

HD(R) Afgangprojekt

Forfattere:

Mathias Thornbull Thomsen

Mads Sanderhoff Poulsen

Vejleder:

Henrik Vestergaard Andersen

National sambeskatning

Copenhagen Business School – Handelshøjskolen

Institut for Regnskab og Revision

Maj 2015

Indholdsfortegnelse

1 Forord	4
2 Indledning	5
3 Problemformulering	5
4 Afgrænsning	6
5 Metodevalg	7
5.1 Disponering	8
5.2 Kildekritik	8
5.3 Målgruppe	8
5.4 Forkortelser	9
6 Hvordan har den historiske udvikling af sambeskatningsreglerne været i Danmark?	10
6.1 Fra 1903 til 1960	10
6.2 Fra 1960 til 2005	11
6.3 2005 og frem	12
7 Hvad er sambeskatning?	14
7.1 National sambeskatning	14
8 Hvem er omfattet af sambeskatning?	15
8.1 Hvilke skattesubjekter er omfattet af national sambeskatning?	15
8.2 Koncerndefinition	18
8.2.1 Flere ejere – hvordan afgøres hvem der er moderselskabet?	19
8.2.2 Udvælgelse og fastsættelse af øverste ledelsesorgan	20
8.2.3 Stemmemaajoritet ved direkte eller indirekte indflydelse	20
8.3 Delkonklusion	21
9 Hvad er et administrationsselskab, og hvilken funktion har det?	22
9.1 Valg af administrationsselskab	23
9.2 Administrationsselskabets funktion	24
9.3 Hæftelser i sambeskatningen	25
9.3.1 Hæftelser ved udtræden	27
9.4 Delkonklusion	28

10	Hvilken betydning har indkomståret, og hvad betyder ind- og udtræden i en koncern?	29
10.1	Indtræden i en koncern	30
10.1.1	Eksempel 1 Administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår og etablerer koncernforbindelse med et datterselskab, som har forskudt indkomstår.....	31
10.1.2	Eksempel 2 Datterselskabet har påbegyndt et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af administrationsselskabet på tidspunktet for koncernforbindelsens etablering.	31
10.1.3	Eksempel 3 Koncernforbindelsen etableres på et tidspunkt hvor administrationsselskabet har påbegyndt et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af datterselskabet.....	32
10.2	Udtræden af en koncern	34
10.2.1	Likvidation i en sambeskatning	34
10.2.2	Konkurs i en sambeskatning.....	35
10.3	Delkonklusion	35
11	Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten, herunder hvordan fordeles over- og underskud?	37
11.1	Faste driftssteder og faste ejendomme	37
11.2	Underskuds rækkefølgen.....	39
1.	Særunderskud.....	39
2.	Egne underskud	39
3.	Fordeling af årets underskud.....	40
4.	Andre selskabers underskud fra tidligere år	40
11.3	Subsambeskatning.....	40
11.4	Opgørelse af sambeskatningsindkomst.....	41
11.4.1	Egne underskud fra tidligere år	43
11.4.2	Fordeling af årets underskud.....	43
11.4.3	Andre selskabers underskud fra tidligere år	44
11.5	Underskudsbegrænsning.....	45
11.5.1	Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst omfattet af underskudsbegrænsningen...	46
11.6	Sambeskatningsbidrag.....	49
11.6.1	Fordeling af skatter indenfor koncernen.....	49
11.7	Delårsindkomst.....	50
11.7.1	Skattemæssige afskrivninger	51
11.8	Tilskud mellem sambeskattede selskaber	54
11.9	Delkonklusion	57
12	Cases	58

12.1 Case 1.....	58
12.2 Case 2.....	65
12.3 Case 3.....	71
13 Er sambeskatning til gavn for de danske selskaber?	74
13.1 Fordele	74
13.2 Ulemper	74
14 Konklusion	76
15 Litteraturliste	79
16 Figur liste	81
17 Tabel liste.....	82

1 Forord

Vores valg af emne, der er faldet på sambeskatning, skyldes en øget interesse, der er skabt gennem vores daglige arbejde. Vi arbejder som revisorer, hvor vi delvist har haft med koncernforbundne selskaber at gøre, og vi har i den forbindelse stiftet bekendtskab med sambeskatning. Dog har vi endnu ikke haft de helt store arbejdsopgaver med sambeskatning, hvorfor vi finder det interessant, at skrive om lige netop dette emne i denne opgave.

Sambeskatning er en stor del af det, at arbejde med koncerner som revisor, idet vi også yder skattemæssig rådgivning. Arbejdet består dermed også i at opgøre sambeskatningsindkomsten, opgøre fordeling af under- og overskud og en lang række flere opgaver, som vi vil komme ind på i denne opgave.

Vi ønsker derfor med denne opgave at udarbejde en teoretisk gennemgang af sambeskatning i koncerner. Vi vil afslutningsvist anvende den teoretiske læring i praktiske eksempler, hvor vi selv udarbejder fiktive cases med inspiration fra det virkelige liv. Med opgaven er det vores formål, at tilegne os en viden som vi kan anvende i vores arbejde, og som kan danne grundlaget for vores videre udvikling.

Opgaven er udarbejdet af:

Mathias Thornbull Thomsen

Mads Sanderhoff Poulsen

2 Indledning

Der er mange danske selskaber, der indgår i en koncern, for hvem sambeskatning er et relevant emne. Der har det seneste årti været markante ændringer på området, hvorfor det er vigtigt at holde sig ajour med de lovændringer, der har været. Man kan forvente, at der i fremtiden fortsat vil komme lovændringer til området, da politikerne ønsker at optimere sambeskatningsforholdene således, at disse ikke kan misbruges, og for at sikre en vis skattebetaling i Danmark.

Efter den nationale sambeskatning blev obligatorisk i 2005, er der blevet pålagt selskaberne en ekstra administrativ byrde. Der har dog også været lovændringer, der har medført fordele for de sambeskattede selskaber, idet det nu er muligt, at yde skattefrie tilskud og skattefrie udbytter koncernforbundne selskaber imellem.

Selskaber i en sambeskatning har desuden mulighed for at anvende og udnytte underskud i koncernen, hvilket kan give en positiv likviditetseffekt på kort sigt. Der er dog restriktioner på anvendelsen af underskud i henhold til, hvordan underskuddene er opstået. Endvidere begrænses de store selskaber, der har store underskud, ydermere af reglerne om underskudsbegrænsning.

Reglerne for hvornår der foreligger koncernforbindelse er komplicerede og kan være uklare. Den helt banale tilgang til hvornår der foreligger koncernforbindelse er, når et selskab har bestemmende indflydelse i det underliggende selskab.

Der er som beskrevet ovenfor muligheder og begrænsninger ved den obligatoriske nationale sambeskatning. Opgaven vil tage udgangspunkt i at identificere disse muligheder og begrænsninger samt afslutningsvist at tilvejebringe en diskussion med vores subjektive vurdering af den obligatoriske sambeskatning.

Opgaven inkluderer tilmed fiktive eksempler, der skal forsøge at skabe forståelse mellem teori og praksis.

3 Problemformulering

Med denne opgave ønsker vi, som netop beskrevet, at få udarbejdet en teoretisk opgave med praktiske eksempler om national sambeskatning. For at få en ordentlig struktur og en fyldestgørende opgave, vil vores problemformulering lyde som følgende:

Hvad er sambeskatning, og hvem er omfattet af sambeskatning?

Dette afsnit vil omhandle hvad sambeskatning er, samt hvem der er omfattet af reglerne om sambeskatning. Endvidere vil koncerndefinitionen blive belyst.

Hvad er et administrationsselskab, og hvilken funktion har det?

Dette afsnit vil definere begrebet administrationsselskab og dets funktion. Vi vil derudover komme ind på, hvem der hæfter for betaling af selskabsskatten.

Hvilken betydning har indkomståret, og hvad betyder ind- og udtræden i en koncern?

Dette afsnit vil omhandle indkomstårets betydning, samt hvad ind- og udtræden i en koncern betyder og medfører.

Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten, herunder hvordan fordeles over- og underskud?

Dette afsnit vil omhandle hvordan sambeskatningen opgøres, herunder fordeling af over- og underskud, reglerne om underskudsbegrænsning, subsambeskatning og tilskud mellem koncernforbundne selskaber.

Er sambeskatning til gavn for de danske selskaber?

Afslutningsvist vil vi i dette afsnit diskutere hvorvidt sambeskatning kommer til gavn for danske selskaber, om den overhovedet giver mening eller blot er overflødig. Endvidere vil vi komme med vores subjektive vurdering af sambeskatningen.

4 Afgrænsning

I denne opgave om sambeskatning har vi valgt at fokusere på den nationale sambeskatning. Vi afgrænser os derfor fra at skrive om den internationale sambeskatning, da vi ikke finder det aktuelt i henhold til vores formål med opgaven.

Endvidere svarer definitionen af koncernforbindelse i henhold til hvornår der foreligger sambeskatning til definitionen ved koncernregnskaber. Vi vil dog ikke gå yderligere i dybden med koncernregnskaber. I forbindelse med koncerndefinitionen omtaler vi følgende virksomhedstyper interessentskaber I/S, kommanditselskaber K/S samt partnerselskaber P/S, som vi ikke vil definere yderligere i opgaven.

Løbende igennem opgaven omtaler vi omstruktureringer i forbindelse med, hvordan dette berører sambeskatningen. Dog går vi ikke yderligere i dybden med omstruktureringer og hvordan disse foretages eller behandles.

Reglerne om hvordan et selskab likvideres samt hvordan behandler et konkursbo vil ikke blive behandlet i opgaven udover relationen til sambeskatning.

CFC-beskatning efter SEL § 32 vil ikke blive berørt i opgaven, da vi ikke finder det relevant i forhold til problemformuleringen.

5 Metodevalg

Opgaven omhandler et samfundsvidenskabeligt emne, hvortil der er valgt at tage udgangspunkt i den normative tilgang, der angiver en retningslinje for løsninger for, hvordan man bør gøre¹. I denne opgaves tilfælde vil det være den danske lovgivning indenfor sambeskatning, der udgør retningslinjerne for, hvordan man regnskabsmæssigt bør/skal agere indenfor national sambeskatning. Det er således den danske lovgivning, der vil blive analyseret, for at se hvilken betydning lovgivningen har for selskaber i en national sambeskatning.

Udover den normative tilgang til opgaven vil vi også anvende det deskriptive og forklarende niveau for at få en systematisk beskrivelse af feltet og for at forklare anvendelsen af den eksisterende lovgivning samt konsekvenserne heraf. Afslutningsvist vil vi anvende det vurderende og perspektiverende niveau for at besvare hvorvidt sambeskatning er til gavn for de danske selskaber.

Med denne opgave ønsker vi, som beskrevet tidligere, at få udarbejdet en teoretisk opgave med praktiske eksempler om national sambeskatning. Til at underbygge den teoretiske del af opgaven vil vores informationsindsamling hovedsageligt bestå af sekundære data, som fremskaffes via desk research, da der allerede eksisterer en stor mængde viden og data om dette felt. Herved forstås allerede eksisterende data, som lovtekster, tidsskrifter, styresignaler, juridiske vejledninger, domme, artikler og bøger.

Til at underbygge den praktiske del af opgaven, der består af fiktive udarbejdede cases, vil vi tage udgangspunkt i den teoretiske del af opgaven med tilføjelser af ny viden, hvor det findes relevant for casen. Disse tilføjelser vil blive fremskaffet på samme vis som i den teoretiske del af opgaven.

¹ http://samfnu.systime.dk/fileadmin/filer/Tekster/Emne1/k_jbn_samfviden_under.pdf

5.1 Disponering

Opgaven vil indledningsvist belyse den historiske udvikling i de danske sambeskatningsregler. Herefter vil opgaven vil følge de fem spørgsmål i problemformuleringen. Disse er opstillet således at vi i starten vil finde os på det deskriptive niveau, hvorefter vi har basis for at komme over i det forklarende og analyserende niveau, for til sidst at anvende det vurderende og perspektiverende niveau. På denne måde vil opgaven bevæge sig fra et simpelt niveau i starten af opgaven til et mere komplekst niveau undervejs i opgaven, hvilket er med til at sikre den røde tråd.

Efter det enkelte spørgsmål er gennemgået i et afsnit, vil der være en delkonklusion, der opsummerer og konkluderer på de vigtigste forhold i det pågældende afsnit. Til sidst i opgaven vil den endelige konklusion indeholde de vigtigste konkluderede forhold i delkonklusionerne, der tilsammen vil besvare problemformuleringen.

I de tilfælde hvor der er udarbejdet figurer uden anvisning af selskabstype forudsættes det, at der er tale om selskaber, der vil indgå i sambeskatningen, såsom aktieselskaber og anpartsselskaber, medmindre andet er nævnt i det pågældende afsnit.

5.2 Kildekritik

Hovedparten af de anvendte kilder er enten officielle eller officløse, hvorfor kildernes pålidelighed vurderes at være høj. Dette medvirker til en objektiv opgave, der skal danne grundlag for den sidste del af opgaven, hvor vi vil komme med vores subjektive holdning til national sambeskatning.

Litteratursøgningen og materialeindsamlingen er afsluttet d. 10. maj 2015, hvorfor eventuelle fremsatte lovændringer, litteratur og offentliggjorte domme efter denne dato ikke vil indgå i opgaven. Hvis der skulle fremkomme ny viden efter ovenstående dato, vil vi tilstræbe at medtage det til den mundtlige eksamination.

5.3 Målgruppe

Målgruppen for denne opgave er primært tænkt at være vejleder og censor, da opgaven er udfærdiget for at demonstrere, at vi har tilegnet os kompetencer indenfor dette felt, der gør, at vi med rette kan færdiggøre HD studiet. Opgaven kan dog også anvendes af personer, der ønsker at blive klogere på national sambeskatning.

5.4 Forkortelser

Der er i opgaven anvendt følgende forkortelser:

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
ApS	Anpartsselskab
A/S	Aktieselskab
I/S	Interessentskab
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
K/S	Kommanditselskab
LL	Ligningsloven
P/S	Partnerselskab
PSL	Personskatteloven
SEL	Selskabsskatteloven
ÅRL	Årsregnskabsloven

6 Hvordan har den historiske udvikling af sambeskatningsreglerne været i Danmark?

Dette afsnit vil belyse den historiske udvikling i de danske sambeskatningsregler, herunder de væsentligste ændringer der har været gennem årene.

6.1 Fra 1903 til 1960²

De første lovbestemmelser om sambeskatning kom til ved indførelsen af selskabsskatteloven i 1960. I den forudgående periode eksisterede der dog i praksis et såkaldt sambeskatningsinstitut, der opstod nogenlunde samtidigt med introduktionen af indkomstbeskatning i Danmark ved statsskatteloven af 1903.

Indtil indførelsen af selskabsskatteloven i 1960 fandtes der således ikke en egentlig selskabsretlig lovgivning i Danmark, og det var derfor vanskeligt at afgøre, hvornår der var tale om ét eller flere selskaber. Dette var både en selskabsretlig og skatteretlig problemstilling, som man i de fleste tilfælde løste ved at foretage en vurdering af, om selskaberne udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed. Hvis selskaberne opfyldte disse kriterier, kunne de anses for ét skattesubjekt, også kaldet en filialbetragtning.

Med indførelsen af den første aktieselskabslov i 1917 blev de selskabsretlige regler lagt i fastere rammer. Der blev fortsat givet tilladelse til sambeskatning, der havde den fordel, at udbytter fra datterselskab til moderselskab blev fritaget for dobbeltbeskatning. Uden sambeskatning ville der således have været en økonomisk dobbeltbeskatning.

I 1922 blev der indført nye regler i statsskatteloven. Heriblandt indførtes en datterselskabslempelse, således at moderselskabets skat blev nedsat med den skat, der faldt på udbyttet fra datterselskabet. Skattemyndighederne opfattede dette som et signal fra lovgivningsmagten om, at det ulovhjemlede sambeskatningsinstitut skulle bortfalde. Der blev dog fortsat fra skattemyndighedernes side givet tilladelser til sambeskatning, da der stadigvæk var usikkerhed om de selskabsretlige regler. Denne usikkerhed blev først fjernet, da aktieselskabsloven blev ændret i 1930. Ændringen betød, at aktieselskaber som selvstændige enheder skulle registreres i aktieselskabsregistret. Herefter mente skattemyndighederne, at adgangen til sambeskatning var bortfaldet for selskaber, der var optaget i aktieselskabsregistret som selvstændige selskaber.

Denne opfattelse blev dog senere underkendt af Højesteret i U.1936.715 H. Dommen blev tilmed fulgt op af afgørelserne i U 1940.421 H og U 1943.784 H. Herefter blev praksis, at tilladelse til sambeskatning kunne gives efter ansøgning på følgende betingelser:

² <http://www.skm.dk/media/134157/sambeskatningsrapport.pdf>. (Betænkning nr. 1452, november 2004, s. 30-39)

1. Skattemyndighederne gav tilladelse.
2. Moderselskabet skulle eje 100 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, hvor dette var et dansk selskab (økonomisk enhed).
3. Selskaberne skulle drive virksomheden i samme eller nærbeslægtede brancher (saglig enhed).
4. Moderselskabets bestyrelse skulle have hovedindflydelsen i datterselskabet, dvs. besætte flertallet af bestyrelsesposterne i datterselskabet med bestyrelsesmedlemmer i moderselskabet (administrativ enhed).

Fordelen ved sambeskatningen var også dengang, at selskaberne kunne overføre uudnyttet underskud til andre selskaber.

6.2 Fra 1960 til 2005³

Da sambeskatningshjemlen blev lovfæstet i selskabsskattelovens § 31 i 1960, var indholdet af loven forblevet udefineret og indeholdt blot nedenstående grundbetingelser for sambeskatning:

1. Sambeskatning kræver tilladelse fra Ligningsrådet.
2. Aktieselskaberne skal have samme regnskabsår.
3. Moderselskabet skal direkte eller indirekte eje samtlige aktier i datterselskabet, medmindre datterselskabet er hjemmehørende i udlandet. I så fald skal moderselskabet blot eje den del af aktierne, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af danske selskaber.
4. De nærmere vilkår for sambeskatningen – herunder bestemmelser om fremgangsmåde i tilfælde af dennes ophævelse – fastsættes af Ligningsrådet.

Ligningsrådet havde nu bemyndigelsen til at fastsætte betingelser og vilkår for sambeskatningen. Deres første anvisning fra 1962 indeholdt stadig kravet om økonomisk, administrativ og saglig enhed, og moderselskabet skulle eje datterselskabet i hele sit indkomstår. Betingelsen om saglig enhed blev dog fjernet fra og med skatteåret 1983/ 84, da der i praksis kun blev nægtet sambeskatning, når et af selskaberne drev hobbypræget virksomhed.

I 1977 overgik bemyndigelsen til, at tillade sambeskatning fra Ligningsrådet til Ligningsmyndighederne. I samme år blev Ligningsrådets anvisninger erstattet af sambeskatningscirkulærer, der blev revideret én gang årligt. Selskaberne skulle opfylde betingelserne og vilkårene i cirkulærerne for at opretholde sambeskat-

³ <http://www.skm.dk/media/134157/sambeskatningsrapport.pdf>. (Betænkning nr. 1452, november 2004, s. 30-39)

ning.

Fra indførelsen af sambeskatningshjemlen i 1960 og frem til 1990 blev der kun foretaget otte mindre lovændringer af selskabsskattelovens § 31. Siden 1990 er selskabsskattelovens § 31 blevet ændret mange gange – I de fleste tilfælde fordi der var mulighed for at inddrage udenlandske datterselskaber under sambeskatning.

Med lov nr. 312 af 17. maj 1995 skete der en række betydelige ændringer. Der blev bl.a. indsat bestemmelser om indgangsværdier for aktiver og passiver, om nægtelse af fradrag for udgifter afholdt før sambeskatningen, samt om hvornår et selskab anses for at være udenlandsk. Herudover blev der gennemført en udvidelse af reglernes anvendelsesområde, der bl.a. betød, at det var muligt, at opnå sambeskatning mellem to danske søsterselskaber, som var ejet af et udenlandsk moderselskab.

6.3 2005 og frem⁴

I 2005 blev lov nr. 426 af 6. juni 2005 indført. Som en del af denne lov blev territorialprincippet indført i SEL § 8, stk. 2. Princippet blev indført som en del af kampen mod danske selskaber, der opkøbte udenlandske ejendomme eller faste driftssteder, hvor der gennem årene var blevet oparbejdet underskud. De danske selskaber opkøbte udenlandske ejendomme eller faste driftssteder, for derved at kunne udnytte disse underskud, og betale mindre eller helt at undgå at betale skat i Danmark. Territorialprincippet betyder dermed, at indtægter og udgifter fra udenlandske ejendomme og faste driftssteder i udlandet som udgangspunkt, ikke indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det var før 2005 valgfrit, hvorvidt selskaberne ønskede sambeskatning, uagtet om det var national eller international sambeskatning. Men med loven i 2005 blev det nu obligatorisk, at koncerner i Danmark skulle sambeskattes. Derfor var det også nødvendigt med indførelsen af begrebet administrationsselskab. Tidligere var det valgfrit, hvorvidt der ønskedes national sambeskatning, men efter dette blev gjort obligatorisk, var der nu behov for begrebet administrationsselskab. I situationer hvor danske selskaber, faste ejendomme i Danmark, faste driftssteder herunder filialer i Danmark⁵, hvor alle disse var sideordnede søsterselskaber, men havde et udenlandsk moderselskab, blev de stadig anset for samme koncern, da der var koncernforbindelse, og derved opstod den obligatoriske nationale sambeskatning. Det var nu ikke et moderselskab, som tidligere blev anvendt som det afregnende selskab over for SKAT. Derfor skulle koncernerne nu udpege

⁴ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2084909&chk=210252>

⁵ <http://www.ft.dk/samling/20051/almdel/sau/bilag/74/234589.pdf> (FSR's spørgsmål til skatteministeriet vedr. lov nr. 426 af 6. juni 2005)

et af de sideordnede danske datterselskaber som administrationsselskab, og det var herefter dette selskab, der stod for afregningen mv. over for SKAT.

Der er senere gennem årene blevet lavet flere tilrettelser og justeringer til den bekendtgørelse og lovgivning om sambeskatning, vi har i dag. I 2009 med virkning fra 2010 kom der en ændring til koncerndefinitionen, jf. lov nr. 516 af 12. juni 2009. Det var nu ikke længere altafgørende, hvor stor en andel af kapitalen et selskab ejede af datterselskaberne, men derimod hvor stor en indflydelse moderselskabet havde på de økonomiske og driftsmæssige beslutninger i datterselskabet. Moderselskabet kan derved reelt set ikke eje majoriteten af kapitalandelene, men derimod bestemme over de fleste aktieposter, og have den bestemmende indflydelse, der er afgørende for koncerndefinitionen, som vi vil uddybe senere hen.

Med lov nr. 591 af 18. juni 2012 kom der to større ændringer til sambeskatningen. Den ene ændring var tilføjelsen af § 12, stk. 1-4 i selskabsskatteloven. Tilføjelsen af denne paragraf medførte, at det ikke længere var sikkert, at koncernen kunne fradrage underskud fra tidligere år fuldt ud. Der blev nu sat en bundgrænse på, der lød på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Skulle der fradrages mere end 7,5 mio. kr., kunne fradraget kun udgøre 60 % af underskuddet, der overstiger dette beløb.

