

**UDSKRIFT**  
**AF**  
**ØSTRE LANDSRETS DOMBOG**

---

**D O M**

Afsagt den 27. oktober 2017 af Østre Landsrets 18. afdeling  
(landsdommerne Ulla Staal, Julie Arnth Jørgensen og Morten Juul Nielsen (kst.)).

18. afd. nr. B-1843-16:

A           A/S

(advokat Svend Erik Holm)

mod

Skatteministeriet

(advokat Søren Horsbøl Jensen)

og

18. afd. nr. B-1911-16:

B                           GmbH

(tidl. B1     Holding A/S)

(advokat Svend Erik Holm)

mod

Skatteministeriet

(advokat Søren Horsbøl Jensen)

Sagerne, der er anlagt ved Københavns Byret den 22. december 2015, er ved kendelse af 13. juli 2016 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagsøger, A A/S, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende, at den i sambeskatningen medregnede skattepligtige indkomst for B1 Holding A/S (nu B GmbH) for indkomståret 2008 nedsættes med 140.474.866 kr.

Sagsøger, B GmbH, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende, at den skattepligtige indkomst for B1 Holding A/S (nu B GmbH) for indkomståret 2008 nedsættes med 140.474.866 kr.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagerne angår den skattemæssige fusionsdato for en grænseoverskridende fusion i indkomståret 2008 mellem det tyske selskab, B GmbH, (herefter B GmbH) og dette selskabs danske søsterselskab, B1 Holding A/S, (herefter B1 Holding) med B GmbH som modtagende (fortsættende) selskab, idet spørgsmålet er, om den skattemæssige fusionsdato er skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår den 1. februar 2008, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 1 og 4, jf. § 5, stk. 1, eller vedtagelsen af fusionen på ekstraordinær generalforsamling i B1 Holding den 20. august 2008, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 1 og 4, jf. dagældende § 5, stk. 3.

### Sagsfremstilling

Af Landsskatterettens afgørelse af 22. september 2015 (sagnr. ) fremgår blandt andet:

”Klager: B1 Holding A/S  
Klage over: SKATs afgørelse af 22. juni 2012  
Cvr-nr:

B1 Holding A/S var – indtil ophør i 2008 ved grænseoverskridende skattefri fusion med et tysk søsterselskab, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 4 – sambeskattet med A A/S (Cvr-nr. ) som administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31.

#### Indkomståret 2008

SKAT har anset B1 Holding A/S for skattepligtig af indkomst for perioden 1. februar 2008 - 19. august 2008, hvor beløbet er ansat til 149.095.866 kr. som opgjort af selskab (140.474.866 kr. efter fremført særunderskud 8.621.000 kr.)

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

I det følgende er anvendt følgende betegnelser:

- C GmbH, Tyskland
- B GmbH: B GmbH, Tyskland (modtagende selskab i fusionen)
- C2 , Holland

### Faktiske oplysninger

Det danske selskab, B1 Holding A/S ophørte i 2008 som indskydende selskab ved en grænseoverskridende skattefri fusion med et tysk søsterselskab B GmbH som modtagende selskab, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 4. Begge selskaber var en del af den tyske C koncern.

Om ejerforhold i C koncernen – før omstruktureringer i 2008 – viser en forenklet koncernstruktur et tysk moderselskab (C med tre datterselskaber (B GmbH, B1 Holding A/S og B2 A/S) og et datterdatterselskab (D som var ejer af A A/S, som igen var ejer af E A/S og F A/S. Koncernen, herunder de danske selskaber, har fremadforskuet indkomstår (1. februar – 31. januar).

Det finske selskab D (nordens største medicinalgrossist) var – bortset fra 3 % egne aktier – ejet af B GmbH (54,3 %) og B1 Holding A/S (45,4 %).

A A/S driver medicinsk grossistvirksomhed og servicerer, betjener og leverer varer først og fremmest til danske apoteker (nettoomsætning i regnskabsåret 2008/09 11,9 mia. kr.).

B1 Holding A/S indgik i en dansk sambeskatning med A A/S som administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31 om tvungen national sambeskatning. For indkomstår 2008 (perioden 1. februar 2008 – 31. januar 2009) omfattede sambeskatningen tillige E A/S og F A/S.

Der er ikke valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, således at det modtagende tyske søsterselskab B GmbH ikke indgår i en sambeskatning her i landet.

I 2008 gennemførte koncernen en række omstruktureringer med henblik på at optimere ejerskabet til koncernens selskaber samt nedbringe antallet af selskaber.

Omstruktureringen i 2008 omfattede bl.a. følgende 4 transaktioner:

1. B1 Holding A/S solgte sin aktiepost på 45,4 % i det finske selskab, D til et hollandsk koncernselskab (C2 (for 759.085.546 EUR svarende til ca. 5.658.569.000 kr.) ved købsaftale (Share Purchase Agreement), som er underskrevet af sælger og køber hhv. den 28. og 29. januar 2008 med closing 1. februar 2008. Det hollandske selskab udstedte et rentebærende gældsbrief svarende til købesummen for aktieposten.

2. Det tyske søsterselskab, B GmbH, solgte også sin aktiepost på 54,3 % i D til det hollandske selskab C2

3. Ved en skattepligtig fusion vedtaget den 23. april 2008 blev B2 A/S (som indskydende selskab) fusioneret med søsterselskabet B1 Holding A/S (som modtagende selskab). Selskaberne anvendte selskabsskatte-lovens § 8 A, stk. 2 om skattepligtig fusion med skattemæssig virkning tilbage til den 1. februar 2008. Det indskydende selskab, som indgik i sambeskatningen med A A/S som administrationselskab til og med indkomståret 2007, var uden driftsaktivitet. Ifølge regnskabet med status pr. 31. januar 2008 havde selskabet en egenkapital på 31.914 tkr. og aktiver i alt 31.960 tkr. (tilgodehavende hos moderselskabet/31.411 tkr. og bankbeholdning 549 tkr.).

4. Ved en skattefri grænseoverskridende fusion efter fusionsskatteovens § 15, stk. 4, blev B1 Holding A/S som indskydende selskab fusioneret med det tyske søsterselskab B GmbH som modtagende selskab. Sammenlægningen skete med regnskabsmæssig virkning pr. 1. februar 2008, kl. 24.00, som er oplyst også at være den skattemæssige fusionsdato i Tyskland. Opløsningen af B1 Holding A/S blev vedtaget på ekstraordinær generalforsamling i selskabet den 20. august 2008.

Om ejerforhold i C koncernen – efter omstruktureringerne i 2008 – viser en forenklet koncernstruktur moderselskab C som ejer det tyske selskab B GmbH, som ejer det hollandske selskab C2 som ejer det finske selskab D (97,7 %). Det finske selskab ejer A A/S, som ejer E A/S.

Angående den grænseoverskridende fusion, jf. pkt. 4 foran er oplyst følgende datoer i 2008:

- 24.6. Fusionsdokumenterne underskrives (fusionsplan, fusionsredegørelse og vurderingsmændenes erklæring).
- 30.7. Fusionen vedtages i nærvær af en tysk notar i Mannheim (virkningsdagen for alle erklæringer i dokumentet skal være juridisk gældende fra og med 20.8.2008).
- 14.8. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen offentliggør fusionsplan og vurderingsmændenes erklæring, jf. dagældende aktieselskabslov § 134 c, stk. 4, jf. § 137. Dette fremgår af brev af 5.9.2008 fra Erhvervs- og selskabsstyrelsen til Kromann Reumert.
- 20.8. Fusionen vedtages ved en ekstraordinær generalforsamling i B1 Holding A/S.
- 5.9. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udsteder attest i medfør af aktieselskabslovens § 137 g om, at alle handlinger og formaliteter, som skal opfyldes forud for fusionen i relation til B1 Holding A/S, er opfyldt.
- 30.9. Byretten i Mannheim har noteret fusionen som gennemført. Herefter har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (kunnet) registrere

den endelige opløsning af B1 Holding A/S.

Det fremgår af fusionsdokumenterne, at C var eneaktionær i både B1 Holding A/S (aktiekapital 334.000.000 kr.) og B GmbH (aktiekapital 51.000 EUR). Eneaktionæren i det ophørende selskab modtager som vederlag en aktie i det fortsættende selskab med et pålydende på 4.000 EUR (aktiekapital i B GmbH herefter 55.000 EUR). Om virkningsdagen for fusionen fremgår, at overførslen af aktiverne fra B1 Holding A/S til B GmbH mellem parterne skal have effekt fra 1. februar 2008, 24:00, og fra 2. februar 2008, 0:00 skal al aktivitet og alle transaktioner i B1 Holding A/S betragtes som værende på B GmbH's vegne.

Ifølge regnskabet med status pr. 31. januar 2008 havde B1 Holding A/S en egenkapital på 1.606.653 tkr. og aktiver i alt 1.606.807 tkr. Aktiverne var ejerandelen på 45,4 % i D 1.178.189 tkr., andre tilgodehavender/482.517 tkr. og bankbeholdning/101 tkr., således at dets eneste aktivitet var ejerandelen i D

Ifølge regnskab pr. 2. februar 2008 udarbejdet til brug for den grænseoverskridende fusion havde B1 Holding A/S en egenkapital på 6.118.847 tkr. (aktiver 6.119.100 tkr. – gæld 253 tkr.). Udover bankindestående (603 tkr) var aktiverne tilgodehavender på tilknyttede virksomheder (i alt 6.118.497 t.kr.), herunder fordringen hos C2 hidrørende fra salget af ejerandelen i D j.

Den 28. februar 2008 ophørte bogholderifunktionen hos B1 Holding A/S. Herefter blev den omhandlede fordring bogført på balancen i det modtagende tyske søsterselskab, og renteindtægterne på fordringen blev ligeledes ført som renteindtægt hos det modtagende selskab. Der foreligger ikke nogen koncernintern aftale om overførslen heraf, som skete som en formløs overdragelse den 29. februar 2008 med henvisning til, at fusionen skulle gennemføres.

Ved indkomstopgørelsen for 2008 har B1 Holding A/S medregnet 22.428.000 kr. for perioden 1. februar 2008 til 28. februar 2008, hvor bogholderifunktionen i selskabet ophørte. Indkomsten hidrører i det væsentligste fra rentebærende koncerninterne fordringer.

SKAT har – som svar på henvendelser fra KPMG om bl.a. den grænseoverskridende fusion i 2008 med B GmbH som modtagende selskab – afgivet vejledende udtalelser ved breve af 13. august 2008 og 24. september 2008.

Ifølge SKATs brev af 13. august 2008 er fusionen ikke anset at kunne ske som en skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft under anvendelse af selskabskattelovens § 8 A, stk. 2, jf. herved at det i brevet side 2, sidste afsnit hedder: ”SKAT Center for Store selskaber finder, at det er en forudsætning for anvendelse af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2 om skattepligtig fusion med tilbagevirkende kraft, jf. ordlyden i bestemmelsen, at de fusionerende selskaber er undergivet dansk beskatning. Bestemmelsen kan således ikke anvendes til i princippet en skattepligtig omdannelse af et selskabs virksomhed med tilbagevirkende kraft til en filial af selskabets udenlandske moderselskab.”

Ifølge SKATs brev af 24. september 2008 ansås fusionen at kunne gennemføres som skattefri fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 4, men fusionen ansås ikke at kunne ske med tilbagevirkende kraft til den 1. februar 2008, kl. 24:00. Ud fra formålet med L 121/2004 og forarbejderne hertil, jf. nærmere SKATs sagsfremstilling side 6, ansås fusionsdatoen at være tidspunktet for vedtagelse af fusionen, og der skulle derfor foretages delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Det forelå for SKAT oplyst, at formuleringen i fusionsplanen angående virkningstidspunktet var indsat af tyske årsager for at sikre en nødvendig adskillelse mellem de to fusioner og imellem den koncerninterne overdragelse af ejerandelen af aktier i det finske datterselskab, som ikke skulle medoverdrages ved fusionen.

### **SKAT Københavns afgørelse**

SKAT har forhøjet indkomsten fra selvangivet 22.428.000 kr. for delårsperioden 1. februar 2008 – 28. februar 2008 til 149.095.866 kr. for delårsperioden 1. februar 2008 – 19. august, eller efter fremført særunderskud 8.621.000 kr. fra selvangivet 13.807.000 kr. til 140.474.866 kr.

Der er anset at skulle udarbejdes delårsopgørelse for perioden 1. februar 2008 til og med 19. august 2008, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3, og indkomsten for denne periode er ansat til 149.095.866 kr. kr.

Fusionsdatoen for B1 Holding A/S er anset at være tidspunktet for vedtagelsen af fusionen den 20. august 2008, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3.

Af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, fremgår bl.a., at hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Dette gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering.

Det tyske modtagende søsterselskab er ikke koncernbeskattet med den danske sambeskatningskreds, idet koncernen har fravalgt, at sambeskatningen tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger mv. efter selskabsskattelovens § 31 A.

Den skattefri fusion medfører, at B1 Holding A/S' skattepligt til Danmark ophører, og at selskabet følgelig udtræder af den danske koncernbeskatning, idet selskabets aktiviteter ikke kan danne grundlag for en fortsættelse af dansk skattepligt ved omdannelse af aktiviteterne i selskabet til et fast driftssted.

Spørgsmålet i denne sag er, om fusionsdatoen kan fastsættes med tilbagevirkende kraft efter fusionsskattelovens § 5, stk. 1 – derved at fusionen anses for foretaget mellem koncernforbundne selskaber, uanset at det modtagende tyske selskab ikke er undergivet dansk beskatning – eller om fusionsdatoen skal fastsættes til tidspunktet for vedtagelsen, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3, fordi fusionen må betragtes som udtræden af sambeskatning i forbindelse med ophør af dansk skattepligt.

