for eksempelvis ved bindende svar at opnå accept af et fra handelsværdien afvigende ombytningsforhold, såfremt aktionæren/aktionærerne afstår fra at sælge deres aktier i det modtagende selskab indtil disse - successionen iberegnet - har været ejet i mere end tre år?
- Om det for en dansk aktionær i et udenlandsk selskab vil betyde, at en i udlandet skattefri fusion anses som skattepligtig for den danske aktionær, hvis der fastsættes et ombytningsforhold, der afviger fra handelsværdien?

Det følger som nævnt af bestemmelserne om skattefri aktieombytning, spaltning og tilførsel af aktiver uden tilladelse, at der skal erlægges vederlag i form af aktier mv. i forhold til handelsværdierne.

Fusionsloven indeholder ikke på samme måde, som reglerne i selskabsskattelovens §§ 4, stk. 5 og 8A, stk. 2 om henholdsvis skattepligtig tilførsel af aktiver og skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft, regler om, at det er værdierne på fusionsdatoen, spaltningdatoen eller tilførselsdatoen, der skal anvendes.

Det bedes oplyst, hvilket tidspunkt der i skattemæssig henseende skal være gældende, eller hvis eksempelvis en skattefri spaltning pr. 1. januar 2007 ønskes vedtaget den 1. juli 2007, om ombytningsforholdet så kan vælges fastsat ud fra handelsværdier på et givet tidspunkt mellem den 1. januar og 1. juli 2007? Det bemærkes, at for fusion og spaltning skal ombytningsforholdet efter de selskabsretlige regler være valgt senest ved underskriften af fusionsplanen/spaltningensplanen, som

skal være offentliggjort fire uger forud for vedtagelsen af fusionen/spaltningen.

Skatteministeriets kommentar:

Der er ikke tilsigtet ændringer i de gældende regler og praksis om ombytningsforholdet - heller ikke for så vidt angår skattefri fusion. Udgangspunktet er således, at ombytningsforholdet skal fastsættes til handelsværdi for at den pågældende fusion kan anses for at være omfattet af fusionsloven. Det vil være muligt at få bindende svar om de skattemæssige konsekvenser af et givent ombytningsforhold.

Ombytningsforholdet skal fastsættes ud fra værdierne pr. den i fusionslovens § 5 omtalte fusionsdato, spaltningdato m.v.

Bemærkninger til lov nr. 1726 af 27. december 2018 (L 28 2018-19)

(...)

I forslaget til selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, fastlægges det, hvorvidt der er tale om et hybridt mismatch. Et hybridt mismatch involverer et selskab eller en forening m.v., hvor en af de i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g, nævnte situationer forekommer. Når der er tale om et hybridt mismatch, omfattes situationerne af de foreslåede værnsregler til selskabsskattelovens §§ 8 D - E, hvorefter mismatchresultatet neutraliseres.

(...)

Efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra g, er der en situation med et hybridt mismatch, når et dobbelt fradrag forekommer.

Ved dobbelt fradrag forstås et fradrag af samme betaling, udgifter eller tab i den jurisdiktion, hvor betalingen har sit udspring, udgifterne er pådraget, eller tabene er lidt (betalerens jurisdiktion), og i en anden jurisdiktion (investorens jurisdiktion).

Der er en situation med dobbelt fradrag, når fradraget sker i mere end én jurisdiktion. Der er dog kun en situation med et hybridt mismatch, i det omfang fradraget sker i indkomst, som ikke er dobbelt medregnet indkomst, jf. den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 3.

I forbindelse med en betaling fra en hybrid enhed eller et fast driftssted er betalerens jurisdiktion den jurisdiktion, hvor den hybride enhed eller det faste driftssted er etableret eller beliggende.

Dobbelt fradrag skal forstås bredt og omfatter således ikke kun fradrag for faktiske betalinger, men kan også forekomme i forbindelse med andre fradrag som f.eks. afskrivninger.

(...)

Der foreslås i stk. 4 en generel forudsætning for hybride mismatch.

Efter det foreslåede selskabsskattelovens § 8 C, stk. 4, anses et mismatchresultat ikke som et hybridt mismatch, med mindre det opstår mellem tilknyttede personer, mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person, mellem enheden og det

faste driftssted, mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed eller i forbindelse med et strukturet arrangement.

Det er således en betingelse, at der er tale om tilknytning mellem de omfattede personer, for at der er tale om hybride mismatch efter de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra a-g.

Dette skyldes, at uafhængige parter ikke har indblik i - eller med rimelighed kan forventes at have indblik i - hinandens skattemæssige omstændigheder, og de vil dermed ikke nødvendigvis være bekendt med, at der opstår et mismatchresultat ved en given transaktion.

Dette skal ses i sammenhæng med de foreslåede regler i selskabsskattelovens § 8 D, stk. 1 og 2. Efter disse bestemmelser er første respons til et hybridt mismatch at nægte fradraget. Dette kan være problematisk i situationer med ikke-tilknyttede personer, hvis der eksempelvis er tale om et fradrag uden medregning. Det ville i så fald være uhensigtsmæssigt at nægte et selskab fradrag for en betaling, når den

tilsvarende manglende medregning sker hos en ikke-tilknyttet person. I så fald ville fradraget nægtes hos et selskab, som ikke med rimelighed kan forventes at have indblik i modpartens skattemæssige stilling, som gør, at betalingen ikke medregnes som indkomst.

