

REVIFAXEN

NYHEDSBREV OM SKATTER OG AFGIFTER

Nummer 1438 af 5/10 2020

Mulighed for genoptagelse i relation til fordeling af underskud ved omstruktureringer

Skatterådet traf i 2016 to afgørelser, der ændrede praksis vedrørende fordeling af underskud i forbindelse med skattefri grenspaltning. Først nu er der kommet et styresignal, der angiver retningslinjerne for genoptagelse af tidligere afgørelser.

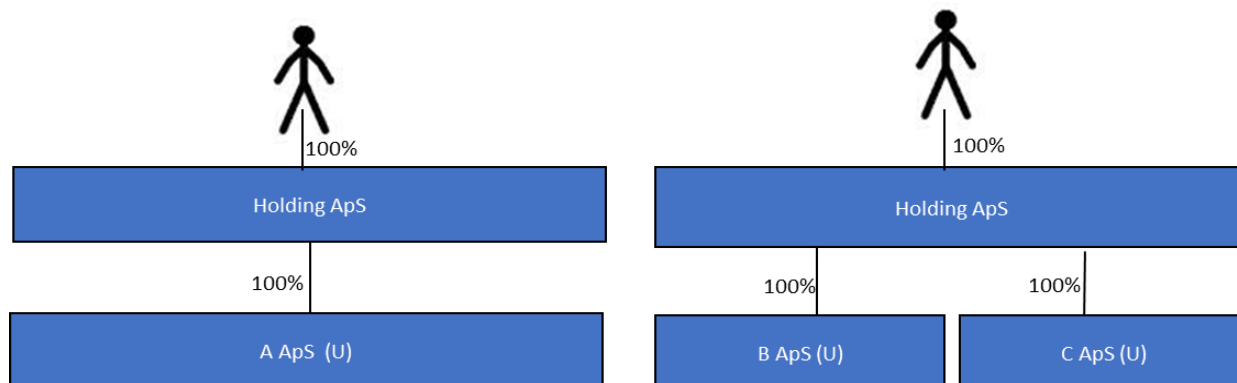
Fordeling af underskud ved spaltninger generelt

Ved spaltning af et selskab eller ved tilførsel af aktiver skal der tages stilling til fordelingen af underskud. Ved spaltninger skal der skelnes mellem, om det indskydende selskab ophører ved spaltningen, eller om der er tale om en spaltning, hvor det indskydende selskab ikke ophører, de såkaldte grenspaltninger.

Der skal desuden skelnes mellem, om de modtagende selskaber ved en spaltning er eksisterende selskaber eller nystiftede selskaber.

Hvis et selskab ophører ved spaltningen, og der stiftes to nye selskaber, skal et eventuelt underskud fordeles mellem disse to nye selskaber. Disse selskaber kan imidlertid ikke selv bruge underskuddet. Eneste måde, underskuddet kan bruges på, er, hvis det ophørende selskab indgik i en sambeskatning, og de to nye selskaber fortsat indgår i den samme sambeskatning. I så fald kan underskuddet som udgangspunkt anvendes af de andre selskaber i sambeskatningen, så længe sambeskatningen med de underskudsgivende selskaber opretholdes. Et nyt selskab kan aldrig selv anvende et underskud, der er opstået, før dette selskab blev stiftet.

Nedenstående eksempel illustrerer dette:



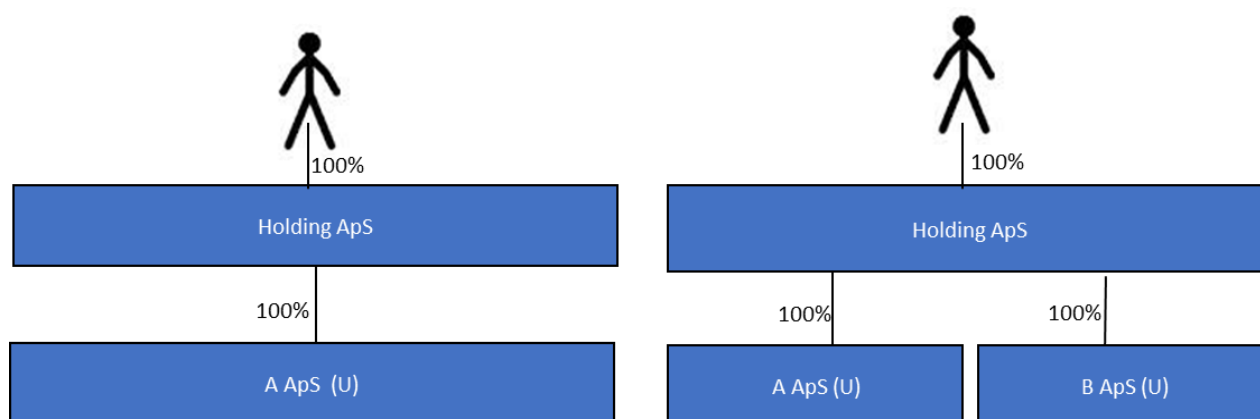
I eksemplet spaltes A ApS til to nye selskaber, B ApS og C ApS. Underskuddet i A ApS fordeles til B ApS og C ApS. B ApS og C ApS kan ikke anvende underskuddet efter spaltningen. Underskuddet kan dog anvendes af Holding ApS, så længe B ApS og C ApS indgår i sambeskatningen.