Ved indførelsen af samme lov i 2012 kom genindførelsen af den solidariske hæftelse, som blev afskaffet i 2005. Det blev vurderet, at en genindførelse var krævet, idet flere selskaber udnyttede den manglende hæftelse. Der blev i alle koncerner udnævnt et administrationsselskab, der stod for betaling mv. af skatterne. Når tiden så kom til betaling, var administrationsselskabet blevet tømt for penge bl.a. ved at yde koncerntilskud, og de kunne derved ikke betale skatten. Det var derfor nødvendigt at indføre solidarisk hæftelse for alle selskaber i sambeskatningen, således at SKAT kunne kræve pengene fra de øvrige selskaber i koncernen. Der var store protester ved denne indførelse, da også selskaber, der kun var delvist ejet, men stadig indgik i koncernen, også hæftede solidarisk. Det gik ud over andre minoritetsaktionærer, der skulle betale fuldt ud, men reelt ingen indflydelse havde. Der blev derved lavet en modificering til loven, der beskrev, at selskaber, der kun var delvist ejet, kun kunne betale den del af skatten, der svarede til ejerskabet af det pågældende selskab.

Den seneste lov, der er kommet, lov nr. 528 af 28. maj 2014, afspejler den mere digitaliserede verden, vi går i møde. SKAT har indført krav om, at selskaberne nu skal indberette alt digitalt, herunder selskabsselvangivelse mv. Endvidere fremgår det, at alle underskud skal indberettes digitalt, såfremt selskaberne ønsker at kunne fradrage disse tab senere hen. Bliver underskuddene ikke indberettet digitalt, vil SKAT anse dem for ikke eksisterende, og selskaberne vil derfor ikke kunne fradrage dem senere hen. Ved digital arki-

vering af disse oplysninger forventer SKAT at kunne holde bedre kontrol med underskuddene og anvendelsen heraf.

7 Hvad er sambeskatning?

Dette afsnit vil omhandle hvad sambeskatning er.

I skattemæssigt henseende gælder helt overordnet et globalindkomstprincip, der som udgangspunkt betyder, at danske skattepligtige skal beskattes af enhver indkomst, uanset om indkomsten hidrører fra Danmark eller udlandet. Globalindkomstprincippet gælder for fysiske personer og dødsboer. For selskaber blev reglerne, som tidligere nævnt, ændret i 2005 til et territorialprincip jf. SEL § 8, stk. 2. Territorialprincippet indebærer, at selskaber her i landet ikke skal medregne indtægter og udgifter samt avancer og tab fra faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet, i deres skattepligtige indkomst⁶. Hertil gælder dog visse undtagelser og særregler, som vil blive uddybet senere i opgaven.

Begrebet sambeskatning omfatter både national- og international sambeskatning. Da vi har valgt at afgrænse os fra den internationale sambeskatning er det kun den nationale sambeskatning, der kort vil blive gennemgået i det følgende afsnit.

7.1 National sambeskatning

Selskaber er som selvstændige skattesubjekter forpligtede til, at opgøre og selvangive egen skattepligtig indkomst og betale egen selskabsskat⁷. Der gælder dog andre regler for koncernforbundne selskaber. Selskaber der indgår i en koncern er nemlig, som udgangspunkt, omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning jf. SEL § 31, som ikke kan fravælges. En koncern defineres i denne henseende på samme måde som i regnskabslovgivningen. Dvs. når det ene selskab har bestemmende indflydelse i det andet eller hvis et tredje selskab har bestemmende indflydelse i begge selskaber⁸, er selskaberne koncernforbundne.

Når et selskab indgår i en koncern, og dermed i en national sambeskatning, skal selskabet stadigvæk opgøre sin egen skattepligtige indkomst og selvangive dette. Herefter vil selskabets indkomst indgå i en såkaldt sambeskatningsindkomst, der omfatter alle selskabers skattepligtige indkomst i koncernen jf. SEL § 31, stk. 2. I modsætning til et selskab, der ikke indgår i en koncern, skal et koncernforbundet selskab dog ikke selv

⁶ <http://ledelse.borsen.dk/article/view/450/sambeskatning.html?hl=c2FtYmVza2F0bmluZztTYW1iZXNrYXRuaW5nO1NhbWJlc2thdG5pbmcgU2FtYmVza2F0bmluZw> 6.6 Sambeskatning

⁷ <http://www.bdo.dk/faglig-info/publikationer/skat-og-moms/sambeskatning/> Hvad er sambeskatning?

⁸ <http://www.bdo.dk/faglig-info/publikationer/skat-og-moms/sambeskatning/> Hvilke selskaber sambeskattes?

betale sin egen selskabsskat. Til dette udpeges i stedet et administrationsselskab, der skal indgå i koncernen, og som skal stå for afregning af skatter mv. overfor SKAT jf. SEL § 31, stk. 6.

Som det fremgår af ovenstående, er der anderledes regler for selskaber der er koncernforbundne kontra selskaber, der ikke er koncernforbundne. Det er derfor relevant at få kigget nærmere på reglerne i en national sambeskatning, hvorfor disse vil blive uddybet undervejs i opgaven.

8 Hvem er omfattet af sambeskatning?

Dette afsnit vil omhandle hvem der er omfattet af reglerne om sambeskatning. Afsnittet vil endvidere belyse koncerndefinitionen.

Den nationale sambeskatning er obligatorisk for alle selskaber, filialer og selskaber med fast driftssted i Danmark, såfremt der foreligger en koncernforbindelse mellem selskaberne, jf. SEL § 31, stk. 1, 1. pkt.

8.1 Hvilke skattesubjekter er omfattet af national sambeskatning?

Det er ikke alle virksomheder i Danmark, der er omfattet af sambeskatning. Det er derimod en betingelse, at virksomhederne er blandt de skattesubjekter, der skal sambeskattes. Selskaber og foreninger der er omfattet af følgende love, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning:

- SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2i, 3a-5 og 5b
- SEL § 2, stk. 1, litra a og b, eller
- Kulbrinteloven § 21, stk. 4.

Det er dermed følgende subjekter, der er omfattet af den danske obligatoriske sambeskatning⁹:

- Aktie- og anpartsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1
- Andre selskaber, der ikke hæfter personligt for forpligtelser, og deler overskuddet forholdsmæssigt i henhold til den indskudte kapital, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2
- Sparekasser, andelskasser og andre sammenslutninger af andelskasser mv., jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 a
- DSB, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 d
- Elselskaber, hvis aktiviteter indgår i produktion, transport, handel eller levering af el, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2e

⁹ Bogen "Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning", side 460-461

- Kommuner, der driver virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2f
- Energinet.dk SEL § 1, stk. 1, nr. 2g
- Vandforsyningsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2h
- Naviair, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2i
- Brugsforeninger, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3a
- Foreninger, hvis formål er at fremme medlemmers fælles erhvervmæssige interesse gennem deltagelse i foreningens erhvervmæssige virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 4
- Gensidige forsikringsforeninger, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 4
- Fonde og foreninger, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5b
- Fastedriftsteder beliggende her i landet
- Faste ejendomme beliggende her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b
- Selskaber, der kun er skattepligtige til Danmark efter kulbrinteskattereglerne, jf. KULBRL § 21, stk. 4.

Derved har vi fysiske personer og andre skattemæssige transparente virksomheder såsom interessentskaber (I/S), kommanditselskaber (K/S) og partnerselskaber (P/S), der ikke fremgår af ovenstående liste og derved ikke er omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning. Dog kan I/S, K/S og P/S indirekte indgå i sambeskatningen, hvis et af ovenfor nævnte skattesubjekter, ejer disse. Derved vil det skattemæssige resultat blive indregnet i selskabets indkomst og derved blive en del af beskatningen.

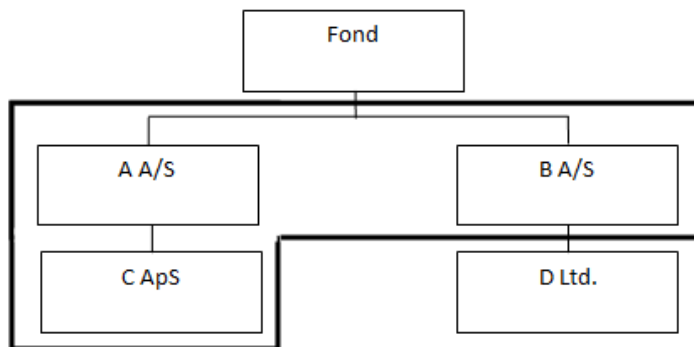
Derudover kan det anføres, at udenlandske virksomheder med ledelsessæde i Danmark kan være omfattet af den danske sambeskatning, jf. SEL § 31. Eller hvis et udenlandsk selskab med ledelsessæde i udlandet har dansk aktivitet, der kan blive henført til et fast driftssted i Danmark, er det ligeledes omfattet af den danske obligatoriske sambeskatning.

Følgende subjekter er ikke omfattet af reglerne og kan dermed ikke indgå i sambeskatningen:

- Andelsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3
- Investeringsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a
- Andre foreninger mv., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6
- Fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven

Det betyder dog ikke, at ovennævnte subjekter heller ikke kan indgå i en koncern, da man ofte ser en fond, der ejer en koncern. Det er dog blot resten af koncernen, der bliver sambeskattet, og fonden bliver holdt uden for sambeskatningen, hvilket er illustreret i eksemplet nedenfor.

Figur 1 Fond som øverste subjekt i en koncern

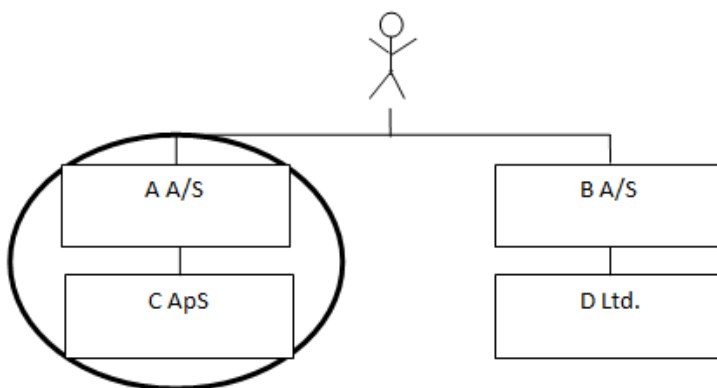


Kilde: Egen tilvirkning

Udover fonden skal D Ltd. ligeledes holdes ude af sambeskatningen, da der ikke er tale om et dansk selskab. Det fremgår af figuren, at selskab A, B og C, bliver sambeskattet, da der foreligger koncernforbindelse og fordi subjekterne er omfattet af den danske obligatoriske sambeskatning.

Hvis man erstattede fonden med en fysisk person ville der være tale om to særskilte koncerner i stedet for én, da fysiske personer ikke kan agere bindeled i en sambeskatningskreds, idet fysiske personer ikke er omfattet af SEL § 1, stk. 1 nr. 1. Selskab B indgår således ikke længere i sambeskatningen. Det er nu kun selskab A og C, der sambeskattes jf. nedenstående.

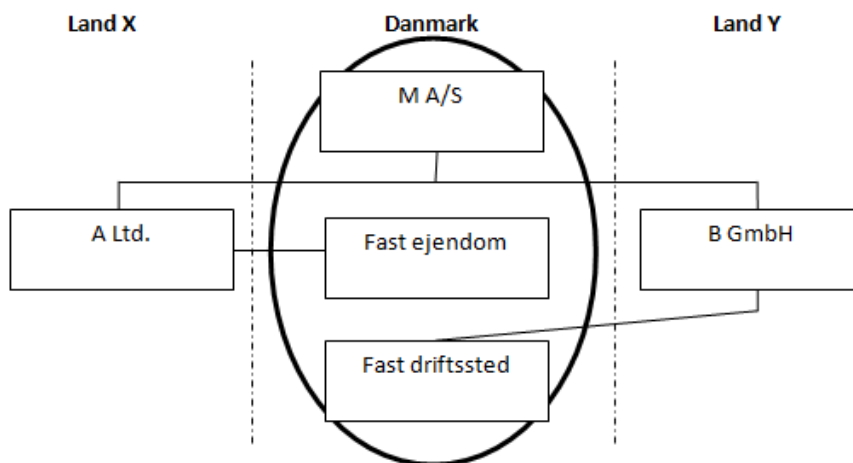
Figur 2 En person som øverste subjekt i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning

Et tredje eksempel på en sambeskatningskreds efter reglerne om national sambeskatning er opstillet i følgende figur:

Figur 3 National sambeskatning i en international koncern



Kilde: Egen tilvirkning

I dette tilfælde er selskaberne i koncernen beliggende i forskellige lande. Derudover indgår én fast ejendom og ét fast driftssted i koncernen, der som subjekter, også er omfattet af den nationale sambeskatning, da de er hjemmehørende i Danmark. Det betyder, at M A/S, det faste driftssted og den faste ejendom vil indgå i en national sambeskatning.

I disse tre tilfælde er det forudsat at selskaberne er ejet 100 %. Det er dog ikke altid så ligetil. I de følgende afsnit vil det blive gennemgået hvilke forhold der er afgørende for, hvorvidt der foreligger koncernforbindelse eller ej.

8.2 Koncerndefinition

*"Koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne lægger sig op ad koncerndefinitionen i regnskabslovgivningen. Formålet med dette er, at koncerner skal kunne anvende den samme koncerndefinition både ved skatteberegningen efter sambeskatningsreglerne og ved aflæggelse af koncernregnskabet."*¹⁰

I ovenstående citat fra Skats hjemmeside, belyses det, at definitionen dermed ikke bliver klarlagt ud fra skattelovgivningen, men derimod på baggrund af regnskabslovgivningen. Koncernen defineres dermed som udgangspunkt, hvis et selskab ejer et eller flere selskaber. Et selskab kan kun have ét ultimativt modersel-

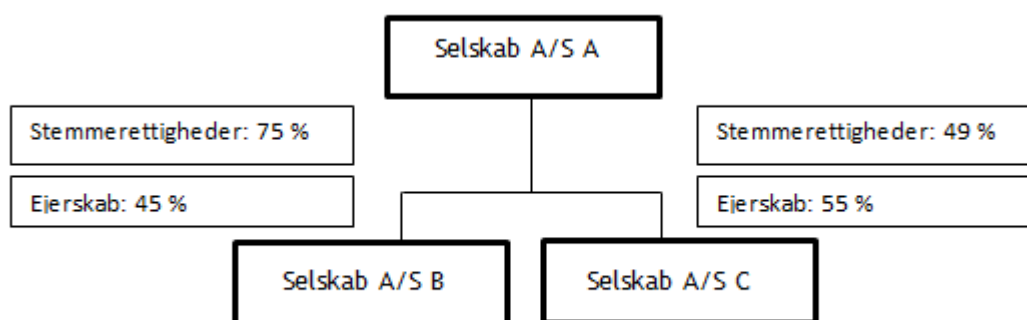
¹⁰ <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2084915>

skab. Det kan dermed godt have flere ejere, men blot ét af disse vil være moderselskab, såfremt der foreligger en koncernforbindelse. Definitionen af koncernforbindelse med flere ejere, vil blive gennemgået i det efterfølgende.

8.2.1 Flere ejere – hvordan afgøres hvem der er moderselskabet?

Ejerforholdet er ikke længere den afgørende faktor. Dette blev fastslået ved lov i 2009 jf. afsnit 6.3. Det afgørende var nu derimod hvor mange procent af stemmerettighederne, et moderselskab måtte have, jf. SEL § 31 C, stk. 3. Oftest gør det sig dog gældende for små og mellemstore virksomheder i praksis, at ejerskabet ligeledes repræsenterer stemmerettighederne.

Figur 4 Koncernforbindelse med flere ejere



Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående figur har vi skitseret ejerskabet kontra stemmerettighederne meget simpelt. Det er en mindre koncern på tre selskaber, hvor ejerskabet og stemmerettighederne er forskellige. I dette tilfælde vil sambeskatningen opstå mellem Selskab A/S A og Selskab A/S B. Selskab ApS C vil ikke indgå i denne koncerns sambeskatning, da Selskab A/S A kun ejer 49 % af stemmerettighederne, og Selskab ApS C vil derfor enten blive beskattet alene eller med en anden koncern, såfremt et andet selskab ejer de resterende stemmerettigheder på 51 %.

Der er dog oftest undtagelser til reglerne. For i visse tilfælde er det alligevel ikke stemmerettighederne der gør sig gældende. Som det ligeledes fremgår af SEL § 31 C, stk. 3, kan situationen opstå, hvor et selskab ejer mere end 50 % af stemmerne, men kan påvise, at de ikke har den bestemmende indflydelse, og der er derfor ikke tale om et moderselskab. Dette er bevist i dommen af SKM2010.209.SR, hvor et selskab ejede 75 % af både stemmer og kapital i to datterselskaber. Et andet selskab ejede de resterende 25 %. Der forelå dog en aftale, hvoraf det eksplicit fremgik, at der krævedes enighed mellem aktionærerne for at alle be-

slutninger kunne træffes. Der var derfor ikke bestemmende indflydelse og der foreligger dermed ingen sambeskatning.

Den anden undtagelse er selvfølgelig, hvor det modsatte gør sig gældende, jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2. Der kan i denne henseende refereres til SKM2007.298.SR, hvor et selskab ejede mere end 90 % af stemmerettighederne i et datterselskab, men ikke rådede over flertallet af stemmerettighederne. Dog havde selskabet, der ejede de 90 %, den bestemmende indflydelse i forhold til datterselskabets driftsmæssige og finansielle ledelse, hvorfor det reelt set havde bestemmende indflydelse. Der var derfor bestemmende indflydelse, og der forelå dermed sambeskatning.

8.2.2 Udvælgelse og fastsættelse af øverste ledelsesorgan

Endvidere foreligger der også koncernforbindelse, såfremt et selskab har indflydelsen til at udvælge det øverste ledelsesorgan i et andet selskab, jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 3. Det er dertil afgørende, at det øverste ledelsesorgan har bestemmende indflydelse i selskabet. Antallet i det øverste ledelsesorgan fastsættes ud fra selskabets vedtægter. Fastsætter det ejende selskab mere end halvdelen af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan i det ejede selskab, vil det ejende selskab have bestemmende indflydelse i det ejede selskab og dermed blive betragtet som moderselskabet.

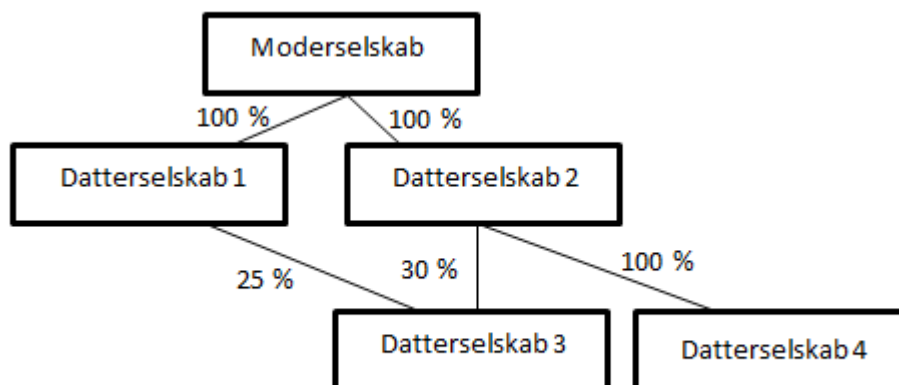
8.2.3 Stemmemajoritet ved direkte eller indirekte indflydelse

Tidligere har vi gennemgået forholdene, hvor der er direkte ejerskab mellem moder- og datterselskab, og hvor der dermed foreligger koncernforbindelse. Der opstår også situationer, hvor der foreligger koncernforbindelse på trods af, at moderselskabet ikke ejer datterselskabet direkte. Reglerne for dette er behandlet, jf. SEL § 31 C, stk. 3:

”Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.”

Det er derfor relevant at se på, hvornår der foreligger bestemmende indflydelse i en koncern, selvom der ikke er en ejer tråd i lige linje. En koncern kunne fx se ud som følgende:

Figur 5 Bestemmende indflydelse i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående koncern vil der som udgangspunkt foreligge sambeskatning mellem moderselskab og datterselskab 1, 2 og 4, med moderselskab som administrationsselskab. Mellem disse foreligger der bestemmende indflydelse, hvilket som tidligere beskrevet er afgørende for koncernforbindelsen. Med hensyn til det sidste selskab, datterselskab 3, skal dette ligeledes indgå i sambeskatningen. Årsagen til dette er, at moderselskab samlet set har bestemmende indflydelse, idet de har 55 % af stemmerne i selskabet, indirekte via datterselskab 1 og datterselskab 2's ejerandele.

Ovenstående beskrivelse af ejerskab kaldes også formodningsreglen. Denne regel anvendes til at pålægge virksomhederne omvendt bevisbyrde. Formodningsreglen kommer for alvor til udtryk i de situationer, hvor ejerandele og stemmerettigheder ikke stemmer overens.¹¹ Det er således selskabets ansvar at kunne påvise, hvorvidt de har den bestemmende indflydelse i selskabet eller ej. Jf. SKM2014.174.SR har skatterådet fastlagt, at SKAT selvstændigt kan vurdere, om der foreligger koncernforbindelse. Er selskabet ikke enig i denne betragtning, vil bevisbyrden altid ligge hos selskabet.

8.3 Delkonklusion

Som en afsluttende opfølgning på, hvem der er omfattet af sambeskatning, kan vi konkludere, at det er selskaber og foreninger, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2i, 3a-5 og 5b samt § 2, stk. 1, litra a og b, eller selskaber og foreninger jf. kulbrintelovens § 21, stk. 4. Der er herunder en lang række skattesubjekter omfattet, hvor de mest anvendte og omtalte i dagligdagen er ApS'er og A/S'er. Derimod fandt vi frem til, at personligt ejede virksomheder, herunder I/S, K/S og P/S'er ikke som udgangspunkt er omfattet.

¹¹ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2084915>

Dog kan de indirekte være omfattet, hvis ejes af et skattesubjekt, der er omfattet af reglerne om obligatorisk sambeskatning.

Ydermere har vi gennemgået koncerndefinitionen, hvor der er redegjort for, i hvilke situationer der foreligger en koncernforbindelse. Som udgangspunkt er ejerskabet afgørende, hvor der foreligger koncernforbindelse, hvis et selskab ejer mere end 50 % af et andet selskab, da disse ofte også repræsenterer stemretighederne. Såfremt det er aftalt, at stemmerettighederne fordeles på anden vis, vil disse være afgørende for, hvorvidt der foreligger koncernforbindelse. Derudover kan det også være afgørende, hvem der udpeger det øverste ledelsesorgan i et andet selskab, og dermed er det ultimative moderselskab. Har man magten til at udpege over halvdelen af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, vil der ligeledes være koncernforbindelse og dermed sambeskatningsforhold. Udover de direkte ejerskaber af datterselskaber kan der også foreligge indirekte ejerskaber. Disse ses ofte, hvor selskaber opretter mellemholding selskaber, der tilsammen ejer majoriteten af kapitalen i det underliggende selskab. Der vil derved stadig foreligge koncernforbindelse, og selskabet indgår i sambeskatningen. Det er således op til ledelsen i selskaberne at bevise, at der ikke foreligger koncernforbindelse, også kaldet formodningsreglen. Denne indebærer omvendt bevisbyrde for selskaberne, og de skal til enhver tid påvise, hvorvidt der foreligger koncernforbindelse eller ej, afhængigt af om de er enige med SKAT i deres afgørelse eller ej.

9 Hvad er et administrationsselskab, og hvilken funktion har det?

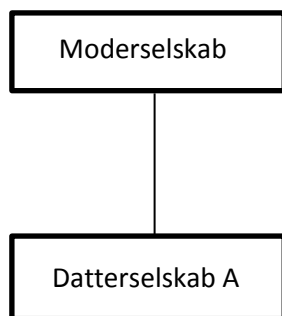
Dette afsnit vil definere begrebet administrationsselskab og dets funktion. Vi vil derudover komme ind på, hvem der hæfter for betaling af selskabsskatten.