Ved lovforslag L 121/2004 blev reglerne om obligatorisk sambeskatning indført, hvorefter der for alle koncernforbundne danske selskaber, faste driftssteder m.v. er obligatorisk national sambeskatning. Det er i dette lys sambeskatningsreglerne skal forstås, herunder reglerne om indkomstopgørelse ved sambeskatning. Bestemmelsen i fusionsskattelovens § 5, stk. 3, og selskabsskattelovens § 31, stk. 3, skal således forstås i sammenhæng med hele selskabsskattelovens § 31 om obligatorisk national sambeskatning. Såfremt et selskab udtræder af den nationale sambeskatning ved omstruktureringer, er fusionsdatoen vedtagelsestidspunktet, og der skal herefter ske delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Herved er det overordnede hensyn varetaget om, at indkomst for en periode, hvor der er koncernbeskatning, ikke kan bringes ud af sambeskatningen – heller ikke ved omstrukturering med tilbagevirkende kraft, jf. Skatteministeriets brev af 6. januar 2006 til FSR (TfS 2006,173).

Det er herefter SKATs opfattelse, herunder på baggrund af praksis fastsat af Skatterådet, jf. eksempelvis SKM 2010.782.SR, at fusionsdatoen for B1 Holding A/S er tidspunktet for vedtagelsen af fusionen på den ekstraordinære generalforsamling den 20. august 2008, således at datoen ikke kan være med tilbagevirkende kraft til den 1. februar 2008, kl. 24:00.

Der er ikke grundlag for at antage, at B1 Holding A/S skattepligt er ophørt forud for vedtagelsen af fusionen den 20. august 2008 og/eller, at selskabets aktiver er udgået af dets økonomi forud for den 20. august 2008. I overensstemmelse hermed skal der udarbejdes delårsopgørelse for perioden 1. februar 2008 til og med den 19. august 2008. Selskabet har opgjort indkomsten for denne delperiode til 149.095.866 kr., og SKAT lægger denne indkomstopgørelse til grund.

### **Klagerens opfattelse**

Der er nedlagt påstand om, at den påklagede afgørelse ændres således, at B1 Holding A/S anses for fusioneret med B GmbH med skattemæssig fusionsdato den 1. februar 2008, kl. 24:00, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 1, med deraf følgende indkomstvirkning.

Hvis der har været koncernforbindelse mellem de fusionerende selskaber hele indkomståret, er den skattemæssige fusionsdato åbningsdatoen i det modtagne selskabs regnskabsår, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 1, dvs. den 1. februar 2008, kl. 24.00.

Denne regel fraviges kun, hvis indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, skal opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3 (nu stk. 5) som følge af, at koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen. I så fald anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen som skattemæssig fusionsdato for selskabet, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3, dvs. i nærværende fusion vedtagelsesdatoen den 20. august 2008.

Ved fusionen af de to søsterselskaber, der begge ejes af C har der ikke været koncernskifte forud for eller i forbindelse med fusionen efter selskabsskattelovens § 31 C, herunder er C – om end udenlandsk – det ultimative moderselskab både forud for og efter fusionen. Der er derfor ikke pligt til at udarbejde delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk.

3, og den skattemæssige fusionsdato skal fastlægges ud fra hovedreglen i fusionsskattelovens § 5, stk. 1.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er affattet således: *”Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst”*. Ordlyden af bestemmelsen indeholder en direkte reference til koncernbegrebet i § 31 C. Sammenhængen mellem de to bestemmelser er således, at § 31, stk. 3, foreskriver, at der skal være delårsopgørelse ved koncernskifte, og § 31 C definerer, hvornår der foreligger koncernskifte. Baseret på bestemmelseernes ordlyd er det alene i tilfælde af et koncernskifte, at der skal udarbejdes delårsopgørelse.

Ifølge selskabsskattelovens § 31 C udgør et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Alene det selskab, der udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, anses for at være moderselskab. Ved det ultimative moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31, stk. 1.

Selskabsskattelovens § 31 C fastlægger således koncernforbindelsen efter regnskabsmæssige principper, og bestemmelsen skelner – i modsætning til selskabsskattelovens § 31, stk. 1 – ikke mellem selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1 -2a m.v. og udenlandske selskaber. Det vil sige, at så længe der er koncernforbindelse efter § 31 C, kan der ikke blive tale om at anvende § 31, stk. 3.

At selskabsskattelovens § 31, stk. 3, ikke finder anvendelse i en situation, hvor koncernforbindelsen er etableret før det civile retlige virkningstidspunkt af omstruktureringen, støttes også af Vicki From Jørgensen i artiklen ”Koncernforbindelse efter selskabsskattelovens § 31 C” i TfS 2007.243, afsnit 6.2.2.2. A1. Heri hedder det: *”Er koncernforbindelsen etableret før det civile retlige virkningstidspunkt, vil selskabsskattelovens § 31, stk. 3, ikke finde anvendelse, hvorfor fusionsskattelovens § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., skal være opfyldt. I disse situationer, er det fortsat en forudsætning for skattefriheden, at bestemmelserne overholdes.”*

Der er ikke hjemmel til at indfortolke en national afgrænsning af koncernbegrebet i selskabsskattelovens § 31 C. Dette omfatter både danske og udenlandske selskaber, da der også er hjemmel til international sambeskatning. Sambeskatningskredsen er derfor ikke altid sammenfaldende med koncernen, nemlig i tilfælde, hvor der i koncernen er udenlandske selskaber, og der ikke er valgt international sambeskatning.

Der kan heller ikke indfortolkes en national koncernafgrænsning i selskabsskattelovens § 31, stk. 3 (nu stk. 5), således, at ordet ”selskaber” viser tilbage til de selskaber, der omfattes af § 31, stk. 1. Udtrykket ”sambeskattede selskaber” i de nugældende bestemmelser i § 31, stk. 3 og stk. 4, anses også at vise, at der sondres mellem ”koncernforbundne selskaber” og ”sambeskattede selskaber”. Der er tale om 2 forskellige afgrænsninger, hvor koncernforbundne selskaber henviser til alle selskaber, hvori det ultimative moderselskab direkte

eller indirekte har den bestemmende indflydelse, mens sambeskattede selskaber henviser til koncernforbundne selskaber, der deltager i den danske sambeskatning. Da bestemmelsen om delårsopgørelse henviser til ”koncernforbundne selskaber, jf. § 31 C” og ikke ”sambeskattede selskaber”, kan det i denne sag ikke tillægges betydning, hvorvidt et selskab træder ud af sambeskatningskredsen, når blot det ultimative ejerforhold er intakt.

### **Formål og forarbejder**

Formålet med sambeskatningsreglerne og forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, kan ikke gå imod lovens ordlyd endsige skabe selvstændig hjemmel til at kræve delårsopgørelse.

Efter ordlyden af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, skal der alene udarbejdes delårsopgørelse i forbindelse med et koncernskifte. At udstrække bestemmelsens anvendelsesområde til at omfatte ind- og udtræden af dansk sambeskatning er ukorrekt og i strid med almindeligt gældende lovforklkningsregler.

I Peter Blume ”Juridisk metodelære” s. 113, under pkt. 2.3 om udvidende fortolkning hedder det: *”En sådan fortolkning kan være hensigtsmæssig især i tilfælde, hvor der foreligger et retstomt rum, d.v.s. et ureguleret område, hvor de hensyn, der begrundet reglen, taler for dens anvendelse og hvor der ikke er modhensyn, der med vægt taler imod. ... Er reglen ikke uklar, taler hensynet til retssikkerheden imod denne fortolkningsmetode”.*

Hertil kommer, at det ikke fremgår klart af SKATs afgørelse med sagsfremstilling, hvilke elementer af de citerede passager fra bemærkningerne til L 121 – 2004/05, der fører til SKATs konklusion om, at der skal udarbejdes delårsopgørelse.

Det fremgår af sagsfremstillingen side 8: *”Begrundelsen for at medregne indkomst i selskaber, hvor koncernforbindelsen ikke har bestået hele indkomståret, er, at det i modsat fald vil være muligt at undgå medregning af et helt års indkomst i et (udenlandsk) selskab, hvis koncernforbindelsen afbrydes kort før indkomstårets udløb, eksempelvis gennem et salg af aktier. De solgte aktier kan så eventuelt generhverves i begyndelsen af det efterfølgende indkomstår”.*

Denne passage refererer først og fremmest til den situation, hvor der ikke er koncernforbindelse hele året, hvilket der er i nærværende sag. Det nævnte eksempel indikerer herefter, at reglen fortrinsvis sigter på at undgå skattespekulation i form af salg og genkøb af selskaber, dvs. på spekulation i, hvorvidt indkomst skal holdes ude eller inde i den danske sambeskatningskreds i visse indkomstår. En sådan skattespekulation foreligger ikke i nærværende sag, idet fusionen gennemføres i forbindelse med forretningsmæssigt begrundede strukturændringer i organisationen.

Lovbemærkningerne som gengivet i sagsfremstillingen side 8 fortsætter herefter: *”Tidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelsen følger af den regnskabsretlige koncerndefinition, jf. forslaget til § 31 C, men opgørelsen af indkomsten i et selskab skal foretages efter skatteretlige regler og principper, uanset om selskabet er koncernforbundet med andre selskaber eller ej. Det kan imidlertid være nødvendigt at fastsætte visse særlige regler for opgørelsen af indkomsten i det indkomstår, hvor koncernforbindelsen til andre selskaber etableres/afbrydes. De foreslåede regler tilstræber, at opdelingen af indkom-*

*sten i løbet af et indkomstår ikke fører til, at den samlede skattepligtige indkomst for selskabet før eventuelle virkninger af sambeskatningen – bliver væsentligt anderledes, end hvis selskabets ejerforhold ikke var ændret i løbet af indkomståret, og indkomsten skulle selvangives samlet. Opdelingen kan derfor ikke føre til, at samme udgift eller samme indtægt fradrages henholdsvis indtægtsføres to gange i samme indkomstår.”* I nærværende situation fører kravet om delårsopgørelse imidlertid netop til, at den samme renteindtægt i perioden fra den 1. februar 2008 til den 20. august 2008 indregnes i både det indskydende danske selskab og i det tyske modtagende selskab. At renteindtægten i nærværende sag oppebæres af et tysk selskab, bør ikke kunne ændre denne konklusion.

Af side 10 i sagsfremstillingen fremgår følgende citat fra lovbemærkningerne til fusionsskattelovens § 5, stk. 3: *”I henhold til forslaget skal et selskabs indkomst, der er erhvervet frem til koncernforbindelsens ophør, medregnes i sambeskatningsindkomsten for den pågældende koncern, selv om det pågældende selskab efterfølgende deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør. Tilsvarende er det ved etablering af koncernforbindelsen kun indkomsten i det pågældende selskab fra dette tidspunkt, der skal medregnes ved indkomstopgørelsen, selv om selskabet efterfølgende deltager i en omstrukturering med tilbagevirkende kraft.”* Igen knyttes pligten til at foretage delårsopgørelse sammen med betingelsen om, at der skal foreligge ophør eller etablering af koncernforbindelsen. Da der imidlertid ikke er tale om et koncernskifte, synes de citerede bemærkninger til fusionsskattelovens § 5, herunder § 5, stk. 3, ikke at tegne et mere klart billede af, hvorfor SKAT mener, at der skal udarbejdes delårsopgørelse, og at fusionsdatoen dermed skattemæssigt vil være vedtagelsesdatoen.

Kravet om delårsopgørelse kan heller ikke begrundes i, at det af forarbejderne til lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110 af 13. december 2006, pkt. 3.1.) fremgår, at en indkomst ikke må forlade en koncern med tilbagevirkende kraft. Bemærkningen forholder sig ikke til den situation, hvor indkomst forlader sambeskatningen ved en koncernintern omstrukturering.

I Skatteministeriets svar på spørgsmål fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR), jf. bilag 10 til L 110, hedder det også:

*”Efter forslaget gives der i et vist omfang mulighed for spaltning med tilbagevirkende kraft af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab og som ikke har anden erhvervmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet. Det er Skatteministeriets opfattelse, at der er behov for betingelsen om kun ét direkte ejet datterselskab. I modsat fald ville en koncern kun kunne opdeles med tilbagevirkende kraft. Eksempelvis ville en koncern, der har valgt international sambeskatning, kunne udskille en overskudsgivende gren af koncernen, således at en betydelig gevinst på en udenlandsk ejendom, der realiseres i spaltningens år, men inden spaltningens gennemførelse, ikke vil blive beskattet i Danmark.”*

Spaltninger og fusioner er parallelle i relation til at gennemføre dispositionerne med tilbagevirkende kraft. Ved fusion har man ikke indsat en betingelse om, at

tilbagevirkende kraft forudsætter, at det indskydende selskab kun har ét datterselskab. Dermed må man i overensstemmelse med Skatteministeriets svar kunne konkludere, at der er mulighed for at spalte og fusionere med tilbagevirkende kraft, herunder fusionere med tilbagevirkende kraft i B1 Holding A/S' tilfælde.

Det afvises på den baggrund, at der er klare holdepunkter i formålet eller bemærkningerne til henholdsvis selskabsskattelovens § 31, stk. 3, og fusions-skattelovens § 5, stk. 1 og stk. 3, der kan begrunde et krav om delårsopgørelse, og dermed at fusionen skal tillægges skattemæssig virkning på vedtagelsesdatoen, dvs. den 20. august 2008.

### **Praksis på området**

SKATs afgørelse støttes på to afgørelser fra Skatterådet, SKM 2010.782.SR og SKM 2010.522.SR, om grænseoverskridende fusion omfattet af fusions-skattelovens § 15, stk. 4, uden at der blev allokeret et fast driftssted i Danmark, hvor den skattemæssige fusionsdato for det indskydende selskab ansås at være vedtagelsesdatoen, jf. fusions-skattelovens § 5, stk. 3 og selskabsskattelovens § 31, stk. 3. I SKM 2010.522.SR, hvori der henvises til lovens forarbejder og formål, bør der rettelig udarbejdes delårsopgørelse, men dette skyldes, at omstrukturen giver anledning til et nyt ultimativt moderselskab. I øvrigt er afgørelsen ikke sammenlignelig med fusionen i nærværende sag, hvor det ultimative moderselskab fortsat er det samme, således at der ikke foreligger et koncernskifte. I SKM 2010.782.SR lægges der vægt på, at der går aktiver og passiver ud af en dansk sambeskatningskreds.