Hvis A ikke indgik i en sambeskatning, ville en spaltning af selskabet indebære, at underskuddet ville bortfalde.

Særligt om grenspaltninger

Ved grenspaltninger var det tidligere skattemyndighedernes holdning, at et eventuelt underskud i det indskydende selskab skulle fordeles mellem det indskydende selskab og det modtagende selskab.

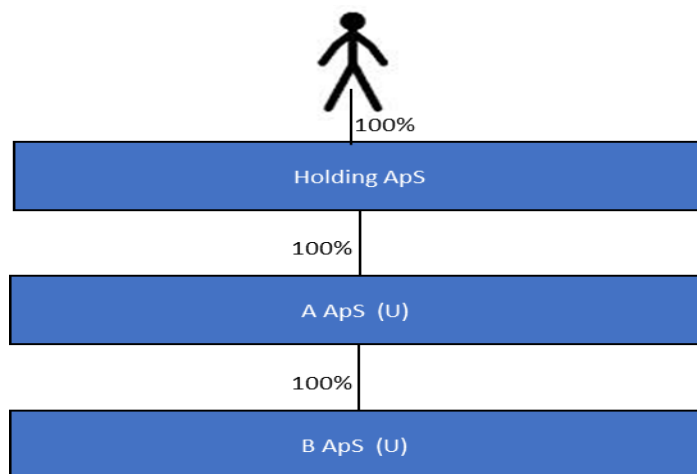
Dette kunne få betydning for mulighederne for at anvende underskuddet fremadrettet:



I eksemplet er der gennemført en delvis spaltning (grenspaltning) af A, hvor A har udskilt en aktivitet til det nystiftede selskab B.

Efter tidligere praksis skulle en del af underskuddet i A ApS henføres til B. Dette blev ændret ved to skatterådsafgørelser i 2016, hvorefter hele underskuddet skal blive i det (fortsættende) indskydende selskab. Det (fortsættende) indskydende selskab kan dermed selv anvende underskuddet, ligesom de selskaber i sambeskatningen, som kunne anvende underskuddet inden grenspaltningen, fortsat kan anvende underskuddet.

Ved tilførsel af aktiver var det ligeledes tidligere skattemyndighedernes holdning, at en del af underskuddet skulle henføres til det modtagende selskab.



I eksemplet er der gennemført en tilførsel af en del af aktiviteten i A ApS til det nystiftede datterselskab B ApS efter reglerne om skattefri tilførsel af aktiver. B ApS kan ikke selv anvende det underskud, der er henført til B ApS. Dog kan det anvendes i sambeskatningen. Hvis B ApS bliver solgt eller likvideret, bortfalder mulighederne for at anvende underskuddet.

I de to afgørelser fra 2016 fastslog Skatterådet, at der ikke er hjemmel til at stille krav om, at en del af underskuddet ved skattefrie delvise spaltninger skal henføres til det modtagende selskab. Da samme forhold gør sig gældende ved en skattefri tilførsel af aktiver, fortolkes Skatterådets afgørelser således, at der heller ikke kan stilles krav om, at en del af underskuddet skal henføres til det modtagende selskab ved en skattefri tilførsel af aktiver.

Underskuddet kan dermed forblive i det indskydende selskab, hvilket vil indebære, at der er større sandsynlighed for, at underskuddet kan anvendes fremadrettet.

Som følge af den "nye" praksis er det muligt at få genoptaget tidligere omstruktureringer, hvor underskuddet er blevet fordelt mellem det indskydende og det modtagende selskab ved en skattefri grenspaltning eller ved en skattefri tilførsel af aktiver.