Som tidligere beskrevet er der i Danmark et krav om obligatorisk national sambeskatning, såfremt der foreligger en koncernforbindelse. Koncerndefinitionen er tidligere beskrevet. Når der foreligger en sambeskatning er det ydermere et krav, at der i koncernen bliver udpeget et administrationsselskab, jf. SEL § 31, stk. 4. Begrebet "Administrationsselskab" blev indført i 2005, i forbindelse med den radikale ændring af selskabsskatteloven. Det var nu et krav, at selskaber i samme koncern inden for den danske grænse var sambeskattet. Før 2005 var det moderselskabet, der afregnede skatter, renter mv. over for SKAT. Men da moderselskabet ikke nødvendigvis var en del af den danske sambeskatning, var man nødt til at indføre begrebet "Administrationsselskab". Selskabet der bliver tildelt rollen som "Administrator" har en vigtig rolle, og særlige forpligtelser. Dette vil vi beskrive nærmere i det følgende. Herunder indgår også hvilken funktion administrationsselskabet har.

9.1 Valg af administrationsselskab

De fleste og mest simple koncerner i Danmark består af et driftsselskab, altså datterselskabet, og et Holdingselskab, altså moderselskabet. Det er i denne konstellation moderselskabet, der bliver udpeget som administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 6, som vist nedenfor.

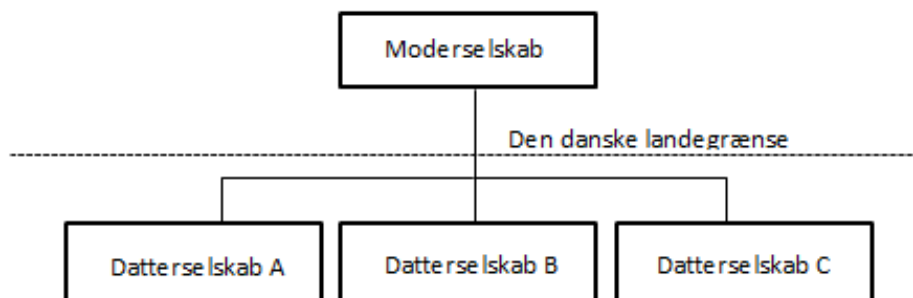
Figur 6 Udpegning af administrationsselskab i en simpel koncern



Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur er som sagt den mest set og den mest simple konstellation. Tingene bliver en del mere kompliceret i situationer, hvor en koncern har flere danske datterselskaber eller filialer i Danmark, men hvor moderselskaber ligger i udlandet.

Figur 7 Udpegning af administrationsselskab blandt søsterselskaber



Kilde: Egen tilvirkning

Moderselskabet ejer 100 % af aktierne i alle tre datterselskaber. Koncernen vil have mulighed for, at vælge den frivillige internationale sambeskatning. Det har de dog ikke valgt i ovenstående tilfælde. Det betyder, at de tre datterselskaber er underlagt den obligatoriske danske sambeskatning, da der er tale om koncernforbindelser, som tidligere beskrevet. Det giver anledning til at spørge, hvem der så skal være administrationsselskab, da der ikke længere er en ejer af selskaberne, der indgår i sambeskatningen. Svaret på dette er simpelt, da det står de tre selskaber frit for, at vælge hvem de ønsker at have som administrationsselskab.

Ligeledes hvis det havde været en søsterfilial, der også var underlagt de danske regler om obligatorisk sambeskatning, kunne dette også udpeges som administrationsselskab i koncernen. Reglerne på dette område er rimelig frie. Selskaberne/filialerne kan sågar de ønsker det, vælge et nyt administrationsselskab året efter. Det har ingen betydning, at det gamle administrationsselskab stadig indgår i koncernen, og koncernen kan ligeledes være uforandret, jf. TfS 2006, 173¹². Dette gør sig dog kun gældende i situationer, hvor administrationsselskabet skal vælges mellem sideordnede søsterselskaber.

Ovenstående scenarie med et moderselskab og tre datterselskaber, hvor alle fire selskaber er danske, kan der også opstå situationer, hvor et af de tre datterselskaber skal udpeges som administrationsselskab. Dette vil være i situationer, hvor moderselskabet fx er et I/S eller et K/S, og dermed ikke er omfattet af reglerne om sambeskatning.

Ved begge ovenfor nævnte scenarier vil det i første omgang være de tre datterselskaber, der skal udpege administrationsselskabet. Kan de ikke blive enige, er det i sidste ende det ultimative moderselskabs beslutning om, hvem der skal være administrationsselskab.

Ifølge de gamle regler skulle indberetningen af ændringer i sambeskatningen ske *hurtigst muligt*, jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 2, stk. 3 og § 3, samt § 2, stk. 2 og 4. Som følge af den flagrende vejledning, blev disse indberetninger først foretaget senest samtidig med indsendelse af selskabsselvangivelsen og blev dermed den daglige retspraksis for selskaber. I forbindelse med den nye digitalisering fra SKAT, hvor selvangivelsen skal indsendes digitalt, har de også ændret på reglerne om ændringer i sambeskatninger. Disse skal foretages senest en måned efter ændringerne er opstået.¹³

9.2 Administrationsselskabets funktion

Det selskab, der enten bliver valgt som administrationsselskab eller det selskab der er tvunget, har påtvungne forpligtelser. Det er administrationsselskabet, der står for, at afregne over for SKAT for hele koncernen. Dette vil sige, forpligtelsen for afregning af aconto skatter, der hvert år skal afregnes til SKAT den 20. marts og den 20. november. Det drejer sig endvidere om den endelige skat for året for koncernen, altså en eventuel rest skat, andre tillæg og renter. På samme vis tilfalder overskydende skat, godtgørelse og renteindtægter ligeledes administrationsselskabet.

¹² Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 85-86.

¹³ <http://www.bdo.dk/faglig-info/nyheder/depechen,-nyt-om-skat-og-moms/sambeskatning-%E2%80%93-frist-for-indberetning-til-skat/>

Sker der ændringer i koncernen, således der nu opstår et nyt administrationsselskab, skal det først og fremmest indberettes til SKAT, jf. ovenfor. Derudover overtager det nye administrationsselskab alle forpligtelser. Idet et nyt administrationsselskab overtager alle forpligtelser, skal det også godtgøres for dette. Senest samtidig med at den endelige skat skal afregnes over for SKAT, skal det nye administrationsselskab modtage et beløb svarende til den forpligtelse de overtager fra det gamle administrationsselskab. Denne betaling har for ingen af parterne nogen skattemæssig betydning. Såfremt betalingsforpligtelsen bortfalder mellem det nye administrationsselskab og SKAT frafalder betalingen mellem det gamle- og det nye administrationsselskab.

Derudover er der følgende tre hovedpunkter, jf. sambeskatningsbekendtgørelsen §§ 5-7, hvor administrationsselskabet har deres forpligtelser:

- § 5 – Ved ind- og udtræden af koncernen, skal de give meddelelse herom, samt hvilken periode der skal medtages i sambeskatningen.
- § 6 – En årlig redegørelse der belyser hvilke ændringer der har været i koncernen, herunder hvilke selskaber der indgår i koncernen, og hvilke der ikke gør.
- § 7 – Meddele om fordeling og anvendelse af underskud i sambeskatningen, samt de fremførte underskud til fremtidig anvendelse.

Alle selskaberne i sambeskatningen skal opgøre deres egen indkomst og indsende en selvstændig selvangivelse. Administrationsselskabet opgør dog den samlede skat for hele koncernen, hvor de fordeler over- og underskud. De er derved også forpligtet til at fordele sambeskatningsbidragene mellem de øvrige selskaber i koncernen. Da vi vil berøre dette område senere i opgaven, vil vi ikke gå mere i dybden med opgørelsen af indkomsten i denne omgang.

9.3 Hæftelser i sambeskatningen

Som beskrevet i afsnit 6.3 blev lov nr. 426 af 6. juni 2005 indført i det danske skattesystem. Før denne lov hæftede alle sambeskattede selskaber ubetinget for hinanden. Med denne lov afskaffedes den solidariske hæftelse for sambeskattede selskaber, da den nationale sambeskatning blev obligatorisk. Derudover blev det også obligatorisk, at selskaber der ikke var helejede ligeledes skulle indgå i sambeskatningen og dermed kunne minoritetsaktionærer hæfte for skatter i selskaber, hvor de reelt ingen indflydelse havde. Med virk-

ning fra 1. juli 2012 blev der med L 173 genindført solidarisk hæftelse for sambeskatning¹⁴. Årsagen til dette var, at det i årene efter 2005 hurtigt blev opdaget, hvordan man kunne undgå, at betale sin skat. Selskaberne i sambeskatningen kunne yde tilskud til hinanden, eller på anden vis flytte pengene rundt, for derved at undgå at betale skat. Derudover mistede staten også mange penge når administrationsselskabet gik konkurs. Derved kunne skatten af gode grunde enten helt eller delvist ikke betales. Der var ingen hæftelse og SKAT måtte stå i kø på lige fod med alle de andre kreditorer om, at få deres penge fra konkursboet. Derfor blev solidarisk hæftelse af sambeskatning indført med L 173. Der var dog stor kritik i forbindelse med indførslen af denne lov, der, som beskrevet ovenfor, ville ramme minoritetsinteresser i selskaberne. Som sagt, havde de ingen reel indflydelse, men skulle betale fuldt ud. Derfor blev det med denne lov vedtaget, at selskaber der ikke var fuldt ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, men kun delvist, kun kunne hæfte for den del af kapitalandelene de var ejet med i koncernen. Stemmerettighederne var her ikke afgørende, men det var ejerskabet af kapitalandelene.

For betaling af skatten i sambeskatningen er det ikke kun administrationsselskabet, der hæfter for, at skatten bliver betalt. Der er jf. ovenfor, nemlig i Danmark indført en solidarisk hæftelse for alle selskaberne, der indgår i koncernen. Der er følgende rækkefølge for SKAT til at inddrive deres mellemværende med selskaberne, hvor der er udsigt til, at de ikke kan inddrive det hos skyldner selskabet:¹⁵

1. Skatten skal først og fremmest inddrives hos skyldnerselskabet, altså moderselskabet.
2. Kan hele eller dele af kravet ikke inddrives, kan SKAT inddrive gælden hos de øvrige selskaber der hæfter fuldt ud solidarisk med administrationsselskabet. De selskaber der hæfter fuldt ud solidarisk med administrationsselskabet, er de selskaber der ejes 100 % direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. SEL § 31 C. Det drejer sig endvidere om de selskaber hvor alle kapitalandelene ejes direkte eller indirekte af selskabet eller selskaber i subkoncernen, jf. SEL § 31, stk. 6, 11. pkt.
3. Til sidst vil SKAT have mulighed for at inddrive deres penge hos de selskaber der hæfter subsidiært. Selskaberne hæfter subsidiært, da der kun ejes andele af kapitalandelene, jf. SEL § 31, stk. 6, 13. pkt. Tilsvarende vil det også kun være muligt for SKAT, at inddrive pengene fra de subsidiært hæftende selskaber, svarende til hvor stor en andel af kapitalandelene administrationsselskabet direkte eller indirekte ejer. Det vil derfor ikke være muligt for SKAT, at inddrive hele restancen for selskaberne der hæfter subsidiært.

¹⁴ Kommentar til lovforslag L 173 (2012) – www.fsr.dk/Faglige_informationer/Skat/Spoergsmaal_til_Folketingets_Skatteudvalg/FSR retter henvendelse til Folketinget om lovforslag mod nulkatteselskaber L173

¹⁵ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 85-86.

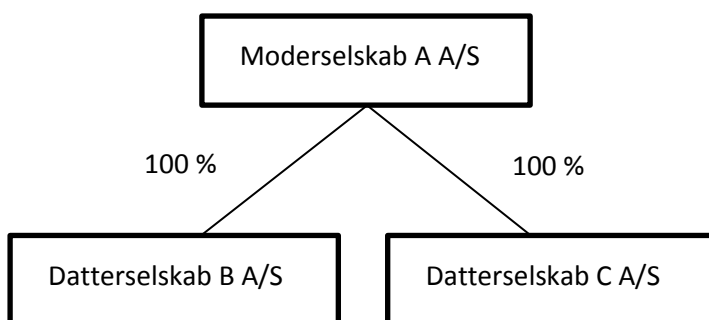
Udover at selskaberne der indgår i koncernen hæfter for betaling af årets skat, hæfter de også for betaling af følgende til SKAT:

- Aconto skatten
- Skattetillæg
- Påløbende renter(dog kun den del der vedrører deres del indkomsten, jf. SEL § 31, stk. 6, 10. pkt.)
- Udbytteskat
- Royaltyskat

9.3.1 Hæftelser ved udtræden

Selskaber kan i løbet af året udtræde af en koncern og dermed også af sambeskatningen. Spørgsmålet i disse tilfælde er oftest; "Hæfter det udtrædende selskab for skatten, og i så fald, hvor meget?". Det korte svar på det spørgsmål er, "Nej". Det udtrædende selskab hæfter ikke for skatten fra tidspunktet for udtrædelsen af sambeskatningen. Herefter hæfter selskabet altså kun for skatten af den del af indkomsten, der er fordelt til selskabet¹⁶. En undtagelse til dette er, hvis det udtrædende selskab stadig ejes af samme aktionærskreds¹⁷ direkte eller indirekte med mere end halvdelen af stemmerettighederne, jf. SEL § 31, stk. 6, 14. pkt. Det vil sige, hvis selskabet sælges/overdrages til fx hovedaktionær eller dennes nærtstående, hæfter selskabet stadig for betaling af skatten. Sker der efterfølgende afståelse af disse aktier, kan situationen opstå hvor aktionærkredsen ikke længere ejer mere end halvdelen af kapitalen, og selskabet hæfter ikke længere for betaling af skatten, jf. lovforslag nr. L 173 (2011/12) – bilag 32, s. 20.

Figur 8 Hæftelser ved udtræden



Kilde: Egen tilvirkning

¹⁶ Den juridiske vejledning C.D.3.1.5.5 - Udtræden af sambeskatning

¹⁷ Jf. KGL § 4, stk. 2

I ovenstående figur er skitseret en mindre koncern. I 2013 bliver Datterselskab C A/S solgt til tredje mand. Efterfølgende bliver indkomsten for 2012 for Datterselskab B A/S forhøjet af SKAT. SKAT vil derfor naturligvis kunne gøre krav mod Datterselskab B A/S om at inddrage pengene. De vil ligeledes have mulighed for, at inddrage pengene mod moderselskab A A/S. Derimod vil Datterselskab C A/S ikke hæfte for forhøjelsen af skattekravet, hvorfor SKAT ikke vil kunne kræve pengene betalt af dem. Hvis Datterselskab C A/S' indkomst efter salget ligeledes får hævet sin indkomst af SKAT fra perioden hvor de var sambeskattet med ovenstående koncern, ville SKAT selvfølgelig have mulighed for, at kræve pengene betalt af Datterselskab C A/S. De vil derudover også kunne kræve penge betalt af både Moderselskab A A/S og Datterselskab B A/S, på trods af de ikke længere indgår i koncernen. Dette skyldes, at de nye ejere ikke skal være underlagt eventuelle fejldispositioner fra tiden under de tidligere ejere. Disse hæftelser kan selvfølgelig kun komme på tale i de tilfælde, hvor skattekravet opstår i den sambeskattede periode. Hvis SKAT fx forøger den skattepligtige indkomst i Datterselskab C A/S for et indkomstår, der ligger efter tidspunktet for udtrædelsen, vil det nemlig kun være Datterselskab C A/S, der hæfter for skattekravet. Hæftelsen ophører, uanset om udtrædelsen af sambeskatningen sker ved et egentligt frasalg af selskabet eller som følge af omstrukturering, likvidation eller konkurs¹⁸.

9.4 Delkonklusion

I alle sambeskattede koncerner, hvor der foreligger koncernforbindelse, jf. afsnittet om koncernforbindelse, skal der udpeges et administrationsselskab. I langt de fleste tilfælde vil administrationsselskabet være det øverste selskab, der ligger i den sambeskattede koncern, hvilket er det mest simple og ligetil. Udpegningen af administrationsselskabet kan også ske på andre måder. Såfremt moderselskabet ligger i udlandet og der er flere ligestillede datterselskaber i Danmark, er der ingen regler for, hvilket selskab der skal udpeges. Dette er i første omgang op til de datterselskaber i Danmark at bestemme. Kan de ikke bestemme sig bliver et af dem udpeget af det udenlandske moderselskab. Igen her gælder det dog, at der er koncernforbindelse mellem datterselskaberne i Danmark og moderselskabet i udlandet.

Alle selskaber i koncernen, der ejes fuldt ud af det ultimative moderselskab/administrationsselskab hæfter solidarisk med de øvrige selskaber i koncernen for betaling af skatten til SKAT. Det er godt nok administrationsselskabet, der står for, at afregne skatten til SKAT og bliver derefter godtgjort af de øvrige selskaber i sambeskatningen. Men såfremt administrationsselskabet ikke kan afregne skatten, har SKAT mulighed for at inddrive pengene hos de øvrige selskaber. Dog hæfter selskaber, der ikke ejes 100 % direkte eller indirekte af moderselskabet, kun subsidiært for betaling af skatten. SKAT har derfor kun muligheden for, at inddri-

¹⁸ Den juridiske vejledning C.D.3.1.5.5 - Hæftelsens ophør

ve den restskat svarende til det pågældende selskabs ejerandel. De har derfor ikke muligheden for, at inddrive hele restskatten, som de har hos selskaberne, der ejes 100 % og derved hæfter solidarisk.

For selskaber der udtræder af koncernen, hæfter de stadig for betaling af skatten for koncernen. Bliver de solgt til tredjemand, vil det dog efterfølgende kun være muligt at inddrive deres andel af restskatten, altså svarende til deres indkomst. Bliver selskabet derimod solgt, således at det stadig direkte eller indirekte ejes af koncernen, hæfter det stadig fuldt ud. Hæver SKAT indkomsten for koncernen for tidligere år i et andet selskab end det solgte, og selskabet er solgt til tredjemand, vil det ikke være muligt, at inddrive pengene hos det solgte selskab. Dette kan udelukkende ske, hvis det er det solgte selskabs indkomst der forøges.

10 Hvilken betydning har indkomståret, og hvad betyder ind- og udtræden i en koncern?

Dette afsnit vil omhandle indkomstårets betydning, samt hvad ind- og udtræden i en koncern betyder og medfører.

Når man som selskab indgår i en national sambeskatning, er man underlagt en række ufravigelige krav. Heriblandt er det et krav, jf. SEL § 31, stk. 7, at alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler. Det følger ligeledes af SEL § 10, stk. 5, at alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31 eller § 31 A skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Hvis et selskab ved etablering af koncernforbindelsen har et andet indkomstår end administrationsselskabets sker der en omlægning af indkomståret efter SEL § 10, stk. 1-4, så det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår.

At indkomståret skal udløbe samtidig med administrationsselskabets indkomstår betyder ikke nødvendigvis, at moder- og datterselskabet skal have samme regnskabsår, selvom det i de fleste tilfælde ville være det praktiske. Det fremgår nemlig af ÅRL § 15, stk. 5 at moder- og datterselskaber skal sikre, at datterselskaberne har samme regnskabsår som moderselskabet med mindre det ikke er muligt på grund af forhold, som er ude af moder- og datterselskabets kontrol.

Når et selskab skal omlægge sit regnskabsår må omlægningsperioden ikke overstige 12 måneder¹⁹. Der er dog undtagelser til dette. Bl.a. når det er nødvendigt at ændre regnskabsår for, at opnå samme indkomstår

¹⁹ ÅRL § 15, stk. 3

i flere selskaber i tilfælde af etablering af koncernforhold²⁰. I dette tilfælde kan regnskabsperioden omfatte op til 18 måneder med den forudsætning, at etableringen af koncernforholdet er sket inden for omlægningsperioden, medmindre det ikke har været muligt for virksomheden, at ændre regnskabsåret inden for denne periode på grund af forhold, som er ude af virksomhedens kontrol.

Er der tale om et nystiftet selskab har det indtil vedtagelsen af lov nr. 343 af 18. april 2007 været sådan, at første regnskabsperiode højst kan omfatte 18 måneder. Vedtagelsen af denne lov medførte dog, at den første indkomstperiode kan udgøre op til 18 måneder, medmindre andet følger af § 10, stk. 5²¹.

10.1 Indtræden i en koncern

Et selskab indtræder i sambeskatningen på den dato, hvor koncernforbindelsen etableres²². Når et selskab indtræder i en sambeskatning skal der opgøres en delårsindkomst. Der skal opgøres en delårsindkomst før sambeskatningens indtræden, der ikke indgår i sambeskatningsindkomsten, og en delårsindkomst efter sambeskatningens indtræden, der indgår i sambeskatningsindkomsten²³. Opgørelsen af delårsindkomsten mv. vil blive gennemgået yderligere i afsnittet om hvordan sambeskatningsindkomsten opgøres.

Det påhviler administrationsselskabet, at indgive meddelelse til Erhvervsstyrelsen om datoen for selskabets indtræden i en sambeskatning. Der skal endvidere indgives meddelelse om den indkomstperiode for det indtrædende selskab m.v., der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten. Herudover skal der indgives meddelelse om årsagen til, at et selskab indtræder i sambeskatningen²⁴.

Alt efter hvornår et selskab indtræder i en koncern har det betydning for hvordan omlægningen af indkomståret foretages i praksis. Det har ligeledes betydning om koncernforbindelsen opstår via et nystiftet selskab eller ved erhvervelse af et datterselskab. For at belyse hvordan en sådan omlægning foretages i praksis, vil der i det efterfølgende blive gennemgået eksempler herpå. Eksemplerne vil udelukkende basere sig på scenarier der kan opstå ved erhvervelse af et datterselskab og ikke ved nystiftede selskaber for, at begrænse antallet af eksempler.

²⁰ ÅRL § 15, stk. 2

²¹ SEL § 4, stk. 2

²² <http://www.bdo.dk/faglig-info/publikationer/skat-og-moms/sambeskatning/> Ind- og udtræden af sambeskatning

²³ Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber mv. § 5, stk. 1

²⁴ Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v. § 5

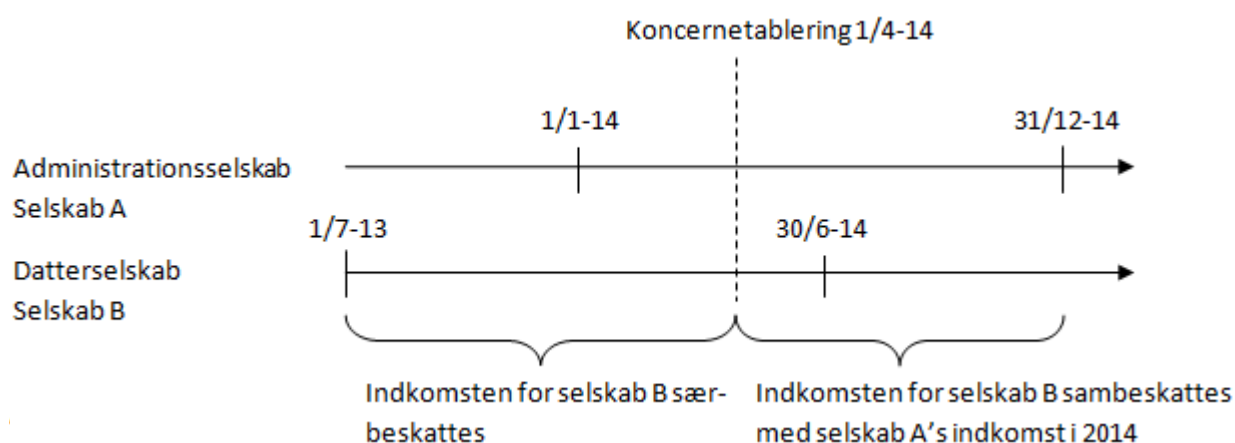
10.1.1 Eksempel 1

Administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår og etablerer koncernforbindelse med et datterselskab, som har forskudt indkomstår.