På fusionstidspunktet var der omkring grænseoverskridende fusioner offentliggjort to afgørelser, SKM 2007.820.SR og SKM 2008.602.SR. I ingen af disse, hvor fusionen anses at kunne ske med tilbagevirkende kraft, ses det at tillægges afgørende betydning, hvorvidt der opstår et dansk fast driftssted ved fusionen eller, hvorvidt aktiver og passiver forlader en dansk sambeskatningskreds. I SKM 2007.820.SR fremgår det af de faktuelle oplysninger, at det indskydende selskabs aktiver efter fusionen ville blive allokeret til et dansk fast driftssted, men det fremgår ikke af afgørelsens begrundelse, at der er lagt vægt herpå. Det fremgår ikke af SKM 2008.602.SR, hvorvidt det danske selskab var en del af en dansk sambeskatningskreds.

I SKM 2008.917 – hvor det ophørende selskab indgår i en sambeskatningskreds forud for fusionen, mens samtlige aktiver og passiver ved fusionen overføres til en dansk filial af det udenlandske modtagende selskab, således at indkomsten fra aktiverne og passiverne fortsat er i den danske sambeskatning – tillader SKAT, at fusionen kan foretages med tilbagevirkende kraft. Dette tillades, selvom det udtrædende selskab i princippet er ét skattesubjekt, mens filialen af det udenlandske selskab er et andet skattesubjekt. Fusionen kan således tillægges tilbagevirkende kraft, selvom deltagerne i sambeskatningskredsen ændrer sig, så længe disse er medlem af samme koncern. Afgørelsen i SKM 2010.782 baseres på en tilsvarende betragtning, dog således at fusionen ikke gives med tilbagevirkende kraft med henvisning til, at der ikke opstår en dansk filial ved fusionen. Indfortolkning af en national koncernafgrænsning i selskabsskattelovens § 31, stk. 3 kan ikke anses at være i overensstemmelse med disse to afgørelser, som mere ses at være båret af en konkret afvejning om, at

aktiver og passiver (og den indkomst de genererer) bevares i Danmark, end på lovens definition af sambeskatningskredsens deltagere.

Ligningsvejledningen for 2008 S.D.1.6. ydede på tidspunktet for fusionen ingen vejledning om, at der efter SKATs opfattelse skulle udarbejdes delårsopgørelse.

Praksis om sammenhængen mellem fusionsdatoen og delårsopgørelse var uklar på det tidspunkt, hvor fusionen blev gennemført. Først i løbet af 2010 er med SKM 2010.624 og SKM 2010.625 opstået en klar praksis, der ikke tillader tilbagevirkende kraft for omstruktureringer, hvor indkomst føres ind eller ud af en koncern (der ikke nødvendigvis kan sidestilles med en sambeskatningskreds).

I SKM 2008.188.SR kunne en spaltning tillægges tilbagevirkende kraft for administrationselskabet og et nystiftet modtagende koncernselskab, mens det for et modtagende ikke-koncernselskab ville være vedtagelsesdatoen. I en sammenlignelig situation i SKM 2009.223.SR kunne spaltningen derimod tillægges tilbagevirkende kraft for alle de involverede selskaber. I Ligningsvejledningen 2010-1, afsnit S.D.1.6, efter omtalen af disse to afgørelser, anføres også: *"SKAT vil senere tage stilling til den konflikt, der er opstået i relation til spaltningsdatoen for den del af et indskydende selskab, der udspaltes til et selskab uden for koncernen."* Med SKM 2010.625.SR fastslog Skatterådet, at indkomsten vedrørende de aktiver, der spaltes til ikke koncernselskaber, skal medregnes i sambeskatningsindkomsten indtil vedtagelsesdatoen. Fremadrettet skal praksis således være som i SKM 2008.188.SR og ikke som i SKM 2009.223.SR.

SKM 2010.624.SR fastslår, at det ikke længere skal være muligt at fusionere et ikke-koncernselskab ind i en koncern med tilbagevirkende kraft. Fusionsdatoen skal i dette tilfælde være vedtagelsesdatoen, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3, og selskabsskattelovens § 31, stk. 3 (modsat afgørelserne SKM 2009.58.SR og SKM 2008.692.SR). Skatterådet bekræfter herefter, at hvis der derimod er tale om fusion af to eller flere selskaber, hvor ingen af dem er en del af en koncern, kan fusionen gennemføres med tilbagevirkende kraft.

SKATs argumentation om, at nærværende fusion er en koncernekstern fusion, ville i lyset af bl.a. SKM 2010.624.SR have givet adgang til tilbagevirkende kraft for fusionen, hvis de danske selskaber i A koncernen alle var fusioneret ved en national fusion, og det modtagende selskab ved denne fusion efterfølgende var fusioneret ind i det tyske søsterselskab med samme fusionsdato som den nationale fusion. Fordringerne, som næppe ville være blevet tilknyttet et fast driftssted i Danmark, kunne derfor i denne situation have forladt Danmark ved en grænseoverskridende fusion med tilbagevirkende kraft.

Ved vurderingen af, om der skal foretages delårsopgørelse efter selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3, ses der ikke at være hjemmel til at knytte en betingelse om, at aktiver og passiver skal allokere til en dansk filial. Det tillægges normalt ikke betydning, om aktiver og passiver sælges ud af en koncern, ved vurderingen af, om der skal foretages delårsopgørelse. Et selskab, der indgår i en sambeskatning, kan således afstå sine aktiver og passiver uden, at det udløser pligt til at udarbejde delårsopgørelse. Der er heller ikke i fusions-

skatteloven hjemmel til at hægte fusionsdatoen op på, hvorvidt det modtagende selskab efter fusionen har et fast driftssted i Danmark. Efter fusionslovens § 15, stk. 4, er det alene anvendelsen af lovens § 8, stk. 1-4 – og ikke lovens § 5 og de øvrige bestemmelser i kapital 1 – der er betinget heraf.

Det forekommer retssikkerhedsmæssigt betænkeligt at støtte den juridiske vurdering af fusionen i 2008 på afgørelser, der er truffet og offentliggjort ca. to år efter fusionen – særligt set i lyset af, at den påståede retsstilling ikke kan læses ud af lovens ordlyd, og at den kun vanskeligt kan læses ind i formål og forarbejder. Havde skattemyndighedernes syn på sammenhængen mellem fusionsdato og delårsopgørelse været offentliggjort i 2008, ville selskaberne i øvrigt kunne have indrettet sig herpå ved at have vedtaget fusionen tidligere i indkomståret 2008. Den senere afklaring af praksis ses på denne baggrund ikke at kunne komme skatteyder til skade.

### **EU-retlige perspektiver**

Ved fusionen udgår fordringen af dansk beskatning, hvorved der indtræder exitbeskatning. Der er imidlertid ingen avance/tab på fordringen. Dette er også erkendt af SKAT, der alene beskatter renteindtægten i mellemprioriteten, men ikke inddrager nogen avancebeskatning.

SKATs afgørelse fører imidlertid til, at samme indkomst dobbeltbeskattes i perioden fra 1. februar til 20. august 2008, idet der sker beskatning i både Danmark og Tyskland. I det modtagende tyske selskab er renteindtægterne således bogført fra 1. februar 2008 og indgår dermed i dets skattepligtige indkomst for perioden 1. februar 2008 - 31. januar 2009.

En sådan retstilstand vil kunne anses for at hindre den frie etableringsret i EF Traktatens art. 54. Der vil være tale om diskrimination, idet en fusion af to danske søsterselskaber vil kunne tillægges tilbagevirkende kraft, mens en fusion af et dansk selskab med dets udenlandske søsterselskab ikke vil kunne tillægges tilbagevirkende kraft. De to fusioner er som sådan ikke objektivt forskellige, og reglerne vil på denne måde indebære en hindring af danske selskabers traktatsikrede etableringsfrihed.

Denne retstilstand anses heller ikke at være i tråd med intentionerne bag fusionsdirektivet. Herefter skal der være mulighed for at gennemføre grænseoverskridende omstruktureringer skattefrit, og i den foreliggende situation kan fusionen nok være skattefri, men indkomsten i mellemprioriteten dobbeltbeskattes, og det er i strid med EU-retlige principper.

Fusionsdirektivet forudsætter implicit, at fusioner har virkning fra samme dato i medlemslandene, således at der ikke bliver dobbeltbeskatning af selskabers overskud i forbindelse med fusionen. Dette ses bl.a. ved, at fusionsdirektivet kun indeholder lempelsesregler, der regulerer den situation, hvor der kan udløses dobbeltbeskatning af kapitalgevinster som følge af, at der indgår en filial af et indskydende selskab blandt de aktiver og passiver, der overføres til et modtagende selskab. Disse regler er implementeret i dansk ret ved ligningslovens § 33, stk. 3. Fusionsdirektivet har netop til formål at sikre, at fusioner mv. ikke hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler, hvilket der vil blive tale om, hvis vedtagelses-

datoen skal være fusionsdatoen for B1 Holding A/S i skattemæssig henseende.

Sammenfattende er det opfattelsen, at der ikke er hjemmel til at kræve delårsopgørelse i den foreliggende situation, og at der derfor ikke kan beskattes indkomsten i perioden 1. februar – 20. august 2008. Det anses at fremgå[.] direkte af lovens ordlyd, at der ikke er hjemmel til delårsopgørelse i denne fusion, og SKATs fortolkning af området for delårsopgørelse bærer mere præg af, at beskattning sker efter, hvorledes reglerne findes at burde være udformet, end efter, hvorledes reglerne reelt er udformet. Dette synspunkt underbygges af udviklingen i praksis, som viser, at SKAT har været usikker på reglernes fortolkning og i sidste ende så er faldet tilbage på en indskrænkende formålsfortolkning. Det er muligt, at reglerne om delårsopgørelse ikke er indrettet på at håndtere grænseoverskridende fusioner, men det giver ikke SKAT adgang til – mod lovens ordlyd – at fortolke reglerne, som SKAT finder, at reglerne burde have været indrettet.

### **Landsskatterettens afgørelse**

Den 20. august 2008 blev det vedtaget at gennemføre en fusion med B1 Holding A/S som indskydende selskab og B GmbH som modtagende selskab, hvor virkningsdagen ifølge fusionsplanen var den 1. februar 2008, 24:00. Det danske indskydende selskab og det tyske modtagende selskab var begge ejet af C (det ultimative moderselskab i C koncernen).

Parterne er enige om, at fusionen er en grænseoverskridende fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 4, hvor det i den dagældende bestemmelse hed: *”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 90/434/EØF og ikke ved beskattningen 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 mv., 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.”* I relation til bestemmelsens 2. og 3. pkt. er parterne ligeledes enige i, at de aktiver og passiver i det indskydende selskab, som i forbindelse med fusionen overføres til det modtagende selskab, ikke i forbindelse med fusionen knyttes til et fast driftssted her i landet.

Indtil vedtagelsen af fusionen indgik det danske indskydende selskab, som ophørte ved fusionen, i en sambeskatning efter reglerne om national sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 med koncernens danske selskaber, hvor B1 A/S var administrationsselskab (indkomstår 2008 omfattende perioden 1. februar 2008 – 31. januar 2009).

Det modtagende udenlandske søsterselskab, hvortil aktiverne og passiverne blev overført, uden at blive knyttet til et fast driftssted her i landet, indgik ikke i sambeskatningen her i landet, således at de overførte aktiver og passiver udgik af den danske sambeskatningskreds.

Ved den påklagede ansættelse for indkomstår 2008, hvor der for perioden 1. februar 2008 – 19. august 2008 er medregnet 149.095.866 kr. (før fremført

særunderskud), er det lagt til grund, at den skattemæssige fusionsdato er den 20. august 2008, og at det indskydende selskabs indkomst skal indgå ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten indtil dette tidspunkt, jf. hhv. fusions-skattelovens § 5, stk. 3 og selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3.

Påstanden i sagen er, at der ikke kommer noget beløb til beskatning for indkomstår 2008, som indgår ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, idet den skattemæssige fusionsdato anses at være den 1. februar 2008, 24:00, jf. fusions-skattelovens § 5, stk. 1 som vedrørende en koncernintern fusion i relation til selskabsskattelovens § 31 C.

To retsmedlemmer bemærker:

Det kan i overensstemmelse med SKATs opfattelse tiltrædes, at den af sagen omhandlede grænseoverskridende fusion omfattet af fusions-skattelovens § 15, stk. 4, ikke kan ske med tilbagevirkende kraft efter fusions-skattelovens § 5, stk. 1, men skal ske under anvendelse af fusions-skattelovens § 5, stk. 3 og selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3.

Af fusions-skattelovens § 5 fremgår som udgangspunkt, at datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende anses for fusionsdato, og at det er en betingelse for anvendelse af reglerne i fusions-skatteloven, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår, jf. bestemmelsens stk. 1. En undtagelse herfra gælder ifølge bestemmelsens stk. 3 (oprindeligt indsat ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 som § 5, 3. og 4. pkt.).

I fusions-skattelovens dagældende § 5, stk. 3, hedder det:

”Skal indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 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.”

I selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3 om delårsopgørelse hedder det i 1, 3 og 5 pkt.

Pkt. 1: ”Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.”

Pkt. 3: ”På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår.”

Pkt. 5: ”1.-4. pkt. gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering delta-

ger i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering.”

Af forarbejderne til selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3 (som indsat ved lov nr. 426 af 6. juni 2005) fremgår blandt andet:

Bemærkninger til § 1, nr. 16 i lovforslag L 121 af 2. marts 2005

*”Tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret*

Det foreslås, at det ikke længere skal være et krav, at koncernforbindelsen skal være til stede hele indkomståret. Der medregnes indkomst optjent af selskabet i den del af indkomståret, hvor der er koncernforbindelse, jf. § 31 C. Det betyder, at der skal foretages en opdeling af indkomsten i selskabet på det tidspunkt, hvor et selskab – uden at skattepligten til Danmark ophører – udtræder henholdsvis indtræder i en sambeskatning. ...”

