

HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 17. november 2015

Sag 22/2014

(1. afdeling)

GN Store Nord A/S

(advokat Hans Severin Hansen)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Steffen Sværke)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 5. afdeling den 29. januar 2014.

I pådømmelsen har deltaget syv dommere: Poul Søgaard, Niels Grubbe, Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen, Hanne Schmidt, Oliver Talevski og Jan Schans Christensen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Processuelle spørgsmål

Skatteministeriet har i sit sammenfattende processkrift af 19. oktober 2015 bl.a. anført, at GN Store Nord's fravalg af international sambeskatning for indkomståret 2005 afskar fremførsel af udenlandske underskud, der ikke var benyttet, herunder det ubenyttede underskud, der hidrørte fra Beltone Electronics LCC. Skatteministeriet har endvidere anført, at Beltone Electronics' ubenyttede underskud ved fusionen overgik til det umiddelbare og fortsættende moderselskab GN ReSound North America Corp.

GN Store Nord har anført, at Skatteministeriet hermed har fremsat to nye anbringender, som tidligere var gjort gældende og frafaldet under forberedelsen af landsretssagen. Efter GN Store Nord's opfattelse består Skatteministeriets første nye anbringende i, at et ubenyttet un-

derskud fra et udenlandsk likvideret selskab bortfalder, blot fordi det er udenlandsk. Skatteministeriets andet nye anbringende består i, at et ubenyttet underskud fra et udenlandsk likvideret selskab overgår til dets umiddelbare moderselskab efter sambeskatningsvilkår 2.11. GN Store Nord har protesteret imod, at disse to anbringender tages under pådømmelse, jf. retsplejelovens § 383.

Skatteministeriet har heroverfor bl.a. anført, at de ovennævnte synspunkter, der er fremsat i det sammenfattende processkrift, ikke udgør anbringender, men alene er udtryk for en retlig argumentation. Skatteministeriet har endvidere anført, at synspunkterne blev gjort gældende såvel i Landsskatteretten som i landsretten, og at synspunkterne ikke er frafaldet.

Højesteret finder, at Skatteministeriets ovennævnte synspunkter i det sammenfattende processkrift er udtryk for retlig argumentation til støtte for ministeriets anbringender, og at synspunkterne i øvrigt hverken er nye eller frafaldet. Der er derfor ikke grundlag for at afskære synspunkterne.

Supplerende om retsgrundlaget

I sambeskatningscirkulære nr. 169 af 16. december 2003 (TS-CIRK 2003-40) fastsat i medfør af den dagældende selskabsskattelovs § 31 er anført bl.a.:

”2. Under sambeskatningen – og ved dennes ophør – er de sambeskattede selskaber undergivet de til enhver tid gældende vilkår. For tiden gælder følgende:

Vilkår:

...

2.4. Underskud fordeles under sambeskatning efter følgende retningslinjer:

Er der underskud i et eller flere af de sambeskattede selskaber, fordeles disse underskud forholdsmæssigt på de selskaber, som har overskud for det pågældende år. Underskud, der ikke kan indeholdes i de øvrige selskabers overskud for dette år, fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for de efterfølgende år. Ubenyttede underskud fra tidligere år fradrages i medfør af ligningslovens § 15 fortrinsvis i overskud hos det selskab, der har haft underskuddet, idet ældre underskud i de øvrige sambeskattede selskaber dog fradrages forud for selskabets eget underskud for et senere år. Et herudover ubenyttet underskud fra tidligere år fremføres forholdsmæssigt til fradrag i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, som har overskud.

...

2.10. Ønskes sambeskatningen bragt til ophør, må selskaberne give meddelelse herom til skattemyndigheden senest inden udløbet af fristen for rettidig selvangivelse for det indkomstår, i hvilket særbeskatning ønskes påbegyndt...

2.11. Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

Ved ophør af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation af datterselskabet kan fremførelse af underskud efter ligningslovens § 15 ikke ske i det omfang, underskuddene har været brugt til fradrag ved opgørelsen af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst, jf. vilkår 2.4.”

Af ligningsvejledningen for 2004, afsnit S.D.1. Fusion, fremgår bl.a.:

”Hvis en skattepligtig fusion finder sted mellem to sambeskattede selskaber, kan underskud, der er opstået og ikke anvendt under sambeskatningen, anvendes i det modtagende selskab, se afsnit S.D.4.2.

...

Når der selskabsretligt fusioneres, uden at fusionsskattelovens regler anvendes, foreligger der en skattepligtig fusion. Skattepligtig fusion betragtes skatteretligt som et almindeligt skattepligtigt køb og salg af aktiver og passiver.”

Tilsvarende er fremgået af ligningsvejledningerne siden 1994.

Af ligningsvejledningen for 2004, afsnit S.D.4.21, fremgår bl.a.:

”S.D.4.21

Vilkår 2.11.- Ophør ved datterselskabets likvidation m.v.

Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode samt eventuelle uudnyttede underskud fra tidligere år under sambeskatningen kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler, herunder fremføres i medfør af LL § 15.”

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og hovedspørgsmål

Belton Electronics LLC og GN ReSound North America Corp., der begge var sambeskattet med GN Store Nord i årene 2000-2004, fusionerede med skattemæssig virkning den 20. december 2004 ved en skattepligtig lodret fusion med GN ReSound som det fortsættende

(modtagende) selskab og med Beltone Electronics som det ophørende (indskydende) selskab. Ved fusionen var der et betydeligt skattemæssigt underskud i Beltone Electronics, som delvist blev anvendt til fradrag i sambeskatningsindkomsten i 2004.