Selskab A, der er administrationsselskab i en koncern, har et indkomstår, der følger kalenderåret. Selskab A opkøber pr. 1/4-14 selskab B, der har et indkomstår, som løber fra 1/7 til 30/6. Selskab A er administrationsselskab, hvorfor selskab B skal omlægge sit regnskabsår så det følger selskab A's regnskabsår. Ved etableringen af koncernforbindelsen er indkomståret 2014 for selskab B ikke afsluttet. Indkomståret 2014 for selskab B forlænges dermed, så det slutter samtidig med indkomståret for selskab A, hvilket er pr. 31/12-14. Selskab B's indkomstår for 2014 løber således i 18 måneder fra 1/7-13 til 31/12-14. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2014 medregnes hele selskab A's indkomst i 2014, mens indkomsten i selskab B medregnes i perioden 1/4-14 til 31/12-14. Indkomsten for selskab B i perioden før koncernforbindelsen, dvs. 1/7-13 til 30/3-14 skal selvangives særskilt af selskab B.

Eksemplet er illustreret i nedenstående figur:

Figur 9 Eksempel 1 – Indtræden i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Sambeskatning 2013/14", side 94-96

10.1.2 Eksempel 2

Datterselskabet har påbegyndt et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af administrationsselskabet på tidspunktet for koncernforbindelsens etablering.

Som i eksempel 1, men hvor etablering af koncernforbindelsen først sker pr. 1/10-14. Det betyder, at selskab B's indkomstår for 2014 er afsluttet, og skal selvangives efter de almindelige regler og etableringen af

koncernforbindelsen først får virkning fra og med indkomståret 2015. Indkomståret for selskab B skal om-lægges så det følger administrationsselskabets indkomstår, som er kalenderåret. Selskab B's indkomstår for 2015 løber således i 18 måneder fra 1/7-14 til 31/12-15. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2015 medregnes hele selskab A's indkomst i 2015, mens indkomsten i selskab B medregnes i perioden 1/10-14 til 31/12-15. Indkomsten for selskab B i perioden før koncernforbindelsen, dvs. 1/7-14 til 30/9-14 skal selvangives særskilt af selskab B.

Eksemplet er illustreret i nedenstående figur:

Figur 10 Eksempel 2 – Indtræden i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Sambeskatning 2013/14", side 94-96

10.1.3 Eksempel 3

Koncernforbindelsen etableres på et tidspunkt hvor administrationsselskabet har påbegyndt et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af datterselskabet.

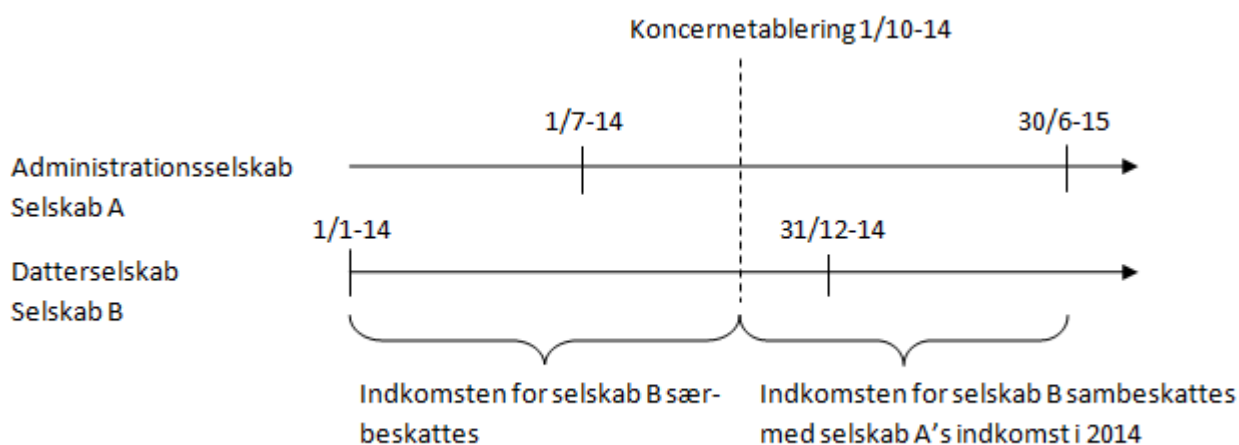
Selskab A er administrationsselskab og har et indkomstår der løber fra d. 1/7 til 30/6. Der etableres koncernforbindelse med selskab B d. 1/10-14, hvis indkomstår følger kalenderåret. I dette tilfælde er selskab B ved koncernforbindelsen i indkomståret 2014, mens selskab A har påbegyndt indkomståret for 2015. Hvis selskab B fik forlænget indkomståret til udløbet af selskab A's indkomstår ville det betyde, at selskab B ville springe indkomståret 2015 over. Det fremgår af SEL § 10, stk. 2, at omlægning af et indkomstår kun kan ske, såfremt alle indkomstperioder kommer til beskatning, og såfremt intet indkomstår efter reglerne i stk. 1, 6. og 7. pkt., hverken overspringes eller dubleres. Hvis selskab B's indkomstår blev forlænget ville denne paragraf således ikke blive overholdt. Derfor anses selskab B's indkomstår i stedet for udløbet pr. 30/9-14, som er tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen jf. SEL § 10, stk. 5.

Selskab B's indkomstår for 2014 er herefter d. 1/1-14 til 30/9-14, mens indkomståret for 2015 er d. 1/10-14 til 30/6-15, så det udløber samtidig med selskab A's indkomstår. Indkomsten for indkomståret 2014 selvangives særskilt af selskab B efter almindelige regler.

Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2015 medregnes selskab A's indkomst i perioden 1/7-14 til 30/6-15, mens indkomsten i selskab B medregnes i perioden 1/10-14 til 30/6-15.

Eksemplet er illustreret i nedenstående figur:

Figur 11 Eksempel 3 – Indtræden i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Sambeskatning 2013/14", side 94-96

Ovenstående eksempler tager alle udgangspunkt i SEL § 10, stk. 5, der foreskriver at alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31 eller § 31 A skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Skatterådet kan dog tillade, at omlægning af indkomstår ved etablering af koncernforbindelse sker på anden vis, såfremt administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herved²⁵. Dette kunne eksempelvis gøre sig gældende, hvis et enkelt selskab opkøber et moderselskab med flere datterselskaber, og det køvende selskab udpeges som administrationsselskab. For at undgå at alle de opkøbte selskaber skal omlægge deres indkomstår efter det køvende administrationsselskab efter reglerne i SEL 10, stk. 5, kan man anmode om tilladelse til at administrationsselskabet omlægger sit indkomstår, så det udløber samtidig med de opkøbte selskabers indkomstår, hvis det er mere hensigtsmæssigt.

²⁵ SEL § 31 B, stk. 1

Et konkret eksempel på dette er afgørelsen i SKM2007.134.SR, hvor ansøgeren fandt det mest praktisk og mindst administrativt krævende, at omlægge administrationsselskabets indkomstår, da der udelukkende var driftsaktivitet i det opkøbte selskab. Skatterådets afgørelse var at administrationsselskabet kunne omlægge sit indkomstår til at følge datterselskabets indkomstår.

10.2 Udtræden af en koncern

Et selskab udtræder af sambeskatningen på den dato, hvor koncernforbindelsen ophører²⁶. På samme måde som ved indtræden i en koncern påhviler det administrationsselskabet at indgive meddelelse til Erhvervsstyrelsen om datoen for selskabets udtræden i en sambeskatning. Der skal endvidere indgives meddelelse om den indkomstperiode for det udtrædende selskab m.v., der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten. Herudover skal der indgives meddelelse om årsagen til, at selskabet mv. udtræder af sambeskatningen²⁷.

Når et selskab udtræder af en sambeskatning, skal der opgøres delårsindkomst på samme måde som ved indtræden. Dvs. at der skal opgøres en delårsindkomst før sambeskatningens udtræden, der indgår i den pågældende koncerns sambeskatningsindkomst, og en delårsindkomst efter sambeskatningens udtræden, såfremt selskabet indtræder i en anden koncern²⁸.

Udtræden ved likvidation eller konkurs vil blive gennemgået i det følgende. Udtræden ved omstrukturering vil ikke blive gennemgået jf. vores afgrænsning.

10.2.1 Likvidation i en sambeskatning

Likvideres et selskab der indgår i en sambeskatning er det ophørende selskab stadig forpligtet til at indgå i sambeskatningen frem til ophørsdatoen. Det vil altså sige, at der skal laves en delårsindkomst. Da selskabet indgår i en sambeskattet koncern, skal der ikke foretages en afsluttende skatteansættelse. Derimod anses det likviderede selskab for værende ophørt den dag det beslattes på generalforsamlingen, og såfremt det bliver rettidigt anmeldt hos Erhvervsstyrelsen.

Da selskabet indgår i den sambeskattede koncern kan uudnyttede underskud også anvendes i den sidste indkomstopgørelse for sambeskatningen efter de almindelige regler. Bliver alle underskuddene i det likviderede selskab ikke anvendt i den sidste indkomstopgørelse for sambeskatningen vil de dog gå tabt, og kan

²⁶ <http://www.bdo.dk/faglig-info/publikationer/skat-og-moms/sambeskatning/> Ind- og udtræden af sambeskatning

²⁷ Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber mv. § 5, stk. 2

²⁸ <http://www.bdo.dk/faglig-info/publikationer/skat-og-moms/sambeskatning/> Ind- og udtræden af sambeskatning

ikke anvendes i resten af koncernen fremover. Dette skal administrationsselskabet huske at anmelde til SKAT, og sørge for det bliver korrigeret.

For at et datterselskab kan likvideres og modtage skattekvittancen, er det påkrævet, at datterselskabet kan dokumentere, at moderselskabet overtager hæftelsen for betaling af datterselskabets skat. Såfremt det er et administrationsselskab der likvideres, vil det være påkrævet for, at kunne modtage skattekvittancen, at de kan fremvise og dokumentere hvem det nye administrationsselskab er. Det nye administrationsselskab kan derefter overtage rettigheder og forpligtelser fra det tidligere administrationsselskab.

10.2.2 Konkurs i en sambeskatning

Et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges jf. SEL § 31 C Stk. 8. Det vil sige, at selvom et selskab først afsiger konkursdekretet i slutningen af et indkomstår vil selskabet udtræde af sambeskatningen med virkning fra starten af det pågældende indkomstår. Der skal således ikke udarbejdes delårsindkomst for det konkursramte selskab, da konkursen foregår med tilbagevirkende kraft.

Eftersom det konkursramte selskab udtræder af sambeskatningen med virkning fra starten af det pågældende indkomstår, kan et eventuelt underskud i det konkursramte selskab ikke medregnes i sambeskatningsindkomsten i det pågældende indkomstår. De andre selskaber i sambeskatningen får på denne måde ingen glæde af selskabets konkurs ved at kunne udnytte dets underskud, hvilket lukker ned for de spekulationsmuligheder der kunne ligge heri.

Hvis selskabet, der er under konkursbehandling, har underskud fra tidligere år kan sambeskatningskredsen heller ikke anvende disse fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Det konkursramte selskabs underskud fra tidligere år, som ikke er udnyttet i sambeskatningen senest i året før konkursåret, bortfalder således helt.

10.3 Delkonklusion

Som udgangspunkt skal alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31 eller § 31 A have samme indkomstår som administrationsselskabet. Undtagelsen hertil er dog at administrationsselskabet kan omlægge sit indkomstår såfremt administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herved.

Der er mange forskellige scenarier for omlægning af indkomstår alt efter tidspunktet for etablering af koncernforbindelse, hvornår administrationsselskabets indkomstår udløber og om koncernforbindelsen opstår via et nystiftet selskab eller ved erhvervelse af et datterselskab. Disse faktorer har således betydning for indkomståret og om det indtrædende selskab skal forlænge eller forkorte sit regnskabsår, så det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår. En omlægning af regnskabsperioden kan opfatte op til 18 måneder for selskaber, der har afsluttet sit første regnskabsår. For et nystiftet selskab kan første indkomstperiode dog udgøre op til 18 måneder, medmindre andet følger af § 10, stk. 5. Det gælder dog at en omlægning af et indkomstår kun kan ske, såfremt alle indkomstperioder kommer til beskattning, og såfremt intet indkomstår efter reglerne i SEL § 10, stk. 1, 6. og 7. pkt., hverken overspringes eller dubleres.

Når et selskab indtræder i en sambeskatning skal der opgøres en delårsindkomst før og efter sambeskatningens indtræden. Den første delårsindkomst skal ikke medregnes i sambeskatningsindkomsten, men skal i stedet selvangives særskilt af det indtrædende selskab. Den anden delårsindkomst skal derimod indgå i sambeskatningsindkomsten.

En udtræden kan ske ved frasal, omstrukturering, likvidation eller konkurs. Ved frasal skal der udarbejdes delårsindkomst i perioden før og efter udtræden. Her skal den første delårsindkomst indgå i sambeskatningen, mens den anden delårsindkomst ikke skal indgå i sambeskatningen. Ved likvidation kan det likviderede selskabs indkomst indgå i sambeskatningen frem til ophørsdatoen. Omvendt gælder det for udtræden ved konkurs, hvor det konkursramte selskabs indkomst ikke kan anvendes af de øvrige selskaber i sambeskatningen i det år hvor konkursdekretet afsiges.

Uanset om et selskab ind- eller udtræder af en sambeskatning skal administrationsselskabet indgive meddelelse til Erhvervsstyrelsen om datoen hvor koncernforbindelsen etableres/ophører, om hvilken indkomstperiode der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten og om årsagen til det pågældende selskab ind- eller udtræden.

11 Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten, herunder hvordan deles over- og underskud?

Dette afsnit vil omhandle hvordan sambeskatningen opgøres, herunder fordeling af over- og underskud, reglerne om underskudsbegrænsning, subsambeskatning og tilskud mellem koncernforbundne selskaber.

Sambeskattede selskaber skal grundlæggende opgøre den skattepligtige indkomst efter samme regler som selskaber, der ikke er sambeskattede²⁹. For sambeskattede selskaber findes dog også særlige regler om ind- og udtræden af sambeskatning, om anvendelse af underskud om tilskud der ydes mellem sambeskattede selskaber og om at sambeskattede selskabers indkomst skal lægges sammen i én. Derfor skal der for sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst jf. SEL § 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."

Så længe der er tale om et koncernforbundet selskab, skal hele indkomsten medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, uanset moderselskabets ejerandel i datterselskabet³⁰. Det gælder for alle selskaber uanset om de er sambeskattede eller ej, at hvis den skattepligtige indkomst udviser et underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår jf. SEL § 12. Fordelen ved at indgå i en sambeskatning er dog, at et selskabs underskud tilmed kan fradrages i samme indkomstår, såfremt et andet selskab i koncernen har overskud. Derved opnås en bedre likviditet i koncernen, da man får fradraget med det samme, hvilket mindsker koncernens skattebetaling i indkomståret. For at kunne opgøre en sambeskatningsindkomst er der en lang række regler der skal følges, hvilket vi vil komme ind på i de følgende afsnit.

11.1 Faste driftssteder og faste ejendomme

Faste ejendomme sidestilles med faste driftssteder jf. SEL § 31, stk. 1, 4. pkt. Faste driftssteder og faste ejendomme, som er beliggende i Danmark og ejet af udenlandske koncernselskaber, indgår i territorialprincippet. Efter indførslen af territorialprincippet er det vigtigt, at fastslå hvornår der foreligger et fast driftssted og hvornår der ikke gør. Det er den danske ret der ligger til grund for vurderingen af, hvorvidt der fore-

²⁹ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.1- Sambeskatningsindkomsten

³⁰ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 39.

ligger et driftssted. Kildestatens vurdering af om det er et fast driftssted er derved ikke aktuel. Jf. SEL § 2, stk. 1, litra a fremgår det af de danske regler der henviser til OECD's modeloverenskomst art. 5. Af OECD's art. 5, stk. 1 opstilles der følgende fire forhold der ligger til grund for vurderingen af fast driftssted:

- Der skal være et forretningssted
 - o Der skal ikke blot foreligge lokaler, men derudover fx også være købt indretning, driftsmateriel mv., der medvirker til et forretningssted.
- Forretningsstedet skal være fast
 - o Dette punkt henviser til, at det både tidsmæssigt og geografisk skal være en fast lokalitet driftsstedet har. Dermed skal det være over en længere periode, driftsstedet for forefindes på samme grundareal.
- Forholdet skal være af en vis varighed
 - o Denne kan sammenlignes med punktet ovenfor i henhold til det tidsmæssige. Jf. retspraksis fra udlandet går grænsen på hvorvidt de har opholdt sig i landet mere eller mindre end 6 måneder.³¹ Dette har det danske retssystem derved også taget til sig.
- Et foretagendes virksomhed skal udøves helt eller delvist på forretningsstedet
 - o Dette punkt behandler, at det ikke nødvendigvis er hele udøvelsen af driften der skal forefindes på stedet, men derimod kan det godt være dele af driften. Det skal derved ses som en hel forretningsenhed, som bidrager til den samlede drift.

Når sambeskatningsindkomsten skal opgøres er det endvidere afgørende hvorvidt det udenlandske selskab har mulighed for at anvende underskuddet fra det faste driftssted i Danmark, i selskabets udenlandske skattepligtige indkomst. Hvis blot muligheden for dette foreligger, kan underskuddet ikke anvendes i dansk sambeskatningsindkomst³² jf. følgende citat:

*"Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende"*³³.

³¹ Jf. Norsk højesteretsdom af 8/6 2004, PGS Geophysical AS

³² http://webarkiv.ft.dk/Samling/20031/udvbilag/SAU/L119_bilag43.htm Spg. 25

³³ SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

Hvis det udenlandske selskabs hjemland dermed har regler der forhindrer anvendelse af underskuddet, kan underskuddet godt anvendes i dansk sambeskatningsindkomst, da der i så fald ikke er tale om dobbelt fradrag, også kaldet "Double dip"³⁴.

Der vil senere i opgaven, nærmere betegnet i case 2, blive gennemgået et fiktivt eksempel med faste driftssteder i ind- og udland.

11.2 Underskudsrækkefølgen

Det fremgår af SEL § 31, stk. 2, 3. - 10. pkt., hvordan underskud fremføres ved sambeskatning. I det følgende er rækkefølgen som underskuddene skal fremføres i³⁵:

1. Egne underskud inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab, også kaldet særunderskud.
2. Egne underskud fra tidligere år i den aktuelle sambeskatning.
3. Fordeling af årets underskud i sambeskatning.
4. Andre selskabers underskud fra tidligere år i sambeskatning (herunder underskud i subsambeskatning).

1. Særunderskud³⁶

Hvis et selskab har underskud fra perioder før sambeskatningen, er det kun selskabet selv, der kan anvende dette underskud i indkomstårets positive indkomst. På denne måde undgår det enkelte selskab, at betale kompensation til et andet selskab i koncernen for, at udnytte dets underskud, når det enkelte selskab selv har uudnyttede underskud fra tidligere år³⁷.

2. Egne underskud³⁸

Efter modregning af særunderskud, modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst.

³⁴ http://webarkiv.ft.dk/Samling/20031/udvbilag/SAU/L119_bilag43.htm Spg. 26

³⁵ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.3 - Hvordan anvendes underskud under sambeskatningen

³⁶ SEL § 31, stk. 2, pkt. 3

³⁷ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.3 - Underskudsrækkefølgen

³⁸ SEL § 31, stk. 2, 5. pkt

3. Fordeling af årets underskud³⁹

Hvis der efter modregning af særunderskud og egne underskud både er selskaber med positiv og negativ indkomst i sambeskatningen, sker der en forholdsmæssig fordeling af indkomstårets underskud mellem de selskaber, der har positiv indkomst, så længe underskuddet kan rummes heri.

Ved negativ sambeskatningsindkomst fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning i det efterfølgende indkomstår.

4. Andre selskabers underskud fra tidligere år⁴⁰

Hvis der herefter stadigvæk er selskaber med positiv indkomst, kan underskud fra andre selskabers tidligere indkomstår under sambeskatningen, modregnes forholdsmæssigt heri, herunder subsambeskatningsunderskud. Hvis der er selskaber der herefter stadigvæk har resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder kan disse underskud fremføres til modregning i efterfølgende indkomstår.

Ved modregning af ovenstående underskud er der især to grundlæggende forhold, at være opmærksom på:

- 1) Når der modregnes underskud fra tidligere indkomstperioder skal de ældste underskud modregnes først⁴¹.
- 2) Underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i et andet koncernselskab, såfremt underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet, og hvor sambeskatningen ikke har været afbrudt efterfølgende⁴².

11.3 Subsambeskatning

Et fænomen indenfor sambeskatning er en såkaldt subsambeskatning. En subsambeskatning opstår når en allerede eksisterende sambeskatning inddrages i en overordnet sambeskatning. Dette kunne eksempelvis ske ved, at selskabet M2 erhverver selskabet M1, som er moderselskab i en koncern med to datterselskaber, D1 og D2. I dette tilfælde vil der opstå en subsambeskatning mellem M1, D1 og D2 mens der etableres en overordnet sambeskatning mellem M2, M1, D1 og D2, hvilket er illustreret nedenfor.

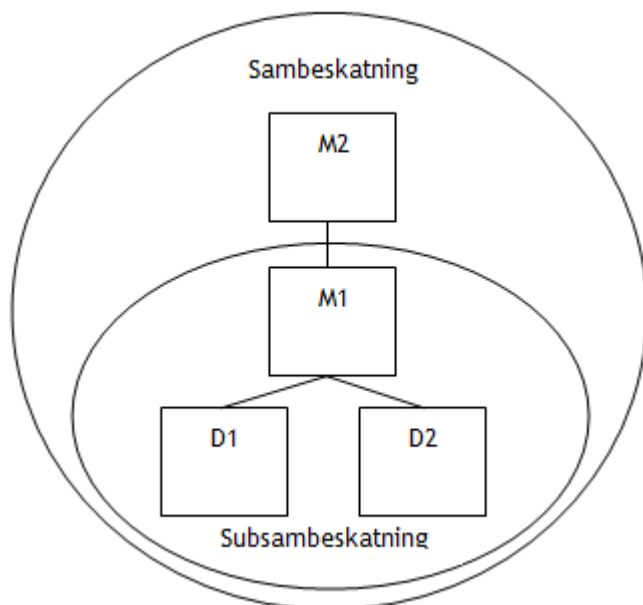
³⁹ SEL § 31, stk. 2, 6. pkt.

⁴⁰ SEL § 31, stk. 2, 7-8.pkt.

⁴¹ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 45

⁴² Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 45

Figur 12 Subsambeskatning



Kilde: Egen tilvirkning

Anerkendelsen af subsambeskatningen betyder, at der er bedre muligheder for at anvende underskud, der er opstået før udvidelsen af sambeskatningskredsen⁴³. Underskud opstået før udvidelsen kan således stadigvæk modregnes i overskud i de andre selskaber i subsambeskatningen, da underskuddene vil være opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet, og fordi sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt jf. SEL 31, stk. 2, 10. pkt.