Betænkning L 121 af 18. maj 2005 – Ad. nr. 6

”De foreslåede sambeskatningsregler adskiller sig bl.a. fra de gældende regler ved, at indkomst fra selskaber, hvor betingelserne for sambeskatning ikke er opfyldt hele indkomståret, skal medregnes til sambeskatningsindkomsten. Dette indebærer, at der skal fastsættes visse særlige regler for opgørelsen af indkomsten i disse tilfælde, jf. forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

...

For det tredje foreslås det udtrykkeligt fastsat, at reglerne om medregning af indkomst fra et selskab, som kun er koncernforbundet med en koncern en del af indkomståret, går forud for de regler i skattelovgivningen, der giver mulighed for at gennemføre overdragelser og omstruktureringer med skattemæssig tilbagevirkende kraft.[”]

Synspunktet, at der ikke er hjemmel til at anvende selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3, om delårsopgørelse – og dermed fusionsskattelovens dagældende § 5, stk. 3 om den skattemæssige fusionsdato – ved den af sagen omhandlede grænseoverskridende fusion, ses der ikke at være grundlag for at tiltræde, uanset at fusionen sker koncerninternt i relation til selskabsskattelovens § 31 C.

Ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 blev selskabsskattelovens regler om sambeskatning ændret, således at der herefter er tvungen national sambeskatning og frivillig international sambeskatning af koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., jf. hhv. § 31 og § 31 A.

Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 2. pkt.

Det følger af selskabsskattelovens § 31 A om international sambeskatning, at en koncerns ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskatnes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger

m.v., jf. bestemmelsens stk. 1. Heraf følger også, at bestemmelserne i § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning med nærmere i § 31 A angivne tilføjelser og undtagelser.

For C koncernen, hvor der ikke er valgt international sambeskatning, således at det alene er koncernens selskaber her i landet, herunder det indskydende selskab indtil fusionen, som koncernbeskattes i Danmark, er udgangspunktet således, at reglerne i selskabsskattelovens § 31 gælder for koncernens danske selskaber, som omfattes af sambeskatningen. Det indskydende selskab udtræder af den nationale sambeskatning i forbindelse med dets ophør ved fusionen, og dets aktiver og passiver overføres til et selskab, som ikke bliver omfattet af sambeskatningen, jf. foran.

Udgangspunktet ifølge selskabsskattelovens § 31 er, at der for koncernselskaber, der sambeskattes, 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, jf. bestemmelsens stk. 2. Bestemmelsen suppleres af bestemmelsen om delårsopgørelse i dagældende stk. 3, jf. foran, som omhandler indkomstopgørelsen for et selskab i tilfælde, hvor der ikke har været koncernforbindelse hele året.

Baggrunden for bestemmelsen om delårsopgørelse er, at sambeskatning forudsætter, at selskaberne er koncernforbundne i relation til selskabsskattelovens § 31 C, hvor det imidlertid ikke er en betingelse for sambeskatning, at koncernforbindelsen har bestået i hele indkomståret. Når der i bestemmelsen om delårsopgørelse anføres ”koncernforbindelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C”, må dette således ses på baggrund af, at § 31 C har betydning ved bedømmelsen af, om betingelserne for sambeskatning er opfyldt, herunder om dette alene er tilfældet for en del af indkomståret.

Hertil kommer, at bestemmelsen om delårsopgørelse – såvel efter sit indhold som forarbejderne hertil, jf. foran – angår indkomstopgørelsen i relation til sambeskatningsindkomsten, hvor det er et selskabs indkomst i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, der medregnes ved opgørelsen heraf. Det er således i relation til koncernsambeskatningen og ind- og udtræden heraf, at koncernforbindelsen samt etablering og ophør heraf har betydning.

Henvisningen til selskabsskattelovens § 31 C, kan således ikke i sig selv anses som udtryk for, at delopgørelse ikke skal foretages ved en koncernintern omstrukturering, uanset at der sker udtræden af dansk koncernbeskatning efter reglerne om sambeskatning. Det ville også være i direkte strid med forarbejderne til bestemmelsen om delårsopgørelse, at indkomst for den periode, hvor der er koncernforbindelse, ved omstruktureringer kan bringes ud af sambeskatningen med tilbagevirkende kraft.

Det fremgår således af forarbejderne til lov nr. 343 af 18. april 2007 – hvor der i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, bl.a. blev indsat 6.-9. pkt. (om nystiftede selskaber og skuffeselskaber) – at reglerne, der følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, og fusionsskattelovens § 5, bl.a. skal varetage følgende overordnede hensyn: ”Indkomsten i den periode, hvor der er koncernforbindelse, skal indgå

*i sambeskatningsindkomsten. Indkomst for en periode, hvor der er koncernforbindelse, kan ikke bringes ud af sambeskatningen”, jf. lovforslag L 100 af 13. december 2006, pkt. 3.1.*

Af bilag 1 til L 110 ”Oversigt over høringssvar med kommentarer” fremgår også:

Høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)

”Det foreslås præciseret i loven, at det ikke er ophør af det indskydende selskab ved en fusion, der udløser krav om delårsopgørelser i SEL § 31, stk. 3, men at det afgørende derimod er, om der går aktiver og passiver fra et sambeskattet selskab ud til et selskab, som ikke er eller bliver omfattet af sambeskatningen...”

Kommentar:

Skatteministeriet mener, at det beskrevne er dækket af bestemmelsens ordlyd.”

Den grænseoverskridende fusion i 2008 omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 4, hvor aktiver og passiver overføres fra B1 Holding A/S, som indtil fusionen indgik i sambeskatningen med C koncernens danske selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31, til B GmbH, uden at blive knyttet til et fast driftssted her, således at de udgik af dansk sambeskatning, må derfor anses for omfattet af bestemmelsen om delårsopgørelse, således at fusionen ikke kan ske med tilbagevirkende kraft efter fusionsskattelovens § 5, stk. 1, men skal ske under anvendelse af fusionsskattelovens § 5, stk. 3 og selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3.

De afgørelser fra praksis, hvortil der er henvist, giver ikke grundlag for en ændret bedømmelse. Det skal også bemærkes, at det af SKATs vejledende udtalelse af 24. september 2008 fremgår, at fusionen ikke ansås at kunne ske med tilbagevirkende kraft.

For så vidt et selskab, der indgår i en dansk sambeskatning, kan sælge sine aktiver og passiver uden pligt til delårsopgørelse, medfører salget af aktiver og passiver ikke i sig selv ophør af sambeskatning. Forholdet er derfor heller ikke sammenligneligt med disponeringen af aktiver og passiver i forbindelse med den af sagen omhandlede grænseoverskridende fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 4.

I relation til EU-retten ses det forhold, at den af sagen omhandlede grænseoverskridende fusion ikke kan ske med tilbagevirkende kraft, herunder med den konsekvens, at renteindtægter beskattes indtil fusionens vedtagelse, ikke at være i strid med hverken EU-reglerne om etableringsfrihed (art. 49 EUF og art 54 EUF) eller fusionsdirektivet (dagældende direktiv 90/434/EØF med senere ændringer /2005/19 – nu direktiv 2009/133/EF).

Uanset om det måtte blive anset for en restriktion i forhold til en koncernintern fusion af to danske søsterselskaber, at den af sagen omhandlede fusion, som medfører udtræden af dansk sambeskatning, ikke kan ske med tilbagevirkende kraft, må restriktionen anses at være lovlig, herunder således uden at beskattningen af indkomsten i perioden indtil fusionsdatoen efter fusionsskattelovens

§ 5, stk. 3, og selskabsskattelovens dagældende § 31, stk. 3, kan anses at være i strid med proportionalitetsprincippet. Herunder har udenlandske selskaber også adgang til at være omfattet af dansk sambeskatning ved valg af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, jf. foran.

Det forhold, at fusionen ikke kan ske med skattemæssig tilbagevirkende kraft, kan heller ikke anses at være i strid med fusionsdirektivet. Tidspunktet for den skattemæssige fusionsdato er ikke reguleret i fusionsdirektivet, som blev gennemført ved lov nr. 219 af 3. april 1992, herunder med indsættelse af fusions-skattelovens § 15, stk. 4. De lempelsesregler, som vedrører nedsættelse af den danske ophørsbeskatning af fortjeneste og tab vedrørende det indskydende selskabs faste driftssted i relation til ophørsbeskatning, kan ikke anses som udtryk for, at der stilles krav til den skattemæssige fusionsdato.

Selskabsbeskatningen i EU er i øvrigt ikke harmoniseret, og det forhold, at der er forskellige skattemæssige fusionsdatoer i Danmark og Tyskland, må som udgangspunkt anses som en konsekvens af, at de to lande sideløbende udøver deres beskatningskompetence.

Sagens oplysninger giver ikke grundlag for en ændret bedømmelse.

Disse retsmedlemmer finder derfor, at den påklagede regulering af den skattepligtige indkomst – og som konsekvens heraf sambeskatningsindkomst – for indkomstår 2008 må stadfæstes.

Et retsmedlem (retsformanden) bemærker:

Ifølge fusionsskattelovens § 5, stk. 1, er fusionsdatoen åbningsdatoen i det modtagende selskabs regnskabsår. Der gøres undtagelse herfor i § 5, stk. 3, i tilfælde, hvor koncernforbindelsen er ophørt i forbindelse med fusionen. Da koncernforbindelsen ikke kan anses for ophørt i forbindelse med fusionen – hvilket SKAT i øvrigt er enig i – i nærværende sag finder medlemmet, at forholdet er omfattet af hovedreglen i § 5, stk. 1. Der er ikke i ordlyden af fusionsskattelovens § 5 eller motiverne til bestemmelsen eller i selskabsskatteloven tilstrækkelig hjemmel til at fravige hovedreglen i tilfælde af, at koncernforbindelsen bibeholdes, men sambeskatningen ophører. Medlemmet stemmer derfor for at give klager medhold.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at den påklagede regulering stadfæstes.”

Af Landsskatterettens afgørelse af 22. september 2015 (sagnr. \_\_\_\_\_) fremgår blandt andet:

”Klager: A A/S  
Klage over: SKATs afgørelse af 22. juni 2012  
Cvr-nr:

A A/S er for indkomstår 2008 (perioden 1. februar 2008 – 31. januar 2009) administrationselskab i en sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31.

Klagen angår en ændring af sambeskatningsindkomsten som konsekvens af ændring af indkomsten for B1 Holding A/S (CVR-nr. ), som i 2008 ophørte ved grænseoverskridende skattefri fusion (vedtaget 20. august 2008) med et tysk søsterselskab.

#### Sambeskatningsindkomst – indkomstår 2008

B1  Holding A/S

SKAT har som indkomst vedrørende B1 Holding A/S for perioden 1. februar 2008 – 19. august 2008 medregnet 149.095.866 kr. – fremført særunderskud 8.621.000 kr., eller 140.474.866 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

#### **Landsskatterettens afgørelse**

For B1 Holding A/S for indkomstår 2008, hvor Landsskatterettens stillingtagen til sagen angår en ansættelse af selskabets indkomst for perioden 1. februar 2008 – 19. august 2008 til 149.095.866 kr. (140.474.866 kr. efter fremført særunderskud), er denne regulering stadfæstet ved en af retten dags dato afsagt kendelse (sagnr. ).

Som konsekvens heraf stadfæstes denne regulering angående B1 Holding A/S ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for A A/S for indkomstår 2008.”

#### **Retsgrundlag**

Af den dagældende *fusionsskattelov* (lovbekendtgørelse nr. 1268 af 8. november 2007 om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v.) fremgik blandt andet:

#### **”Kapitel 1. Fusion af selskaber**

...

**§ 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. 3.* Skal indkomsten i et selskab, som deltager i fusionen, opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 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.

...

### **Kapitel 3. Fusion med udenlandske selskaber**

**§ 15.** Ved en 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. 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 90/434/EØF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed, finder reglerne i kapitel 1 tilsvarende anvendelse. ...

...”

Af den dagældende *selskabsskattelov* (lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2007 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.) fremgik blandt andet:

”§ 31. Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 g, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. ... Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 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. ...

...

*Stk. 3.* Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Skattemæssige afskrivninger ... kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del af indkomstperioden udgør af et kalenderår. På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår. De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. 1.-4. pkt. gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering. Etableres koncernforbindelse ved erhvervelse af et selskab, som ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og har selskabets egenkapital fra stiftelsen henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse, og hele selskabets indkomst

for det pågældende indkomstår medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved stiftelse af et nyt selskab, i det omfang selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen. Hvis et selskab ved stiftelsen bliver ultimativt moderselskab, gælder 6. og 7. pkt. kun ved spaltninger som nævnt i 9. pkt. og ved aktieombytninger, hvor der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber. 1.-4. pkt. gælder ikke ved spaltning af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab, og som i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, hvis de modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er selskaber som nævnt i 6. pkt. og der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

...

**§ 31 A.** Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskatnes efter § 31, tillige skal gælde for alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital (international sambeskatning). Tilvalget gælder tillige alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v. Bestemmelserne i § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14. 1.-3. pkt. finder tilsvarende anvendelse på et selskab m.v. som nævnt i § 31, stk. 1, som ikke er koncernforbundet med andre danske selskaber m.v., faste ejendomme eller faste driftssteder beliggende i Danmark. ...

...

...

**§ 31 C.** Et moderselskab udgør sammen med datterselskaberne en koncern.

*Stk. 2.* Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. er et moderselskab, hvis det

- 1) besidder flertallet af stemmerettighederne i et selskab (datterselskab),
- 2) er selskabsdeltager og har ret til at udnævne eller afsætte et flertal af medlemmerne i et andet selskabs (datterselskabs) øverste ledelsesorgan,
- 3) er selskabsdeltager og har ret til at udøve en bestemmende indflydelse over et andet selskabs (datterselskabs) driftsmæssige og finansielle ledelse på grundlag af vedtægter eller aftale med dette,
- 4) er selskabsdeltager og på grundlag af aftale med andre deltagere råder over flertallet af stemmerettighederne i et andet selskab (datterselskab) eller
- 5) besidder kapitalandele i et andet selskab (datterselskab) og udøver en bestemmende indflydelse over dets driftsmæssige og finansielle ledelse.