Nyt styresignal om ændring af fordeling af underskud

Først nu, 4 år efter at Skatterådet har underkendt hidtidig praksis, har Skattestyrelsen udstukket de nærmere retningslinjer for genoptagelse. Det er sket i et såkaldt styresignal.

Hvem kan få genoptagelse?

Det fremgår af styresignalet, at de selskaber, der ønsker at opretholde fordelingen, ikke behøver at foretage sig noget.

For dem, der ønsker at tilbageføre underskuddet til det indskydende selskab, er der i styresignalet fastlagt konsekvenser og retningslinjer for tilbageførslen af underskuddet.

Udgangspunktet er, at underskuddet kan tilbageføres, men i visse tilfælde kan en tilbageførsel give udfordringer, for eksempel hvis selskabet er solgt til en anden koncern.

Tilbageførslen har ikke uhensigtsmæssige skattemæssige konsekvenser

Indledningsvis er der i styresignalet en præcisering af, at en tilbageførsel af underskud ikke medfører uhensigtsmæssige skattemæssige konsekvenser.

- En tilbageførsel af underskuddet til det indskydende selskab vil skattemæssigt hverken blive behandlet som et tilskud eller udbytte.
- En tilbageførsel af underskuddet vil heller ikke medføre, at grenkravet ved spaltningen eller tilførslen ikke er opfyldt, ligesom en tilbageførsel ikke vil kunne indebære, at betingelsen om, at tilførslen eller spaltningen skal ske til handelsværdien, ikke er opfyldt. Endelig vil en tilbageførsel af underskuddet ikke kunne indebære, at balancetilpasningskravet ikke er opfyldt.
- Hvis der betales en godtgørelse til selskabet, svarende til skatteværdien af underskuddet, for at få tilbageført underskuddet, vil en sådan godtgørelse ikke være skattepligtig.

Underskuddet er ikke i behold

Der kan opstå situationer, hvor underskuddet ikke længere er i behold. Det kan være bortfald på grund af de særlige regler om bortfald ved gældseftergivelse eller ejerskifte, eller underskuddet kan være anvendt til modregning i overskud.

Underskuddet er modregnet i overskud

Hvis underskuddet allerede er anvendt, vil underskuddet ikke kunne tilbageføres. Det vil være i tilfælde, hvor underskuddet er modregnet i overskud. Dette forekommer umiddelbart indlysende.

Underskuddet er bortfaldet ved akkord

I visse tilfælde bortfalder et underskud, hvis et selskab har fået en akkord. En akkord er en gældsnedsettelse, der er tiltrådt af flertallet af kreditorerne.

Hvis et underskud, der er fordelt til et modtagende selskab, ikke er blevet anvendt, men er bortfaldet, fordi det modtagende selskab har fået en akkord, vil der kunne anmodes om tilbageførsel af underskuddet til det indskydende selskab. Tilbageførsel forudsætter, at alle berørte parter anmoder om genoptagelse.

Ejerskifte

Hvis et underskud, der er fordelt til et modtagende selskab, ikke er blevet anvendt, fordi der er sket ejerskifte, vil der kunne anmodes om tilbageførsel af underskuddet til det indskydende selskab.

Hvis der for eksempel er gennemført en grenspaltning til et nystiftet selskab, og dette nystiftede selskab efterfølgende er blevet solgt, vil underskuddet i det nystiftede selskab ikke længere kunne anvendes i den hidtidige sambeskatning.

Tilbageførsel af underskud i dette tilfælde forudsætter, at alle berørte parter anmoder om genoptagelse. Det bemærkes, at hverken det nystiftede selskab eller de nye ejere kan bruge det fordelte underskud, hvorfor det langt fra kan udelukkes, at alle berørte parter vil tiltræde ændringen.

Likvidation

Hvis det selskab, der modtog underskuddet, senere er likvideret, eksisterer der ikke længere et underskud i koncernen, idet selskabet med underskud ikke eksisterer. Der kan derfor ikke ske tilbageførsel i disse situationer.

Frister for genoptagelse

Styresignalet indebærer mulighed for at få tilbageført underskuddene til det indskydende selskab helt tilbage til 2013, hvis betingelserne i retningslinjerne er opfyldt.

En anmodning skal dog indgives senest 6 måneder efter offentliggørelse af styresignalet den 27. maj 2020.

Med venlig hilsen

Skatteafdelingen
REVITAX A/S

Ewaldsgade 5
2200 København N
Telefon 3391 2201