I underskuds rækkefølgen indgår underskud fra subsambeskatning under andre selskabers underskud fra tidligere år. Underskud i subsambeskatningen skal modregnes før modregningen af tidligere års underskud i den overordnede sambeskatning, da disse underskud er de ældste.

11.4 Opgørelse af sambeskatningsindkomst

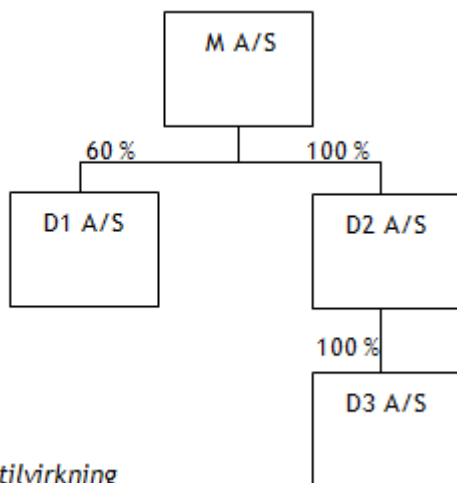
Med udgangspunkt i det ovenfor gennemgåede vil sambeskatningsindkomsten for nedenstående fiktive koncern blive opgjort.

Der er tale om en koncern, hvor M A/S er moder- og administrationsselskab i en koncern, og ejer 60 % af datterselskabet D1 A/S og 100 % af datterselskaberne D2 A/S og D3 A/S. Alle selskaberne er danske og har et indkomstår der følger kalenderåret. I 2012 erhvervede M A/S de to datterselskaber D2 A/S og D3 A/S, der før erhvervelsen indgik i en anden koncerns sambeskatning. Koncernstrukturen, samt den skattepligti-

⁴³ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.3 - Subsambeskatning

ge indkomst for 2014 og fremførte underskud fra tidligere år er som følger:

Figur 13 Koncernstruktur



Kilde: Egen tilvirkning

Tabel 1 Skattepligtig indkomst 2014 og fremførte underskud tidligere år

	Skattepligtig indkomst i 2014 (i t.kr.)	Fremførte underskud tidligere år (i t.kr.)
M A/S	4.000	-500
D1 A/S	-1.000	-1.000
D2 A/S	-2.000	-2.000
D3 A/S	3.000	-
I alt	4.000	-3.500

Kilde: Egen tilvirkning

M A/S' fremførte underskud er opstået inden sambeskatningen, D1 A/S' fremførte underskud er opstået i den aktuelle sambeskatning og D2 A/S' fremførte underskud er opstået i den tidligere sambeskatning sammen med D3 A/S, og betragtes som et subsambeskatningsunderskud.

Med de ovenfor anførte oplysninger om koncernen kan sambeskatningsindkomsten for 2014 herefter opgøres til følgende:

Tabel 2 Opgørelse af sambeskatningsindkomst 2014

Selskab	Skattepligtig indkomst 2014 før fremførsel af tidligere års underskud	Egne underskud fra tidligere år	Indkomst herefter	Fordeling af årets underskud	Indkomst herefter	Andre selskabers underskud fra tidligere år	Sambe-skatnings indkomst	Underskud til fremførsel ultimo 2014
M A/S	4.000	-500	3.500	-1.615	1.885	-1.000	885	-
D1 A/S	-1.000	-	-1.000	1.000	-	-	-	-
D2 A/S	-2.000	-	-2.000	2.000	-	-	-	385
D3 A/S	3.000	-	3.000	-1.385	1.615	-1.615	-	-
	4.000	-500	3.500	-	3.500	-2.615	885	385

Kilde: Egen tilvirkning

Der er ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten anvendt reglerne i SEL § 31, stk. 2, også gennemgået under underskuds rækkefølgen.

Selvom D1 A/S kun ejes med 60 % af M A/S, er der stadig tale et koncernforbundet selskab, hvorfor hele D1 A/S' indkomst medregnes i sambeskatningsindkomsten.

11.4.1 Egne underskud fra tidligere år

Når sambeskatningsindkomsten skal opgøres tages der udgangspunkt i de enkelte selskabers skattepligtige indkomst i 2014. Herefter modregnes egne underskud fra tidligere år. Både M A/S og D1 A/S havde fremførte underskud fra tidligere år på hhv. -500 t.kr. og -1.000 t.kr. M A/S' fremførte underskud var et særunderskud, opstået inden sambeskatningen, og er derfor det første underskud der skal modregnes efter underskuds rækkefølgen. Særunderskuddet modregnes i M A/S' egen positive indkomst for indkomståret. D1 A/S har for indkomståret 2014 en negativ indkomst og kan derfor ikke selv anvende sit underskud fra tidligere år, som er opstået i den aktuelle sambeskatning.

11.4.2 Fordeling af årets underskud

Datterselskab D1 A/S og D2 A/S har en samlet negativ indkomst i 2014 på 3.000 t.kr. Dette underskud bliver fordelt forholdsmæssigt mellem M A/S og D3 A/S, da begge selskaber stadigvæk har en positiv indkomst, der kan rumme underskuddet heri. Underskuddet skal fordeles forholdsmæssigt af årets skattepligtige indkomst efter modregning af egne underskud fra tidligere år. Dvs. M A/S og D3 A/S adderes, hvilket giver en positiv indkomst på 6.500 t.kr. Herefter skal den procentvis andel af overskuddene findes ved, at dividere

den positive indkomst efter modregning af egne underskud fra tidligere år. Altså M A/S' indkomst på 3.500 t.kr. divideret med 6.500 t.kr., hvilket giver 54 %. Tilsvarende giver D3 A/S' andel af overskuddene 46 %. Herved kan M A/S modregne 54 % af de samlede underskud på 3.000 t.kr. i deres indkomst svarende til 1.615 t.kr. og tilsvarende finder anvendelse for D3 A/S. Når underskuddet er fordelt går D1 A/S' og D2 A/S' skattepligtige indkomst for 2014 i nul, mens overskuddet i M A/S og D3 A/S er mindsket med den forholds- mæssige andel af underskuddet.

11.4.3 Andre selskabers underskud fra tidligere år

M A/S og D3 A/S har stadigvæk en positiv indkomst i 2014, hvorfor underskud fra andre selskabers tidligere indkomstår under sambeskatningen, kan modregnes forholdsmæssigt heri. Eftersom D1 A/S ikke selv kunne anvende det fremførte underskud på 1.000 t.kr. fra tidligere år, kan det nu anvendes til modregning i den positive indkomst for både M A/S og D3 A/S, da underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor selskaberne var sambeskattet.

D2 A/S har tilmed et fremført underskud på 2.000 t.kr., som er opstået i den tidligere sambeskatning sammen med D3 A/S. Eftersom D2 A/S ikke selv kan anvende underskuddet, som følge af underskud i 2014, kan underskuddet dog anvendes af D3 A/S, da disse selskaber har indgået i en tidligere sambeskatning før udvi- delsen af den nuværende sambeskatning. Det er vigtigt at fastslå at D2 A/S' underskud ikke kan anvendes af M A/S på trods af, at dette selskab stadigvæk har en positiv indkomst i 2014. Subsambeskatningsunder- skuddet kan kun modregnes i overskud hos andre selskaber i subsambeskatningen, som i dette tilfælde er D3 A/S.

Der er således to underskud fra tidligere indkomstperioder, der kan modregnes i den resterende positive indkomst. Eftersom subsambeskatningsunderskuddet er det ældste af de to underskud skal det modregnes først.

D3 A/S har en resterende positiv indkomst på 1.615 t.kr. og kan ikke anvende hele subsambeskatningsun- derskuddet på 2.000 t.kr. Derfor anvendes kun 1.615 t.kr. af underskuddet, så D3 A/S indkomst for 2014 går i nul, hvorefter det resterende underskud på 385 t.kr. står til fremførsel hos D2 A/S ultimo 2014.

Det er nu kun M A/S, der har en resterende positiv indkomst for 2014 på 1.885 t.kr., hvorfor D1 A/S' under- skud fra tidligere år modregnes heri, hvorefter M A/S' skattepligtige indkomst for 2014 ender på 885 t.kr. Dermed sagt at hele koncernen ender på en skattepligtig indkomst for 2014 på 885 t.kr.

Eksemplet er udarbejdet på en sådan måde, at det ikke er omfattet af underskudsbegrænsningen, som vil blive gennemgået i det følgende afsnit.

11.5 Underskudsbegrænsning

Frem til 2012 kunne man fradrage underskuddet fuldt ud i sambeskatningsindkomsten uanset størrelsen på dette. Det blev imidlertid ændret med vedtagelsen af lovforslag nr. L 173⁴⁴, der afstedkom en fradragsbegrænsning på fremførte underskud fra tidligere år jf. SEL § 12, stk. 2:

”Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20, stk. 3. Underskud kan kun fremføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke efter reglerne i stk. 2 kan rummes i tidligere års indkomst.”

Underskudsbegrænsningen gælder ikke for det enkelte selskab i sambeskatningen, men for alle de sambeskattede selskaber tilsammen. Sambeskatningsindkomsten opgøres som summen af den skattepligtige indkomst, før modregning af underskud fra tidligere år, for alle selskaber der indgår i sambeskatningen⁴⁵. Årsagen til dette er, at det ikke skal være muligt at tilrettelægge en koncernstruktur med mange selskaber for, at opnå flere bundgrænser i en sambeskatning, da vedtagelsen af underskudsbegrænsningen netop er til for at sikre en vis skattebetaling fra selskaberne i Danmark⁴⁶.

I 2014 er grundbeløbet på 7.635 t.kr.⁴⁷, da det bliver reguleret efter personskattelovens § 20.

Det betyder, at hvis sambeskatningsindkomsten opgøres til under 7.635 t.kr. (i 2014-niveau)⁴⁸ kan underskud fra tidligere år fradrages fuldt ud i indkomstårets positive indkomst, og reglerne om underskudsbegrænsning finder ikke anvendelse. Er sambeskatningsindkomsten til gengæld over 7.635 t.kr. i 2014, skal tidligere års underskud, der overstiger grundbeløbet, fradrages med 60 pct. i den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet.

For at vise hvordan underskudsbegrænsningen fungerer i praksis har vi udarbejdet et eksempel herpå.

⁴⁴ http://www.ft.dk/Rlpdf/samling/20111/lovforslag/L173/20111_L173_som_vedtaget.pdf

⁴⁵ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.3 – Underskudsbegrænsning for sambeskattede selskaber

⁴⁶ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.5.3 – Generel beskrivelse af underskudsbegrænsning efter SEL § 12, stk. 2

⁴⁷ <http://www.skm.dk/skattetal/beregning/skatteberegning/beloebsgraenser-i-skattelovgivning-der-reguleres-efter-personskattelovens-%C2%A7-20-2014-2015/>

⁴⁸ I 2015 udgør grundbeløbet 7.747.500 kr. som følge af reguleringen efter PSL § 20

11.5.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst omfattet af underskudsbegrænsningen

En koncern, der består af tre danske selskaber, skal have udarbejdet deres sambeskatningsindkomst for 2014. Selskab A har i 2014 en skattepligtig indkomst på 25 mio. kr., selskab B har en skattepligtig indkomst på - 5 mio. kr., og selskab C har en skattepligtig indkomst på 7,5 mio. kr. Selskab A har derudover et særunderskud fra før sambeskatningen på 10 mio. kr., og selskab B og C har hver især et sambeskatningsunderskud fra tidligere år i sambeskatningen på hhv. 6 og 8 mio. kr.

Tabel 3 Underskudsbegrænsning på koncernniveau

<i>Før underskudsbegrænsning</i>	
Sambeskatningsindkomst før modregning af underskud	27.500
Modregnet underskud for tidligere år	-24.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	3.500
<i>Efter underskudsbegrænsning</i>	
Sambeskatningsindkomst før modregning af underskud	27.500
Fradrag af grundbeløb på 7.635 tkr.	-7.635
Sambeskatningsindkomst herefter	19.865
Resterende overskud må nedbringes med 60 %	-11.919
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	7.946
Forholdsmæssig andel af fremførselsberettiget underskud efter SEL § 12, stk. 2.	0,8148

Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af ovenstående kunne man før 2012 nedbringe årets skattepligtige indkomst med tidligere underskud, så længe der var overskud at modregne i. I dag, hvor man kun må modregne underskud med 60 % i den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet, er fradraget ikke så stort, og den skattepligtige indkomst vil være større. I ovenstående tilfælde har koncernen underskud fra tidligere år på 24.000 t.kr., men kan kun anvende 19.554 t.kr. af disse. Forskellen herimellem er på 4.446 t.kr., og vil fortsat kunne fremføres i ubegrænset tid⁴⁹.

I bunden af tabellen er den forholdsmæssige andel af det fremførselsberettigede underskud opgjort til 0,8148. De 0,8148 er fremkommet ved at dividere den del af underskuddet, der kan modregnes i årets ind-

⁴⁹ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.5.3 – Generel beskrivelse af underskudsbegrænsning efter SEL § 12, stk. 2

komst som følge af SEL § 12, stk. 2 med det underskud, der ville være anvendt, hvis § 12, stk. 2 ikke anvendtes jf. nedenstående:

$$\frac{7.635+11.919}{24.000} = 0,8148$$

Den forholdsmæssige andel af det fremførselsberettigede underskud på 0,8148 skal anvendes til fordeling af den del af underskuddet, der kan modregnes i årets indkomst efter SEL § 12, stk. 2, på hvert enkelt modregnet underskud, så underskuddene begrænses ensartet⁵⁰.

For at illustrere hvordan underskudsbegrænsningen påvirker de enkelte selskaber i sambeskatningen er sambeskatningsindkomsten selskaberne opgjort nedenfor:

Tabel 4 Underskudsbegrænsning på selskabsniveau

	Før underskudsbegrænsning			Efter underskudsbegrænsning	
	A	B	C	Modregningsberettiget underskud efter begrænsning	Begrænset underskud
Indkomst til sambeskatning	25.000	-5.000	7.500		
Særunderskud modregnes	-10.000	-	-	-8.148	-1.853
Indkomst herefter	15.000	-5.000	7.500		
Egne underskud modregnes	-	-	-7.500	-6.111	-1.389
Indkomst herefter	15.000	-5.000	-		
Årets underskud fordeles	-5.000	5.000	-		
Indkomst herefter	10.000	-	-		
Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	-6.500	6.000	500	-5.296	-1.204
Indkomst herefter	3.500	6.000	500	-19.554	-4.446
Underskud til fremførsel ultimo 2014 (efter begrænsning)	-1.853	-1.112	-1.482	= -4.446	

Kilde: Egen tilvirkning

Først og fremmest er de tre selskabers skattepligtige indkomst for 2014 opgjort før underskudsbegrænsning efter reglerne i underskuds rækkefølgen.

Dernæst fremgår det af SEL § 31, stk. 3 at:

"Den samlede begrænsning efter § 12, stk. 2, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, jf. stk. 2, 3., 5. og 7. pkt., således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den del af de samlede under-

⁵⁰ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.3 - Hvordan anvendes underskud under sambeskatningen

skud, der efter § 12, stk. 2, kan fradrages i indkomståret, og de samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.

Den forholdsmæssige andel af det fremførselsberettigede underskud har vi opgjort til 0,8148. Denne faktor er herefter anvendt på de tidligere års underskud, der er modregnet før underskudsbegrænsningen jf. ovenstående tabel. Af selskabs A's særunderskud på 10.000 t.kr. kan der således kun modregnes 8.148 t.kr. i 2014, og de resterende 1.853 t.kr. står som begrænset underskud, der kan fremføres til senere indkomstår.

Efter den forholdsmæssige fordeling af underskud har koncernen 4.446 t.kr. tilbage i uudnyttet underskud til fremførsel i kommende indkomstår, som er fordelt på følgende måde:

- Selskab A har underskud til fremførsel på 1.853 t.kr., der udgøres af det begrænsede særunderskud, der tilbageføres.
- Selskab B har underskud til fremførsel på 1.112 t.kr., der udgøres af selskab B's andel af underskud fra tidligere indkomstår på 1.204 t.kr.
- Selskab C har underskud til fremførsel på 1.482 t.kr., der udgøres af 1.389 t.kr., som er den del af eget underskud der tilbageføres, samt selskab C's andel af underskuddet fra tidligere indkomstår på 1.204 t.kr.

Den skattepligtige indkomst kan herefter på selskabsniveau opgøres til følgende:

Tabel 5 Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling- og begrænsning

<i>Efter underskudsfordeling og -begrænsning udgør selskabernes skattepligtige indkomster følgende:</i>				
	A	B	C	I alt
Indkomst i året før underskudsfordeling og begrænsning	25.000	-5.000	7.500	27.500
Særunderskud modregnes	-8.148	-	-	-8.148
Egne underskud modregnes	-	-	-6.111	-6.111
Årets underskud fordeles	-5.000	5.000	-	-
Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	-5.296			-5.296
Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling og -begrænsning	6.557	-	1.389	7.946

Kilde: Egen tilvirkning

Alt i alt er konsekvenserne ved indførelsen af underskudsbegrænsningen bl.a. mere omstændige regler, og selskaberne risikerer, at de først kan udnytte deres underskud i senere indkomstår, hvilket kan være for sent i nogle tilfælde. Samtidig er underskudsbegrænsningen medvirkende til en forbedret likviditet for det

offentlige⁵¹, da selskaberne kan være nødt til at udskyde fradrag i form af tidligere års underskud.

11.6 Sambeskatningsbidrag

Når sambeskatningsindkomsten for en koncern er opgjort og fordelt mellem de sambeskattede selskaber, skal der selvfølgelig betales skat. Som anført i afsnit 8.2 er det administrationsselskabets opgave at afregne selskabsskatter til SKAT. I indkomståret 2014 er selskabsskatteprocenten faldet til 24,5 %. Den endelige skat for koncernen kan dermed beregnes som 24,5 % af sambeskatningsindkomsten. Skatten skal fordeles indenfor koncernen i forhold til det enkelte selskabs under- eller overskud.

11.6.1 Fordeling af skatter indenfor koncernen

I en sambeskatning er der fuld fordeling af under- og overskud blandt de sambeskattede selskaber. Det betyder, at overskudsgivende selskaber har mulighed for, at udnytte underskud fra underskudsgivende selskaber. Som compensation herfor skal de overskudsgivende selskaber betale et sambeskatningsbidrag til de underskudsgivende selskaber, svarende til skatteprocenten ganget med værdien af det udnyttede underskud jf. SEL § 31, stk. 8. Årsagen til at der skal betales compensation for udnyttelse af underskuddet er af hensyn til minoritetskapitalejere og kreditorer, så de ikke er stillet dårligere, end hvis selskabet var særbeskattet. Man kan også sige at selskabet giver afkald på et skatteaktiv mod, at få compensation for dette.

Betaling af sambeskatningsbidrag har ingen skattemæssige konsekvenser for hverken det selskab der betaler eller modtager sambeskatningsbidraget, da det blot er et spørgsmål om til hvilket selskab skatten afregnes. Det er til gengæld en fordel for selskabet med underskud, da underskuddet i hurtigere grad veksles til likvider i forhold til først at kunne modregne underskuddet i kommende indkomstårs positive indkomst. Et overskudsgivende selskab får derimod ingen fordel af, at udnytte et underskud fra et andet selskab i sambeskatningen, da det overskudsgivende selskab forpligter sig til, at betale skatteværdien af det anvendte underskud. Dermed er der intet sparet for det overskudsgivende selskab, da beløbet, der skal betales, er det samme beløb som før modregning af underskuddet. Til gengæld sparer koncernen en betaling til SKAT, da skatteværdien af det anvendte underskud går til det underskudsgivende selskab i stedet for SKAT i tilfælde af, at man ikke kunne anvende underskuddet.

Det er i nedenstående tabel illustreret hvordan betalingen af skatter fordeles når der er både underskuds- og overskudsgivende selskaber i en sambeskatning:

⁵¹ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.5.3 – Generel beskrivelse af underskudsbegrænsning efter SEL § 12, stk. 2

Tabel 6 Fordeling af skatter indenfor en koncern

Selskab	Årets indkomst	Modregning af underskud	Indkomst herefter	Fordeling af skat	Skatteværdien af anvendt underskud	Betaling af skat	Tilgodehavende	Gæld
M (Adm.)	-	-	-	-		270		270
A	1.000	-313	688	168	77	-	245	
B	-500	500	-	-	-123	-		123
C	600	-188	413	101	46	-	147	
I alt	1.100	-	1.100	270	-	270	392	392

Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af kolonnen "Årets indkomst" at koncernen har en sambeskatningsindkomst på 1.100 t.kr., hvorved det kan udledes, at der skal betales 24,5 % i skat af dette, svarende til 270 t.kr., som skal fordeles blandt selskaberne.

Selve fordelingen foregår på den måde at underskud i et selskab først og fremmest skal fordeles til de overskudsgivende selskaber. Selskabs B's underskud på 500 t.kr. fordeles derfor til selskab A og C, hvis overskud reduceres med den forholdsmæssige andel af selskab B's underskud. Herefter beregnes skatten af årets resterende positive skattepligtige indkomst for hhv. selskab A og B, hvilket giver en skat på hhv. 168 t.kr. og 101 t.kr. Eftersom selskab B skal have kompensation for, at lade de to andre selskaber anvende underskudet beregnes skatteværdien af det anvendte underskud. Det fremgår således, at selskab A og C skylder selskab B hhv. 77 t.kr. og 46 t.kr., hvorved selskab B's kompensation udgør 123 t.kr., svarende til 24,5 % af underskuddet på 500 t.kr.

Til højre i tabellen er en oversigt over omfordelingen af skatterne i koncernen, som man ser fra M's vinkel, da M er administrationsselskab, og alle skatter derfor afregnes via M.

M har således en gæld til SKAT på 270 t.kr., der udgøres af A og B's skat af årets indkomst. B skylder 168 t.kr. til M og 77 t.kr. til B, hvorfor M har et tilgodehavende hos B på 245 t.kr. Det samme gør sig gældende for C, der skylder 101 t.kr. til M og 46 t.kr. til B, hvilket giver et tilgodehavende hos M på 147 t.kr. Til sidst er der B, der skal modtage kompensation fra M på 123 t.kr. svarende til skatteværdien af det anvendte underskud.

11.7 Delårsindkomst

Ved ind- og udtræden i en koncern skal der for det pågældende selskab opgøres delårsindkomst. Delårsindkomsten medregnes i sambeskatningsindkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncern-

forbindelse efter SEL § 31 C⁵². Indkomstopgørelsen foretages efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet på det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen etableres eller ophører. Indkomsten opgøres som om, perioden udgør et helt indkomstår⁵³. Opdelingen af delårsindkomst kan ikke føre til, at samme udgift eller samme indtægt fradrages eller indtægtsføres to gange⁵⁴. I udarbejdelsen af delårsindkomst indgår også opgørelsen af forholdsmæssige skattemæssige afskrivninger, der vil blive gennemgået nedenfor.

11.7.1 Skattemæssige afskrivninger

Valget af periodiseringsprincipper og de skattemæssige værdier, der er anvendt i den første del af indkomståret, skal også anvendes ved indkomstopgørelsen i den resterende del af indkomståret⁵⁵. For begge delperioder gælder den regel, at skattemæssige afskrivninger, herunder straksfradrag efter AL § 18, maksimalt kan foretages med den forholdsmæssige andel, som den enkelte delårsindkomst udgør af et kalenderår på 12 måneder⁵⁶. Dette gælder uanset om indkomstperioden udgør mere eller mindre end 12 måneder⁵⁷. Dette betyder at en koncern, hvor et selskab sælges til en anden koncern, kan foretage afskrivninger uden hensyntagen til om det solgte selskab får omlagt sit regnskabsår efterfølgende. Omlægningen vil kun få betydning for indkomstårets længde når de forholdsmæssige afskrivninger skal beregnes for det købte selskab i den nye koncerns sambeskatning jf. nedenstående eksempel.