*Stk. 3.* Et selskab eller forening m.v., med hvilket et moderselskab har en af de i stk. 2 nævnte forbindelser, er et datterselskab. Et datterselskab kan kun have ét moderselskab.

...”

Fusionslovens § 5, stk. 1, blev indført ved lov nr. 647 af 19. december 1975 om beskatning ved fusion af aktieselskaber m.v. af lovforslagets bemærkninger hertil (L 58 af 30. oktober 1975) fremgår blandt andet:

**”Bemærkninger til lovforslaget.**

...

**Til § 5.**

Ifølge de regler, der efter lov om aktieselskaber gælder for fusion af selskaber, skal der i forbindelse med generalforsamlingens beslutning om overdragelse af det ophørende selskab forelægges denne forskellige dokumenter, herunder udkast til åbningsstatus for det fortsættende selskab efter overtagelsen. Tilsvarende regler findes i anpartsselskabsloven.

Efter bestemmelsen i § 5 er fusionsdatoen i skattemæssig henseende datoen for den i medfør heraf udarbejdede åbningsstatus.

Endvidere gør bestemmelsen det til en betingelse for anvendelsen af forslagens regler, at den således fastsatte fusionsdato er sammenfaldende med skæringsdatoen for det fortsættende selskabs regnskabsår.

Efter den hidtidige fusionslov har selskaberne været frit stillet med hensyn til valg af fusionsdato, hvilket også har indebåret mulighed for at give fusionen en vis tilbagevirkende gyldighed. I forbindelse med opgivelse af kravet om, at der i hvert enkelt tilfælde skal indhentes tilladelse til en fusion, må det anses for hensigtsmæssigt, at den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det fortsættende selskab anses for fusionsdato i skattemæssig henseende. ...

...”

Den dagældende selskabsskatte-lovs § 31, § 31 A, 1.-5. pkt., og § 31 C som citeret ovenfor og bestemmelser svarende til den dagældende fusionslovs § 5, stk. 3, blev indført ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 om ændring af selskabsskatte-loven og andre skatte-love (*Nedsættelse af selskabsskatten og golbalpulje-princip i sambeskatningen*). I lovforslagets bemærkninger (L 121 af 2. marts 2005) hedder det blandt andet:

**”Bemærkninger til lovforslaget**

**Almindelige bemærkninger**

...

**4. Lovforslagets indhold**

Det foreslås, at sambeskatning mellem koncernforbundne danske selskaber og koncernforbundne udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme i Danmark (national sambeskatning) bliver obligatorisk. Sambeskatningen indebærer ikke en økonomisk ulempe for koncernen. Indførelsen af obligatorisk national sambeskatning indebærer tværtimod, at koncernen automatisk får den økonomiske fordel, som det er at kunne udligne skattemæssigt overskud og underskud mellem selskaberne i koncernen. Der er ingen økonomisk ulempe

ved sambeskatningen, da den generelle solidariske hæftelse for de sambeskattede selskabers skatter ikke foreslås videreført.

Den nationale sambeskatning omfatter som udgangspunkt kun virksomhed på dansk territorium. Overskud og underskud ved erhvervsvirksomhed i udlandet (fast driftssted eller fast ejendom) medregnes ikke ved opgørelsen af selskabers skattepligtig[.] i Danmark. Indkomst fra udlandet, som ikke er optjent i en udenlandsk erhvervsvirksomhed, beskattes fortsat.

Det foreslås, at international sambeskatning fortsat skal være mulig, men der indføres et krav om, at hvis en koncern ønsker at fratække udenlandske underskud (hvad enten der er tale om underskud fra et udenlandsk datterselskab eller fra en udenlandsk filial), skal alle udenlandske koncernselskaber og filialer inddrages under sambeskatningen.

Koncernen beskattes således af sin globale indkomst, hvis koncernen ønsker at udnytte underskud, som opstår ved aktivitet uden for Danmark. Beskatning kommer hermed til at ske på grundlag af koncernens skatteevne. Skatteevneprincippet tilsiger, at globalpulje-princippet bør omfatte såvel underliggende selskaber som overliggende selskaber.

...

Koncerndefinitionen ændres markant. Hidtil har ejerskabskravet i sambeskatningen været 100 pct. Det foreslås, at koncerndefinitionen fra årsregnskabsloven anvendes i stedet. Dette medfører, at der blot skal være bestemmende indflydelse, f.eks. som følge af besiddelse af flertallet af stemmerettighederne. Uden en ændring af koncerndefinitionen ville princippet om sambeskatning med alle koncernselskaber nemt kunne omgås. Dette kunne ske ved at sælge få aktier i de (overskuds)selskaber, som koncernen ikke ønskede skulle med i sambeskatningen.

... Endvidere indebærer den foreslåede definition, at udarbejdelse af særlige perioderegnskaber af hensyn til indkomstopgørelsen kan undgås. Det understreges, at der ikke er tale om at opgøre selskabernes indkomst efter principperne i regnskabslovgivningen men om at anvende regnskabslovgivningen til at bestemme hvilke selskaber, der skal/kan sambeskattes.

...

## **Bemærkninger til forslaget enkelte bestemmelser**

...

### **National sambeskatning (§ 31):**

#### *Stk. 1*

Det foreslås, at det bliver obligatorisk, at alle danske koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. deltager i sambeskatningen. Danske selskaber skal forstås i modsætning til selskaber, der i henhold til den gældende § 31, stk. 11, der bliver § 31 A, stk. 15, er udenlandske selskaber. Udenlandske selskaber er defineret som selskaber, der er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

...

Koncernforbundne selskaber og foreninger mv. er defineret som selskaber og foreninger mv., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern efter definitionen i selskabsskattelovens § 31 C (se herom senere).

...

#### *Stk. 2 og 3 (Opgørelse af sambeskatningsindkomsten):*

...

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.

For selskaber, hvor alle aktier direkte eller indirekte ejes af den pågældende koncern i hele indkomståret, indgår som i dag hele indkomstårets skattepligtige indkomst i sambeskatningsindkomsten.

Den foreslåede definition af koncernforbundne selskaber, jf. § 31 C, hvorefter der ikke længere kræves fuldt ejerskab af sambeskattede selskaber, og hvor det ikke længere er en betingelse, at koncernforbindelsen har bestået hele indkomståret, indebærer, at der skal fastsættes regler for medregning af sådanne selskabers indkomst under sambeskatning.

Ændringen af det gældende ejerskabskrav på 100 pct. til en koncerndefinition, der baserer sig på koncernregnskabsretlige regler, forhindrer, at princippet om sambeskatning med alle koncernselskaber kan omgås ved at sælge få aktier i de (overskuds)selskaber, som koncernen ikke ønsker skal medtages i sambeskatningen.

Selv om der ikke længere stilles krav om fuldstændigt ejerskab for at opnå sambeskatning, foreslås det, at hele indkomsten i et koncernforbundet selskab – uanset ejerandel – medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Det svarer til, hvad der gælder i dag i de særlige tilfælde, hvor sambeskatning tillades, selv om en del af aktierne i det pågældende selskab ejes af andre – eksempelvis tilfælde hvor der er udstedt medarbejderaktier omfattet af ligningslovens § 7 A.

Med forslaget om at medregne hele det koncernforbundne selskabs indkomst – uanset ejerandel – undgås en betydelig komplikation af sambeskatningsreglerne og dermed en betydelig administrativ belastning af både selskaber og skattemyndigheder. Det er således ikke nødvendigt at foretage en indkomstopgørelse, hver gang ejerandelen i et koncernforbundet selskab ændres, hvis koncernforbindelsen ikke afbrydes som følge af ændringen. Der udløses heller ikke genbeskatning af tidligere fratrukket underskud, hvis ejerandelen i et udenlandsk sambeskattet selskab ændres. Genbeskatningen udløses først, hvis koncernforbindelsen brydes.

Forslaget om fuld medregning af indkomsten i delvist ejede koncernforbundne selskaber skal ses i sammenhæng med de foreslåede regler om fordeling af skatter m.v. mellem de koncernforbundne selskaber, jf. forslaget til § 31, stk. 6. De foreslåede fordelingsregler sikrer, at eventuelle mindretalsaktionærer i et koncernforbundet selskab ikke stilles mindre gunstigt som følge af, at underskud i selskabet modregnes i positiv indkomst i et andet selskab, hvor mindretalsaktionærene ikke har økonomiske interesser.

Hvis der er tale om mindretalsaktionærer i et dansk selskab, vil selskabet modtage en betaling svarende til skatteværdien af det underskud, som anvendes til modregning i et andet koncernforbundet selskabs indkomst. Hvis der er tale om mindretalsaktionærer i et udenlandsk selskab, stilles mindretalsaktionærene ikke værre som følge af underskudsudnyttelsen i et andet koncernforbundet selskab, idet det udenlandske selskab bevarer sit fremførselsberettigede underskud.

Hvis der er positiv indkomst i et koncernforbundet dansk selskab, stilles eventuelle mindretalsaktionærer ikke værre som følge af, at hele indkomsten medregnes hos administrationsselskabet, og at administrationsselskabet skal modtage kompensation for den betalte skat af denne indkomst. Det skyldes, at

hele indkomsten i selskabet under alle omstændigheder skal beskattes i Danmark.

### **Tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret**

Det foreslås, at det ikke længere skal være et krav, at koncernforbindelsen skal være til stede hele indkomståret. Der medregnes indkomst optjent af selskabet i den del af indkomståret, hvor der er koncernforbindelse, jf. § 31 C. Det betyder, at der skal foretages en opdeling af indkomsten i selskabet på det tidspunkt, hvor et selskab – uden at skattepligten til Danmark ophører – udtræder henholdsvis indtræder i en sambeskatning. En sådan opdeling af indkomsten skal også foretages efter reglerne i årsregnskabsloven og lov om finansiel virksomhed om udarbejdelse af koncernregnskab.

Begrundelsen for at medregne indkomst i selskaber, hvor koncernforbindelsen ikke har bestået hele indkomståret, er, at det i modsat fald vil være muligt at undgå medregning af et helt års indkomst i et (udenlandsk) selskab, hvis koncernforbindelsen afbrydes kort før indkomstårets udløb – eksempelvis gennem et salg af aktier. De solgte aktier kan så eventuelt generhverves i begyndelsen af det efterfølgende indkomstår.

Tidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelsen følger af den regnskabsretlige koncerndefinition, jf. forslaget til § 31 C, men opgørelsen af indkomsten i et selskab skal foretages efter skatteretlige regler og principper, uanset om selskabet er koncernforbundet med andre selskaber eller ej. Det kan imidlertid være nødvendigt at fastsætte visse særlige regler for opgørelsen af indkomsten i det indkomstår, hvor koncernforbindelse til andre selskaber etableres/afbrydes.

De foreslåede regler tilstræber, at opdelingen af indkomsten i løbet af et indkomstår ikke fører til, at den samlede skattepligtige indkomst for selskabet – før eventuelle virkninger af sambeskatningen – bliver væsentlig anderledes, end hvis selskabets ejerforhold ikke var ændret i løbet af indkomståret, og indkomsten derfor skulle selvangives samlet. Opdelingen kan derfor ikke føre til, at samme udgift eller samme indtægt fradrages henholdsvis indtægtsføres to gange i samme indkomstår. Ligeledes bør det også i videst muligt omfang sikres, at udgifter – herunder skattemæssige afskrivninger – fordeles hensigtsmæssigt mellem perioderne.

På den baggrund foreslås det, at der på det tidspunkt, hvor koncernforbindelse, jf. § 31 C, etableres eller ophører, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, som er forløbet.

...

### **Anvendelsen af underskud under sambeskatningen**

...

Det foreslås endvidere, at underskud i et selskab vedrørende perioder inden sambeskatningen kun kan modregnes i overskud i det pågældende selskab. Det gælder både underskud vedrørende tidligere indkomstår og – hvor koncernforbindelsen etableres i løbet af indkomståret – underskud opstået i indkomståret inden etableringen af koncernforbindelsen. Hvor koncernforbindelsen afbrydes i løbet af indkomståret, kan (sær)underskud fra tiden efter udtræden af sambeskatning ikke modregnes i overskud opstået, inden afbrydelsen af koncernforbindelsen – heller ikke selv om over og underskud vedrører samme indkomstår.

Det svarer til princippet i de gældende regler i sambeskatningsvilkår 2.4., hvorefter underskud opstået før selskabets indtræden under sambeskatning kun

kan fremføres til modregning i selskabets egen indkomst i efterfølgende år. Det er således ikke muligt for en koncern at købe et selskab med skattemæssige underskud med henblik på at udnytte disse underskud til modregning i overskud i andre af koncernens selskaber.

I modsætning til de gældende regler kan selskaber genindtræde i samme sambeskatning, hvis koncernforbindelsen – efter at være ophørt – genetableres. I disse tilfælde betragtes underskud opstået inden genindtræden som selskabets særunderskud, uanset om underskuddene er opstået i tidligere perioder under sambeskatning med de samme selskaber.

Inden for et indkomstår kan underskud i et selskab modregnes i overskud i et andet selskab, selv om selskaberne ikke har været koncernforbundet i hele indkomståret. Erhverver eksempelvis et selskab A med kalenderårsregnskab et andet selskab B pr. 1. juli 2005 kan et eventuelt underskud i B i perioden 1. juli 2005 – 31. december 2005 således modregnes i hele As indkomst for indkomståret 2005, dvs. perioden 1. januar 2005 – 31. december 2005.

Denne mulighed for modregning i overskud, der vedrører en periode, hvor selskaberne ikke har været sambeskattet, er ikke til stede i dag, fordi sambeskatningen efter gældende regler kun er mulig for hele indkomståret. Det ville imidlertid have uacceptable administrative konsekvenser, hvis der kun var mulighed for at modregne underskud i et andet selskabs overskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet. Konsekvensen af en sådan bestemmelse ville være, at en koncern, der erhverver et selskab i løbet af et indkomstår, ville skulle foretage en indkomstopgørelse for alle koncernens selskaber på det tidspunkt, hvor det nye koncernselskab erhverves.

...

Det foreslås, at underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kun kan modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. Derved eksisterer muligheden for subsambeskatning også i de foreslåede regler.