Det foreslås dog, at der er tale om et hybridt mismatch, hvis det opstår i forbindelse med et struktureret arrangement, uanset at det opstår mellem ikke-tilknyttede personer.

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.3.1

(...)

Ombytningsforholdet

Det antages i administrativ praksis, at en skattefri fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller aktieombytning efter reglen i ABL § 36, ikke må medføre en formueforskydning mellem selskabsdeltagerne. Ombytningsforholdet skal derfor fastsættes ud fra de fusionerede selskabers handelsværdier på tidspunktet for den skattemæssige fusionsdato. Se FUL § 5, stk. 1. Sker dette ikke, medfører administrativ praksis, at der udløses skattemæssige virkninger i form af beskattning af selskabsdeltagerne ud fra udlodnings- eller gavebetragtninger. Endvidere har det den meget væsentlige konsekvens, at fusionen ikke anses for at være omfattet af fusionsskatteoven. Kravet om, at ombytningsforholdet skal svare til handelsværdien, fraviges dog, hvis fravigelsen ikke medfører, at der opnås utilsigtede skattemæssige fordele. Se afgørelserne nedenfor i dette afsnit om ombytningsforholdet.

Ombytningsforholdet i skattefrie fusioner er ikke direkte reguleret i fusionsskatteoven, men er nævnt i forarbejderne til L 110 2006-07, bilag 23, hvori Skatteministeriet udtaler følgende: "Der er ikke tilsigtet ændringer i de gældende regler og praksis om ombytningsforholdet - heller ikke for så vidt angår skattefri fusion. Udgangspunktet er således, at ombytningsforholdet skal fastsættes til handelsværdi, for at den pågældende fusion kan anses for at være omfattet af fusionsskatteoven. Det vil være muligt at få bindende svar om de skattemæssige konsekvenser af et givent ombytningsforhold".

Kravet om, at der ikke må ske formueforskydning, fremgår også af administrativ praksis, eksempelvis afgørelsen SKM2003. 574. LSR.

Sagen drejede sig om en fusion mellem 2 søsterselskaber. Skattemyndighederne fandt ikke, at fusionen var omfattet af fusionsskatteovens regler, idet værdien af de anparter i det modtagende selskab, som selskabsdeltagerne i det indskydende selskab modtog som vederlag, var lavere end værdien af anparterne i det indskydende selskab. Landsskatteretten var enig i, at fusionen var gennemført med et urigtigt ombytningsforhold. I den forbindelse udtalte Landsskatteretten, at "en fortolkning..., hvorefter handelsværdien i relation til ombytningsforholdet anses at være uden betydning, kan ikke anses at være i overensstemmelse med successionsprincippet ved skattefri fusion". Landsskatteretten godkendte imidlertid fusionen som skattefri ud fra en samlet vurdering, idet forholdet i den konkrete sag ikke medførte nogen formueforskydning mellem selskabsdeltagerne.

Se samme problemstilling i afgørelserne SKM2007. 820. SR og SKM2009. 645. SR. I disse afgørelser fandtes det ligeledes, at fusionerne opfyldte FUL § 2. Der var i ingen af sagerne nogen risiko for, at der skete værdiforskydninger mellem "gamle" og "nye" aktier.

Skatterådet har i en række bindende svar konkret taget stilling til værdiansættelsen/ombytningsforholdet i forbindelse med nogle påtænkte skattefrie fusioner. Generelt er det Skattestyrelsens opfattelse, at kravet til ombytningsforholdet kan fraviges, hvis der ikke er mulighed for at opnå utilsigtede skattemæssige fordele.

Se bl.a. afgørelserne SKM2007. 487. SR, SKM2007. 488. SR, SKM2007. 553. SR, SKM2008. 289. SR, SKM2008. 609. S

R, SKM2009. 42. SR, SKM2009. 58. SR, SKM2010. 53. SR, SKM2010. 412. SR, SKM2011. 43. SR og SKM2011. 287. SR.

(...)

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.2

(...)

Skatteretlig fusion er betinget af selskabsretlig fusion - FUL § 1, stk. 3

Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammenmeltes med dette. Se FUL § 1, stk. 3. Bestemmelsen i FUL § 1, stk. 3 omfatter både fusion mellem uafhængige selskaber, dvs. selskaber med hver sin kreds af deltagere (vandret fusion), og fusion mellem moder- og datterselskaber, hvad enten det er moderselskabet, der er det modtagende selskab (lodret fusion), eller det er datterselskabet, der er det modtagende selskab (omvendt lodret fusion). Bestemmelsen omfatter også blandede tilfælde, hvor det modtagende selskab har en større eller mindre aktiepost i det indskydende selskab.