11.7.1.1 Eksempel ved omlægning af indkomstår

Koncern A sælger et selskab til koncern B. Koncern A's indkomstår udløber pr. 31/12 mens koncern B's indkomstår udløber pr. 30/6. Selskabet sælges d. 30/11-14 til koncern B, og selskabets indkomstår forlænges til d. 30/6, så det udløber samtidig med administrationsselskabet i koncern B. Selskabet får derved et indkomstår på 18 måneder i erhvervsåret. Således kan de første 11 måneder i 2014 henføres til den første delårsperiode i koncern A, og de resterende 7 måneder kan henføres til anden delårsperiode i koncern B.

Afskrivningerne beregnes herefter på følgende måde:

Koncern A: $11/12 \cdot (\text{afskrivningsgrundlag} \cdot \text{afskrivningssats})$.

Koncern B: $7/12 \cdot (\text{afskrivningsgrundlag} \cdot \text{afskrivningssats})$.

⁵² SEL § 31, stk. 5, 1. pkt.

⁵³ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 78

⁵⁴ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.2.1 - Delårsindkomst

⁵⁵ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.2.1 - Delårsindkomst

⁵⁶ SEL § 31, stk. 5, 2. pkt.

⁵⁷ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 78

Hvis indkomståret ved en koncernetablering ikke skal omlægges skal der alligevel foretages forholds-mæssige afskrivninger i de to delårsperioder før og efter tidspunktet for koncernetablering. I det næste afsnit vil der blive gennemgået et eksempel på skattemæssige afskrivninger i to delårsperioder.

10.7.1.2 Eksempel på skattemæssige afskrivninger

Koncern A sælger d. 1/7 et selskab til koncern B. Begge koncerners indkomstår følger kalenderåret. Selskabets første delårsperiode fra 1. januar til 30. juni medregnes i sambeskatningsindkomsten hos koncern A. Selskabets anden delårsperiode fra 1. juli til 31. december medregnes i sambeskatningsindkomsten hos koncern B. På overdragelsestidspunktet kan selskabets driftsmiddelsaldo opgøres til 1,5 mio. kr., selskabets afskrivningsberettigede bygning opgøres til 5 mio. kr., og forbedringsudgifterne hertil udgør 100 t.kr. i første delårsperiode og 300 t.kr. i anden delårsperiode.

Selskabet har desuden et skattemæssigt resultat før afskrivninger på 1 mio. kr. i begge delårsperioder.

Forudsætninger:

- Eftersom overdragelsestidspunktet ligger i midten af begge koncerners indkomstår vil de forholds-mæssige afskrivninger i hver delårsperiode beregnes med 6/12.
- Efter AL § 17 kan der fra og med anskaffelsesåret afskrives på bygninger med indtil 4 % årligt af anskaffessummen.
- Efter AL § 18, stk. 2, kan udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer omfattet af § 15, stk. 2 eller 3, fradrages straks, i det omfang indkomstårets udgift til vedligeholdelse, ombygning og forbedring ikke overstiger 5 pct. af afskrivningsgrundlaget for den bygning eller installation, som udgifterne vedrører, for året før det indkomstår, hvori udgiften kan fradrages.
- Efter AL § 5, stk. 3, kan afskrivning på driftsmidler højst udgøre 25 pct. af den afskrivningsberettigede saldobærdi efter AL § 5, stk. 2.

Med ovenstående forudsætninger og med maksimale skattemæssige afskrivninger kan indkomsten for selskabets 1. delårsperiode opgøres til følgende:

Tabel 7 Skattemæssige afskrivninger – 1. delårsperiode

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	1.000.000
Afskrivning på bygning $-(5.000.000 * 4 \% * (6/12)) =$	-100.000
Afskrivning på driftsmidler $-(1.500.000 * 25 \% * (6/12)) =$	-187.500
Straksfradrag på forbedringsudgifter $-(5.000.000 * 5 \% * (6/12)) =$	-125.000
Straksfradrag regulering	25.000
Delårsperiodens skattepligtige indkomst	612.500

Kilde: Egen tilvirkning

Selvom straksfradraget på forbedringsudgifter er beregnet til 125 t.kr, kan der kun anvendes 100 t.kr. kr. heraf, da forbedringsudgifterne i første delperiode er på 100 t.kr. Forskellen på 25 t.kr. er derfor vist som en regulering, idet den uudnyttede del af straksfradraget fra den første periode ikke kan overføres til den anden indkomstperiode⁵⁸.

Koncern B skal i 2. delårsperiode overtage de skattemæssige værdier m.v. efter indkomstopgørelsen i den første del af indkomstperioden. Det betyder, at driftsmiddelsaldoen bliver nedbragt med afskrivningerne for første delperiode. Driftsmiddelsaldoen udgør således 1.312.500 kr. $(1.500.000 - 187.500)$ pr. 31/12, forudsat at der ikke har været til- eller afgang i perioden. Derudover overskrider forbedringsudgifterne i 2. delperiode det beregnede straksfradrag, hvorfor denne forskel bliver afskrevet i perioden. Med udgangspunkt i ovenstående kan sambeskatningsindkomsten for selskabets 2. delårsperiode opgøres til følgende:

Tabel 8 Skattemæssige afskrivninger – 2. delårsperiode

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	1.000.000
Afskrivning på bygning $-(5.000.000 * 4 \% * (6/12)) =$	-100.000
Afskrivning på driftsmidler $-(1.312.500 * 25 \% * (6/12)) =$	-164.063
Straksfradrag på forbedringsudgifter $-(5.000.000 * 5 \% * (6/12)) =$	-125.000
Afskrivning på forbedringsudgifter, der ikke er straksafskrevet - $((300.000 - 125.000) * 4 \% * (6/12)) =$	-3.500
Delårsperiodens skattepligtige indkomst	607.438

Kilde: Egen tilvirkning

De to delårsindkomster med forholdsmæssige afskrivninger, der skal indgå i sambeskatningen hos koncern A og B er dermed 612.500 kr. for første delårsperiode hos koncern A og 607.438 kr. for anden delårsperiode hos koncern B.

⁵⁸ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.4.2.1 - Straksfradrag for bygningsforbedringer

Hvis tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen falder sammen med udløbet af det pågældende selskabs indkomstår, skal der ikke foretages forholdsmæssige afskrivninger⁵⁹, da afskrivningerne i så fald vil udgøre et helt indkomstår.

11.8 Tilskud mellem sambeskattede selskaber

Det fremgår af SEL § 31 D, at der ved opgørelse af den skattepligtige indkomst ikke medregnes tilskud fra koncernforbundne selskaber eller foreninger m.v. efter SEL § 31. Et selskab, der er tilskudsgiver, kan således ikke få fradrag for tilskuddet og selskabet, der er tilskudsmodtager, kan modtage tilskuddet skattefrit.

Der er en dog række betingelser, der skal være opfyldt før et tilskud kan anses for værende skattefrit⁶⁰:

- Tilskuddet skal være ydet af et koncernforbundet selskab efter definitionen i SEL § 31 C.
- Tilskudsyder og -modtager sambeskattes efter reglerne om national sambeskatning i SEL § 31, eller enten er eller ville kunne sambeskattes efter reglerne om international sambeskatning i SEL § 31 A.
- Tilskudsyder er direkte eller indirekte moderselskab for tilskudsmodtager, eller
- tilskudsyder og -modtager er søsterselskaber og har fælles direkte eller indirekte moderselskab jf. SEL § 31 D, stk. 1, 2. pkt.

Undtagelserne til at yde skattefrie tilskud mellem sambeskattede selskaber er følgende:

- Tilskudsyderen kan ikke være et investeringsselskab efter reglerne i ABL⁶¹.
- En fond kan ikke indgå en sambeskatning, og et tilskud fra en fond vil derfor være skattepligtigt⁶².
- Et udenlandsk koncernforbundet selskab, der har fradrag for tilskuddet efter udenlandske skatteregler bevirker at koncerntilskuddet medregnes ved indkomstopgørelsen for det danske selskab⁶³.
- Visse grænseoverskridende tilskud er underlagt en værnsregel i form af SEL § 31 D, stk. 1, 5 pkt. Værnsreglen er til for at forhindre, at der ydes skattefrie tilskud til søsterselskaber, hvis det mellemliggende ejerled eller fælles moderselskab er udenlandsk. Værnsreglen gælder i det tilfælde, hvor det mellemliggende ejerled eller moderselskabet ikke er omfattet af direktiv 2011/96/EU (moder-/datterselskabsdirektivet) eller opfylder betingelserne for frafald eller nedsættelse af ud-

⁵⁹ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 79

⁶⁰ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.3.3.2 - Skattefrie tilskud - betingelser og undtagelser

⁶¹ SEL § 31 D, stk. 4, 2. pkt.

⁶² Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.3.3.2 - Skattefrie tilskud - betingelser og undtagelser

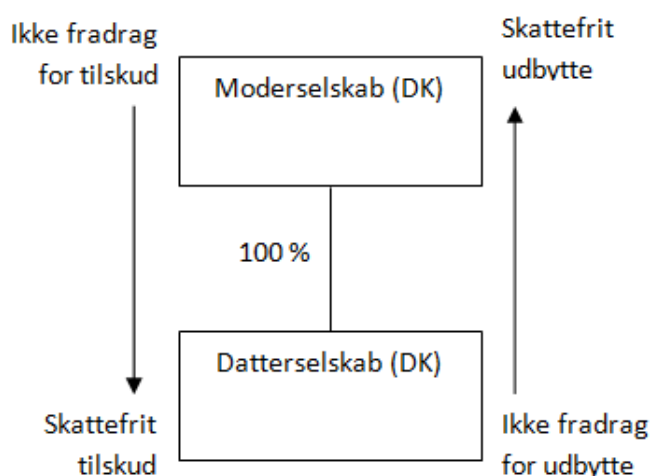
⁶³ SEL § 31 D, stk. 5

byttebeskatningen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst⁶⁴. Et eksempel, hvor værnsreglen gør sig gældende, er hvis et mellemliggende ejerled eller moderselskab er hjemmehørende på Cayman Islands.

Begrebet tilskud er hverken defineret nærmere i loven, administrativ praksis eller retspraksis. Tilskud omfatter dog ikke de tilfælde, hvor et "tilskud" ydes som armslængdebetaling for en modydelse⁶⁵. Derimod anses skattefrie tilskud for, at være tilskud i form af penge eller aktiver der ydes uden, at modtage en modydelse af samme værdi. Som eksempel på dette er gældseftergivelse omfattet af begrebet tilskud jf. afgørelsen af SKM2008.366.SR.

For at illustrere ovennævnte betingelser og undtagelser er der udarbejdet to eksempler herpå.

Figur 14 Skattefrit tilskud og udbytte



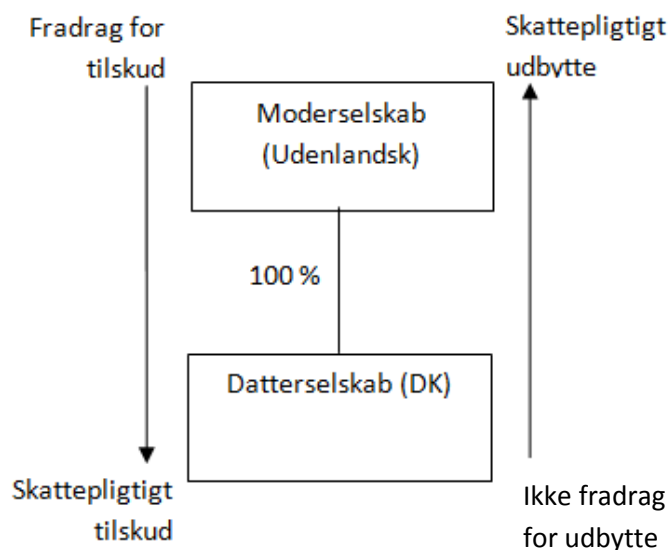
Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående eksempel yder et dansk moderselskab tilskud til et dansk datterselskab. De to selskaber opfylder alle de før oplyste betingelser for, at der kan ydes tilskud uden skattemæssig virkning. Moderselskabet kan således yde et skattefrit tilskud til datterselskabet, men får ikke fradrag for tilskuddet. I samme ombæring kan det nævnes, at hvis datterselskabet, i dette tilfælde, udlodder udbytte til moderselskabet vil datterselskabet ikke kunne få fradrag for udbyttet, mens moderselskabet kan modtage udbyttet skattefrit jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. På denne måde kan en koncern fordele likviditet efter det enkelte selskabs behov uden skattemæssige konsekvenser, hvilket giver en fordel for et koncernforbundet selskab.

⁶⁴ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.3.3.3 - Værnsregler og forholdet til udlandet

⁶⁵ Jf. bogen "Sambeskatning 2013/14" af Guldmand, Vinther og Werlauff, side 53

Figur 15 Skattepligtigt tilskud og udbytte



Kilde: Egen tilvirkning

I dette eksempel er der tale om et udenlandsk moderselskab, der yder tilskud til et dansk datterselskab. I dette tilfælde er det udenlandske selskab ikke omfattet af direktiv 2011/96/EU og opfylder ikke betingelserne for frafald eller nedsættelse af udbyttebeskatningen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst jf. SEL § 31 D, stk. 1, 5 pkt. Reglerne i det udenlandske selskabs hjemland er tilmed, at der er fradrag for et ydet tilskud. Derfor kan det danske selskab ikke modtage tilskuddet skattefrit, hvorfor det skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Denne regel er indført for at sikre symmetri i beskatningen, så et tilskud, der er fradragsberettiget i et udenlandsk selskab, tilsvarende bliver beskattet i et dansk selskab⁶⁶.

For det udloddede udbytte fra det danske datterselskab til det udenlandske moderselskab gælder det, at det udenlandske selskab, er skattepligtigt i Danmark jf. SEL § 2, stk.1, litra c. Dette skyldes, at beskatningen af udbyttet hverken frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med udenlandske selskabs hjemland. Datterselskabet har således ikke fradrag for det udloddede udbytte, og skal samtidig indeholde 27 % i udbytteskat vedrørende det udenlandske selskab.

⁶⁶ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.3.3.3 - Værnsregler og forholdet til udlandet

11.9 Delkonklusion

Et koncernforbundet selskabs skattepligtige indkomst skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for koncernen. Uanset moderselskabets ejerandel i datterselskabet skal hele indkomsten medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, så længe der er tale om et koncernforbundet selskab.

Ved selve opgørelsen af sambeskatningsindkomsten er der en række grundlæggende regler og principper for hvordan over- og underskud skal fordeles. Der er således en bestemt underskuds rækkefølge ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, hvor man skal anvende de ældste af tidligere års underskud først, og hvor det enkelte selskab kun kan anvende et andet selskabs underskud, såfremt det er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet. Når selskaber anvender underskud i koncernen, er de forpligtet til at afregne et sambeskatningsbidrag, der svarer over ens med den skattemæssige værdi af underskudsanvendelsen. Dette gøres som compensation for, at selskabet hvor underskuddet anvendes af, ikke har mulighed for, at anvende dette underskud fremover.

Det er en fordel for koncerner, at et sambeskattet selskabs underskud kan fradrages i samme indkomstår, såfremt et andet selskab i koncernen har overskud, da det mindsker årets skattebetaling, hvorved der opnås en bedre likviditet. Til gengæld er der ved indførelsen af reglen om underskudsbegrænsning sat en grænse for, hvor stor en del af tidligere års underskud, der kan modregnes i en koncerns skattepligtige indkomst.

Når et selskab ind- eller udtræder af en sambeskatning skal der opgøres delårsindkomst i perioden før og efter sambeskatningen. Ved delårsindkomsten skal der tages højde for skattemæssige afskrivninger. Delårsindkomsten opgøres så det kun er den indkomst, der er optjent af selskabet i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, som medregnes i sambeskatningsindkomsten.

For en koncern med faste driftssteder, som er beliggende i Danmark og ejet af udenlandske koncernselskaber er der særregler for hvorvidt et underskud fra det faste driftssted kan medregnes i dansk sambeskatningsindkomst eller ej, hvilket kommer an på fradragsretten i det udenlandske koncernselskabs hjemland.

Derudover er det muligt at yde skattefri tilskud mellem sambeskattede selskaber, hvis en række betingelser er opfyldt. Det giver bl.a. mulighed for, at et selskab kan få eftergivet gæld på indbyrdes skyldig skat når sambeskatningsindkomsten er opgjort.

12 Cases

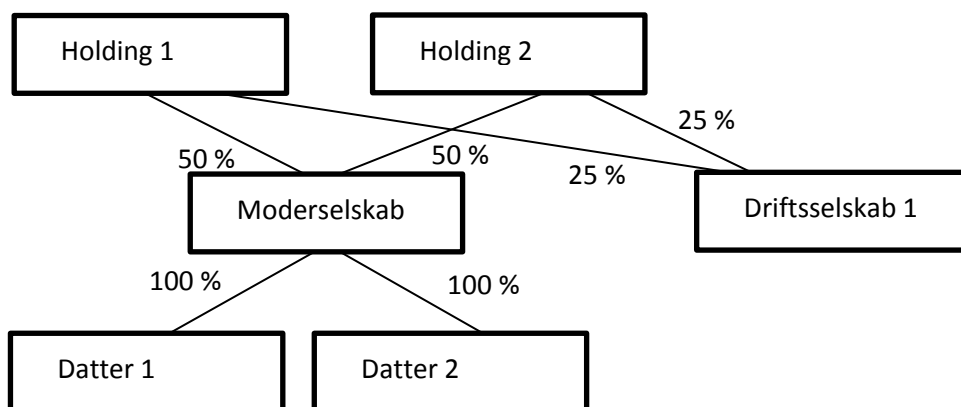
I det efterfølgende vil vi gennemgå nogle cases vi selv har udarbejdet med inspiration fra det virkelige liv. Vi ønsker med de efterfølgende cases, at anvende den teori vi har gennemgået i opgaven på praktiske eksempler.

12.1 Case 1

I denne case vil vi komme ind på hvornår der foreligger bestemmende indflydelse og hvordan man forholder sig ved ændringer i koncernstrukturen.

Vi har en koncern der ser ud som følgende, hvor ejerskabet og stemmerettighederne er ens:

Figur 16 Koncernstruktur 2013



Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående eksempel er der to ejere af koncernen, med hver deres holdingselskab. De to holdingselskaber ejer et mellemselskab, der i denne figur hedder moderselskabet. De ejer 50 % hver af dette selskab. Moderselskabet ejer to driftsselskaber 100 %. Derudover ejer de to holdingselskaber 25 % hver af driftsselskab 1, hvor de resterende 50 % ejes af andre ejere, der står uden for ovenstående koncern. I ovenstående figur vil der opstå en sambeskatning, idet der foreligger koncernforbindelse mellem moderselskab, datter 1 og datter 2, idet moderselskab har bestemmende indflydelse på de to døtre. De to holdingselskaber ejer derimod kun 50 % hver, hvilket vil sige, at de kun har betydelig indflydelse, og der foreligger dermed ikke en koncernforbindelse. Så selvom det umiddelbare øjekast på ovenstående koncern, kan virke stort og kompliceret, er det reelt set en relativ simpel sambeskatning som udgangspunkt. Herefter skal administrationselskabet i koncernen findes, hvilket i vores tilfælde vil være moderselskabet, da dette er det øverst liggende

selskab i koncernen, der indgår i sambeskatningen. Moderselskabet har en indkomst i 2013 på 700 t.kr. Datter 1 har en indkomst på 7.000 t.kr. og datter 2 har en negativ indkomst på -6.500 t.kr. I dette scenarie vil både moderselskab og datter 1 have mulighed for, at udnytte det underskud der ligger i datter 2 for året. Dog skal der først undersøges, om moderselskab og datter 1, har underskud fra tidligere år, som vil kunne anvendes i opgørelsen af dette års indkomst. Moderselskab har ikke underskud fra tidligere år, men det har datter 1 på 1.500 t.kr. Man opgør først hvert selskabs indkomst, før man begynder at opgøre sambeskatningsindkomsten, hvorfor datter 1, anvender deres underskud fra tidligere år, før de anvender andet. Efter anvendelsen af underskuddet fra tidligere år, har datter 1 et overskud på 5.500 t.kr. Moderselskabet har ikke underskud at modregne i, og datter 2 har negativ indkomst, hvorfor disse indkomster stadig er ens. Herefter skal sambeskatningsindkomsten opgøres for den samlede koncern. Det er først i dette step, hvor anvendelsen og fordelingen af underskuddene i resten af koncernen opgøres.

Tabel 9 Opgørelse af sambeskatningsindkomst for 2013

t.kr	Indkomst	Underskud fra tidligere år	Indkomst herefter	Fordeling af årets underskud	Samlet indkomst
Moderselskab	700	-	700	-700	-
Datter 1	7.000	1.500	5.500	-5.500	-
Datter 2	-6.500	-	-6.500	6.200	-300
					-300

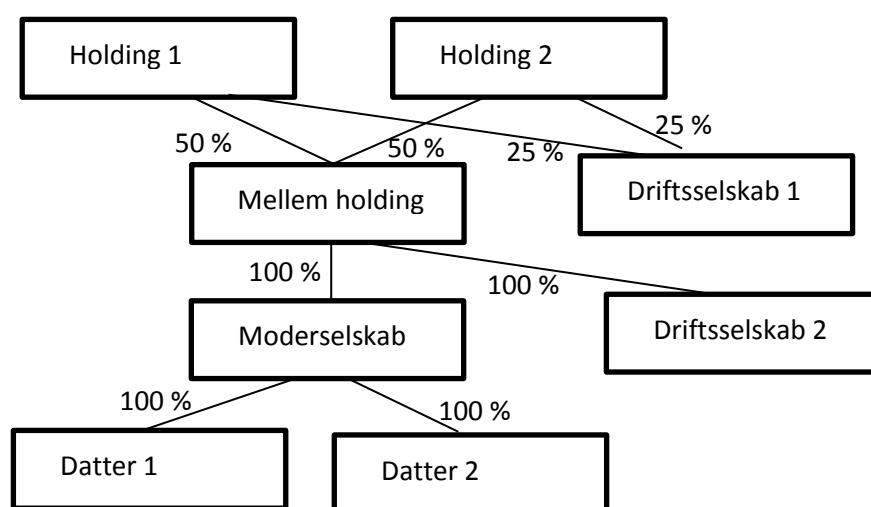
Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående tabel er indkomsterne, fordeling af underskud mv. visualiseret i en tabel, som vil forklares i det følgende. Af tabellen fremgår ligeledes udnyttelsen af datter 1's anvendelse af deres eget underskud fra tidligere år. Derefter skal der fordeles underskud fra datter 2 til dækning af overskuddene i moderselskab og datter 1. Da de samlede overskud i de to selskaber kun udgør 6.200 t.kr. kan koncernen få dækket hele deres indkomst med underskuddet fra datterselskab 2 og dermed har koncernen en samlet negativ indkomst på 300 t.kr. Når anvendelsen af underskuddene skal fordeles til de øvrige selskaber i koncernen, skal fordelingen ske forholdsmæssigt, såfremt der ikke havde været nok underskud at tære af. Herefter skal datter 2 kompenseres for, at de andre selskaber kunne anvende dets underskud. Derved har datter 2 ikke mulighed for, at anvende dette underskud i fremtidige overskud de måtte få, og har derved mistet en besparelse i noget skat, som de kommer til at betale. Derfor skal moderselskab og datter 1 betale et sambeskatningsbidrag svarende til skatteværdien af det underskud, som de udnyttede fra datter 2. Moderselska-

bets sambeskatningsbidrag til datter 2 udgør derfor 25 % af 700 t.kr.(skattesatsen i 2013 var 25 %), hvilket er 175 t.kr. og datter 1 skal betale 25 % af 5.500 t.kr., hvilket er 1.375 t.kr. til datter 2.

