

Udskriftsdato: torsdag den 11. juni 2026

AFG nr 10030 af 24/10/2017 (Gældende)

Grænseoverskridende fusion - underskud

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0816694

Grænseoverskridende fusion - underskud

Skatterådet bekræfter, at en nærmere beskrevet grænseoverskridende fusion kan gennemføres som en skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 3, med den virkning, at der ikke udløses dansk beskatning, idet samtlige af filialernes aktiver og passiver forbliver i Danmark. Skatterådet bekræfter desuden, at fremførbart underskud i filial DK af B, ikke fortabes i forbindelse med den beskrevne grænseoverskridende fusion. Endelig bekræfter Skatterådet, at fremførbart underskud i filial DK af F uændret vil kunne anvendes af filial DK af F efter den grænseoverskridende fusion.

Skatterådsmøde 24. oktober 2017 - SKM2017. 601. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den nedenfor beskrevne grænseoverskridende fusion kan gennemføres som en skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 3, med den virkning, at der ikke udløses dansk beskatning, idet samtlige af filialernes aktiver og passiver forbliver i Danmark?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at fremførbart underskud i filial DK af B, ikke fortabes i forbindelse med den nedenfor beskrevne grænseoverskridende fusion?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at fremførbart underskud i filial DK af F uændret vil kunne anvendes af filial DK af F efter den nedenfor beskrevne grænseoverskridende fusion?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Indledning

Koncern A er et børsnoteret selskab. A yder services til en forskelligartet gruppe af klienter over hele verden.

I Q1 2016 blev aktierne i B købt af selskab A for ca. X milliarder.

I forbindelse med integrationen af to koncerner er det blevet besluttet at gennemføre en grænseoverskridende fusion mellem følgende udenlandske selskaber:

- C, som modtagende selskab. C er et selskab med begrænset ansvar og er indregistreret og skattemæssigt hjemmehørende i X-land
- B, som indskydende selskab. B er et Societas Europaea og er indregistreret og skattemæssigt hjemmehørende i X-land.
- A, som indskydende selskab. A er et selskab med begrænset ansvar og er indregistreret og skattemæssigt hjemmehørende i Y-land.

C har en filial i Danmark, filial DK af C. Filial DK af C blev stiftet den 10. oktober 2003. Der er X medarbejdere i filial DK af C og omsætningen for 2016 udgør ca. X millioner kr. i henhold til udkastet til 2016 regnskabet.

B har også en filial i Danmark (Filial DK af B). Filial DK af B blev stiftet den 9. december 2008 og driver aktivitet i Danmark. B yder samme services som filial DK af C. Der er ca. X medarbejdere i filialen og omsætningen for 2016 udgør ca. X millioner kr. i henhold til udkastet til 2016 regnskabet.

Der er endnu en dansk filial i koncernen (filial DK af F). Denne filial blev stiftet den 27. august 2009 og sælger og udsteder produkter i Danmark. Omsætningen for 2016 udgør ca. X tusind kr. Denne filial ejes dog ikke af de selskaber, der fusionerer, og berøres således ikke direkte af fusionen.

Koncernen har ikke valgt international sambeskatning i henhold til selskabsskattelovens § 31 A.

De tre danske filialer er sambeskattede fra og med det tidspunkt, hvor B overtog kontrollen med A i Q1 2016. Indtil da har de to danske filialer (filial DK af C og filial DK af F) været sambeskattede med filial DK af C som administrationsselskab.

Følgende kan lægges til grund for det bindende svar:

- Fusionen gennemføres som en grænseoverskridende fusion efter de selskabsretlige regler herom i Direktiv 2005/56/EC om grænseoverskridende fusion.
- A, B og C er alle omfattede af begrebet ”selskab i medlemsstat” i henhold til artikel 3 i fusionsdirektivet (direktiv 90/343/EØF) og underlagt almindelig selskabsbeskatning i Y-land og X-land.
- Fusionen gennemføres som en skattefri fusion i alle selskaberne, inklusive i selskabsdeltagernes hjemlande.
- Der ydes ikke noget kontantvederlag i forbindelse med fusionen. Aktionærerne i de indskydende selskaber modtager aktier i C som vederlag, og der sker ikke ved fusionen en formueforskydning mellem aktionærerne.
- A-koncernen anvender kalenderåret som regnskabsår.
- Filial DK af B oparbejdede et fremførbart underskud i 2016 på X kr. Det kan lægges til grund for ansøgningen, at underskuddet er opstået, mens de tre danske filialer har været sambeskattet.
- Filial DK af F har et fremførbart underskud på X kr. fra indkomståret 2015. Dvs. at underskuddet er opstået, inden filial DK af F blev sambeskattet med filial DK af B, men mens filial DK af F var sambeskattet med filial DK af C.
- Filial DK af C har et fremførbart underskud på X kr. Dette underskud er opstået, før filial DK af C blev sambeskattet med Filial DK af B, men mens filial DK af C var sambeskattet med filial DK af F.

SKAT har modtaget den seneste version af Terms of Merger (den endelige version bliver først udarbejdet på vedtagelsestidspunktet).

Det kan lægges til grund for det bindende svar, at underskud i den danske filial, B, hverken før eller efter fusionen kan anvendes imod B indkomst, C indkomst, F Indkomst eller nogen anden udenlandsk indkomst.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Uddybende vedrørende spørgsmål 1:

De fusionerende selskaber, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 3

Ved en fusion mellem udenlandske selskaber har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskatteloven, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 1. Efter fusionsskattelovens § 15, stk. 3, er der adgang til skattefri fusion efter fusionsskattelovens kapitel 1, når to eller flere selskaber, der er omfattede af begrebet ”selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF”, fusionerer. Det er et krav, at selskaberne ikke anses for transparente enheder.

Som nævnt ovenfor kan det lægges til grund for det bindende svar, at de fusionerende selskaber (C, B og A) alle tre er omfattede af begrebet ”selskab i en medlemsstat” i henhold til artikel 3 i direktiv 90/434/EØF. C og B er indregistrerede i X-land, og A er indregistreret i Y-land. Ingen af selskaberne

er transparente. Spørger har indsendt et bilag til SKAT, hvor de fusionerende selskaber er nærmere beskrevet. Det er således spørgers opfattelse, at betingelsen om ”selskab i en medlemsstat” er opfyldt.

Fusion, jf. fusionsskattelovens § 1, stk. 3

En fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammen-smeltes med dette. Det civilretlige fusionsbegreb og det skatteretlige fusionsbegreb må anses for at være sammenfaldende. En fusion forudsætter derfor, at det indskydende selskab opløses uden likvidation. Det er således et ubetinget krav ved anvendelse af reglerne om skattefri fusion, at omstruktureringen ikke indebærer en selskabsretlig likvidation af det indskydende selskab.

Da fusionen gennemføres som en grænseoverskridende fusion i henhold til de selskabsretlige regler herom i Direktiv 2005/56/EC om grænseoverskridende fusion anses dette krav for at være opfyldt.

Det er imidlertid nødvendigt, at den grænseoverskridende fusion er tilknyttet en overdragelse af virksomheden fra B og A til C i henhold til de respektive regler, der er i X-land og Y-land (en overdragelse af virksomheden).