...”

I Skatteudvalgets betænkning af 18. maj 2005 over forslaget til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove blev der fremsat forslag blandt andet til en ændret affattelse den foreslåede selskabsskattelovs § 31, stk. 3, og til indsættelse i fusionsskattelovens § 5 af et 3. og 4. pkt. (svarende til det senere stk. 3). Af udvalgsbetænkningen fremgår blandt andet:

#### **”4. Ændringsforslag med bemærkninger**

##### **Ændringsforslag**

...

##### **Til nr. 2-27**

##### *Almindelige bemærkninger*

Ændringsforslagene indeholder hovedsageligt tekniske justeringer af lovforslaget. De fleste af disse tekniske justeringer er allerede varslet i forbindelse med afgivelsen af svar på diverse spørgsmål fra Skatteudvalget og kommentarer til diverse henvendelser til Skatteudvalget.

Blandt ændringsforslagene fremhæves følgende:

...

- Justering og præcisering af reglerne for indkomstopgørelsen i de tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse hele indkomståret, herunder hvis der i indkomståret foretages omstruktureringer med skattemæssig virkning tilbage i tid. Varslet i kommentaren til henvendelsen fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (L 121 - bilag 18).

...

*Ad nr. 3*

Ændringsforslaget skal ses i sammenhæng med ændringsforslag nr. 6, hvor reglerne for indkomstopgørelsen i selskaber, der kun er koncernforbundne en del af indkomståret, præciseres. I henhold til forslaget skal et selskabs indkomst, der er erhvervet frem til koncernforbindelsens ophør, medregnes i sam-beskatningsindkomsten for den pågældende koncern, selv om det pågældende selskab efterfølgende deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør. Tilsvarende er det ved etablering af koncernforbindelsen kun indkomsten i det pågældende selskab fra dette tidspunkt, der skal medregnes ved indkomstopgørelsen, selv om selskabet efterfølgende deltager i en omstrukturering med tilbagevirkende kraft.

Selskabsskattelovens § 8 A indeholder mulighed for at gennemføre en skattepligtig fusion med skattemæssig tilbagevirkende kraft til skæringsdatoen for den udarbejdede åbningsbalance for det modtagende selskab.

Udnyttes denne mulighed, lægges værdien af det indskydende selskab pr. skæringsdatoen til grund ved opgørelsen af det indskydende selskabs afståelsessum og det modtagende selskabs anskaffelsessum for de ved fusionen overdragne aktiver og passiver, ligesom det modtagende selskab medregner indkomsten vedrørende det indskydende selskab fra dette tidspunkt.

Med ændringsforslaget kan skæringsdatoen for et selskab i disse tilfælde ikke tillægges virkning længere tilbage i tid end det tidspunkt, hvor det pågældende selskabs koncernforbindelse med andre selskaber blev etableret eller ophørte.

Hvis eksempelvis et indskydende selskab, der har været koncernforbundet med andre selskaber indtil den 1. marts, den 1. maj fusionerer med et modtagende selskab, der ikke er en del af en koncern, kan fusionen, for så vidt angår det indskydende selskab, ikke tillægges skattemæssig virkning længere tilbage end den 1. marts.

Det vil således være værdien af det indskydende selskabs aktiver og passiver pr. 1. marts, der skal anvendes ved avanceopgørelsen vedrørende det indskydende selskabs aktiver og passiver. Det vil ligeledes være indkomsten vedrørende det indskydende selskabs aktiver og passiver fra og med den 1. marts, der skal medregnes ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Indkomsten for perioden fra den 1. januar til den 28. februar medregnes hos den koncern, som det pågældende selskab ikke længere er koncernforbundet med.

Hvis det modtagende selskab i stedet var en del af en anden koncern, anses det indskydende selskab for at have etableret koncernforbindelse med denne koncern pr. 1. maj, og fusionen vil i relation til det indskydende selskab ikke kunne tillægges skattemæssig virkning før dette tidspunkt.

...

Ændringsforslaget ændrer ikke på mulighederne for at gennemføre en skattepligtig fusion mellem to koncernforbundne selskaber med tilbagevirkende kraft, hvis koncernforbindelsen med det modtagende selskab ophører efter fusionens gennemførelse.

...

*Ad nr. 6*

De foreslåede sambeskatningsregler adskiller sig bl.a. fra de gældende regler ved, at indkomst fra selskaber, hvor betingelserne for sambeskatning ikke er opfyldt hele indkomståret, skal medregnes til sambeskatningsindkomsten. Det indebærer, at der skal fastsættes visse særlige regler for opgørelsen af indkomsten i disse tilfælde, jf. forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

Situationen opstår typisk, hvis et selskab sælges fra en koncern til en anden. Som beskrevet i lovforslagets bemærkninger kan opgørelsen af indkomsten for den første del af indkomståret hos den sælgende koncern påvirke indkomstopgørelsen for resten af indkomståret hos den køvende koncern. Derfor skal den sælgende koncern sikre, at de relevante indkomstoplysninger er til stede i selskabet, så den køvende koncern kan anvende dem ved opgørelsen af sin sambeskatningsindkomst.

Som bestemmelsen er formuleret, kan der imidlertid være tvivl om, i hvilket omfang dispositioner foretaget af den køvende koncern efter det tidspunkt, hvor selskabet er overdraget, kan påvirke indkomstopgørelsen for den periode af indkomståret, hvor selskabet var en del af den sælgende koncern. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor nogle af selskabets afskrivningsberettigede aktiver afhændes, eller hvor det pågældende selskab efterfølgende deltager i en omstrukturering, der tillægges skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt, hvor selskabet var en del af den sælgende koncern.

Det er hensigten, at indkomstopgørelsen i den køvende koncern skal påvirkes mindst muligt af de valg, som den sælgende koncern træffer med hensyn til indkomstopgørelsen. Det er dog ikke muligt helt at undgå, at indkomsten vedrørende tidligere indkomstperioder (hos den sælgende koncern) kan påvirke indkomsten i senere indkomstperioder (hos den køvende koncern). Denne situation kan også opstå i dag – eksempelvis hvor skattemyndighederne ændrer selskabets indkomstansættelse for et tidligere indkomstår.

En sådan indkomstpåvirkning vil typisk opstå i relation til skattemæssige afskrivninger og fremførte underskud i den skattepligtige indkomst. Ved overdragelsen af et selskab har den køvende mulighed for at tage højde for indkomstpåvirkning gennem overdragelsesaftalen og en due diligence-vurdering af selskabet. Det vil være væsentligt vanskeligere for en sælgende koncern at tage højde for indkomstpåvirkninger, der opstår som følge af den køvende koncerns dispositioner efter overdragelsen. Derfor bør efterfølgende dispositioner ikke påvirke opgørelsen af den indkomst, som er optjent, mens selskabet har været en del af den sælgende koncern. Den sælgende koncern bør således principielt kunne opgøre den indkomst i det solgte selskab, der skal indgå i sambeskatningsindkomsten, på tidspunktet, hvor selskabet udgår af koncernen.

...

For det tredje foreslås det udtrykkeligt fastsat, at reglerne om medregning af indkomst fra et selskab, som kun er koncernforbundet med en koncern en del af indkomståret, går forud for de regler i skattelovgivningen, der giver mulighed for at gennemføre overdragelser og omstruktureringer med skattemæssig tilbagevirkende kraft.

Det vil således heller ikke påvirke størrelsen af den indkomst, der skal medregnes til sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern, at det solgte selskab efterfølgende indgår i en omstrukturering med tilbagevirkende kraft til før det tidspunkt, hvor selskabet blev solgt.

...

*Ad nr. 18*

Forslaget skal ses i sammenhæng med ændringsforslag nr. 6, hvor reglerne for indkomstopgørelsen i selskaber, der kun er koncernforbundne en del af indkomståret, præciseres. I henhold til forslaget skal et selskabs indkomst, der er erhvervet frem til koncernforbindelsens ophør, medregnes i sambeskatningsindkomsten for den pågældende koncern, selv om det pågældende selskab efterfølgende deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør. Tilsvarende er det ved etablering af koncernforbindelsen kun indkomsten i det pågældende selskab fra dette tidspunkt, der skal medregnes ved indkomstopgørelsen, selv om selskabet efterfølgende deltager i en omstrukturering med tilbagevirkende kraft.

Fusionsskatteloven indeholder regler om skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver. I henhold til fusionsskattelovens § 5 skal fusionsdatoen (spaltningdatoen og tilførselsdatoen) være sammenfaldende med det modtagende selskabs åbningsstatus – eller ved overdragelse til et eksisterende selskab – med åbningsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår.

Det foreslås, at fusionsdatoen i relation til et selskab, hvor koncernforbindelsen til andre selskaber er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen, ikke kan ligge før tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til ændringsforslag nr. 3 og nr. 6.”

Ved lov nr. 509 af 7. juni 2006 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove m.v. (*Letelse af administrative byrder*) blev fusionsskattelovens § 5, stk. 1, 3. og 4. pkt., til bestemmelsens stk. 3. Af lovforslagets bemærkninger hertil (L 169 af 1. marts 2006) fremgår blandt andet:

”Efter gældende regler skal et selskab foretage opdeling af indkomsten i et indkomstår, hvis selskabet i løbet af indkomståret ændre[r] koncerntilknytning. Hvor koncernforbindelsen ophører eller etableres skal selskabet således opgøre dels en indkomst vedrørende perioden før ændringen af koncerntilknytningen og dels en indkomst vedrørende perioden efter. Reglen skal sikre, at indkomstopgørelsen i koncernen ikke påvirkes af forhold vedrørende en periode, hvor selskabet ikke indgik i koncernen.

Hvis selskabet indgår i en fusion anvendes tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen som skattemæssig fusionsdato for selskabet. Reglen skal forhindre, at fusionen, som følge af de nye sambeskatningsregler, får betydning for indkomstopgørelsen i den koncern, som det fusionerende selskab ikke længere indgår i. I disse tilfælde kræves ikke, at de fusionerende selskaber har samme skattemæssige fusionsdato.

...”

Ved lov nr. 343 af 18. april 2007 om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatteloven og andre skattelove (*Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.*) indsattes 6.-9. pkt. som nye bestemmelser i selskabsskattelovens § 31, stk. 3. I lovforslagets bemærkninger hertil (L 110 af 13. december 2006) hedder det blandt andet:

## ”Bemærkninger til lovforslaget

...

### 3. Sambeskatning

Ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 gennemførte regeringen omfattende ændringer af sambeskatningsreglerne samtidig med, at selskabsskattesatsen blev nedsat fra 30 pct. til 28 pct. Med ændringerne blev der skabt en mere sammenhængende og robust koncernbeskatning i Danmark.

Hovedpunkterne i den ændrede koncernbeskatning var:

- Overskud eller underskud fra udenlandske faste driftssteder og udenlandsk fast ejendom medregnes ikke ved opgørelsen af selskabets indkomst, medmindre der vælges international sambeskatning.
- En koncerns danske selskaber og faste driftssteder og fast ejendom i Danmark skal sambeskattes (national sambeskatning)
- Der er mulighed for at medtage indkomst fra udenlandske selskaber, faste driftssteder og fast ejendom i udlandet under sambeskatningen (international sambeskatning), forudsat alle udenlandske koncernforbundne enheder medtages.
- Koncerndefinitionen svarer som udgangspunkt til den regnskabsmæssige koncerndefinition.
- Der sker sambeskatning, selv om der ikke er koncernforbindelse hele indkomståret.
- Det enkelte sambeskattede selskab hæfter kun for den del af skatten m.v., som vedrører indkomsten i det pågældende selskab.

En så omfattende omlægning af koncernbeskatningen giver naturligt anledning til mange spørgsmål. Ændringerne var derfor igennem en grundig og omfattende behandling i Folketinget (jf. L 121, Folketingsåret 2004-05, 2. samling).

Efter vedtagelsen af lovforslaget stillede Foreningen af Statsautoriserede Revisorer yderligere en række spørgsmål til ændringerne. Skatteministeriet besvarede disse spørgsmål i januar 2006. Besvarelsen blev også sendt til Folketingets Skatteudvalg (jf. alm. del - bilag 74). I forbindelse med besvarelsen lovede Skatteministeriet at overveje behovet og mulighederne for at gøre reglerne mere smidige, bl.a. i relation til behandlingen af nystiftede selskaber.

Lovforslaget indeholder resultatet af disse overvejelser. Der er hovedsageligt tale om mindre justeringer og præciseringer af reglerne, der ikke ændrer de nye reglers fundament, jf. ovennævnte hovedpunkter.

De foreslåede justeringer af sambeskatningsreglerne er i vidt omfang præciseringer, der medvirker til at fjerne usikkerhed om reglernes indhold.

...

#### 3.1. Omstruktureringer med nystiftede selskaber

Sambeskatning forudsætter ikke, at koncernforbindelsen eksisterer hele indkomståret. Derfor er der opstillet særlige regler om opgørelse af indkomsten i de tilfælde, hvor der kun er koncernforbindelse en del af indkomståret. Bl.a. kan der kun foretages skattemæssige afskrivninger i forhold til den periode, hvor der har været koncernforbindelse.

Reglerne, der følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, og fusionsskattelovens § 5, skal varetage følgende overordnede hensyn:

- Indkomsten i den periode, hvor der er koncernforbindelse, skal indgå i sambeskatningsindkomsten

- Indkomst for en periode, hvor der er koncernforbindelse, kan ikke bringes ud af sambeskatningen – heller ikke ved omstrukturering med tilbagevirkende kraft
- Indkomst før koncernetableringen skal ikke kunne bringes ind i koncernen – heller ikke ved omstruktureringer med tilbagevirkende kraft
- Reglerne om delperiodeopgørelse skal ikke give mulighed for mere end 12 måneders afskrivninger i et kalenderår
- Dispositioner foretaget af en købende koncern skal ikke påvirke indkomstopgørelsen for perioden før koncernetablering

Ved udformningen af reglerne er det erkendt, at der må tages visse administrative hensyn. Det er f.eks. baggrunden for, at det regnskabsmæssige konsolideringstidspunkt – og ikke aftaletidspunktet – anvendes ved afgørelsen af, hvornår et koncernforhold er etableret.