Det civilretlige fusionsbegreb og det skatteretlige fusionsbegreb må anses for at være sammenfaldende. Fusion forudsætter derfor, at det indskydende selskab uden likvidation opløses ved overdragelse af selskabets aktiver og gæld som helhed til et andet selskab, eller at to eller flere selskaber sammensmeltes til et nyt selskab. Aktionærerne i det eller de indskydende selskaber skal modtage vederlag i form af aktier i det modtagende selskab, - og eventuelt en kontant udligningssum. Det er således et ubetinget krav for at kunne anvende reglerne om skattefri fusion, at omstruktureringen ikke indebærer en selskabsretlig likvidation af det indskydende selskab. Se TFS1998. 797. LR. Det fremgår endvidere både af det 3. selskabsdirektiv og fusionsskattedirektivet, at de ophørende selskaber skal opløses uden likvidation.

(...)

Den juridiske vejledning C. D. 5.4.2 Ophør af udenlandske aktie- og anpartsselskaber samt EU-selskaber ved fusion med et dansk selskab - FUL § 15, stk. 2

(...)

Generelt om de regler i fusionsskatteloven, der anvendes på transaktionen

Fusionsskattelovens kap. 1 gælder ved fusion mellem et indskydende EU-selskab eller et indskydende udenlandsk aktie- eller anpartsselskab og et modtagende dansk selskab. Se FUL § 15, stk. 2.

Det betyder i korte træk følgende:

Kravene til fusionsbegrebet skal være opfyldte. Se afsnit C. D. 5.4.1 om hvad der generelt gælder for fusioner med udenlandske selskaber

Selskabsdeltagerne i det indskydende selskab skal modtage aktier i det nye selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Se FUL § 2.

Omdannelsesdatoen skal være sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Se FUL § 5.

Der skal foretages en ansættelse af det indskydende selskab frem til omdannelsesdatoen i relation til de aktiver og passiver, der er omfattet af dansk beskatningsret. Det modtagende selskab hæfter for det ind-

skydende selskabs skatter vedrørende de aktiver og passiver, der er omfattet af dansk beskatningsret. Der udløses ingen realisationsbeskatning af det indskydende selskabs aktiver og passiver. Se FUL § 7.

Det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs skattemæssige status i relation til overtagne aktiver og passiver. I det modtagende selskab behandles de aktiver og passiver, der var omfattet af dansk beskatningsret derfor, som om de var anskaffet af det modtagende selskab

på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og

til de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af det indskydende selskab.

Hvis det indskydende selskab har købt aktiverne i spekulationshensigt eller i næring, indtræder det modtagende selskab også i denne skattemæssige status. Skattemæssige underskud og tab i et af de deltagende selskaber kan ikke udnyttes i det modtagende selskab. Underskud kan dog fortsat udnyttes, hvis der er tale om en fusion mellem sambeskattede selskaber. Se FUL § 8.

De danske deltagere i det indskydende udenlandske selskab beskattes ikke, hvis de kun modtager aktier i det modtagende aktieselskab. Modtager de andet end aktier, eksempelvis kontantvederlag, anses det for en udlodning. Se FUL § 9.

Fortjeneste og tab på datter- eller koncernselskabsaktier, der annulleres af det modtagende selskab, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen. Se FUL § 10.

For de aktier, der ydes som vederlag i forbindelse med omdannelsen, gælder, at der succederes i anskaffelsestid, anskaffelsessum og anskaffelseshensigt. Se FUL § 11.

(...)

Det modtagende selskabs succession

Når et udenlandsk selskab fusioneres ind i et dansk selskab, anvendes reglerne i fusionsskattelovens kap. 1 på fusionen. Se FUL § 15, stk. 2, 1. pkt. Det vil sige, at der som udgangspunkt sker succession i relation til afskrivningssaldi, ejertider og hensigt. Desuden anvendes reglerne i FUL § 8, stk. 6-8 om begrænsning af underskud og kildeartsbegrænsede tab fuldt ud.

Successionsreglerne i FUL § 8, stk. 1-4 kan dog kun anvendes på de af det indskydende udenlandske selskabs aktiver og passiver, der som følge af fusionen knyttes til det modtagende danske selskab. Se FUL § 15, stk. 2, 2. pkt.

Reglerne i FUL § 8, stk. 1-4 kan altså kun anvendes på aktiver og passiver, for hvilke der eksisterer en dansk skattemæssig værdi, hvori der kan succederes. Det vil sige aktiver og passiver, der allerede er undergivet dansk beskatning. Reglerne kan derfor anvendes i den situation, hvor det indskydende udenlandske selskab har aktiver og passiver mv., der er knyttet til et fast driftssted her i landet, som ved fusionen bliver overtaget af det modtagende danske selskab og knyttet til dette selskabs afdelinger her i landet. Se C. D. 1.2.2 om begrebet "fast driftssted".

Reglerne kan også anvendes i den situation, hvor det udenlandske indskydende selskab er sambeskattet med et dansk selskab. Eksempelvis hvor det udenlandske selskab er et datterselskab af det modtagende danske selskab, og det udenlandske indskydende selskab ved sidste skatteansættelse før fusionen, var sambeskattet med det modtagende danske selskab. Se SEL § 31.