En overdragelse af virksomheden (efter reglerne i X-land) er obligatorisk i henhold til lovgivningen i X-land. Loven er baseret på EU-regler, hvorefter de enkelte medlemslande skal implementere procedurer i henhold til Direktivet. Direktivet giver mulighed for, at selskaber kan overdrage porteføljer af kontrakter indenfor EU uden samtykke fra de enkelte kontraktsparter.

I princippet, så er overdragelse af virksomheden effektiv fra den dag, den overdrages. Således er der teoretisk en mulighed for, at selve overdragelsen af virksomheden gennemføres, mens selve fusionen bliver afvist af domstolen. For at undgå dette har parterne besluttet at anmode den kompetente domstol om, at overdragelse af virksomheden godkendes med den forudsætning, at den grænseoverskridende fusion også godkendes og dette sker på samme tidspunkt som den grænseoverskridende fusion. Dette betyder, at hverken den grænseoverskridende fusion eller overdragelse af forsikringsvirksomheden kan finde sted uden den anden, og at begge skal udføres og have virkning fra samme tidspunkt. Med andre ord kan den grænseoverskridende fusion og overdragelse af selve virksomheden ikke ske uden den anden - enten sker de samtidigt eller slet ikke.

Da den grænseoverskridende fusion og overdragelse af virksomheden vil finde sted samtidig, er indbyrdes afhængige og bliver juridisk bindende på samme tid, er det vores opfattelse, at den grænseoverskridende fusion stadig skal betragtes som en fusion ud fra et dansk skatteperspektiv.

Vederlaget, jf. fusionsskattelovens § 2, stk. 1

I henhold til fusionsskattelovens § 2, stk. 1, er det endvidere en betingelse for beskatning efter fusionsskattelovens regler, at selskabsdeltagerne i de indskydende selskaber vederlægges med aktier eller kontanter i det modtagende selskab. I henhold til praksis skal ombytningsforholdet fastsættes i henhold til handelsværdierne på fusionsdatoen. Dette forhold er også opfyldt i nærværende scenarie, hvor vederlaget udelukkende består af aktier i C.

Fusionsdatoen, jf. fusionsskattelovens § 5

Det er endvidere en betingelse for en skattefri fusion, at fusionsskattelovens § 5 om fusionsdatoen iagttages. Der findes ingen særlige regler om fusionsdatoen for et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark. Dette medfører imidlertid ikke, at fusionsdatoen kan fastsættes frit. Fusionsdatoen kan være påvirket af, om der sker ind- eller udtræden af sambeskatning, således at det faste driftssted skal foretage

en delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 5 og fastsætte en særlig fusionsdato i henhold til fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Fusionen har skattemæssig og regnskabsmæssig virkning i X-land fra den 1. januar 2017, men juridisk anses fusionen først for at være gennemført den 1. maj 2017. I Y-land vil fusionen have skattemæssig, regnskabsmæssig og juridisk virkning fra den 1. maj 2017.

De tre danske faste driftssteder har været sambeskattede siden januar 2016. Der er således tale om en koncerntintern fusion, hvor der ikke er risiko for, at indkomst vedrørende en periode før koncerntableringen flyttes ind i eller ud fra en koncern. Dette, sammenholdt med at alle de fusionerende selskaber og de danske filialer har kalenderårsregnskab, gør, at spørger anser den danske skattemæssige fusionsdato til at være den 1. januar 2017.

I henhold til SKM2011. 839. SR bemærker skatteministeriet, at ”Der kan imidlertid ikke ses bort fra, at transaktionen hverken selskabsretligt eller regnskabsmæssigt kan have tilbagevirkende kraft. Det bemærkes hertil, at den danske filial selskabsretligt ikke kan anses for overgået til det modtagende selskab før den 31. december 2011, kl. 24. Se selskabslovens § 349, stk. 2, der siger, at filialen ikke må påbegynde sin virksomhed, før registrering eller anmeldelse er sket. Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at fusionen tidligst kan have skattemæssig virkning fra den 31. december 2011, kl. 24. Fusionstidspunktet for den danske filial kan derfor fastsættes til den 1. januar 2012, hvilken dato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskab.

Det forudsættes herved, at filialen hørende under Selskab B er anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med start pr. denne dato. Den skattemæssige fusionsdato skal herved fastsættes til den 1. januar 2012. ”
Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling.

Nærværende sag adskiller sig imidlertid fra ovenstående, i og med der allerede er registreret en dansk filial i det modtagende selskab, C, hvorfor spørger mener, at nærværende fusion godt kan have tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2017.

Tilladelse, jf. fusionsskattelovens § 14, stk. 4, 6.-7. pkt.

Det er spørgers vurdering, at der ikke skal indhentes tilladelse til den grænseoverskridende fusion mellem de tre udenlandske selskaber i henhold til fusionsskattelovens § 15, stk. 4, 6.-7. pkt.

I henhold til fusionsskattelovens § 15, stk. 4, 6.-7. pkt., skal der anmodes om tilladelse til fusionen, hvis en person eller et selskab, som har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, og som ikke omfattes af udbyttebeskatningen i fusionsskattelovens § 15, stk. 4, 4. eller 5. pkt., hverken er hjemmehørende i EU/EØS eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

I nærværende scenarie er selskabet i Y-land ejet af et selskab i X-land. Men tidligere var dette selskab ejet af et selskab på W-land. Selskabet i Y-land blev overdraget til N i Q4 2016.

I henhold til bemærkningerne til bestemmelsen, så skal der ikke gives tilladelse til en fusion, hvis der er grund til at formode, at hovedformålet eller et af hovedformålene er skatteunddragelse. Formålet med bestemmelsen er at undgå omgåelse af kildebeskatning af udbytter ved at fusionere selskaber fremfor at udlodde udbytte til selskaber, hvor der normalt ville have været pålagt en kildeskat på udbyttet.

Vi mener ikke, at betingelserne for at skulle anmode om tilladelse er opfyldt i nærværende scenarie. For det første, fordi selskabet i W-land ikke vil være ejer af A på tidspunktet, hvor fusionen besluttes og har

effekt fra. Der vil således ikke være nogen selskaber over de indskydende selskaber, som er beliggende udenfor EU eller lande, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

For det andet er der tale om en dansk filial af et Y-landsk indskydende selskab og ikke et dansk indskydende selskab. Da der ikke kan udloddes udbytte fra en filial til dets hovedkontor, mener vi ikke at bestemmelsen vil være gældende for så vidt angår filialer, og dette bekræftes også af bestemmelsens ordlyd, da den umiddelbart kun gælder for indskydende selskaber.

Samtlige aktiver og passiver forbliver i Danmark, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 3

Da samtlige aktiver og passiver, herunder medarbejdere i den danske filial af B overføres til den danske filial af C, vil alle aktiver og passiver uændret fortsat være under dansk beskatning efter fusionen, hvorfor C vil succedere i anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og hensigt vedrørende de overførte aktiver.

Det er således vores opfattelse, at den grænseoverskridende fusion mellem B, A og C kan gennemføres som en skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 3, med den virkning, at der ikke udløses dansk beskatning, idet samtlige af filialens aktiver og passiver forbliver i Danmark.