Det er også administrative hensyn, der er baggrunden for, at en koncern ikke skal foretage en delperiodeopgørelse for alle koncernens selskaber, blot fordi der erhverves et nyt selskab i løbet af et indkomstår.

Der er derimod ikke i reglen i § 31, stk. 3, indsat særlige undtagelser for skuffeselskaber og nystiftede selskaber. Stiftelse af et selskab behandles derfor på samme måde, som hvis selskabet var erhvervet eksternt. Det indebærer, at koncernforbindelsen etableres ved stiftelsen af selskabet.

Den væsentligste begrundelse herfor har været, at det ikke skal være muligt at opnå fulde afskrivninger på aktiver, der ellers kun kunne afskrives forholdsmæssigt, ved at indskyde aktiverne i et nystiftet selskab.

...

Ændringerne medfører ikke et brud med princippet om, at indkomst vedrørende en periode før koncernetableringen, ikke kan flyttes ind i en koncern, og at indkomst vedrørende en periode, hvor der er koncernforbindelse, ikke kan flyttes ud af en koncern. I modsætning til eksisterende selskaber, der har en erhvervsmæssig aktivitet, er der ikke i skuffeselskaber eller nystiftede selskaber indkomst af særlig betydning.

...

...

### **3.5. Tidspunktet for ind- og udtræden af sambeskatning**

Koncerndefinitionen i de nye sambeskatningsregler følger som udgangspunkt den regnskabsmæssige koncerndefinition i årsregnskabsloven. Der er imidlertid også adgang til at anvende koncerndefinitionen i henhold til internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS). Koncerndefinitionerne i henhold til årsregnskabsloven og regnskabsstandarderne fører langt hen ad vejen til samme resultat. Definitionerne er imidlertid ikke helt identiske, ligesom definitionerne indeholder subjektive kriterier. Teoretisk kan man derfor forestille sig, at selskabet regnskabsmæssigt indgår i to koncerner på samme tid.

Tilsvarende situationer kan muligvis opstå, når et selskab sælges til eller fra en koncern, der anvender årsregnskabslovens regler, til eller fra en koncern, der aflægger koncernregnskab efter IAS/IFRS. I disse tilfælde kan man forestille sig, at konsolideringstidspunktet i regnskabsmæssig henseende ikke bliver det samme i de to koncerner. Udtræden af den sælgende koncern vil i så fald ikke nødvendigvis ske på samme tidspunkt som indtræden i den købende koncern. Derved kan selskabet enten optræde i to koncerner på samme tid eller selskabet kan være uden koncernforbindelse i en periode omkring salget.

Det er uforeneligt med principperne i de nye sambeskatningsregler og vil ikke kunne accepteres i skattemæssig henseende efter gældende regler. I praksis vil spørgsmålet kun opstå helt undtagelsesvis, men da det er en grundlæggende forudsætning for koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne, foreslås det præciseret i lovteksten, at et selskab ikke kan indgå i to forskellige koncerner på samme tid. Hvor situationen opstår som følge af forskelle mellem årsregnskabsloven og IAS/IFRS vil udgangspunktet være, at reglerne i IAS/IFRS-standarderne skal anvendes. Alle børsnoterede selskaber skal anvende IAS/IFRS-standarderne ved aflæggelse af koncernregnskab. Disse selskaber har ikke mulighed for at anvende reglerne i årsregnskabsloven. Derimod har alle danske selskaber, der ikke er børsnoterede, valgfrihed mellem at anvende de internationale regnskabsstandarder og årsregnskabslovens regler ved aflæggelse af koncernregnskabet.

...

### **Bemærkninger til forslagens enkelte bestemmelser**

...

#### **Til nr. 18**

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 31, stk. 3, ændres, således at koncernforbindelse ved nystiftelse af et selskab eller køb af et skuffeselskab anses for etableret ved begyndelsen af indkomståret. Ved et skuffeselskab forstås et selskab, som ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og hvis egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut. Det svarer til definitionen i § 1, stk. 2, i lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Formålet med bestemmelsen er først og fremmest at smidiggøre reglerne ved koncerninterne omstruktureringer – såvel skattefri som skattepligtige omstruktureringer. Det er ikke hensigten at give øgede muligheder for at føre indkomst ind og ud af en koncern med tilbagevirkende kraft. Det foreslås derfor, at bestemmelsen ikke skal finde anvendelse, i det omfang selskabet i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen.

...

### **Skattefri omstruktureringer**

...

Hvor der er tale om rene koncerninterne omstruktureringer, hvor koncernen ikke tilføres aktiver og passiver fra selskaber uden for koncernen, og der ikke - bortset fra det nystiftede selskab/skuffeselskabet - træder nye selskaber ind i koncernen eller eksisterende selskaber ud af koncernen, er der imidlertid ikke behov for at begrænse adgangen til at give omstruktureringen skattemæssigt tilbagevirkende kraft. I sådanne tilfælde fører omstruktureringen ikke til, at indkomst (af betydning) vedrørende en periode før koncernetableringen, flyttes ind i koncernen, eller at indkomst vedrørende en periode, hvor der er koncernforbindelse, flyttes ud af koncernen.

Ved at tillade at sådanne omstruktureringer kan gennemføres med samme skattemæssige skæringsdag for alle selskaber, kan selskaberne/koncernen i mange tilfælde undgå at udarbejde delårsopgørelser for selskaber i koncernen - herunder beregne forholdsmæssige afskrivninger.

...”

Af lovforslaget (L 110 af 13. december 2006), ”**Bilag 1 OVERSIGT OVER HØRINGS-SVAR MED KOMMENTARER**”, fremgår om høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Skatteministeriets kommentar hertil blandt andet:

”Det foreslås præciseret i loven, at det ikke er ophør af det indskydende selskab ved en fusion, der udløser krav om delårsopgørelser i SEL § 31, stk. 3, men at det afgørende derimod er, om der går aktiver og passiver fra et sambeskattet selskab ud til et selskab, som ikke er eller bliver omfattet af sambeskatningen. Tilsvarende at det ikke er ophør af det indskydende selskab ved en spaltning, der udløser delårsopgørelser, men at det afgørende er, hvilke selskaber, der er de modtagende.”

”Skatteministeriet mener, at det beskrevne er dækket af bestemmelsens ordlyd.”

### **Procedure**

A A/S og B GmbH har navnlig gjort gældende, at den skattemæssige virkningsdato for den gennemførte fusion var den 1. februar 2008, jf. hovedreglen i fusionskattelovens § 5, stk. 1. Hovedreglen i fusionskattelovens § 5, stk. 1, kan kun fraviges, når koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret forud for eller i forbindelse med fusionen, jf. fusionskatteloven § 5, stk. 3, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3. I denne sag er det ubestridt, at koncernforbindelsen mellem B1 Holding og B GmbH hverken forud for eller i forbindelse med den gennemførte fusion ophørte, og betingelserne for at anvende undtagelsesbestemmelsen i fusionskattelovens § 5, stk. 3, var derfor ikke opfyldt. Hvis hovedreglen i fusionskattelovens § 5, stk. 1, skal fraviges i en situation som den foreliggende, vil det kræve en meget sikker hjemmel, jf. TfS.1998.137, og en sådan foreligger ikke.

Af forarbejderne til fusionskattelovens § 5, stk. 1, (lovforslag L 58 af 30. oktober 1975) fremgår, at formålet med bestemmelsen er at tilgodese administrative hensyn, ligesom den skal sikre, at fusionsdatoen er den samme for de fusionerede selskaber. De administrative og skattemæssige hensyn, der ligger til grund for hovedreglen om skattemæssig virkning fra den regnskabsmæssige skæringsdato, gør sig fuldt ud gældende i nærværende sag.

Efter forarbejderne til fusionskattelovens § 5, stk. 3, (Skatteudvalgets betænkning af 18. maj 2005 til lovforslag L 121 af 2. marts 2005) er formålet med undtagelsesbestemmelsen at sikre, at dispositioner foretaget af den købende koncern ikke arbitrært skal kunne påvirke den sælgende koncerns sambeskatningsindkomst. Undtagelsesbestemmelsen skal imø-

degå konflikter mellem koncerner med modstridende interesser og er derfor knyttet op på indtræden og udtræden af en koncernforbindelse, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Da fusionen omhandlet af denne sag ikke indebar et koncernskifte efter selskabsskattelovens § 31 C, er den risiko, som fusionsskattelovens § 5, stk. 3, skal værne imod, ikke til stede.

Det fremgår af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, (lovforslag L 121 af 2. marts 2005), hvorefter der skal foretages delårsopgørelser i forbindelse med indtræden og udtræden af koncerner, at bestemmelsen dels tjener det overordnede formål at undgå, at koncerner arbitrært kan undgå medregning af et helt års indkomst ved aktieoverdragelser, dels skal sikre, at der skabes en parallelitet med de regnskabsmæssige regler. Det fremhæves endvidere, at det er koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C, der er styrende for, hvorvidt der er sket indtræden eller udtræden af en koncern og dermed for, om der skal udarbejdes en delårsopgørelse. Yderligere fremgår det af forarbejderne, at lovgiver var opmærksom på, at selskaber kan udtræde af en sambeskatning, uden at koncernforbindelsen ophører, nemlig ved ophør af skattepligten til Danmark, og at lovgiver forudsatte, at anvendelsen af delårsopgørelser ikke fører til dobbeltbeskatning.

Af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, (lovforslag L 110 af 13. december 2006) fremgår endvidere, at koncerninterne omstruktureringer i videst muligt omfang skal kunne gennemføres med skattemæssig tilbagevirkende kraft og uden delårsopgørelse, herunder i en række tilfælde, hvor der formelt sker ind- eller udtræden af en dansk sambeskatningskreds. Hertil kommer, at det i forarbejderne – vedrørende spaltning af ultimative moderselskaber – anerkendes, at passiv indkomst fra kapitalanbringelser, herunder lån til koncernselskaber, kan udgå af koncernen – og dermed sambeskatningen – med tilbagevirkende kraft. I denne sag er der netop tale om sådan passiv indkomst fra udlån af overskydende kapital til et koncernselskab, idet B1 Holdings eneste indtægt i 2008 var indtægten fra passiv kapitalanbringelse i form af lån til et søsterselskab, og indkomsten blev ikke bragt ud af koncernen.

Der kan ikke lægges vægt på Skatteministeriets synspunkt om, at eneste formål med selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er, at indkomst for den periode, hvori der er koncernforbindelse, ikke bringes ud af sambeskatningen, herunder ved omstruktureringer med tilbagevirkende kraft, og at det følger af ”reglernes sammenhæng”, at det i relation til en grænseoverskridende fusion med ophør af national sambeskatning ikke kan tillægges betydning, at fusionsskattelovens § 5, stk. 3, og selskabsskattelovens § 31, stk. 3, efter deres ordlyd

alene finder anvendelse, såfremt der sker ophør eller indtræden af koncernforbindelse, jf. § 31 C. De anførte formålsbetragtninger indgår ikke i begrundelsen for indførelsen af undtagelsesbestemmelsen i fusionsskattelovens § 5, stk. 3, og kan ikke begrunde en fravigelse af hovedreglen i fusionsskattelovens § 5, stk. 1, hvortil kommer, at hensynet i øvrigt ikke gør sig gældende i relation til koncerninterne grænseoverskridende transaktioner, hvor koncernen fortsat vil blive beskattet af indkomsten blot i et andet land.

Heller ikke Skatteministeriets betragtninger om, at sammenhængen mellem bestemmelserne i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, og 3, indebærer, at begrebet ”koncernforbindelse, jf. § 31 C” ikke tager sigte på udenlandske koncernforbundne selskaber, kan tillægges betydning. Der er således hverken i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejder støtte for Skatteministeriets synspunkt om, at det i relation til transaktioner med udenlandske koncernselskaber er eneafgørende, om der sker udtræden af en national sambeskatning, således at der i denne relation skal sættes lighedstegn mellem koncernforbindelse og sambeskatning. I selskabsskattelovens § 31 sondres konsekvent mellem ”koncernforbundne selskaber”/”koncernforbindelse” på den ene side og ”sambeskattede” selskaber på den anden, jf. eksempelvis stk. 1 og 3, over for stk. 2. Der er dermed intet i bestemmelsernes ordlyd, som indikerer, at begreberne sambeskatning og koncernforbindelse skal ligestilles. Hertil kommer, at koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C ubestridt gælder uanset nationalitet. Der er dermed heller intet grundlag for en antagelse om, at anvendelsen af koncernbegrebet som afgrænsning af anvendelsesområdet for selskabsskattelovens § 31, stk. 3, alene skulle være møntet på danske selskaber. At lovgiver fuldt ud var opmærksom på, at udtræden af sambeskatningen i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner ikke nødvendigvis medfører krav om delårsopgørelse, bekræftes endvidere af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, hvori det om bestemmelsens anvendelsesområde hedder: ”Det betyder, at der skal foretages en opdeling af indkomsten i selskabet på det tidspunkt, hvor et selskab – uden at skattepligten til Danmark ophører – udtræder henholdsvis indtræder i en sambeskatning.” Den eksplicite undtagelse i relation til situationer, hvor skattepligten til Danmark ophører, viser netop, at lovgiver var opmærksom på, at krav om delårsopgørelse ikke skulle være en nødvendig følge af ind- og udtræden af dansk sambeskatning i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner.

Den anførte fortolkning af reglerne i fusionsskatteloven og selskabsskatteloven er i overensstemmelse med EU's fusionsskattedirektiv, der har til formål at imødegå særlige begrænsninger og byrder samt hindre dobbeltbeskatning i forbindelse med grænseoverskri-

dende fusioner, jf. direktivpræambelen. Skatteministeriets afvigende fortolkning strider derimod mod formålet med fusionsskattedirektivet og dermed mod det generelle princip om, at national ret i videst muligt omfang skal fortolkes i overensstemmelse med EU-direktivets ordlyd og formål.