Successionen i det indskydende udenlandske selskabs danske aktiver og passiver medfører, at det modtagende danske selskab indtræder i det indskydende selskabs skattemæssige

- afskrivninger
- ejertider og
- hensigt

vedrørende samtlige de aktiver og passiver, der var undergivet dansk beskatningsret.

Reglerne i FUL § 8, stk. 1-4 om succession i det indskydende selskabs aktiver og passiver anvendes ikke på aktiver og passiver, der ved fusionen går ud af den danske beskatningsret. Der kan være tale om driftsmidler, der i forbindelse med fusionen overføres fra den danske filial til en udenlandsk afdeling. Fortjeneste og tab på sådanne aktiver og passiver skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indskydende selskabs sidste indkomstår. Se SEL § 7 og FUL § 15, stk. 2, 3. pkt.

(...)

SKM2003. 574. LSR

En fusion mellem to søsterselskaber - et aktieselskab og et anpartsselskab, hvor aktieselskabet var det modtagende selskab, var ikke godkendt af skattemyndighederne som en skattefri fusion, idet værdien af aktierne, som selskabsdeltagerne i det indskydende selskab blev vederlagt med, var lavere end værdien af anparterne i det indskydende selskab. Da forholdet ikke medførte nogen formueforskydning mellem selskabsdeltagerne, og da de skattemæssige konsekvenser af de forkerte successionsgrundlag i det konkrete tilfælde var af mindre betydning, godkendte Landsskatteretten fusionen som skattefri.

SM2007. 820. SR

Skatterådet bekræftede, at en fusion mellem et dansk selskab og et nystiftet selskab i X-land, der gennemførtes på en nærmere beskrevet måde, opfyldte betingelserne for at kunne gennemføres skattefrit. Endvidere bekræftede Skatterådet, at det modtagende selskab i X-land (den danske filial heraf) ved en skattefri fusion ville succedere i det indskydende selskabs samlede afskrivningsgrundlag for driftsmidler og afskrivningsberettigede bygninger. Endelig bekræftede Skatterådet, at den danske filial af det nystiftede selskab i X-land ikke skulle beskattes af såkaldte "group contributions", der overføres fra selskaber i X-land til det nystiftede modtagende selskab i X-land.

SKM2010. 412. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at i forbindelse med fusion af 3 danske datterselskaber, der alle var 100 % ejet af samme udenlandske moderselskaber kunne værdiansættelse af aktierne i ombytningsforholdet ske til en anden værdi end handelsprisen.

Skatterådet kunne også bekræfte, at det var tilstrækkeligt, at der sker vederlæggelse med én aktie.

EU-domstolens dom af 4. juli 2018 i sag C-28/17 NN A/S mod Skatteministeriet

(...)

10 NN er øverste moderselskab i en dansk koncern, som bl.a. omfatter to svenske datterselskaber, Sverige 1 AB og Sverige 2 AB, som havde hver deres filial i Danmark, henholdsvis C og B. Disse to filialer blev lagt sammen til en enkelt filial, Filial A, ved overførsel af Filial B til selskabet Sverige 1 AB.

11 I Sverige valgte koncernen at lade sammenlægningen behandle skattemæssigt som en virksomhedsomstrukturering, som ikke beskattes i denne medlemsstat, ifølge den forelæggende ret. Som følge af sammenlægningen har den til Filial A overdragne goodwill fra Filial B ikke været afskrivningsberettiget i Sverige.

12 I Danmark blev sammenlægningen imidlertid beskattet som en aktivitetsoverdragelse til markedsværdi, hvilket betød, at Filial A kunne foretage afskrivninger af kostprisen af den af B skabte goodwill og følgelig kunne udvise et underskud for regnskabsåret 2008.

13 Den danske skattemyndighed nægtede imidlertid, at underskuddet i Filial A kunne modregnes i koncernens samlede resultat på grundlag af dette skatteår, som NN havde anmodet om. Myndigheden henviste til, at selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, er til hinder herfor, når underskuddet kunne have været modregnet i det skattepligtige resultat i Sverige af det svenske selskab, der har filialen.

14 Dette afslag, som blev bekræftet af Landsskatteretten, er gjort til genstand for en sag anlagt af NN ved Østre Landsret.

57 Følgelig skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvorefter en koncerns hjemmehørende selskaber alene i deres samlede resultat må fradrage underskud i en af koncernens ikke-hjemmehørende datterselskabers hjemmehørende faste driftssteder, hvis bestemmelserne i den medlemsstat, hvor dette datterselskab er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at fradrage dette underskud i datterselskabets indkomst, når anvendelsen af denne lovgivning kombineres med anvendelsen af en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, som i sidstnævnte medlemsstat tillader fradrag i datterselskabets indkomstskat af et beløb svarende til den indkomstskat, der i den medlemsstat, på hvis område det faste driftssted er beliggende, er betalt på grundlag af dette driftsstedes virksomhed. Artikel 49 TEUF skal imidlertid fortolkes således, at den er til hinder for en sådan lovgivning, hvis anvendelsen heraf medfører, at den pågældende koncern fratages enhver reel mulighed for at fradrage det pågældende underskud i sin samlede indkomst, når en modregning af dette underskud i det pågældende datterselskabs indkomst ikke er mulig i den medlemsstat, på hvis område datterselskabet er hjemmehørende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Litteratur