Uddybende vedrørende spørgsmål 2:

Det er vores vurdering, at det fremførbare underskud i Filial DK af B bevares som følge af den grænseoverskridende fusion mellem de tre udenlandske selskaber B, A og C.

Fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt., fastslår, at underskud fra tidligere år ikke bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Dette gælder imidlertid ikke ved fusion mellem sambeskattede selskaber, hvis underskuddet er opstået, mens selskaberne har været sambeskattede, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt.

I henhold til Juridisk Vejledning, afsnit C. D. 5.2.7.3, må bestemmelsen i fusionsskattelovens § 8 naturligt forstås således, at den også omfatter udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark. Faste driftssteder af udenlandske selskaber er omfattede af begrebet selskab. Når et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark derfor får tilført aktiver og/eller passiver via en skattefri omstrukturering, mister det modtagende faste driftssted retten til at fremføre driftsstedets underskud efter de regler, der gælder for selskaber.

Da de tre danske filialer, filial DK af B, filial DK af C og filial DK af F, har været sambeskattede i den periode, hvor underskuddet i Filial DK af B er opstået, må der umiddelbart være tale om et underskud, som i henhold til fusionsskattelovens § 8, stk. 6, kan fremføres i modtagende selskab/filial (filial DK af C).

Der gælder imidlertid en værnsregel for udnyttelse af underskud fra filialer i en sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt. I henhold til denne bestemmelse kan underskud fra faste driftssteder kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i det land, hvor hovedselskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af hovedselskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat.

Således medfører værnsreglen, at det fremførbare underskud i Filial DK af B, som udgangspunkt, ikke vil kunne udnyttes af de sambeskattede filialer, medmindre reglerne i X-land medfører, at underskuddet ikke kan anvendes i X-land. I så fald vil underskuddet heller ikke kunne bringes til fremførelse efter en fusion med et sambeskattet selskab, da det ellers ville stille filialerne i en bedre position at fusionere, end hvis de ikke fusionerede. Dette er også i overensstemmelse med Skatterådets bindende svar i SKM2015. 683. SR.

Det afgørende for om det fremførbare underskud i filial DK af B overlever fusionen, er derfor, om reglerne i X-land medfører, at underskuddet ikke kan bruges af B i X-land eller andre steder.

I nærværende scenarie har B valgt at bortse fra den danske filial ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for B. Dette valg blev truffet inden 2016, hvor underskuddet opstod. Der er tale om et valg, som ikke kan ændres, også kaldet reglerne i X-land. Spørger har indsendt en mere detaljeret beskrivelse af reglerne til SKAT. Som det kan ses ud fra Chapter C, er der tale om et uigenkaldeligt valg, som i øvrigt også gælder for alle selskabets filialer.

Da der er tale om et uigenkaldeligt valg som medfører, at underskuddet ikke kan medregnes i X-land, mener vi ikke, at værnereglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., finder anvendelse. Vi mener derfor, at de fremførbare underskud i filial DK af B overlever fusionen og kan udnyttes i den modtagende filial og F efter fusionen.

Vi mener ikke, at det har indflydelse på ovenstående, at hverken det modtagende filials hovedselskab (C) eller filial DK af Fs hovedselskab har truffet samme valg (de medregner de danske filialers underskud i deres skattepligtige indkomst). Det betyder blot, at filial DK af Bs fremførbare underskud skal føres på en særskilt konto efter fusionen, da man fremover skal kunne skelne mellem det underskud, der kan udnyttes af filial af C, og det underskud, der kun kan udnyttes af filial DK af F.

Filial DK af C har også et fremførbart underskud på X kr. Dette underskud mistes i forbindelse med den grænseoverskridende fusion, da det er oparbejdet inden filialen blev sambeskattet med DK af B. Endvidere har dets hovedselskab (C) *ikke* valgt at bortse fra underskuddet i henhold til reglerne i X-land, som beskrevet ovenfor. Således vil dette underskud ikke kunne udnyttes efter fusionen – hverken af filial DK af C, filial DK af B eller filial DK af F.

Uddybende vedrørende spørgsmål 3:

Filial DK af F har et fremførbart underskud på X kr. Vi mener ikke, at dette fremførbare underskud bliver påvirket af fusionen, da filial DK af Fs hovedselskab ikke indgår i fusionen.

Således vil dette underskud stadig kunne udnyttes af Filial DK af F efter fusionen. Det vil ikke kunne udnyttes af C, da det ikke er opstået, mens B indgik i sambeskatningen, og endvidere har Filial DK af Fs hovedselskab ikke valgt at bortse fra underskuddet ved dets X-landske indkomstopgørelse, som beskrevet ovenfor.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne grænseoverskridende fusion kan gennemføres som en skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 3, med den virkning, at der ikke udløses dansk beskatning, idet samtlige af filialernes aktiver og passiver forbliver i Danmark.

Begrundelse

Ved fusion mellem selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens § 15, stk. 2 og 4, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 1.

Selskab i en medlemsstat

Hvis et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, ophører ved fusion med et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og der er tale om to EU-selskaber, er der adgang til skattefri fusion efter fusionsskattelov-

vens kapitel 1. Det er et krav, at både det indskydende og det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke anses for transparente enheder ved beskatningen her i landet, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 3.

Spørger har oplyst, at de tre fusionerende selskaber alle er omfattede af begrebet ”selskab i en medlemsstat” i henhold til artikel 3 i fusionsskattedirektivet og er underlagt almindelig selskabsbeskatning i Y-land og i X-land. SKAT lægger derfor denne oplysning til grund som en forudsætning for svaret. Betingelsen om, at selskaberne skal være omfattede af begrebet ”selskab i en medlemsstat” anses derfor for opfyldt.

Vederlæggelse

Det er en betingelse for at blive beskattet efter reglerne i fusionsskatteloven, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab alene vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab og eventuelt en kontant udligningssum, jf. fusionsskattelovens § 2. Spørger har oplyst, at aktionærerne i de indskydende selskaber modtager aktier i C som vederlag. Betingelsen anses derfor for opfyldt.

Ombytningsforholdet

Det antages endvidere i praksis, at en skattefri fusion ikke må medføre en formueforskydning mellem selskabsdeltagerne. Ombytningsforholdet skal derfor fastsættes ud fra de fusionerede selskabers handelsværdier på tidspunktet for den skattemæssige fusionsdato. Det fremgår af Den juridiske vejledning C. D. 5.2.3.1.

Det forudsættes derfor, at ombytningsforholdet i den planlagte fusion fastsættes ud fra de fusionerende selskabers handelsværdier på tidspunktet for den skattemæssige fusionsdato.

Succession

Adgangen til skattefri fusion efter fusionsskattelovens § 15, stk. 3, medfører, at det modtagende selskab succederer i anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og hensigt for de aktiver og passiver, der både før og efter fusionen er omfattet af dansk beskatningsret, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 3, 2. pkt.

Det er oplyst, at samtlige aktiver og passiver, herunder medarbejdere, i den danske filial af B overføres til den danske filial af C i forbindelse med fusionen. SKAT lægger således til grund, at disse aktiver og passiver fortsat vil være under dansk beskatningsret efter fusionen. C vil derfor succedere i anskaffelsestidspunkt, anskaffelsessum og hensigt for de overførte aktiver og passiver efter fusionsskattelovens § 15, stk. 3, 2. pkt.