I løbet af det næste regnskabsår 2014 er der sket flere ting i koncernen. Selskabet har foretaget en omstrukturering i koncernen, hvor de to øverste holdingselskaber har stiftet et nyt mellem holding selskab og foretaget en aktieombytning med det tidligere moderselskab. Derefter køber det nye holding selskab i løbet af 2014 et andet driftsselskab, hvor de køber alle aktier i selskabet, således koncernen nu ser ud som følgende:

Figur 17 Koncernstruktur 2014



Kilde: Egen tilvirkning

Navnet på selskaberne i ovenstående koncern følges fra tidligere og de nye selskaber får nye navne.

Koncernen er nu blevet en hel del større og der er derfor flere forskellige forhold, der skal tages højde for. Der er nu opstået en subsambeskatning af selskaberne moderselskab, datter 1 og datter 2⁶⁷. Dette kan opstå i de tilfælde, hvor et nyt holdingselskab indtræder i koncernen, og dermed indtræder i sambeskatningen. Der kan i den gamle sambeskatning være uudnyttede underskud, der er opstået under sambeskatningen, og det er typisk i disse tilfælde, hvor subsambeskatninger opstår, da de ellers vil blive særunderskud fremadrettet. I dette tilfælde er det en fordel, da datter 2 har uudnyttede underskud fra året før, som der ved vil kunne udnyttes i subsambeskatningen.

⁶⁷ http://www.tax.dk/lv/lvs/S_D_4_1_2_3.htm

Tabel 10 Opgørelse af sambeskatningsindkomst for 2014

t. kr	Indkomst	Særunderskud fra tidligere år	Underskud fra tidligere år	Indkomst herefter	Fordeling af årets underskud	Samlet indkomst
Mellem holding	700	-	-	700	-700	-
Driftsselskab 2	-21.000	-5.000	-	-21.000	9.477	-11.523
Moderselskab	2.500	-	-	2.500	-2.500	-
Datter 1	8.500	-	-	8.500	-8.500	-
Datter 2	-5.000	-	-300	-5.000	2.223	-2.777
	-14.300					-14.300

Kilde: Egen tilvirkning

I 2014 er skattesatsen sat ned til 24,5 %, hvilket sambeskatningsbidragene i dette år beregnes med.

Udover indkomsten for subsambeskatningen, har vi også indkomsten for den samlede sambeskatning. I den samlede sambeskatning er mellem holding indtrådt, hvilket også vil være administrationsselskabet fremover, da det nu er øverst i koncernen. Dog vil moderselskabet stadig fungere som administrationsselskab internt i koncernen, da vi har en subsambeskatning. Moderselskabet står nemlig for at afregne subsambeskatningens del af den samlede skat til mellem holding, som er det overordnede administrationsselskab, der i sidste ende vil afregne over for SKAT. Derudover er der også indtrådt et nyt selskab i koncernen, driftsselskab 2, der ligeledes er ejet 100 % af mellem holding, der også ejer den "lille koncern", hvor subsambeskatningen opstår, med 100 %. Derfor skal driftsselskab 2 også indregnes i sambeskatningen for koncernen.

Af ovenstående tabel fremgår beregningen af sambeskatningsindkomsten for 2014 for hele koncernen ligeledes. Samlet set har de haft et underskud på 14.300 t.kr. Derudover skal det bemærkes, at driftsselskab 2 har et underskud fra tidligere år på 5.000 t.kr. og datter 2 har et underskud på 300 t.kr., hvilke derfor er et særunderskud. Af den grund kan det ikke anvendes i sambeskatningen for resten af koncernen. Driftsselskab 2 og datter 2 har underskud for året, som resten af koncernen kan modregne deres overskud i. Da koncernen har en samlet negativ skattepligtig indkomst, kan de modregne alle underskud i den skattepligtige indkomst. Fordelingen af underskuddene vil ske forholdsmæssigt for de to selskaber med underskud. Driftsselskab 2's underskud udgør 81 % af de samlede underskud, hvorfor 81 % af overskuddene modregnes i driftsselskab 2. Derfor udgør datter 2's underskud 19 %, og de resterende 19 % af overskuddene modregnes i datter 2. Mellem holding har anvendt 700 t.kr. af underskuddene og skal derfor betale 171,5 t.kr. i sambeskatningsbidrag, moderselskabet har et overskud på 2.500 t.kr. der modregnes og tilsvarende for datter 1, modregnes der for dem 8.500 t.kr. Samlet set skal driftsselskab 2 modtage 24,5 % i sambeskatningsbidrag svarende til 2.322 t.kr. og tilsvarende for datter 2, skal de modtage 545 t.kr. Betalingen sker

forholdsmæssigt fra de overskudsgivende selskaber i henhold til hvor stor en andel deres indkomster udgør, af de samlede indkomster.

Ejerne af koncernen ønsker at få dannet sig et overblik af deres koncern. De ønsker ligeledes, at få alle selskaberne på rette vej, således de alle genererer overskud og tjener penge til dem. På baggrund af dette, er det besluttet af ejerne, at der i løbet af 2015 ikke sker lige så markante ændringer, som det var tilfældet i 2014. Der er ikke kommet nye selskaber til, og der er ikke frasolgt selskaber i løbet af året. Indkomsterne i selskaberne ser derfor ud som følgende:

Tabel 11 Opgørelse af sambeskatningsindkomst for 2014

t. kr.	Indkomst	Særunderskud fra tidligere år	Underskud fra tidligere år	Indkomst herefter	Fordeling af årets underskud	Samlet indkomst
Mellem holding	2.700	-	-	2.700	-2.516	184
Driftsselskab 2	-11.000	-5.000	-11.523	-22.523	22.523	-
Moderselskab	3.250	-	-	3.250	-3.028	222
Datter 1	16.000	-	-	16.000	-14.908	1.092
Datter 2	5.000	-300	-2.777	2.223	-2.071	152
	15.950		-14.300			1.650

Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående tabel er skitseret indkomsterne for hele koncernen i 2015. Derudover er den samlede indkomst for året opgjort og efter anvendelse af underskud, dels fra året dels fra tidligere år, af driftsselskab 2, har koncernen en samlet skattepligtig indkomst på 1.350 t.kr. Grundet reglerne om underskudsbegrænsning vil dette ikke være selskabets skattepligtige indkomst. I reglerne om underskudsbegrænsning, jf. SEL § 12, stk. 2, kan selskaberne ikke anvende mere end 7.745 t.kr. i 2015, som følge af reguleringen i PSL § 20. Denne begrænsning har tidligere været 7,5 mio. kr.(2010 niveau), men er igen blevet sat op fra og med 2015. Underskud der overstiger 7.745 t.kr. kan kun fradrages med 60 % og skal opgøres forholdsmæssigt, som følgende tabel viser.

Tabel 12 Underskudsbegrænsning for 2015

t.kr	Beløb	
Før underskudsbegrænsning	t.kr.	
Summen af indkomsterne før modregning	15.950	
Modregnet underskud fra tidligere år	-14.600	
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	1.350	
Efter underskudsbegrænsning		
Summen af indkomsterne før modregning	15.950	
7.747.500 kr. er altid fradragsberettiget	-7.748	
	8.203	
Resterende overskud må nedbringes 60 %(8.203*60%)	-4.922	
Indkomst efter modregning	3.281	
 Underskud der kan modregnes(7.748+4.922)	12.669	
 Forholdsmæssig fremførsel(12.669/14.600)	0,8677	
Underskud tidligere år		
Selskab	Særunderskud	Sambeskatningsunderskud
Mellem holding	-	-
Driftsselskab 2	5.000	11.523
Moderselskab	-	-
Datter 1	-	-
Datter 2	-300	2.777
Indkomst året 2015	Før begrænsning	
Selskab	Mellem holding	Driftsselskab 2
Indkomst til sambeskatning	2.700	-11.000
Særunderskud modregnes	-	-
Indkomst herefter	2.700	-11.000
		3.250
Egne underskud modregnes	-	-
Indkomst herefter	2.700	-11.000
Underskud i 2015 fordeles	-1.229	11.000
Indkomst herefter	1.471	-
Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	-1.287	11.523
Indkomst herefter	184	-
		222
Underskud til fremførsel ultimo(efter begrænsning)	-	-1.524
		-
Opgørelse af selskabernes indkomst		
Selskab	Indkomst i før fordeling og begrænsning	Anvendte og delte underskud
Mellem holding	2.700	-2.345
Driftsselskab 2	-11.000	11.000
Moderselskab	3.250	-2.823
Datter 1	16.000	-13.899
Datter 2	5.000	-4.601
	15.950	-12.669
		3.281

Kilde: Inspiration fra www.skat.dk⁶⁸ samt egen tilvirkning

⁶⁸ <http://www.skat.dk/skat.aspx?old=2049731&vld=210252>

Som det fremgår af ovenstående tabel opgøres sambeskatningsindkomsten med og uden begrænsning for, at finde forholdet mellem underskuddene. Disse anvendes når man skal finde underskudsforeførslen til de senere år, hvor driftsselskab 2, forefører 1.524 t.kr. og datter 2 forefører 407 t.kr., som er reguleringen i anvendelsen af underskuddene. Underskudsforeførslen bliver derfor nedskrevet med 86,77 % som vi fandt på baggrund af forholdet mellem underskuddene før og efter underskudsbegrænsning. Koncernen samlede skattepligtige indkomst bliver derfor ikke 1.350 t.kr. men 3.281 t.kr., på grund af underskudsbegrænsningen. Underskudsfradraget de ikke får dette år går dog ikke tabt, men vil foreføres til de næste år, og vil kunne anvendes der.

Der har ikke været køb og salg af selskaber i 2015, men til gengæld har selskabet haft besøg af SKAT, der gennemgik deres skatteregnskaber for indkomståret 2013. Efter længere tids diskussion og snakken frem og tilbage med ledelsen, har SKAT i sidste ende vurderet, at den skattepligtige indkomst skulle foreøres for 2013. SKAT kom frem til at datter 2, skulle have øget deres indkomst med 1 mio. kr., således deres underskud gik fra 6,5 mio. kr. til 5,5 mio. kr. I stedet for datter 2 og koncernen havde et underskud på 300 t.kr har de i stedet for en skattepligtig indkomst på 700 t.kr. Det vil altså sige, at koncernen i 2015 er forpligtet til at betale 175 t.kr. i skat for 2013. I mellemtiden mellem 2013 og 2015 er der dog kommet to nye selskaber til i koncernen. De to selskaber vil på den ene eller den anden måde være påvirket af denne indkomstforeørgelse. De to nye selskaber, som er mellem holding og driftsselskab 2 vil dog ikke hæfte for betalingen af skatten, da de først er tiltrådt koncernen senere hen. Man kan dog diskutere, hvis de to nye selskaber har bedre likviditet end de øvrige, kan de enten låne dem pengene til at betale eller yde koncerntilskud til at dække for betalingen. På den måde kan de alligevel risikere, at blive påvirket og nogle af deres investeringer bliver sat på standby. Men som udgangspunkt hæfter de ikke direkte for betalingen af skatten.

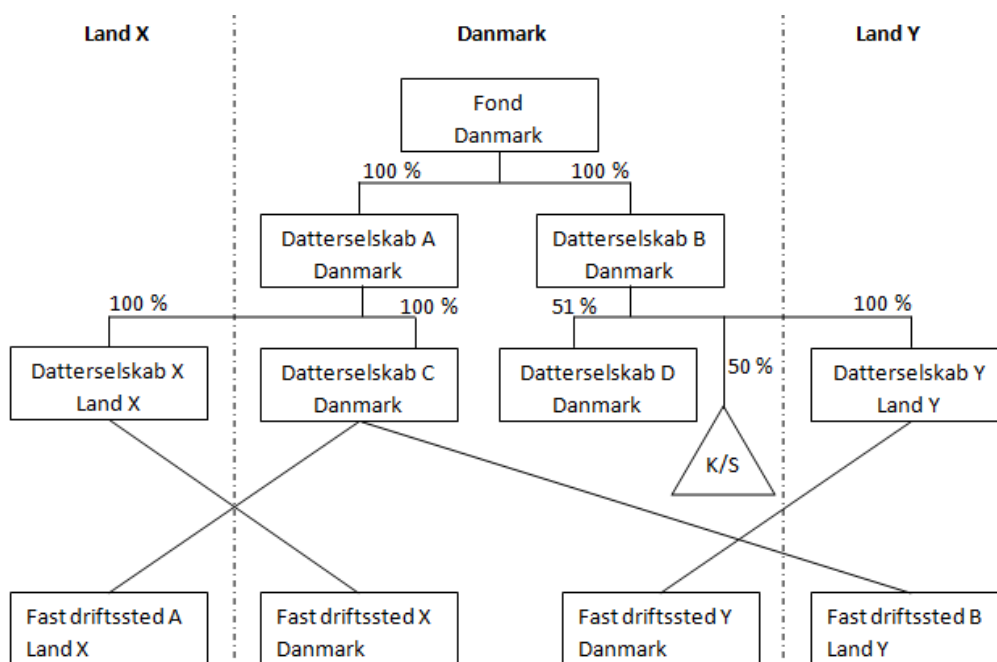
Denne foreørgelse af indkomsten har dog en effekt på indkomsterne i de næste år frem, da de vendte et underskud til et overskud. I 2014 er underskuddet blevet anvendt i subsambeskatningen til modregning i den positive indkomst. Indkomsten i sambeskatningen i 2014 vil dermed også ændres fra 14.600 t.kr. til 14.300 t.kr. Anvendelsen af underskuddene vil ændres, idet der ikke længere var et underskud fra tidligere år i subsambeskatningen der kunne modregnes. Der anvendes derfor mere i 2014 underskuddet. Dette vil derfor også have en effekt på indkomsten i 2015, da underskuddet der kan modregnes er mindre. Underskudsforeførslen vil igen i 2015 blive reduceret med 300 t.kr. Derved har det ingen skattemæssig effekt her og nu. Selskabet har derved minimum et år mere på kredit hos SKAT, hvor de kan "spare op" til den ekstra skattebetaling. Alt ovenfor beskrevet sker på baggrund af, at SKAT går to år tilbage og ændrer indkomsten for et selskab. Dette kan, som det vises ovenfor, forplante sig igennem flere år og have betydning for koncernen og dens likviditet i mere end blot indkomsten for det enkelte år. Endvidere kan det bemærkes, at

sambeskatningsbidragene selskaberne i mellem også påvirkes og skal tilsvarende tilpasses, således det svarer til deres del af indkomsten.

12.2 Case 2

Med udgangspunkt i nedenstående koncern vil vi i denne case komme ind på hvilke skattesubjekter, der er omfattet af den nationale sambeskatning, og hvordan sambeskatningsindkomsten for disse opgøres.

Figur 18 Koncernstruktur



Kilde: Egen tilvirkning

Der er tale om en fiktiv koncern, hvor det øverste organ i koncernen er en dansk fond, der er skattepligtig efter fondsbeskatningsloven. Fonden ejer 100 % af de to danske datterselskaber A og B.

Datterselskab A ejer 100 % af datterselskab C og X, der er beliggende i hhv. Danmark og land X. Datterselskab X har et fast driftssted X i Danmark og datterselskab C i Danmark har et fast driftssted i land X og i land Y. Datterselskab X har tilmed ledelsessæde i Danmark.

Datterselskab B ejer 51 % af det danske datterselskab D, 50 % af et dansk kommanditselskab samt 100 % af datterselskab Y, der har et fast driftssted Y i Danmark.

I det følgende vil hvert selskab blive gennemgået for, at se om det skal indgå i en dansk national sambeskatning.

Fonden i Danmark

Som nævnt i pkt. 7.1 er visse fonde omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning. Fonden i denne case er dog en erhvervsdrivende fond, som er skattepligtig efter fondsbeskatningsloven, og vil derfor ikke indgå i sambeskatningen, selvom fonden er en del af koncernen⁶⁹.

Fonden vil i dette tilfælde agere bindeled i sambeskatningen mellem datterselskab A og datterselskab B, således at de to bliver søsterselskaber, selvom de to intet har tilfælles udover, at de er ejet af fonden.

Datterselskab A i Danmark

Datterselskab A er et anpartsselskab, og er derfor omfattet af den danske obligatoriske sambeskatning jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1.

Datterselskab B i Danmark

Datterselskab B er et aktieselskab, og er derfor omfattet af den danske obligatoriske sambeskatning jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Dengang fonden opkøbte datterselskab B var datterselskab A og B administrationsselskab i hver deres koncern. Begge selskaber ønskede at fortsætte som administrationsselskab i den nye koncern, og kunne således ikke blive enige herom. I sidste ende måtte moderselskabet, som i dette tilfælde er fonden, derfor træffe en beslutning om at datterselskab B skulle være administrationsselskab.

Kommanditselskabet i Danmark

Som gennemgået tidligere i opgaven er kommanditselskaber ikke omfattet af den danske obligatoriske sambeskatning. I dette tilfælde ejer datterselskab B, som komplementar, 50 % af kommanditselskabet. Derved kommer kommanditselskabet indirekte til at indgå i sambeskatningen, da det skattemæssige resultat indregnes i datterselskab B's indkomst og derved bliver en del af beskatningen.

Datterselskab D i Danmark

Datterselskab B ejer 51 % kapitalandelen i Datterselskab D. De resterende 49 % ejes af et udenlandsk sel-

⁶⁹Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.3.1.2.1 - Skattesubjekter - hvilke selskaber skal sambeskattes?

skab. Det udenlandske selskab har dog 51 % af stemmerettighederne, og har dermed den bestemmende indflydelse og beføjelsen til, at styre de økonomiske og driftsmæssige beslutninger i datterselskab D. På trods af datterselskab B's ejerandel på 51 % kan datterselskab D's indkomst således ikke medregnes i den danske sambeskatningsindkomst.

Datterselskab Y i land Y

Datterselskab B ejer 100 % af datterselskab Y i land Y. Eftersom datterselskab Y er beliggende i land Y, og der ikke er forhold der gør at datterselskab Y's indkomst kan indgå i dansk sambeskatning, kan indkomsten ikke medregnes i sambeskatningsindkomsten, selvom datterselskab Y indgår i koncernen.

Fast driftssted Y i Danmark

Det faste driftssted Y i Danmark er ejet 100 % af datterselskab Y i land Y. I land Y er skattereglerne, således at datterselskab Y kan modregne et eventuelt underskud i det faste driftssted Y i den udenlandske skattepligtige indkomst. Efter LL § 5 G kan der ikke opnås fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat. Det faste driftssted Y's indkomst kan således ikke indgå i den danske sambeskatningsindkomst, da der i så fald vil være tale om et dobbelt fradrag eller "Double dip" om man vil.

Datterselskab C i Danmark

Datterselskabet, er et anpartsselskab, og ejes med 100 % af datterselskab A, hvorved datterselskab C skal indgå i sambeskatningen.

Fast driftssted A i land X

Som tidligere gennemgået medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, ikke til den skattepligtige indkomst jf. dog § 31 A. I dette konkrete tilfælde har Danmark dog indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med land X, hvor Danmark, til den pågældende aktivitet i land X, er tildelt beskatningsretten til indkomsten i det faste driftssted. Det betyder, at indkomsten for det faste driftssted A i land X indgår i sambeskatningen.

Fast driftssted B i land Y

I modsætning til det faste driftssted A i land X har Danmark ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst med

land Y. Til gengæld er der en international aftale om, at den aktivitet som det faste driftssted B udfører i land Y ikke vil blive beskattet i land Y. Dermed vil indkomsten fra det faste driftssted B i land Y ligeledes indgå i sambeskatningsindkomsten.

Datterselskab X i land X

Som udgangspunkt kan indkomsten i datterselskab X i land X ikke medregnes i den danske sambeskatningsindkomst jf. Datterselskab Y i land Y. Det er i casen oplyst at datterselskab X har ledelsessæde i Danmark, hvilket kan ændre disse omstændigheder.

Om selskabets ledelse har sæde i Danmark afhænger af, om det er selskabets ledelse eller bestyrelse der forestår den daglige ledelse og beslutningstagen i selskabet, og i hvilket land den reelle beslutningstager er hjemmehørende. I dette tilfælde befinder den daglige ledelse sig i land Y, hvor datterselskabet ligger, mens den reelle beslutningstager er bestyrelsen, der befinder sig i Danmark. Fordi bestyrelsesmøderne afholdes i Danmark, og det er her, hvor beslutningerne reelt træffes, er det afgørende for, at ledelsens sædes placering anses for værende i Danmark⁷⁰.

Indkomsten for datterselskab X skal derfor medregnes i den danske sambeskatningsindkomst, selvom selskabet er beliggende i land X.

Fast driftssted X i Danmark

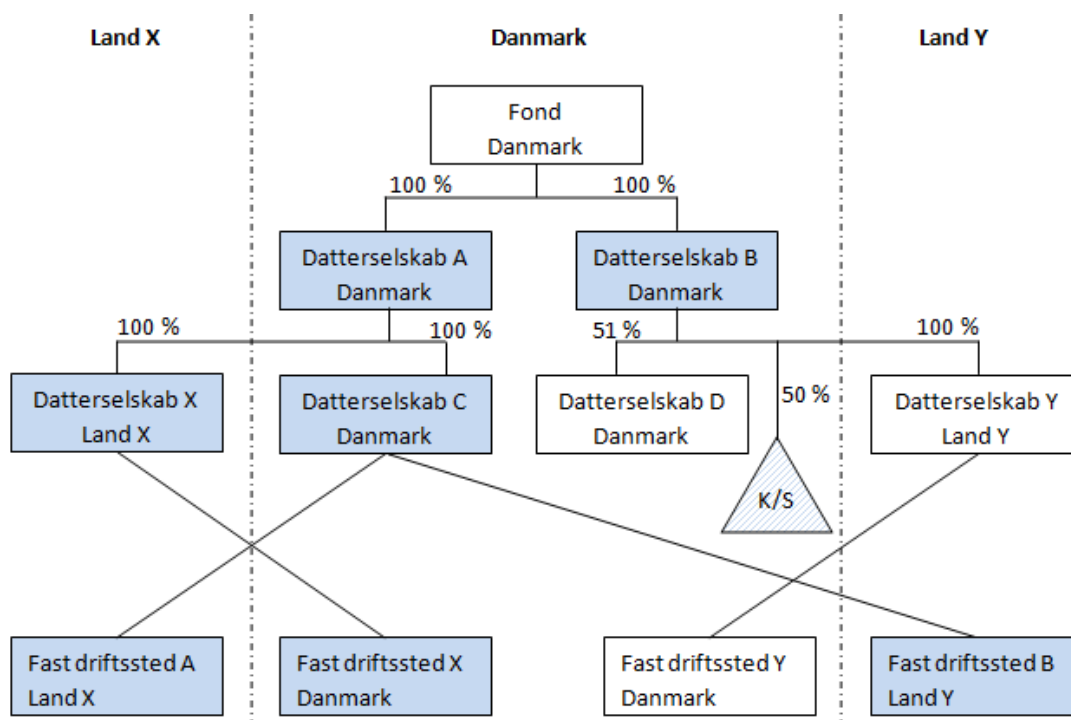
Det faste driftssted X i Danmark er ejet 100 % af datterselskab X i land X. I land X er reglerne at datterselskab X er afskåret fra at bruge et eventuelt underskud i det faste driftssted i Danmark. Det betyder, at indkomsten fra det faste driftssted skal medregnes i den danske sambeskatningsindkomst.