Selskabsloven med kommentarer, 2. udgave, Lars Bunch og Ida Rosenberg, Karnov Group, 2014, s. 912:

"Det er både ved uegentlige og egentlige fusioner et krav, at et er selskabets samlede formue - både aktiver og forpligtelser - der må overdrages. Holdes en del heraf udenfor, er der ikke tale om en fusion i lovens forstand. Fusionsreglerne bygger således på princippet om universalsuccession."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Fusionsskattelovens § 8, stk. 6

Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne underskud fra tidligere år, kan dette underskud uanset bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12 ikke bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Ved fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, bringes til fradrag. 2. pkt. gælder ikke, hvis det modtagende selskab eller faste driftssted ved en skattefri omstrukturering direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod. Ved fradrag for tidligere års underskud efter kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 A finder 1. og 2. pkt. tilsvarende anvendelse.

Selskabsskattelovens § 8 D

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, har ikke fradrag, i det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag. Der er dog fradrag, hvis Danmark er betalerens jurisdiktion og fradraget nægtes i investorens jurisdiktion. Uanset 1. og 2. pkt. kan der foretages fradrag i dobbelt medregnet indkomst.

Stk. 2. Selskaber og foreninger m.v. har ikke fradrag for betalinger, i det omfang et hybridt mismatch fører til fradrag uden medregning. Selskaber og foreninger m.v. skal medregne betalinger, i det omfang et hybridt mismatch ellers ville give anledning til fradrag uden medregning, når fradraget ikke nægtes i betalerens jurisdiktion. 1. pkt. finder ikke anvendelse i de situationer, der er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt., når betalingsmodtageren beskattes af betalingen som følge af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

Stk. 3. Selskaber og foreninger m.v. har ikke fradrag for betalinger, i det omfang en sådan betaling direkte eller indirekte finansierer fradragsberettigede udgifter, der giver anledning til et hybridt mismatch gennem en transaktion eller en række transaktioner mellem tilknyttede personer, eller som indgår som led i et struktureret arrangement. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis en af de jurisdiktioner, der er involveret i transaktionerne eller rækken af transaktioner, har foretaget en tilsvarende justering i forbindelse med et sådant hybridt mismatch.

Stk. 4. Selskaber og foreninger m.v. skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne den indkomst, der ellers ville blive henført til et tilsidesat fast driftssted i udlandet, i det omfang et hybridt mismatch omhandler indkomst fra et tilsidesat fast driftssted.

Selskabsskattelovens § 12, stk. 1

Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår efter reglerne i stk. 2 og 3.

Selskabsskattelovens § 12 D, stk. 1

Hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller andelene i en forening omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, eller § 2, stk. 1, litra a, ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller deltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter, jf. stk. 3, med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer eller deltagere ved indkomstårets udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi.

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 2.4.5.2.2 Underskudsbegrænsning ved væsentlig skift i selskabets ejerkreds - SEL § 12 D

(...)

Væsentlig skift i ejerkreds

Et underskud fra et tidligere indkomstår kan ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets eller foreningens positive nettokapitalindtægter. Se SEL § 12 D, stk. 1.

Dette gælder kun, hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer end ved begyndelsen af underskudsåret. Tilsvarende gælder, hvis andre aktionærer ved indkomstårets

udløb end ved begyndelsen af underskudsåret råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi. Se nedenfor "Væsentlig ændring i aktionærkredsens sammensætning".

(...)

Væsentlig ændring i aktionærkredsens sammensætning

Begrænsningen i underskudsforeførsel sker kun, hvis aktionærkredsens sammensætning er væsentligt ændret. Bedømmelsen heraf sker ved at sammenligne aktionærkredsen ved begyndelsen af det indkomstår, der udviser underskud, med aktionærkredsen ved udløbet af det indkomstår, hvori underskuddet ønskes fradraget. Handel med aktierne i selskabet i den mellemliggende periode får kun betydning, hvis aktionærkredsens sammensætning ved indkomstårets udløb påvirkes heraf. Bedømmelsen skal foretages særskilt for hvert enkelt indkomstår.

Ved bedømmelsen af, om andre aktionærer råder over mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmeværdien, er det uden betydning, hvorledes indflydelsen er opnået. Ændringen i indflydelsen kan fx være sket ved overdragelse af aktier, forhøjelse eller nedsættelse af aktiekapitalen eller vedtægtsændringer, der ændrer aktiernes stemmeværdi. Derimod vil erhvervelse af forkøbsrettigheder eller køberettigheder til aktierne normalt ikke få betydning for selskabets adgang til at fremføre underskud. Der kan dog i det enkelte tilfælde foretages en vurdering af, om erhvervelse af fx køberettigheder sker på sådanne vilkår, at der i realiteten er sket en overdragelse af aktierne eller den hertil knyttede stemmeværdi. På tilsvarende måde kan salg af aktier til de gamle aktionærer før indkomstårets udløb med efterfølgende tilbagekøb tilsidesættes, hvis der ikke er tale om en reel overdragelse af aktierne.