Hvis der imidlertid er aktiver, herunder goodwill mv., der udgår af dansk beskatningsret i forbindelse med fusionen, skal avance/tab på disse aktiver medregnes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst for det indskydende selskabs sidste indkomstår, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 3, sidste pkt. og selskabsskattelovens § 7.

Fusionsdato

Det er endvidere en betingelse for skattefri fusion, at fusionsskattelovens § 5 om fusionsdato iagttages.

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.

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

Der findes ingen særlige regler om fusionsdato for et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark. Dette medfører imidlertid ikke, at fusionsdatoen kan fastsættes frit, jf. Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1. Fusionsdatoen kan for det første være påvirket af, om der sker ind- eller udtræden af sambeskatning, således at det faste driftssted skal foretage en delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 5, henholdsvis fastsætte en særlig fusionsdato efter fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Spørger har oplyst, at de danske filialer af de to X-landske selskaber blev stiftet i henholdsvis 2003 og i 2008. Filialerne har været sambeskattede siden januar 2016. Selskaberne har kalenderårsregnskab. Fusionen medfører således ikke, at der skal udarbejdes delårsopgørelse efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, idet koncernforbindelse allerede opstod i 2016. Der skal således ikke fastsættes en særlig fusionsdato efter fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Selskabsretligt gælder det for fusioner, der involverer fortsættende udenlandske selskaber, at det er selskabslovgivningen for det fortsættende udenlandske selskab, der afgør, hvornår fusionens retsvirkninger indtræder. Retsvirkningerne af en fusion skal indtræde samtidig i samtlige de selskaber, der deltager i transaktionen. Fusionsdatoen for det faste driftssted i Danmark skal naturligvis fastsættes under hensyntagen til foranstående, jf. Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1.

Det er oplyst, at fusionen i X-land vil have skattemæssig og regnskabsmæssig virkning fra 1. januar 2017. Juridisk vil den have virkning i X-land fra 1. maj 2017. Fusionen vil i Y-land have skattemæssig, regnskabsmæssig og juridisk virkning fra 1. maj 2017. Der er dog ikke nogen dansk filial af det Y-landske selskab.

Betingelsen om, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, gælder alene danske selskaber, jf. Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1. Betingelsen gælder ikke for udenlandske selskaber, der ikke er skattepligtige til Danmark, jf. SKM2005. 459. SKAT.

Ved en grænseoverskridende fusion mellem selskaber i udlandet, hvor det indskydende selskab har en dansk filial, vil fusionsdatoen fastslå fra hvilket tidspunkt, det udenlandske indskydende selskabs danske filial i skattemæssig forstand, overgår fra det udenlandske indskydende selskab til det udenlandske selskab. Det vil her sige fra hvornår filial DK af B i skattemæssig forstand overgår til C.

I SKM2011. 839. SR blev et svensk selskab med et fast driftssted i Danmark fusioneret med et belgisk selskab. Selskabet ønskede fusionsdatoen fastsat til den 1. januar 2011. Fusionen blev i udlandet både civilretligt, regnskabsmæssigt og skattemæssigt først gennemført den 31. december 2011 kl. 24.

I særlige tilfælde kan der ses bort fra, at en fusion ikke kan få regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft. Se hertil SKM2008. 183. SR. Der kunne ikke ses bort fra, at transaktionen hverken selskabsretligt eller regnskabsmæssigt kunne have tilbagevirkende kraft. Fusionen kunne tidligst have skattemæssig virkning fra den 31. december 2011 kl. 24. Fusionstidspunktet for den danske filial fastsattes til den 1. januar 2012, hvilken dato var sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskab.

I SKM2008. 183. SR aflagde det modtagende selskab i en fusion regnskab efter IFRS-standarder, hvorfor fusionen ikke kunne få regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft. Skatterådet accepterede, at fusionen fik tilbagevirkende kraft skattemæssigt.

I SKM2015. 544. SR kunne en sammenlægning af to faste driftssteder i Danmark i forbindelse med en fusion mellem to udenlandske selskaber ikke have skattemæssig virkning fra 1. januar 2015. Det fremgik af indstillingen i sagen, at selv om det i praksis er anerkendt, at en grænseoverskridende fusion kan gennemføres skattefrit, selv om der må opereres med forskellige fusionsdatoer i de forskellige lande, indebærer dette ikke, at en fusion kan tillægges skattemæssig virkning forud for det tidspunkt, hvor fusionen har virkning selskabsretligt og regnskabsmæssigt. Under forudsætning af, at den skattemæssige fusionsdato i de to andre lande bestemtes af den selskabsretlige fusionsdato, kunne det bekræftes, at sammenlægningen af de faste driftssteder i Danmark, ville have skattemæssig virkning som skattefri fusion i Danmark på det tidspunkt, hvor fusionen i henholdsvis X-land og Y-land ville have skattemæssig virkning. Hvis der var forskellige fusionsdatoer i X-land og i Y-land, måtte fusionsdatoen være sammenfaldende med fusionstidspunktet i det fortsættende selskab.

Det er SKATs opfattelse, at SKM2011. 839. SR og SKM2015. 544. SR er udtryk for, at overførslen af en filial fra et udenlandsk indskydende selskab til et andet udenlandsk modtagende selskab ikke kun styres af skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, men også påvirkes af, hvornår fusionen i udlandet bliver gennemført både selskabsretligt, regnskabsmæssigt og skattemæssigt.

I SKM2017. 347. SR fandt Skatterådet, at den skattemæssige fusionsdato for et dansk selskab, der ophørte ved fusion med et udenlandsk selskab, kunne fastlægges til den 1. januar 2017, som var skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Det var oplyst, at aktiverne og passiverne overførtes til det modtagende selskab pr. denne dato. Regnskabsmæssigt tillagdes fusionen virkning pr. 1. januar 2017.

I den foreliggende sag er skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår 1. januar. Den regnskabsmæssige fusionsdato i X-land er også 1. januar 2017. Idet det lægges til grund, at aktiverne og passiverne overføres til det modtagende selskab pr. 1. januar 2017, anser SKAT derfor den 1. januar 2017 for at være det tidspunkt, da den danske filial af B overgår til C.

Tilladelse efter fusionsskatteovens § 15, stk. 4, 6.-7. pkt.

Spørger vurderer i sin anmodning, at der ikke skal indhentes tilladelse til den grænseoverskridende fusion mellem de tre udenlandske selskaber i henhold til fusionsskatteovens § 15, stk. 4, 6.-7. pkt.

Det er muligt at opnå et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1. Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, at der ikke gives bindende svar på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer, der vedrører påtænkte dispositioner.

Det fremgår af Den juridiske vejledning A. A. 3.2 Arten af de spørgsmål, der er omfattet af ordningen om bindende svar, at begrænsningen til spørgsmål, der drejer sig om den skattemæssige virkning af en disposition betyder, at svaret skal have karakter af en forvaltningsafgørelse om en skatteretlig virkning.