Sagen angår, om der er hjemmel til, at GN Store Nord og de med dette selskab fortsat sambeskattede selskaber kan fremføre den ubenyttede del af underskuddet, ca. 965 mio. kr., til fradrag i sambeskatningsindkomsten i 2005 og senere indkomstår.

Reglerne om frivillig sambeskatning blev ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 med virkning for indkomstår påbegyndt den 15. december 2004 eller senere afløst af regler om tvungen national sambeskatning med mulighed for at tilvælge international sambeskatning. GN Store Nord traf beslutning om, at selskaberne i koncernen med virkning fra den 1. januar 2005 alene skulle være omfattet af reglerne om national sambeskatning med den følge, at GN ReSound udgik af sambeskatningen.

GN Store Nord's synspunkt er, at det ubenyttede underskud i Beltone Electronics efter de hidtil gældende regler overgik til GN Store Nord og de med dette selskab fortsat sambeskattede selskaber ved fusionen den 20. december 2004, og at underskuddet er bevaret i medfør af overgangsreglerne i de nye sambeskatningsregler, jf. 2005-lovens § 15, stk. 2, og stk. 3, første og sidste punktum. Det er heroverfor Skatteministeriets synspunkt, at underskuddet efter de hidtil gældende regler ved fusionen overgik til GN ReSound som det fortsættende (modtagende) selskab, og at underskuddet fulgte dette selskab, da det pr. 1. januar 2005 udgik af sambeskatningen.

Reglerne om underskudsfremførsel og sambeskatning

Efter de for 2004 gældende regler kunne Ligningsrådet tillade sambeskatning af et dansk moderselskab og dets danske og/eller udenlandske datterselskaber, jf. den dagældende selskabskattelovs § 31. Betingelserne og vilkårene for sambeskatning var fastsat i det sambeskatningscirkulære (dengang TS-CIRK 2003-40), som Ligningsrådet havde udstedt i medfør af § 31.

Af sambeskatningsvilkår 2.4 om fordeling af underskud fremgår bl.a., at underskud, der ikke kan indeholdes i de øvrige selskabers overskud for dette år (ubenyttet underskud), fordeles

forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for det efterfølgende år. Det fremførte ubenyttede underskud henføres således til de enkelte underskudsgivende selskaber og fremføres til fradrag i de fortsat sambeskattede selskabers indkomst. Sambeskatningsvilkår 2.10 angår tilfælde, hvor sambeskatning for et selskab ønskes bragt til ophør, således at selskabet i det følgende år særbeskattes. I sammenhæng betyder de to vilkår, at et selskab, der under sambeskatning har haft ubenyttet underskud, og som overgår til særbeskatning, tager den ubenyttede underskudssaldo med sig ud af sambeskatningen.

Sambeskatningsvilkår 2.11, stk. 1, angår tilfælde, hvor et sambeskattet selskab ophører ved likvidation og derfor udgår af sambeskatningen. Vilkåret omtaler alene ophør ved likvidation, men må antages også at gælde ophør ved skattepligtig fusion. Det bestemmes i vilkåret, at selskabets eventuelle underskud ved ophøret kan bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

Vilkår 2.11 tager ikke stilling til, om det ophørte selskabs ubenyttede underskud skal henføres til et bestemt af de øvrige sambeskattede selskaber og i givet fald hvilket. Det fremgår heller ikke af vilkår 2.4.

Det fremgår af Ligningsvejledningen 2004-4, S.D.1. Fusion – i lighed med, hvad der er anført i ligningsvejledninger for de forudgående 10 år – at hvis en skattepligtig fusion finder sted mellem to sambeskattede selskaber, kan underskud, der er opstået og ikke anvendt under sambeskatningen, anvendes i det modtagende selskab. Der er ikke i sagen oplysninger, som viser, at skattemyndighederne har fulgt en anden praksis end den, der er angivet i ligningsvejledningen. Den løsning, der angives i ligningsvejledningen, er i overensstemmelse med de selskabsretlige principper, der gælder for behandling af aktiver og forpligtelser ved fusion af kapitalselskaber. Et ubenyttet underskud, der tillades fremført i sambeskatning, repræsenterer således et aktiv, der ligesom andre aktiver ved fusion overgår til det fortsættende (modtagende) selskab.

Højesteret finder herefter, at et ubenyttet underskud i det ophørende selskab må henføres til det fortsættende (modtagende) selskab. Hvis dette selskab fortsat indgår i sambeskatningen, kan underskuddet fremføres og benyttes til fradrag i de sambeskattede selskabers overskud i

de følgende indkomstår. Forlader det fortsættende selskab derimod sambeskatningen og overgår til særbeskatning, følger underskuddet selskabet og kan ikke anvendes i sambeskatningen.

Den konkrete sag

Det følger af det anførte, at det ubenyttede underskud, der var i Beltone Electronics ved fusionen den 20. december 2004, må henføres til GN ReSound. GN Store Nord traf beslutning om, at koncernens selskaber pr. 1. januar 2005 alene skulle være omfattet af reglerne om national sambeskatning, og GN ReSound udtrådte derfor af sambeskatningen og overgik i stedet til særbeskatning. På denne baggrund finder Højesteret, at der ikke er hjemmel til, at GN Store Nord og de med dette selskab fortsat sambeskattede selskaber kan fremføre den ubenyttede del af underskuddet i Beltone Electronics til fradrag i sambeskatningsindkomsten for 2005 og senere indkomstår.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal GN Store Nord A/S betale 750.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afgivelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.