Fordelingen af aktier eller stemmeværdi mellem de enkelte aktionærer skal være ændret med mere end 50 pct., før retten til underskudsforeførsel begrænses.

(...)

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Fusionskattelovens § 5

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

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

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

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1

(...)

Grænseoverskridende fusioner - forskellig skattemæssig fusionsdato

Se også om grænseoverskridende fusioner C. D. 5.2.4.3.2. og C. D. 5.2.4.4.

Betingelsen, om at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, gælder alene danske selskaber.

Indskydende udenlandsk selskab - modtagende dansk selskab

Hvis et udenlandsk selskab deltager i en grænseoverskridende fusion med et modtagende dansk selskab, er det derfor alene et krav, at den skattemæssige fusionsdato for det danske selskab er sammenfaldende med skæringsdatoen for dette selskabs regnskabsår. Den skattemæssige fusionsdato for det udenlandske selskab er derimod uden betydning for, om fusionen kan gennemføres skattefrit efter FUL § 15, stk. 2. Såfremt det udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark, og der i relation til dette sker ophør eller etablering af sambeskatning (ophør eller etablering af koncernforbindelse), skal der dog foretages en delårsopgørelse efter reglerne i SEL § 31, stk. 5. Der fastsættes herefter en fusionsdato for det faste driftssted i overensstemmelse med FUL § 5, stk. 3. Endvidere skal en fusionsdato for det danske selskab eller faste driftssted selvfølgelig fastsættes under hensyntagen til, hvad der selskabsretligt og regnskabsmæssigt er muligt i relation til det udenlandske selskab. Det bemærkes hertil, at 3. selskabsdirektiv om fusion af aktieselskaber, nærmere artikel 19, stk. 1 fastslår, at retsvirkningerne af en fusion skal indtræde samtidigt i samtlige de selskaber, der deltager i transaktionen. En grænseoverskridende fusion kan altså ikke have selskabsretlig retsvirkning tilbage i tid i Danmark, hvis den ikke har det i udlandet.

Modsat de selskabsretlige regler kan der godt gennemføres en grænseoverskridende fusion med et udenlandsk selskab, selv om udenlandske skatteregler ikke giver mulighed for, at det udenlandske selskab i dets hjemland kan få en skattemæssig fusionsdato, der er i overensstemmelse med den, der kræves i relation til det danske selskab.

Praksis på området viser endvidere, at Skatterådet i de konkrete situationer accepterer mindre afvigelser i forhold til dansk fusionsprocedure, hvis et eller flere af de involverede selskaber er udenlandske.

(...)

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.3.2

(...)

Grænseoverskridende fusioner mellem et ophørende/indskydende udenlandsk selskab og et modtagende dansk selskab

For grænseoverskridende fusioner mellem et ophørende udenlandsk selskab og et modtagende dansk selskab gælder, at fusionsskatteovens kap. 1 kan anvendes, hvis det selskab, der er det indskydende i fusionen, er "et i udlandet hjemmehørende aktieselskab, anpartsselskab eller selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF, og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed". Se FUL § 15, stk. 2.

Såfremt det indskydende udenlandske selskab har et fast driftssted i Danmark, ophører det faste driftssted ved fusionen. Dette medfører, at der skal udarbejdes delårsopgørelse i relation til det faste driftssted, på samme måde som hvis et uafhængigt ikke-koncernselskab fusionerer ind i en koncern. Sidstnævnte

anses for etablering af koncernforbindelse, og der skal udarbejdes delopgørelse for det bortfusionerede selskab. Dette uanset, at det uafhængige selskab jo forsvinder ved fusionen, og der altså ikke "etableres eller ophører" nogen koncernforbindelse.

(...)

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Ligningslovens § 3

Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskatteovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.

Selskabsskattelovens § 8 D

Se under spørgsmål 2.

Forarbejder

Spørgsmål og svar til lov nr. (L 28 A - 2018-19, spm. 16, underspørgsmål 1-4)

Kommentar til spørgsmål 1-4

Som det fremgår af lovforslagets bemærkninger, findes der i dag ikke i dansk ret en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Der foreligger dog en række domme, hvor konkrete transaktioner er tilsidesat bl.a. ud fra en argumentation om, at den konkrete disposition ikke kan anses for forretningsmæssigt begrundet.

Det er efter de foreslåede bestemmelser i ligningslovens § 3, stk. 1 og 2, afgørende, om der er tale om arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Arrangementer eller serier af arrangementer skal anses som ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Der vil være tale om en konkret vurdering af den enkelte disposition. Det beror således på en konkret bedømmelse, om dispositionen i det konkrete tilfælde må anses for at være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager. Da tidligere afgørelser er foretaget på et andet grundlag, kan der derfor ikke siges noget generelt om, hvordan de konkrete situationer vil blive bedømt efter den foreslåede nye generelle omgængelsesklausul.