Spørgsmålet om, hvorvidt der skal anmodes om tilladelse er ikke et spørgsmål om den skattemæssige virkning af en disposition. Da det følger af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, at der ikke gives bindende svar på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer, der vedrører påtænkte dispositioner, finder SKAT ikke, at dette spørgsmål er omfattet af det bindende svar.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at fremførbart underskud i filial DK af B ikke fortabes i forbindelse med den nedenfor beskrevne grænseoverskridende fusion.

Begrundelse

Underskud, der ved fusionen foreligger i et af selskaberne fra tidligere år, kan som udgangspunkt ikke fradrages ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 6. Er der tale om en fusion mellem sambeskattede selskaber, kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, fradrages. Det gælder dog 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.

Det fremgår af Den juridiske vejledning C. D. 5.2.7.3, at fusionsskattelovens § 8, stk. 6, naturligt må forstås således, at den også omfatter udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark. Det anføres, at faste driftssteder af udenlandske selskaber er omfattet af begrebet selskab, idet det anføres, at ”Det ER selskaber, selv om Danmark kun beskatter den del af det udenlandske selskabs indkomst, som henføres til det faste driftssted”.

Den juridiske vejledning konkluderer i det relevante afsnit, at et fast driftssted derfor ligesom et selskab kan miste retten til at fremføre sit underskud, hvis det har fået tilført aktiver og/ eller passiver via en skattefri omstrukturering. Det pågældende afsnit i Den juridiske vejledning omhandler imidlertid hele fusionsskattelovens § 8, stk. 6, hvorfor det må følge, at faste driftssteder ifølge Den juridiske vejledning er omfattet af begrebet ”selskab”. Dette er også konkluderet i SKM2015. 683. SR.

Det er oplyst, at de tre danske filialer, filial DK af B, filial DK af C og filial DK af F, har været sambeskattede i den periode, hvor underskuddet i B er opstået. Det forudsættes endvidere, at det faste driftssted ikke direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod. Det fremgår af SKM2015. 683. SR, at det er tilstrækkeligt i forhold til fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., at de faste driftssteder har været omfattede af obligatorisk national sambeskatning. Fusionsskattelovens § 8, stk. 6, forhindrer derfor ikke, at underskuddet i B kan anvendes efter fusionen.

Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2.

Koncernen har ikke valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det er oplyst, at Bs moder har valgt at bortse fra den danske filial ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for B i hjemlandet. Hverken den modtagende filials hovedselskab (C) eller filial DK af Fs hovedselskab har truffet samme valg (de medregner de danske filialers underskud i deres skattepligtige indkomst).

Det fremgår af bemærkningerne til selskabsskattelovens § 31, stk. 2, at værnsreglen skal forhindre, at et udenlandsk selskab kan opnå fradrag for den danske filials underskud i både Danmark og i det udenlandske selskabs hjemland. Efter bestemmelsen kan underskud i en filial kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i selskabets hjemland forhindrer, at underskuddet medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse.

Da værnsreglen oprindeligt blev indført med lov nr. 221 af 31. marts 2004, spurgte Skatteudvalget skatteministeren, hvad der nærmere skulle forstås ved ”ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat”. Der blev spurgt, om der a) skulle være forbud mod medregning i domicillandet, om der b) ikke måtte være hjemmel til medregning i domicillandet eller om der c) ikke måtte være mulighed for fremførelse af underskuddet i domicillandets indkomstopgørelse.

Skatteministeren svarede, at hvis ”reglerne i udlandet” medfører, at underskuddet i det faste driftssted kan nedbringe selskabets skattepligtige indkomst, kan underskuddet ikke overføres til andre selskaber omfattet af den danske sambeskatning.

I den foreliggende sag kan underskuddet, som sagen foreligger oplyst, godt nedbringe selskabets skattepligtige indkomst efter ”reglerne” i X-land, men selskabet har truffet et valg, der gør, at underskuddet ikke kan fradrages i B (X-land & Ø-land). Det er oplyst, at valget er uigenkaldeligt.

I SKM2015. 683 var en filial af et svensk selskab sambeskattet med to danske datterselskaber af det svenske selskab. Efter en fusion af det svenske selskab, de to danske datterselskaber og filialen – med det svenske selskab som det fortsættende selskab - ville filialens underskud bortfalde. I sagen var det lagt til grund, at underskuddene i det faste driftssted i Danmark også havde kunnet indregnes i det svenske selskabs indkomst.

Skatterådet fandt, at værnsreglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., ville blive hindret i at varetage sit formål, hvis underskud, der i tidligere år var blevet nægtet modregning i sambeskattede selskabers indkomst, alligevel ville kunne fremføres til modregning ”i disse selskabers indkomst”, fordi det faste driftssted som følge af fusionen havde succederet i selskabernes aktiver og passiver.

SKAT lægger i sin indstilling vægt på, at det er oplyst, at underskud i den danske filial, filial DK af B hverken før eller efter fusionen kan anvendes imod B indkomst, C indkomst, F indkomst eller nogen anden udenlandsk indkomst.

Underskuddet i filial DK af B kan ikke anvendes af B, og derved har det hele tiden kunnet anvendes af filial DK af B. Anvendelsen af underskuddet skal derfor heller ikke begrænses af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 2. pkt., hverken før eller efter fusionen, når fusionen ikke gør det muligt at begynde at fradrage underskuddet i X-land.

SKAT er i øvrigt enig i spørgers opfattelse af, at filial DK af C underskud mistes ved den grænseoverskridende fusion, da det er oparbejdet, inden filialen blev sambeskattet med filial DK af B, og da dets hovedselskab har mulighed for at anvende underskuddet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Ja.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at fremførbart underskud i filial DK af F uændret vil kunne anvendes af filial DK af F efter den nedenfor beskrevne grænseoverskridende fusion.

Begrundelse

Filial Dk af Fs hovedselskab indgår ikke i fusionen. Det er derfor SKATs opfattelse, at underskuddet i filial DK af F ikke påvirkes af fusionen, og at underskuddet fortsat vil kunne udnyttes af filial DK af F efter fusionen.

Det er oplyst, at det fremførbare underskud i Filial DK af F ikke er opstået, mens B indgik i sambeskatningen.

Spørger mener ikke, at underskuddet i Filial DK af F vil kunne udnyttes af C efter fusionen.

Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomstår før omstruktureringen. Det kan de dog gøre, hvis det indskydende selskab i omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvori underskuddet opstod, og det indskydende selskab ikke direkte eller indirekte har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikkesambeskattet selskab i eller efter underskudsåret, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4.

Som det fremgår ovenfor under indstillingen til spørgsmål 2, er faste driftssteder af udenlandske selskaber omfattet af begrebet selskab, jf. Den juridiske vejledning C. D. 5.2.7.3.

Det indskydende selskabs filial, filial DK af B, indgik ikke i sambeskatning med filial DK af C i det eller de indkomstår, hvor underskuddet i filial DK af F opstod. Undtagelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 2. pkt., er derfor ikke anvendelig. Det modtagende selskab (faste driftssted), filial DK af C, kan derfor ikke modregne underskuddet i filial DK af F fra tidligere år.

SKAT er derfor enig med spørger i, at underskuddet ikke vil kunne udnyttes af filial DK af C, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4.