Såfremt der måtte gives Skatteministeriet medhold i anbringendet om, at fusionsskattelovens § 5, stk. 3, finder anvendelse i denne sag, er bestemmelsen i strid med etableringsfriheden, jf. EUF-traktatens artikel 49, jf. artikel 54. Det følger af EU-Domstolens faste praksis, at der foreligger en traktatstridig restriktion af etableringsfriheden, når en foranstaltning medfører forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, der gør udøvelse af etableringsfriheden mindre interessant for udenlandske selskaber, medmindre en sådan restriktion kan begrundes i tvingende almene hensyn og er proportionel, jf. eksempelvis ordvalget i EU-domstolens afgørelser i sag C-79/01, Payroll Data, præmis 26, og sag C-157/07, Krankenheim, præmis 30. Såfremt fusionen mellem B1 Holding og B GmbH i medfør af fusionsskattelovens § 5, stk. 3, ikke kan gennemføres med skattemæssig virkning fra regnskabsårets begyndelse, foreligger der en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, der gør C koncernens udøvelse af etableringsfriheden i Danmark mindre interessant. Denne forskelsbehandling er hverken begrundet i tvingende almene hensyn eller proportional.

Skatteministeriet har navnlig gjort gældende, at skal indkomsten i et selskab, som deltager i en fusion, opgøres efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 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, jf. fusionsskattelovens § 5, stk. 3. Det er således afgørende for tidspunktet for den skattemæssige fusionsdato, om der skal udarbejdes en delindkomstopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Som følge af fusionen udtrådte B1 Holding af den nationale sambeskatning, som selskabet havde været en del af, indtil fusionen blev vedtaget på generalforsamlingen den 20. august 2008. Selskabets udtræden af sambeskatningen må anses for eller i hvert fald sidestilles med et ophør af en koncernforbindelse som omhandlet i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, med den virkning, at der skal foretages en delindkomstopgørelse. Skattemyndighederne har derfor med rette fastslået, at den skattemæssige fusionsdato er datoen for vedtagelsen af fusionen den 20. august 2008.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 3, regulerer ligesom lovens § 31, stk. 2, opgørelsen af ”sambeskatningsindkomsten”, der ifølge stk. 2 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”. Selskabsskattelovens § 31, stk. 3, hænger, ligesom stk. 2, uløseligt sammen med selskabsskattelovens § 31, stk. 1, der fastlægger kredsen af deltagerne i den nationale ”sambeskatning”. Den afgrænsning, som følger af bestemmelsens første punktum, indebærer, at alene koncernforbundne danske selskaber og koncernforbundne udenlandske selskabers filialer og faste ejendomme i Danmark indgår i sambeskatningskredsen, når international sambeskatning ikke er valgt. I et sådant tilfælde er koncernforbundne udenlandske selskaber – bortset fra eventuelle filialer og faste ejendomme i Danmark – følgelig uden relevans for opgørelsen af ”sambeskatningsindkomsten”. Eftersom selskabsskatteloven § 31, stk. 3, regulerer opgørelsen af ”sambeskatningsindkomsten” for de koncernforbundne selskaber og foreninger mv., som indgår i ”sambeskatningen” afgrænset ved stk. 1, må begrebet ”koncernforbindelse, jf. § 31 C” i stk. 3, mest naturligt anses for at tjene det formål at fastlægge kredsen af de selskaber, der indgår i ”sambeskatningen”. Når koncernforbundne danske selskaber (alene) indgår i en national sambeskatning, regulerer selskabsskattelovens § 31, stk. 3, altså kun forholdet mellem deltagerne i den nationale sambeskatning. Reglerne sammenhæng tilsiger således, at selskabsskattelovens § 31, stk. 3, går ud på, at der i alle tilfælde skal foretages en delindkomstopgørelse, når betingelserne for sambeskatning ikke har været opfyldt i hele indkomståret, herunder i tilfælde hvor et selskab udtræder af den nationale sambeskatning som følge af en fusion.

Af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 og fusionsskattelovens § 5, stk. 3, fremgår, at bestemmelserne har til formål at sikre, at indkomst, som et sambeskattet selskab optjener i sambeskatningsperioden, medregnes i sambeskatningsindkomsten. Reglerne skal modvirke, at indkomst optjent i sambeskatningsperioden bringes ud af sambeskatningen. Formålet med selskabsskattelovens § 31, stk. 3, tilsiger, at bestemmelsen går ud på, at der skal foretages en delindkomstopgørelse i alle tilfælde, hvor betingelserne for sambeskatning ikke har været opfyldt hele indkomståret. Motivet herfor gør sig gældende med fuld styrke, også for så vidt angår situationer som den foreliggende, hvor et selskab udtræder af den nationale sambeskatning, fordi det som følge af en fusion med et koncernforbundet udenlandsk selskab ophører med at eksistere. Hvis der ikke skulle foretages en delindkomstopgørelse i en sådan situation, ville det medføre, at indkomst som et sambeskattet selskab har optjent i sambeskatningsperioden bringes ud af sambeskatningen.

Forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, giver ingen holdepunkter for, at det i visse tilfælde skal være muligt at udtræde af en sambeskatning og samtidig bringe indkomst optjent i sambeskatningsperioden ud af sambeskatningen. Bemærkningerne i det oprindeligt fremsatte lovforslag (lovforslag L 121 af 2. marts 2005) giver således ikke be- læg for, at der kun skal foretages en delindkomststopgørelse, hvor et selskab udtræder hen- holdsvis indtræder i en sambeskatning ”uden at skattepligten til Danmark ophører”. Der er ingen holdepunkter for, at der skal slutes modsætningsvis fra den citerede passage, således at der ikke skal foretages en delindkomststopgørelse, hvis et selskab i tilknytning til sin ud- træden af sambeskatningen ophører med at eksistere og dermed ikke længere vil være skat- tepligtig til Danmark. En modsætningslutning ville da også være uforenelig med motivet for indførelsen af selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Bemærkningerne til ændringsforslaget (Skatteudvalgets betænkning af 18. maj 2005 over forslag til lov om ændring af sel- skabsskatteloven og andre skattelove), hvormed fusionsskattelovens § 5, stk. 3, blev ind- føjet som en del af sambeskatningsreformen, efterlader ingen tvivl om, at der skal foreta- ges en delindkomststopgørelse i ethvert tilfælde, hvor en omstrukturering – eksempelvis en fusion – fører til, at et selskab udtræder af en sambeskatning. I bemærkningerne gøres det således klart, at de foreslåede sambeskatningsregler adskiller sig fra de gældende regler ved, ”at indkomst fra selskaber, hvor betingelserne for sambeskatning ikke er opfyldt hele indkomståret, skal medregnes til sambeskatningsindkomsten”. I bemærkningerne tages ingen forbehold for visse særlige situationer, hvor et selskab skal kunne udtræde af sambe- skatningen, uden at der skal foretages en delindkomststopgørelse. Henset til motivet for reg- lens indførelse ville det heller ikke give mening at undtage eksempelvis en situation som den foreliggende, hvor motivet for reglens indførelse gør sig gældende med usvækket styr- ke.

Ved den senere ændring af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, som blev gennemført med lov nr. 343 af 18. april 2007, er det forudsat, at der i et tilfælde som det foreliggende skal fo- retages en delindkomststopgørelse, jf. Skatteministeriets kommentar til Foreningen af Stats- autoriseredes høringssvar over udkast til lovforslaget (lovforslag L 110 af 13. december 2006). Det er sigende, at den præcisering af koncerndefinitionen, som blev gennemført med denne lovændring, blev beskrevet i bemærkninger til lovforslaget under overskriften ”Tidspunktet for ind- og udtræden af sambeskatningen”.

Fusionsskattelovens § 5, stk. 3, og selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er en slags periodise- ringsregler. Hvis sagsøgerne får medhold, vil konsekvensen ikke kun blive, at indkomst

optjent under sambeskatningen i situationer som den foreliggende kan bringes ud af sambeskatningsindkomsten, men også at et eventuelt underskud i sambeskatningsperioden ikke vil kunne indgå i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Forarbejderne giver heller ingen holdepunkter for, at selskabsskattelovens § 31, stk. 3, skal kunne føre til et sådant resultat.

Fusionsskattedirektivet indeholder ikke bestemmelser som regulerer, fra hvilket tidspunkt en fusion skal have skattemæssig virkning. Det forhold, at det overordnede formål med fusionsskattedirektivet er at hindre særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger for blandt andet grænseoverskridende fusioner som følge af medlemsstaternes skatteregler, medfører ikke, at der dermed kan indlæses en regel om det skattemæssige virkningstidspunkt i direktivet. Da der ikke er nogen regel i direktivet, som regulerer spørgsmålet om tidspunktet for den skattemæssige virkning af fusioner, giver det heller ikke mening at tale om konform fortolkning eller implementering.

Beskatningen strider heller ikke mod retten til fri etablering, jf. EF-Traktatens artikel 43, jf. artikel 48, nu EUF-Traktatens artikel 49, jf. artikel 54. Det følger af EU-Domstolens faste praksis, at nationale skatteregler kun kan anses for at udgøre en restriktion af etableringsretten, hvis de indebærer en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, jf. eksempelvis sag C-593/14, Masco Danmark og Damixa, præmis 28. Det følger endvidere af EU-Domstolens praksis, at nationale skatteregler kun udgør en restriktion, hvis der er tale om forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

Fusionsskattelovens § 5 indebærer ingen forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, idet bestemmelsen finder anvendelse uden forskel på, om der er tale om en national fusion eller en grænseoverskridende fusion. Tilsvarende finder selskabsskattelovens § 31, stk. 3, anvendelse uden forskel på, om der er tale om en national sambeskatning eller en international, dvs. grænseoverskridende, sambeskatning. Der foreligger heller ingen forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, og dobbeltbeskatningen af den i sagen omhandlede indkomst er under ingen omstændigheder et udslag af, at de danske regler indebærer en restriktion for den fri etableringsret. Tilsvarende foreligger der heller ikke en forskelsbehandling ved, at sagsøgerne er blevet påført en yderligere, væsentlig økonomisk og administrativ byrde som følge af, at der skal udarbejdes en delopgørelse.

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Sagerne angår den skattemæssige fusionsdato for en grænseoverskridende fusion i indkomståret 2008 mellem det tyske selskab, B GmbH, og dette selskabs danske søsterselskab, B1 Holding, med B GmbH som modtagende (fortsættende) selskab, idet spørgsmålet er, om den skattemæssige fusionsdato er skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår den 1. februar 2008, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 1 og 4, jf. § 5, stk. 1, eller vedtagelsen af fusionen på en ekstraordinær generalforsamling i B1 Holding den 20. august 2008, jf. fusionsskattelovens § 15, stk. 1 og 4, jf. dagældende § 5, stk. 3.

De fusionerede søsterselskaber indgik i den tyske C koncern, hvori samtlige selskaber havde regnskabsår fra 1. februar til 31. januar, og indtil fusionen var B1 Holding efter selskabsskattelovens § 31, stk. 1, i national sambeskatning med koncernens øvrige danske selskaber, herunder med administrationsselskabet A A/S. Ved fusionen udtrådte B1 Holding af den nationale sambeskatning, men der skete hverken ophør eller etablering af koncernforbindelse inden eller i forbindelse med fusionen.

Det følger af fusionsskattelovens § 5, stk. 1, at datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende anses for fusionsdato, idet det er en betingelse, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. Af den dagældende lovbestemmelses stk. 3 fremgår, at såfremt indkomsten i et selskab, der deltager i fusionen, opgøres efter reglerne i den dagældende selskabsskattelovs § 31, stk. 3, som følge af at koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen, anvendes uanset stk. 1 tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen af koncernforbindelsen som skattemæssig fusionsdato. Efter selskabsskattelovs § 31, stk. 1, er koncernforbundne selskaber, der er skattepligtige til Danmark, undergivet national sambeskatning, og af den dagældende lovbestemmelses stk. 3 følger, at hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten indkomsten i den del af indkomståret, hvori der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C.

Efter ordlyden af den dagældende fusionsskattelovs § 5, stk. 3, og den dagældende selskabsskattelovs § 31, stk. 3, forudsætter bestemmelseernes anvendelse således, at koncernforbindelsen henholdsvis er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med fusionen henholdsvis ikke har været til stede med et selskab hele året. Herefter, og da forarbejderne

til bestemmelserne ikke giver belæg for anden fortolkning, finder landsretten, at B1 Holdings udtræden af national sambeskatning ikke kan anses for eller sidestilles med ophør af en koncernforbindelse som omhandlet i dagældende selskabsskattelovs § 31, stk. 3, med den virkning, at der skal foretages en delårsopgørelse og fastsættelse af skattemæssig fusionsdato efter den dagældende fusionskattelovs § 5, stk. 3.

Den skattemæssige fusionsdato for B GmbH og B1 Holding er således skæringsdatoen for B GmbHs regnskabsår den 1. februar 2008, jf. fusionskattelovs § 5, stk. 1. Da der er enighed om virkningen af en skattemæssig fusionsdato fastsat som anført, tager landsretten herefter A A/S og B GmbHs påstande til følge.

Skatteministeriet skal betale sagsomkostninger for landsretten til B GmbH og A A/S med 375.000 kr. til hvert selskab. Beløbene er til dækning af udgifter til retsafgift og til advokatbistand, idet der ved fastsættelsen af sidstnævnte beløb er henset til sagernes værdi, karakter og omfang samt til, at B GmbH og A A/S har været repræsenteret af samme advokat.

#### T h i k e n d e s f o r r e t :

Skatteministeriet skal anerkende, at den skattepligtige indkomst for B1 Holding A/S (nu B GmbH) for indkomståret 2008 nedsættes med 140.474.866 kr.

Skatteministeriet skal anerkende, at den i sambeskatningen med A A/S medregnede skattepligtige indkomst for B1 Holding A/S (nu B GmbH) for indkomståret 2008 nedsættes med 140.474.866 kr.

I sagsomkostninger for landsretten skal Skatteministeriet betale 375.000 kr. til B GmbH og 375.000 kr. til A A/S.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

(Sign.)

— — —  
**Udskriftens rigtighed bekræftes. Østre Landsret, den 27-10-2017**

**Camilla V. Thomsen**  
**Kontorfuldmægtig**