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning C. I. 4.1.6.1 Introduktion til betingelserne

Skattepligtige selskaber skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele, jf. LL § 3, stk. 1.

Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, jf. LL § 3, stk. 2.

Skatterådet har i praksis anvendt følgende tre vurderinger, der alle skal være opfyldt, for at LL § 3 finder anvendelse.

1. Der skal være en skattefordel.
2. Et af de væsentligste formål med arrangementet skal være at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten.
3. Arrangementet er ikke reelt under hensyntagen til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder er arrangementet ikke tilrettelagt af velbegrundede, kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

(...)

Den juridiske vejledning C. I. 4.1.6.2 Skattefordel

(...)

Som det fremgår af afsnit C. I. 4.1.2, finder LL § 3, stk. 1, anvendelse på selskaber omfattet af SEL §§ 1 eller 2 og på fonde og foreninger omfattet af FBL § 1. Der skal således foreligge en skattefordel for et selskab mv., for at LL § 3, stk. 1, finder anvendelse.

(...)

EU-domstolens dom i de forenede sager C-115/6, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 (N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I og Z Denmark ApS mod Skatte-ministeriet)

(...)

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

- 1) Sagerne C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 forenes med henblik på dommen.
- 2) Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskattning af renter og royalties, der betales mellem associerede sel-skaber i forskellige medlemsstater, sammenholdt med dette direktivs artikel 1, stk. 4, skal fortolkes således, at den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalin-ger, der er fastsat heri, alene er forbeholdt sådanne renters retmæssige ejere, dvs. de enheder, som økonomisk set reelt modtager disse renter, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.

Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal for-tolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for en-hver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmel-ser, der foreskriver en sådan nægtelse.

- 3) Med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sam-menfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hen-sigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennem-strømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent for-melle karakter af en concerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån.

Den omstændighed, at den medlemsstat, hvorfra renterne hidrører, har indgået en dobbeltbeskatnings-overenskomst med den tredjestat, hvor det selskab, som er ren-ternes retmæssige ejer, er hjemmehørende, er uden betydning for en eventuel kon-statering af, at der foreligger retsmisbrug.

- 4) En national myndighed er med henblik på at nægte at anerkende et selskab som retmæssig ejer af renter eller med henblik på at fastslå, at der foreligger rets-misbrug, ikke forpligtet til at fastlægge, hvilken enhed eller hvilke enheder myn-digheden anser for disse renters retmæssige ejer.

- 5) Artikel 3, litra a), i direktiv 2003/49 skal fortolkes således, at et société en commandite par actions (SCA) (kommanditaktieselskab), der i henhold til luxem-bourgske ret er godkendt som et société d'investis-sissement en capital à risque (SI-CAR) (risikovilligt investerings-selskab), ikke kan kvalificeres som et selskab i en medlemsstat som omhandlet i dette direktiv, der kan være omfattet af den i direk-tivets artikel 1, stk. 1, fastsatte skattefritagelse, såfremt de renter, som nævnte SI-CAR har modtaget i en situation som den i hovedsagen omhandlede, er fritaget for impôt sur le revenu des collectivités (selskabsskat) i Luxembourg, hvilket det til-kommer den forelæggende ret at efterprøve.

6) I en situation, hvor den i direktiv 2003/49 fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat af renter, som et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, betaler til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke finder anvendelse som følge af, at det konstateres, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 5, kan anvendelsen af de friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, ikke gøres gældende med henblik på at anfægte den lovgivning i den førstnævnte medlemsstat, som regulerer beskatningen af disse renter.

Uden for en sådan situation skal artikel 63 TEUF fortolkes således, at:

- den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som betaler renter til et ikke-hjemmehørende selskab, er forpligtet til at indeholde kildeskat af disse renter, mens et hjemmehørende selskab ikke er undergivet en sådan forpligtelse, når det selskab, som modtager renterne, ligeledes er et hjemmehørende selskab, men den er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter en sådan indeholdelse af kildeskat i tilfælde af rentebetaling fra et hjemmehørende selskab til et ikke-hjemmehørende selskab, mens et hjemmehørende selskab, som modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, ikke er undergivet et krav om acontobetaling af selskabsskat i de første to skatte-år og dermed først er forpligtet til at betale selskabsskat af disse renter på et betydeligt senere tidspunkt end forfaldstidspunktet for nævnte kildeskat

- den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, som har pligt til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, i tilfælde af forsinket betaling af kildeskatten skal betale morarenter med en sats, som er højere end den sats, der finder anvendelse i tilfælde af forsinket betaling af den selskabsskat, som bl.a. pålægges renter, der modtages af et hjemmehørende selskab fra et andet hjemmehørende selskab

- den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der i et tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab er forpligtet til at indeholde kildeskat af renter, som det betaler til et ikke-hjemmehørende selskab, ikke tages hensyn til de udgifter i form af renter, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirkning, som sidstnævnte selskab har haft, mens sådanne udgifter i henhold til denne nationale lovgivning er fradragsberettigede for et hjemmehørende selskab, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, i forbindelse med fastlæggelsen af dets skattepligtige indkomst.