Det er videre oplyst, at filial DK af Fs hovedselskab ikke har valgt at bortse fra underskuddet ved dets X-landske indkomstopgørelse. SKAT er derfor også enig med spørger i, at underskuddet også af denne grund ikke vil kunne udnyttes af C, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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 § 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.

Fusionskattelovens § 15, stk. 1-4

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 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 anskaffessummer og anskaffelsestidspunkter.

Stk. 3. Ophører et i udlandet hjemmehørende selskab ved fusion med et i udlandet hjemmehørende selskab, og er såvel det indskydende som det modtagende selskab 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, 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 det udenlandske modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 7.

Stk. 4. Ophører et her hjemmehørende selskab ved fusion med et udenlandsk selskab, og er såvel det indskydende som det modtagende selskab 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, 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 det modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet. Fortjeneste og tab på andre aktiver og passiver beskattes efter reglerne i selskabsskattelovens § 5. Uanset 1. pkt. beskattes udlodningen ved annulleringen af aktier i det indskydende selskab, der annulleres af et modtagende selskab ved fusionen, som udbytte, når det modtagende selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det indskydende selskab, og når udbyttebeskatningen ikke skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Tilsvarende beskattes udlodningen ved annulleringen af aktier i det indskydende selskab, der

annulleres af et modtagende selskab ved fusionen, som udbytte i det tilfælde, som er nævnt i ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra b, og i det tilfælde, hvor det modtagende selskabs aktier i det indskydende selskab er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C. Det er uanset 1.-3. pkt. en betingelse for anvendelsen af reglerne i kapitel 1, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, hvis en person eller et selskab, som har bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningslovens § 2, og som ikke omfattes af 4. eller 5. pkt., hverken er hjemmehørende i EU/EØS eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen. (SKATs understregninger)

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.

Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1 og stk. 3

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

(...)

Stk. 3. Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner.

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.3.1

(...)

Hvordan erlægges fusionsvederlaget

Det er en betingelse, at der ydes vederlag til selskabsdeltagerne i det indskydende selskab i form af aktier eller anparter i det modtagende selskab. Dette er nødvendigt af hensyn til den skattemæssige succession på deltagersiden. Se FUL § 11, stk. 1. og afsnit C. D. 5.2.10. Det fremgår ligeledes udtrykkeligt af fusionsskattedirektivet.

(...)

Der er imidlertid kun krav om, at mindst én af selskabsdeltagerne i det indskydende selskab vederlægges med mindst én aktie i det modtagende selskab.

(...)

Kontant udligningssum, der kan modtages som fusionsvederlag

Det er en betingelse for at anvende reglerne i fusionsskatteloven, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab alene vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab og eventuelt en kontant udligningssum. Se FUL § 2, stk. 1.

(...)

Der gælder ingen grænser for størrelsen af en eventuel kontant udligningssum.

(...)

Det er dog en ufravigelig betingelse, at der rent faktisk ydes vederlag til selskabsdeltagerne i form af mindst én aktie eller anpart i det modtagende selskab.

(...)

Ombyttningsforholdet

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. Ombyttningsforholdet 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 beskatning af selskabsdeltagerne ud fra udlodnings- eller gavebetragtninger. Endvidere har det den meget væsentlige konsekvens, at fusionen ikke anses for at være omfattet af fusionsskatteloven. Kravet om, at ombyttningsforholdet skal svare til handelsværdien, fraviges dog, hvis fravigelsen ikke medfører, at der opnås utilsigtede skattemæssige fordele.

(...)

Ombyttningsforholdet 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 ombyttningsforholdet - heller ikke for så vidt angår skattefri fusion. Udgangspunktet er således, at ombyttningsforholdet 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 ombyttningsforhold".

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 fusionsskattelovens 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 ombyttningsforhold. I den forbindelse udtalte Landskatteretten, at "en fortolkning..., hvorefter handelsværdien i relation til ombyttningsforholdet 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. (SKATs understregninger)

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.4.1

(...)

Fusionsdatoen er det tidspunkt, hvor det indskydende selskabs rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt overgår til det modtagende selskab. Dette tidspunkt vil typisk ligge forud for det tidspunkt, hvor fusionen vedtages. Fusioneres et selskab ind i et eksisterende modtagende selskab, skal fusionsdatoen være sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs årsregnskab. Se dog nedenfor om undtagelser til denne regel, hvis transaktionen involverer udenlandske selskaber.

(...)

Fusion af udenlandske selskaber med fast driftssted i Danmark

Der findes ingen særlige regler om fusionsdato for et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark. Dette medfører imidlertid ikke, at fusionsdatoen kan fastsættes frit. Fusionsdatoen kan for det første være påvirket af, om der sker ind- eller udtræden af sambeskatning, således at det faste driftssted skal foretage en delårsopgørelse efter SEL § 31, stk. 5, henholdsvis fastsættes en særlig fusionsdato efter FUL § 5, stk. 3. Selskabsretligt findes der ingen regler om fusion eller stiftelse med tilbagevirkende kraft for et fast driftssted i Danmark. I henhold til selskabslovens § 349, stk. 2 kan et fast driftssted/filial i Danmark imidlertid ikke påbegynde sin virksomhed, før registrering eller anmeldelse er sket. Endvidere gælder det selskabsretligt for fusioner der involverer fortsættende udenlandske selskaber, at det er selskabslovgivningen for det fortsættende udenlandske selskab der afgør, hvornår fusionens retsvirkninger indtræder. Se herom bl.a. selskabslovens § 289, stk. 4. Se også 3. selskabsdirektiv artikel 19, stk. 1 der fastslår, at retsvirkningerne af en fusion skal indtræde samtidig i samtlige de selskaber, der deltager i transaktionen. Fusionsdatoen for det faste driftssted i Danmark skal naturligvis fastsættes under hensyntagen til foranstående. (SKATs understregninger)

SKM2011. 839. SR Et svensk selskab med et fast driftssted i Danmark ønskedes fusioneret med et belgisk selskab. Begge selskaber var omfattet af begrebet "selskab i en medlemsstat". Det svenske selskabs filial i Danmark ville også efter fusionen udgøre et fast driftssted i Danmark, men nu tilhøre det belgiske selskab. Det var oplyst, at begge de fusionerede selskaber og ligeledes den danske filial havde kalenderårsregnskab. Mellem de fusionerede selskaber var det aftalt, at "fusionen træder i kraft på det regnskabsmæssige og skattemæssige niveau den 31. december 2011 kl 12:00 PM ("Ikrafttrædelsesdatoen"). Selskab B skal være ejer af de indskudte aktiver fra Selskab D (Sverige) og nyder brugen af dem fra den faktiske dato for fusionen." Først d. 31. december 2011, kl. 24.00, overgik det indskydende selskabs rettigheder og forpligtelser derfor regnskabsmæssigt til det modtagende selskab. Fra dette tidspunkt overgik det indskydende selskabs filial, filial af Selskab D (Sverige), til Selskab B, og de overførte aktiver og passiver ville fra dette tidspunkt udgøre et fast driftssted/filial hørende under det belgiske selskab B.

