

skabsopstilling, åbningsbalance, skriftlig redegørelse for fusionsplanen m.v. Der skal endvidere indsendes dokumentation for, at fusionen er endeligt vedtaget i de deltagende selskaber. Der kan altså højst blive tale om 6 måneders tilbagevirkende kraft. Kravet om indsendelse af dokumenter til den skatteansættende myndighed gælder kun for fusioner, der gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Den tilbagevirkende kraft indebærer, at den opgørelse over hvilke aktiver og passiver, der overdrages i forbindelse med fusionen og dermed skal medtages i åbningsbalancen for det modtagende selskab, afspejler aktivsammensætningen på en skæringsdato, der kan ligge op til 6 måneder forud for vedtagelsen af fusionen. Tillægges fusionen skattemæssig virkning fra skæringsdatoen, lægges værdien af det indskydende selskab pr. denne dato, som afspejlet i vederlaget for aktierne eller anparterne i det indskydende selskab, til grund ved opgørelsen af det indskydende selskabs afståelsessum samt det modtagende selskabs anskaffelsessum for de overdragne aktiver og passiver, og det modtagende selskab medregner ved indkomstopgørelsen de indtægter og udgifter, som måtte anses for at vedrøre selskabet, såfremt fusionen af selskaberne rent faktisk var sket på skæringsdatoen til værdierne pr. denne dato. Adgangen til i relation til opgørelsen og værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver og til indkomstopgørelsen at anse overdragelsen for sket pr. skæringsdatoen er indholdt af begrebet skattemæssig tilbagevirkende kraft i den betydning, det benyttes ved fusion, stiftelse og virksomhedsdannelse. Begrebet kan i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse i Tfs 1997, 16, ikke tillægges et videre indhold.

Den tilbagevirkende kraft indebærer således ikke, at de almindelige regler for fastlæggelsen af det skattemæssige erhvervs- eller afståelsestidspunkt fraviges. I denne relation vil tidspunktet for vedtagelsen af fusionen være afgørende. Erhverver det modtagende selskab en post aktier fra det indskydende selskab, og ønsker selskabet at sælge denne skattefrit, må det således vente i 3 år fra vedtagelsestidspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4.

Den tilbagevirkende kraft ændrer heller ikke på hvilke skatteregler, der skal anvendes på en given disposition. Træder der eksempelvis nye regler i kraft med virkning for overdragelser, der foretages efter en given dato mellem skæringsdatoen og tidspunktet for vedtagelsen af fusionen, vil det være det faktiske overdragelsestidspunkt, der er afgørende for hvilket regelsæt, der skal finde anvendelse. Avance og tab, der konstateres ved den overdragelse fra det indskyd-

ende til det modtagende selskab, som fusionen indebærer, skal således opgøres efter de regler, der gælder på tidspunktet for vedtagelsen af fusionen. Avancer og tab, som konstateres vedrørende overdragelser, selskaberne hver især har foretaget i perioden fra skæringsdatoen til vedtagelsen, skal ligeledes opgøres efter de regler, der gjaldt på tidspunktet for de pågældende overdragelser. En skærpet avancebeskatning kan således ikke undgås ved at tillægge fusionen tilbagevirkende kraft.

Det, der har givet anledning til særlige overvejelser i forbindelse med afgrænsningen af den tilbagevirkende kraft, er spørgsmålet om værdiansættelsen af de overdragne aktiver og passiver, da denne i flere sammenhænge vil være forbundet med de løbende indtægter og udgifter, som i konsekvens af den tilbagevirkende kraft indgår i det modtagende selskabs skattepligtige indkomst. Er der eksempelvis ved salg af en post obligationer i perioden mellem skæringsdatoen og vedtagelsen af fusionen konstateret en gevinst på 2 mio. kr. i forhold til værdien på skæringsdatoen, vil der ikke være den fornødne sammenhæng, hvis værdien af obligationerne - og dermed det modtagende selskabs anskaffelsessum for disse - er forhøjet med dette beløb samtidig med, at det modtagende selskab medtager gevinsten ved opgørelsen af sin indkomst.

Det er således i lovbestemmelsen fastsat, at det er værdierne pr. skæringsdatoen, der lægges til grund. Disse må i udgangspunktet antages at svare nogenlunde til værdierne på vedtagelsestidspunktet, da det modtagende selskab må antages at lægge vægt på, at vederlaget står i forhold til det, der rent faktisk overdrages. Vederlaget vil være fastsat med udgangspunkt i værdierne på skæringsdatoen, der kan ligge op til 6 måneder forud for vedtagelsen, men de under lovforberedelsen hørte advokater og revisorer har oplyst, at de udsving, der måtte være, heller ikke ved skattepligtige fusioner mellem uafhængige parter giver anledning til ændring af bytteforhold m.v. Skulle der i perioden indtræde meget drastiske tab i et af selskaberne, vil det i stedet betyde, at fusionen opgives.

Det skal holdes for øje, at der er tale om en skattepligtig overdragelse, og at hvert enkelt aktiv ved avanceopgørelsen i det indskydende selskab - der som følge af fusionen i skatteretlig forstand anses for opløst, jf. selskabsskatteovens § 5 - skal anses for afstået for en del af det samlede faktiske vederlag, forstået som værdien af det til aktionærerne i det indskydende selskab ydede vederlag. Vederlaget, som i forhold til aktionærerne behandles som likvidationsprovenu, kan såvel være aktier/anparter i det modtagende selskab som kontanter.