(...)

EU-domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16 (Skatteministeriet mod T Danmark og Y Danmark ApS)

(...)

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) Sagerne C-116/16 og C-117/16 forenes med henblik på dommen.

2) Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, der er fastsat i artikel 5 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

3) Med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sam-menfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennem-strømmingsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent for-melle karakter af en concerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån.

4) En national myndighed er med henblik på at nægte at anerkende et selskab som retmæssig ejer af udbytte eller med henblik på at fastslå, at der foreligger retsmisbrug, ikke forpligtet til at fastlægge, hvilken enhed eller hvilke enheder myndigheden anser for dette udbyttes retmæssige ejer.

5) I en situation, hvor den i direktiv 90/435, som ændret ved direktiv 2003/123, fastsatte ordning for fritagelse for kildeskat af udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udbetaler til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke finder anvendelse som følge af, at det konstateres, at der foreligger svig eller misbrug som omhandlet i direktivets artikel 1, stk. 2, kan anvendelsen af de friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, ikke gøres gældende med henblik på at anfægte den lovgivning i den førstnævnte medlemsstat, som regulerer beskatningen af dette udbytte.

(...)

SKM2020. 39. SR

De fem spørger var danske holdingselskaber, som var del af en dansk selskabsstruktur, hvor mellemholding-reglen i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3 fandt anvendelse på deres aktiebesiddelser i et selskab længere nede i strukturen. Det havde den konsekvens, at udbytte herfra var skattepligtige. Fire af selskaberne påtænkte derfor at fusionere til to selskaber, således at mellemholding-reglen ikke længere fandt anvendelse, hvorefter udbytte ville være skattefrie. Spørgerne anmodede Skatterådet om at bekræfte, at fusionerne ikke udgjorde en omgåelse i henhold til ligningslovens § 3, hvilket Skatterådet svarede bekræftende til.

SKM2021. 280. SR

Spørger er dansk, og har boet i X-land i en årrække. Spørger er flyttet tilbage til Danmark.

Spørger ønsker at gennemføre en skattepligtig ombytning af kapitalandele af sine ejerandele i et dansk, et y-landsk og et x-landsk selskab med anparter i et dansk holdingselskab, som spørger har stiftet i 20XX. I forbindelse med ombytningen modtager spørger vederlag delvist i anparter, delvist ved udstedelse af et gældsbrev (kontantvederlag).

Det ønskes bekræftet, at vederlaget i sin helhed kan anses for aktieavance omfattet af aktieavancebeskatningsloven, således at kontantvederlaget ikke skal beskattes som udbytte.

Spørger har tidligere fået et bindende svar fra Skattestyrelsen, hvor Skattestyrelsen har taget stilling til værdiansættelsen (indgangsværdierne) på spørgers anparter og svaret bekræftende på, at spørger ved den påtænkte aktieombytning kan anvende indgangsværdien som handelsværdien.

Aktieombytningen blev imidlertid aldrig gennemført. I den mellemliggende periode var der sket ændringer i værdien af selskaberne. Dette ville medføre en øget aktieavance, og det kunne lægges til grund, at ombytning ville ske til handelsværdien på overdragelsestidspunktet.

Spørger ønskede sikkerhed for, at Skatterådet ikke anså den beskrevne disposition for omfattet af ligningslovens § 3.

Skatterådet bekræftede, at hele vederlaget skulle beskattes som aktieavance, og at hverken selskabsskatte-lovens § 2 D eller ligningslovens § 3 fandt anvendelse.

Spørgsmål 5

Lovgrundlag

Af momslovens § 4, stk. 5, fremgår følgende:

"Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af en samlet formuemasse som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne. Når virksomheden er registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a for den aktivitet, der udøves i forbindelse med den overdragne formuemasse, er det dog en betingelse, at køberen ligeledes bliver registreret for den pågældende aktivitet. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om køberens navn og adresse og om salgsprisen for det overdragne."

Af momslovens § 27, fremgår følgende:

"Stk. 1. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov.

.....

Stk. 6. I afgiftsgrundlaget kan fradrages 80 pct. af konstaterede tab på uerholdelige fordringer vedrørende leverede varer og ydelser. Fradraget foretages, når tabet konstateres. Såfremt fordringerne senere betales helt eller delvis, skal 80 pct. af modtagne beløb medregnes i afgiftsgrundlaget, medmindre betalingen opnås efter konkurslovens § 96. Beløbet medregnes i den afgiftsperiode, hvor betalingen finder sted."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 90, som har følgende ordlyd:

"Stk. 1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

Stk. 2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1."

Praksis

TfS1986, 318HD

Der er i momsloven eller dennes forarbejder ikke hjemmel til at kræve momsfradrag for noget tab på fordringer overtaget til underkurs. Det fremgår af forarbejderne, at loven ikke omhandler omsætning af fordringer.

SKM2009. 264. ØLR

Momslovens § 27, stk. 6, skal fortolkes sådan, at der kun kan ske fradrag i momsgrundlaget for tab på fordringer vedrørende varer og ydelser, der er leveret af den momspligtige virksomhed.