Selskabet ønskede fusionsdatoen fastsat til den 1. januar 2011. Skatteministeriet bemærkede hertil, at et udenlandsk selskab har pligt til at anmelde en filial til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis det vil drive virksomhed i Danmark, og først fra det tidspunkt, hvor anmeldelsen er sket, kan filialen anses for at have påbegyndt erhvervsvirksomhed her i landet. En filial kunne derfor ikke have en startdato tilbage i tid, men ville få startdato på registreringsdatoen. Fusionen blev i udlandet både civilretligt, regnskabsmæssigt og skattemæssigt først gennemført den 31. december 2011, kl. 24.

Skatteministeriet udtalte herefter følgende: "Det bemærkes til ovenstående, at den skattemæssige fusionsdato bestemmes af de selskabsretlige hhv. regnskabsmæssige regler, dog med de i FUL § 5, stk. 3 opregnede undtagelser. I særlige tilfælde kan der ses bort fra, at en fusion ikke kan få regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft. Se hertil SKM2008. 183. SR. Der kan imidlertid ikke ses bort fra, at transaktionen hverken selskabsretligt eller regnskabsmæssigt kan have tilbagevirkende kraft. Det bemærkes hertil, at den danske filial selskabsretligt ikke kan anses for overgået til det modtagende selskab før den 31. december 2011, kl. 24. Se selskabslovens § 349, stk. 2 der siger, at filialen ikke må påbegynde sin virksomhed,

før registrering eller anmeldelse er sket. Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at fusionen tidligst kan have skattemæssig virkning fra den 31. december 2011, kl. 24. Fusionstidspunktet for den danske filial kan derfor fastsættes til den 1. januar 2012, hvilken dato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskab.

Det forudsættes herved, at filialen hørende under Selskab B er anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med start pr. denne dato. Den skattemæssige fusionsdato skal herved fastsættes til den 1. januar 2012." Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling.

(...)

Den juridiske vejledning A. A. 3.2

(...)

Begrænsningen til spørgsmål, der drejer sig om den skattemæssige virkning af en disposition, betyder, at svaret skal have karakter af en forvaltningsafgørelse om en skatteretlig virkning. Som følge heraf kan der ikke gives bindende svar om faktisk forvaltningsvirksomhed, gebyrer og forrentning, inddrivelse, straf eller om udøvelse af kontrol. Der kan heller ikke gives bindende svar om indberetningspligt i og med der ikke er tale om en skattemæssig virkning af en disposition. Se SKM2012. 259. SR og SKM2013. 474. SR. Der kan heller ikke gives bindende svar om indeholdelsespligt, se SKM2013. 783. SR, der drejede sig om indeholdelsespligt ved arbejdsudleje.

(...)

SKM2005. 459. SKAT

Store Selskaber – Service har meddelt tilladelse i en sag om skattefri fusion af to udenlandske selskaber. Samtidig med tilladelsen blev der taget stilling til, hvorvidt det var af betydning for tilladelsen, at fusionsdatoen ikke var sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Store Selskaber fandt, at dette forhold ikke udgjorde tilstrækkeligt grundlag for at afslå det ansøgte.

SKM2008. 183. SR

Selskab A påtænkte at gennemføre en skattefri fusion med Selskab B, hvor Selskab A skulle være det fortsættende selskab. Fusionen ønskedes gennemført med tilbagevirkende kraft, således at fusionsdatoen skulle være den 1. januar 2008. Selskab As regnskab følger kalenderåret. Selskab A aflagde koncernregnskab efter IFRS-standarder, hvorfor fusionen ikke kunne få regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft. Skatterådet bekræftede, at når hensås til foreliggende oplysninger, herunder en fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indhentet udtalelse, at datoen, 1. januar 2008, for den i forbindelse med fusionen påtænkte udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende skulle anses for fusionsdato, jf. fusionsskattelovens § 5, idet denne dato var sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

SKM2008. 917. SR

H1 A/S ønsker at foretage en intern grænseoverskridende skattefri fusion med dets søsterselskaber i Sverige og Norge med det svenske selskab som modtagende selskab, og som i forbindelse med fusionen omdannes til et SE-selskab. Aktiviteterne i det danske selskab vil herefter blive drevet i en eksisterende dansk filial af det svenske selskab.

Der spørges om fusionen efter fusionsskattelovens regler kan anses for skattefri, herunder henvises bl.a. til fusionsdatoen. Endvidere spørges til reglerne om tynd kapitalisering og om allokering af gæld i relation til den danske filial.

Skatterådet bekræfter, at fusionsskattelovens regler anses for opfyldt, samt at fradragsretten for renteudgifter efter reglerne om tynd kapitalisering ikke findes, at skulle beskæres. Endelig anerkendes spørgerens principper for allokering af gæld.

SKM2011. 839. SR

Skatterådet kan bekræfte, at den nedenfor beskrevne grænseoverskridende fusion kan gennemføres som en skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 3, med den virkning, at der ikke udløses dansk beskatning, i det samtlige af filialens aktiver og passiver forbliver i Danmark. Endvidere bekræftes det, at den beskrevne grænseoverskridende fusion kan gennemføres som en skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 3, med fusionsdato 1. januar 2012.

SKM2015. 544. SR

Skatterådet bekræftede, at en fusion mellem selskab A i X-land og selskab B i Y-land, hvorved de to selskabers faste driftssteder i Danmark sammenlægges, kunne gennemføres skattefrit i Danmark.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at sammenlægningen af de faste driftssteder i Danmark, vil have skattemæssig virkning fra og med den 1. januar 2015, uanset hvorvidt fusionsdatoen i henholdsvis X-land og Y-land måtte blive fastsat til en anden dato end den 1. januar 2015, og uanset hvorvidt fusionsdatoen i X-land og Y-land måtte være sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Skatterådet bekræftede, at sammenlægningen af de faste driftssteder i Danmark vil have skattemæssig virkning som skattefri fusion i Danmark på tidspunkt, hvor fusionen i henholdsvis X-land og Y-land vil have skattemæssig virkning.

Skatterådet bekræftede, at sammenlægningen af de faste driftssteder i Danmark, kan gennemføres som skattepligtig fusion, uanset om fusionen i X-land og Y-land gennemføres skattefrit efter de der gældende regler.

Skatterådet bekræftede, at sammenlægningen af de faste driftssteder i Danmark, kan gennemføres som skattefri fusion, uanset at fusionen anses som skattepligtig fusion efter reglerne i X-land og Y-land.

Skatterådet bekræftede, at en overdragelse af de samlede aktiviteter fra den danske filial af A i X-land til den danske filial af B i Y-land er at betragte som en momsfri virksomhedsoverdragelse omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

SKM2017. 347. SR

Skatterådet bekræftede, at den skattemæssige fusionsdato for et dansk selskab, der ophørte i forbindelse med den påtænkte grænseoverskridende fusion med det fortsættende selskab, kunne fastlægges til den 1. januar 2017, som var skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, jf. FUL § 5, stk. 1.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. 3. pkt.

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.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 2

For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan modregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A. Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. (SKATs understregning)

Forarbejder

Bemærkninger til lov nr. 426 af juni 2005 (L 121 2004-05) - Bilag 25

(...)

Det foreslås, at den nuværende værnsregel i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, videreføres i det nye regelsæt. Værnsreglen skal forhindre, at et udenlandsk selskab kan opnå fradrag for den danske filials underskud i såvel Danmark som i det udenlandske selskabs hjemland. Efter bestemmelsen kan underskud i en filial kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i selskabets hjemland forhindrer, at underskuddet modregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse. Hvis koncernen har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan et eventuelt samlet underskud for det pågældende selskab, som har filialen i Danmark, modregnes i andre sambeskattede selskabers indkomst – uanset den foreslåede bestemmelse i § 31, stk. 2, 2. pkt. Ligningslovens § 5 G kan eventuelt finde anvendelse på det samlede underskud i selskabet, hvis underskuddet efter udenlandske regler kan overføres til modregning i indkomst, som ikke beskattes i Danmark.

(...)

Bemærkninger til lov nr. 221 af 31. marts 2004 (L 119 2003-04)

(...)

Efter det foreslåede ny stk. 5 i § 31 skal et udenlandsk selskabs faste driftssted her i landet kunne indgå i dansk sambeskatning under tilsvarende betingelser som nævnt i stk. 1-4. I disse tilfælde er det udenlandske selskab begrænset skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, af det faste driftssted.

Henvisningen til stk. 1-4 medfører bl.a., at det er en betingelse, at det udenlandske selskab er hjemmehørende i Færøerne, Grønland eller en anden stat, som enten er medlem af EU eller EØS eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

(...)

Der kan dog ikke overføres underskud fra et udenlandsk selskabs faste driftssted her i landet, medmindre reglerne i selskabets hjemland medfører, at udgifterne i det faste driftssted i Danmark ikke medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i hjemlandet. Bestemmelsen skal forhindre, at koncernen får dobbelt fradrag (double dip) for udgifterne i det faste driftssted – både i et koncernforbundet selskab i Danmark og i selskabets indkomst i hjemlandet.

(...)

Bilag 43 til lov nr. 221 af 31. marts 2004 (L 119 2003-04)

Spørgsmål 25: Ifølge lovforslagets § 10, nr. 13, skal der åbnes mulighed for, at filialer af udenlandske selskaber omfattet af begrænset skattepligt for filialen efter reglerne i SEL § 2 skal kunne indgå i en sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31. Ifølge lovforslaget dog med denne begrænsning:

”Underskud kan kun overføres fra det faste driftssted, hvis reglerne i den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende”, jf. det foreslåede § 31, stk. 5. Det bedes nærmere forklaret, hvad der forstås ved det anførte: ”ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat.”

Betyder dette,

- a) at der konkret i domicillandet skal være et forbud mod at medregne dette underskud i indkomstopgørelsen i domicillandet?
- b) at der konkret ikke er hjemmel i domicillandets skattelovgivning til at medregne underskuddet i indkomstopgørelsen i domicillandet?
- c) at der ikke må være mulighed for - i domicillandets indkomstopgørelse at fremføre underskuddet til fradrag i efterfølgende års positive indkomst fra filialen?

Svar: Ved udtrykket menes: Medfører reglerne i udlandet, hvor selskabet er hjemmehørende, at underskud i det faste driftssted i Danmark kan nedbringe selskabets skattepligtige indkomst, kan der ikke ske overførsel af underskud til andre selskaber omfattet af den danske sambeskatning. Det er i denne forbindelse underordnet, om der er underskud, når indkomsten opgøres efter udenlandske regler, og om underskuddet i det pågældende indkomstår kan anvendes (når underskuddet efter udenlandske regler kan fremføres til modregning i senere års overskud).

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.7.3

(...)

Faste driftssteder

FUL § 8, stk. 6 taler om underskud "i et af selskaberne", "det modtagende selskab" mv. Bestemmelsen må naturligt forstås således, at den også omfatter udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark. Faste driftssteder af udenlandske selskaber er omfattet af begrebet selskab. Det ER selskaber, selv om Danmark kun beskatter den del af det udenlandske selskabs indkomst, som henføres til det faste driftssted. Når et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark derfor får tilført aktiver og/eller passiver via en skattefri omstrukturering, mister det modtagende faste driftssted retten til at fremføre driftsstedets underskud efter de regler der gælder for selskaber.

(...)

Underskudsbegrænsning ved fusion inden for samme sambeskatningskreds

Udgangspunktet for en skattefri fusion er, at skattemæssige underskud i både det indskydende og modtagende selskab fortabes. Se FUL § 8, stk. 6, 1. pkt. Udgangspunktet fraviges ved skattefrie fusioner mellem sambeskattede selskaber, idet FUL § 8, stk. 6, 2. pkt. giver hjemmel til, at det modtagende selskab kan udnytte underskud i de fusionerede selskaber fra tiden før fusionen.

(...)

Adgangen til at udnytte underskud efter en fusion omfatter kun underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet. Se FUL § 8, stk. 6, 2. pkt. Det modtagende selskab kan altså efter en fusion udnytte underskud fra både det indskydende og det modtagende selskab på samme måde, som underskuddet kunne have været udnyttet ved en uændret sambeskatning af de fusionerede selskaber. (...)

Det fremgår af bemærkningerne, at: "Det foreslås, at underskud, der er opstået, mens de fusionerende selskaber har været sambeskattet, kan bringes til fradrag i det modtagende selskab." (SKATs understregning)

Den juridiske vejledning C. D. 3.1.4.3.1

Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, Se SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

(...)

SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., er en værnsregel, der skal forhindre, at et udenlandsk selskab kan opnå fradrag for den danske filials mv. underskud både i Danmark og i det udenlandske selskabs hjemland. Efter bestemmelsen kan underskud i en filial mv. således kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i selskabets hjemland forhindrer, at underskuddet medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse.

Hvis koncernen har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A, kan et eventuelt samlet underskud for det pågældende selskab, som har filialen mv. i Danmark, uanset bestemmelsen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., modregnes i andre sambeskattede selskabers indkomst. LL § 5 G om dobbelt dip kan eventuelt

anvendes på det samlede underskud i selskabet, hvis underskuddet efter udenlandske regler kan overføres til modregning i indkomst, som ikke beskattes i Danmark.

(...)

SKM2015. 683. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at en grænseoverskridende lodret fusion mellem et svensk moderselskab, som skulle være det fortsættende selskab, dette svenske selskabs danske filial og to danske datterselskaber opfyldte betingelserne i fusionskattelovens kapitel 1 og § 15, således at fusionen kunne gennemføres skattefrit uden tilladelse fra SKAT. Den danske filial ville bestå efter fusionen, hvorimod de to danske datterselskaber ville ophøre.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at sambeskatningsunderskud til fremførsel i to af de danske datterselskaber kunne anvendes fremadrettet i det svenske selskabs danske filial efter fusionens gennemførelse, uagtet at der ikke i koncernen havde været valgt international sambeskatning. Derimod kunne Skatterådet ikke bekræfte, at der kunne ske fremførsel af filialens eget underskud.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 31, stk. 4

Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionskatteloven kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomstår før omstruktureringen. 1. pkt. gælder ikke, hvis det indskydende selskab i omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvori underskuddet opstod, og det indskydende selskab ikke direkte eller indirekte har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikkesambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt.

Se under spørgsmål 2.

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 5.2.7.3

Se under spørgsmål 2.