Sambeskatningskredsen

Efter ovenstående gennemgang kan vi nu fastsætte sambeskatningskredsen til at være følgende subjekter markeret med blå (K/S er stiplede da det kun indgår indirekte i sambeskatningen):

⁷⁰ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.1.1.1.3 - Hvor har ledelsen sæde

Figur 19 Fastsættelse af sambeskatningskredsen



Kilde: Egen tilvirkning

Efter sambeskatningskredsen er fastlagt kan vi nu opgøre sambeskatningsindkomsten. Da sambeskatningsindkomsten efterhånden er gennemgået nogle gange i opgaven, vil de væsentligste forhold i denne kun blive gennemgået kort.

Indkomsterne i 2014 for sambeskatningskredsen i koncern er som følger:

Tabel 13 Indkomsterne i 2014 for sambeskatningskredsen

Selskab i koncern	Beliggenhed	Indkomst i 2014	Særunderskud	Fremførte underskud tidligere år
Datterselskab A	Danmark	9.000.000	-8.000.000	
Datterselskab B	Danmark	-7.000.000		
Datterselskab C	Danmark	3.000.000		
Datterselskab X	Land X	2.000.000		
Fast driftssted A	Land X	-2.500.000		
Fast driftssted B	Land Y	500.000		
Fast driftssted X	Danmark	4.000.000		-3.000.000
		9.000.000	-8.000.000	-3.000.000

Kilde: Egen tilvirkning

Det er hertil vigtigt at bemærke at kommanditselskabet ikke fremgår separat af ovenstående tabel, da det skattemæssige resultat, som tidligere nævnt, allerede er indregnet i datterselskab B's indkomst på 500 t.kr. På baggrund af ovenstående oplysninger kan man udlede at koncernen er omfattet af underskudsbegrænsningen, da sambeskatningsindkomsten er over 7.635 t.kr., og fordi tidligere års underskud overstiger denne bundgrænse. Derudover er sambeskatningsindkomsten positiv før modregning af underskud, men negativ efter. I tabel 14, jf. bilag 1, er koncernens skattepligtige indkomst for 2014 opgjort.

Selvom den skattepligtige indkomst er negativ giver sambeskatningsreglerne stadigvæk mulighed for, at der modregnes underskud fra tidligere år. Underskudsbegrænsningen vil dermed opgøres som forskellen mellem den skattepligtige indkomst efter der er foretaget begrænsning efter SEL § 12, stk. 2, og nul⁷¹. Dette er vist i tabellen, hvor det begrænsede underskud efter underskudsbegrænsning er opgjort til 546 t.kr. svarende til den skattepligtige indkomst efter underskudsbegrænsning.

Underskud til fremførsel ultimo 2014 er forklaret nedenfor:

- Datterselskab A: Underskuddet til fremførsel ultimo 2014 på 397 t.kr. udgøres af det begrænsede særunderskud, der tilbageføres.
- Datterselskab B: Underskuddet til fremførsel ultimo 2014 på 1.474 t.kr. udgøres af datterselskabets tilbageværende negative indkomst for indkomståret 2014.
- Fast driftssted A: Underskuddet til fremførsel ultimo 2014 på 526 t.kr. udgøres af det faste driftssteds tilbageværende negative indkomst for indkomståret 2014.
- Fast driftssted X: Underskuddet til fremførsel ultimo 2014 på 149 t.kr. udgøres af den andel af det begrænsede eget underskud, der tilbageføres.
- De resterende selskaber i sambeskatningen har, som det fremgår af tabellen, ikke underskud til fremførsel ultimo 2014.

Eftersom årets underskud ikke kan fordeles fuldt ud, er det fordelte underskud opgjort forholdsmæssigt mellem de to underskudsgivende selskaber. Der er således et resterende underskud for datterselskab B og fast driftssted A på hhv. 1.474 t.kr. og 526 t.kr. På trods af de to selskabers resterende underskud er der i dette eksempel kun en underskudsbegrænsning på 546 t.kr., da modregnede underskud, som bringer den skattepligtige indkomst ned til et negativt beløb ikke skal indgå i beregningen⁷². Derfor er disse beløb markeret med rød i den skattepligtige indkomst efter underskudsfordeling- og begrænsning. Det betyder, at

⁷¹ Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.5.3 - Generel begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2

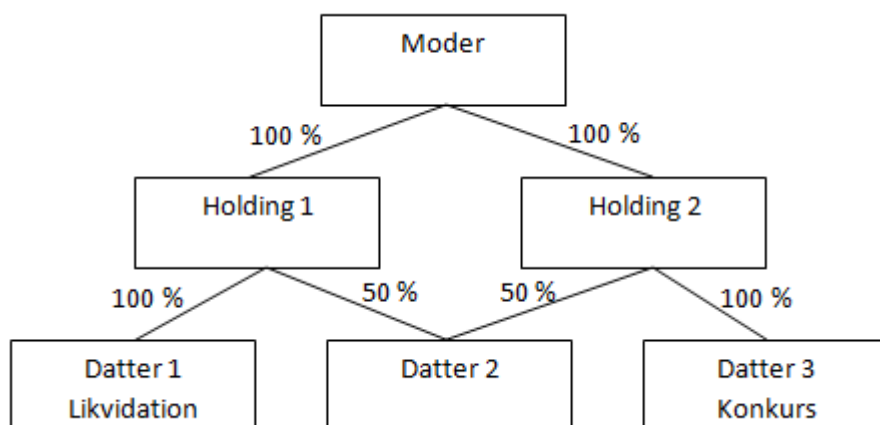
⁷² Den juridiske vejledning 2015-1. C.D.2.4.5.3 - Generel begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2

der i 2014 kun er to selskaber med en skattepligtig indkomst, nemlig datterselskab A og fast driftssted x med hhv. 397 t.kr. og 149 t.kr., hvilket i alt giver en skattepligtig indkomst for koncernen i 2014 på 546 t.kr.

12.3 Case 3

Med denne case vil vi komme ind på hvordan en koncern skal forholde sig ved ind- og udtræden i sambeskatningen. Dertil vil delårsindkomster og skattemæssige afskrivninger ligeledes berøres i casen.

Figur 15 Koncernstruktur



Kilde: Egen tilvirkning

Koncernen består af et moderselskab, der ejer 100 % af Holding 1 og 2. Holding 1 ejer tilmed 100 % af datter 1 samt 50 % af datter 2. Holding 2 ejer de sidste 50 % af datter 2 og 100 % af datter 3. Koncernen har kalenderåret som indkomstår.

Som udgangspunkt indgår datter 2 ikke i koncernen, da selskabet ejes med 50 % af holding 1 og 2, hvorfor ingen af disse har bestemmende indflydelse i datter 2, hvilket er afgørende for at der foreligger koncernforbindelse. Men eftersom holding 1 og 2 ejes med 100 % af moder ejes datter 2 indirekte af moder. Derved har moder bestemmende indflydelse i datter 2, da det har bestemmende indflydelse i holding 1 og 2. På denne baggrund foreligger der koncernforbindelse mellem datter 2 og resten af koncernen, og de indgår derfor i sambeskatningen.

Holding 1 har besluttet at det ikke giver mening at fortsætte driften i datter 1, hvorfor datterselskabet likvideres pr. 1/7 2014. Der har ikke været drift i selskabet i nogen år, og det forventes ikke at driften genoptages i fremtiden.

Driften i datter 3 har været markant nedadgående i de seneste år. Da selskabet til sidst ikke engang kunne betale sine kreditorer så selskabet ingen anden udvej end at afsige konkursdekret, hvilket blev gjort d. 30/11 2014.

Opgørelse af sambeskatningsindkomst

Datter 1 - Likvidation

Eftersom datter 1 likvideres d. 1/7 2014 skal der udarbejdes delårsindkomst for datter 1 i perioden før datoen for likvidering. Datter 1's indkomst skal medregnes i sambeskatningsindkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, dvs. før 1/7.

Datter 1 har i perioden 1. halvår 2014 et skattepligtigt resultat på - 1 mio. kr. Derudover har datter 1 haft en bil, der pr. 30/6 står til en værdi på 300 t.kr. Delårsindkomsten kan herefter opgøres således:

Tabel 15 Skattemæssige afskrivninger

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	-1.000.000
Afskrivning på driftsmidler $-(300.000 * 25 \% * (6/12)) =$	-37.500
Delårsperiodens skattepligtige indkomst	-1.037.500

Kilde: Egen tilvirkning

I sambeskatningsindkomsten for 2014 skal koncernen således medregne -1.037.500 kr. fra datter 1, som kan fradrages i den samlede sambeskatningsindkomst, såfremt denne er positiv. Datter 1 har fremførte underskud fra tidligere år på 10 mio. kr. Disse kan ligeledes modregnes i den samlede sambeskatningsindkomst, såfremt denne er positiv. Det skal endvidere bemærkes at ikke anvendte underskud bortfalder og kan ikke overføres til administrationsselskabet.

Datter 3 – Konkurs

Koncernledelsen havde forventet et underskud fra datter 3 i lighed med tidligere år, som kunne modregnes i sambeskatningsindkomsten. Da mere eller mindre hele indkomståret var gået valgte ledelsen at budgettere underskuddet fra datter 3 i sambeskatningsindkomsten, som på daværende tidspunkt udgjorde -10 mio. kr. Desværre for koncernen måtte datter 3 afsige konkursdekret d. 30/11 2014, hvorfor underskuddet ikke kan anvendes i sambeskatningsindkomsten, da selskaber under konkursbehandling skal holdes ude af sambeskatningen i det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges jf. *SEL § 31 C Stk. 8*.

Alt i alt betyder det, at alle selskaberne i figur x indgår i sambeskatningen for 2014 med undtagelse af datter 3, der er under konkursbehandling. Som tidligere beskrevet indgår datter 2 i sambeskatningen via det indirekte ejerskab, og datter 1 indgår i sambeskatningen med delårsindkomsten frem til likvidationstidspunktet.

Sambeskatningen i 2015

D. 31/3 2015 bliver koncernen opkøbt af et selskab, der ikke selv indgår i en koncern. Da det købende selskab nu bliver den ultimative ejer af koncernen vil det derfor udpeges som det nye administrationsselskab. Det købende selskab har indkomstår, der udløber 30/6 2015. Selskabet er udelukkende et kapitalselskab, og har ingen driftsaktivitet. Som udgangspunkt skal alle selskaberne i koncernen omlægge deres regnskabsår efter det nye administrationsselskab. I dette tilfælde er der dog administrative hensyn der taler for at det er administrationsselskabet, der omlægger deres regnskabsår efter den resterende koncern. Dette begrundes med at der ikke er driftsaktivitet i det nye moderselskab samt at det vil være administrativt væsentligt tungere at omlægge regnskabsårene for de fire tilbageværende selskaber i koncernen, der stadig har driftsaktivitet. Koncernen anmoder dermed Skatterådet om tilladelse til at det nye administrationsselskab omlægger regnskabsåret efter resten af koncernen.

Endvidere er det afgørende at opkøbet og ansøgningen om omlægningen af administrationsselskabets indkomstår sker inden udløb af administrationsselskabets regnskabsår, der udløber d. 30/6.

I maj får koncernen svar fra Skatterådet om at de har fået tilladelse til at administrationsselskabet omlægge regnskabsåret efter resten af koncernen. Derfor bliver administrationsselskabets regnskabsår forlænget til d. 31/12, så dette løber i 18 måneder i det første år i koncernen. På denne måde er der ikke er indkomstår der overspringes eller dubleres, og alle indkomstperioder kommer således til beskatning.

13 Er sambeskatning til gavn for de danske selskaber?

Afslutningsvist vil vi i dette afsnit diskutere hvorvidt sambeskatning kommer til gavn for danske selskaber, om den overhovedet giver mening eller blot er overflødig. Endvidere vil vi komme med vores subjektive vurdering af sambeskatningen.

13.1 Fordele

Fordelen ved sambeskatning er, at der kan opnås skattemæssige fordele. Eksempelvis kan en koncern bestående af et moderselskab og et datterselskab udnytte hinandens underskud hvis det skulle forekomme. Hvis begge selskaber har overskud skal de selvfølgelig betale skat af dette. Hvis begge selskaber har underskud kan de fremføre dette til næste indkomstår ligesom et selskab der ikke er koncernforbundet. Fordelen forekommer dermed hvis kun ét af de to selskaber har underskud, mens det andet selskab har et overskud i samme indkomstår. Her er det nemlig muligt at fratrække det ene selskabs underskud i det andet selskabs overskud og derved opnås en bedre likviditet i koncernen her og nu. Dog er vi godt klar over, at på sigt, såfremt underskuddene anvendes, vil koncernen have betalt hvad de skal, hvorfor det også kan anses som en udskydelse af skatten.

Derudover er der stor frihed i henhold til at skyde penge rundt i koncernen, hvis et af selskaberne i koncernen har likviditetsmæssige udfordringer, eller brug for penge til en investering. Selskaberne kan frit yde koncerntilskud til alle selskaber i koncernen. I forlængelse heraf, kan det påpeges, at der ydermere kan udloddes skattefrie udbytter til moderselskabet, som derved kan fungerer som en pengetank.

Der bliver løbende fremsat nye lovforslag, der både kan påvirke selskaber i en sambeskatning i en positiv og negativ retning. Et eksempel herpå er L 173 fra 2011/2012, hvor det blev vedtaget at minoritetsinteressenter ikke skulle hæfte fuldt ud for en koncerns skattebetaling, hvori de ingen indflydelse havde. Det blev her til fordel for minoritetsinteressenterne vedtaget, at selskaber der ikke var ejet 100 % udelukkende hæftede subsidiært. Dette giver efter vores overbevisning også mest mening, set i henhold til, at der ville være for stor risiko, at investere i andre selskaber, hvis man kun ejer en mindre andel af selskaberne.

13.2 Ulemper

Efter loven om obligatorisk national sambeskatning blev indført i 2005 har det haft stor betydning for selskaber, der indgår i en koncern. Det har bl.a. medført, at selskaberne er blevet pålagt et mere administrativt tungt system at arbejde med. En ting er at opgøre skatten, en anden ting er, at den nu skal flettes sammen med en koncern. Hvilke underskud kan anvendes, hvor meget af underskuddene anvendes, hvem

har brugt hvad, og hvem skylder hvem sambeskatningsbidrag for at nytte underskuddene. Dette er nogle af spørgsmålene der kommer frem, og skal klarlægges. For langt de fleste danske selskaber, er det revisoren der assisterer med dette, hvilket man må antage, pålægger selskaberne endnu en omkostning.

Et eksempel på et lovforslag, som vi vurderer, har en negativ effekt for selskaber i en sambeskatning, findes ligeledes i L 173 fra 2011/2012, hvor underskudsbegrænsningen blev indført. Vi vurderer at det er en ulempe idet loven giver ekstra administration i forhold til at opgøre sambeskatningsindkomsten. Derudover kan selskaberne ikke nødvendigvis anvende alle underskud fra tidligere år, på trods af at de har nok overskud at modregne det i, hvilket giver en negativ effekt på likviditeten. I sidste ende er der en risiko for at underskud fra tidligere bortfalder helt såfremt et selskab ophører. Det er vores holdning at denne lov udelukkende vil have en kortvarig effekt idet man må antage at selskaberne vil anvende deres underskud på længere sigt. Loven giver til gengæld SKAT en likviditetsmæssig fordel på den korte bane.

Et helt andet forhold man også kan diskutere er hvorvidt den solidariske hæftelse selskaberne imellem er en fordel eller ulempe idet, det vil være muligt at betale sin skat via et af de øvrige selskaber i koncernen. For SKAT's og et samfundsmæssigt synspunkt er det i hvert fald en fordel, da det giver flere muligheder for, at inddrive selskabsskatterne fra koncerner.

Det er vores klare holdning og overbevisning, at der ikke er et direkte facit på, hvorvidt sambeskatning er til gavn for de danske selskaber, herunder at den er obligatorisk. Dette er en klar subjektiv vurdering, der kan have forskellige aspekter. Det kan ligeledes variere meget om man synes sambeskatningen skal være obligatorisk, om den skal være valgfri eller om den helt skal afskaffes. Dernæst kan der være forskellige holdninger og perspektiver til de forskellige aspekter i sambeskatningen, hvor nogen kan mene en lov er overflødig, eller helt i modsætning, til skade for selskaberne.

Det er dog vores vurdering, at der er nogle klare elementer i sambeskatningen, der kommer selskaberne til gode. Her tænker vi især på muligheden for udnyttelse af underskud i de andre selskaber i koncernen. Herunder mulighederne for frit, at kunne udnytte likviditeten i koncernen, ved anvendelse af tilskud samt udbytter, der er skattefrie. Disse er de klart mest væsentlige og betydningsfulde elementer i sambeskatningen, som selskaberne kan drage stor fordel af, og vi mener tilmed at disse elementer har større værdi end de ovennævnte ulemper ved sambeskatningen.

14 Konklusion

I 2005 blev lov nr. 426 af 6. juni indført. Denne indførelse pålagde selskaber hjemmehørende i Danmark en tvungen national sambeskatning. Ydermere omfatter denne lov faste driftssteder og faste ejendomme i Danmark.

For at der kan være tale om at et selskab indgår i den nationale sambeskatning skal der foreligge koncernforhold. En koncern defineres som udgangspunkt, hvis et selskab ejer et eller flere selskaber. Koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne lægger sig op ad koncerndefinitionen i regnskabslovgivningen. Formålet med dette er, at koncerner skal kunne anvende den samme koncerndefinition både ved skatteberegningen efter sambeskatningsreglerne og ved aflæggelse af koncernregnskabet.

Selskaber og foreninger der er omfattet af dansk sambeskatning er selskaber der fremgår af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2i, 3a-5 og 5b samt § 2, stk. 1, litra a og b, eller selskaber og foreninger jf. kulbrintelovens § 21, stk. 4.

Tidligere har det været ejerskabet, der har været afgørende for hvorvidt der foreligger en koncernforbindelse eller ej, og dermed en sambeskatning. Dog blev der i 2009 indført en lov, der ændrede på dette. Det var nu afgørende i de tilfælde der var flere moderselskaber, at der var bestemmende indflydelse i datterselskabet. I selskaber med kun en ejer, var de ejet 100 %, og dermed havde de også alle stemmerettighederne, og den bestemmende indflydelse. Loven påvirkede dermed udelukkende de selskaber hvor der var flere ejere. Endvidere kan et andet parameter være, at et selskab har magten til at udpege størstedelen af det øverste ledelsesorgan i datterselskabet, hvorved der ligeledes vil foreligge koncernforbindelse.

I de sambeskattede koncerner skal der være et selskab der udpeges som administrationsselskab. I langt de fleste danske koncerner vil dette være det øverste selskab, der indgår i koncernen, som oftest moderselskabet. I de koncerner, hvor der fx er fire sidestillede danske selskaber og et udenlandsk moderselskab, foreligger der ligeledes koncernforbindelse selskaberne i mellem, og der er derved sambeskatning. I disse tilfælde er der ikke noget moderselskab, der skal være administrationsselskab. Det er derfor de fire selskaber, der indbyrdes skal blive enige om, hvem der skal agere administrationsselskab. I sidste ende vil det være det udenlandske moderselskabs beslutning, såfremt de danske selskaber ikke kan blive enige. Selskabet der er administrationsselskab har dog både nogle forpligtelser og rettigheder. Det er eksempelvis administrationsselskabets opgave, at samle alle indkomsterne og indberette dette til SKAT. Endvidere er det deres opgave, at afregne restskatten, tillægsrenter mv. Derudover er det deres opgave internt i koncernen at fordele sambeskatningsbidragene selskaberne i mellem.

Koncernforbundne selskaber skal som udgangspunkt have samme indkomstår som administrationsselskabet. Indkomståret omlægges for at det skal være muligt at opgøre den skattepligtige indkomst i samme indkomstår. Som hovedregel skal alle indkomstperioder komme til beskatning, hvorfor et indkomstår hverken må overspringes eller dubleres.

Indkomståret skal omlægges når et selskab ind- eller udtræder af en koncern, og det pågældende selskab ikke har samme indkomstår som administrationsselskabet. Ind- og udtræden af en koncern kan ske som følge af køb og salg af selskaber, ved likvidation, konkurs og omstruktureringer. En omlægning af indkomståret kan gøres på mange måder alt efter tidspunktet for ind- og udtræden i en koncern og alt efter udløbet for administrationsselskabets og det ind- eller udtrædende selskabs indkomstår. Et indkomstår må ved omlægning højst udgøre 18 måneder.

Der skal udarbejdes delårsindkomst når et selskab ind- og udtræder af en sambeskatning, herunder skal der tages højde for skattemæssige afskrivninger. Der skal udarbejdes delårsindkomst så koncernen kun medregner den skattepligtige indkomst i sambeskatningsindkomsten i den del af året hvor der har været koncernforbindelse.

En koncern skal opgøre en sambeskatningsindkomst for alle selskaber i koncernen omfattet af den nationale sambeskatning. Så længe der er tale om koncernforbundne selskaber skal hele indkomsten fra disse medregnes i sambeskatningsindkomsten uanset ejerandelen i datterselskaberne.

Når sambeskatningsindkomsten opgøres skal koncernen følge en bestemt rækkefølge som underskuddene skal modregnes i. Underskudsrekkefølgen er som følger: Særunderskud, egne underskud, fordeling af årets underskud og andre selskabers underskud fra tidligere år. Heraf skal de ældste af tidligere års underskud anvendes først, og et selskab i sambeskatningen kan kun anvende et andet selskabs underskud såfremt det er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet.

Underskudsbegrænsningen blev indført fra og med 2012, hvor koncernen ikke længere kunne anvende underskud fra tidligere år fuldt ud. Såfremt en koncern i 2014 havde en samlet skattepligtig indkomst på over 7.635 t.kr. er denne omfattet af underskudsbegrænsningen. De 7.635 t.kr. (2014 niveau) er et udtryk for et grundbeløb, der reguleres efter personskattelovens § 20. Underskud fra tidligere år, der overstiger grundbeløbet, kan kun fradrages med 60 pct. i den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Underskudsbegrænsningen har medført at selskaber med store underskud fra tidligere år først kan anvende disse i senere indkomstår, hvilket giver en forbedret likviditet for det offentlige.

Efter sambeskatningsindkomsten er opgjort skal der internt i koncernen betales sambeskatningsbidrag, såfremt et selskab har haft underskud og de øvrige selskaber har anvendt dette underskud. Sambeskatningsbidraget er en godtgørelse for udnyttelse af underskuddet, idet selskabet med underskud mister fremtidige muligheder for underskudsmodregning.

Det er muligt for koncernforbundne selskaber at yde skattefrie tilskud indbyrdes i koncernen. Dette er især en fordel for selskaber i koncernen, der har likviditetsmæssige problemer og som derved kan få tilført likviditet.

Som en afrunding på opgaven har vi diskuteret hvorvidt sambeskatning kommer til gavn for danske selskaber. Vi har i det afsnit fundet frem til en række fordele og ulemper, hvor vores egne subjektive holdninger kommer til udtryk. Det er vores vurdering, at det er svært at afgøre hvorvidt sambeskatningen kommer danske selskaber til gavn eller ej, da der er en række fordele og ulemper, som kan pålægges forskellig betydning for det enkelte selskab. Det er i sidste ende vores altovervejende vurdering at den obligatoriske nationale sambeskatning kommer samfundet til gode. Med indførelsen af den obligatoriske sambeskatning er der større sikkerhed for at selskaber ikke udnytter loven til at minimere deres skattebetaling, bl.a. ved at udnytte underskud fra faste driftssteder og faste ejendomme, som tidligere var muligt.

15 Litteraturliste

Bøger:

- Hansen, Jan Guldmand; Vinther, Nikolaj og Werlauff, Erik– Sambeskatning 2013/14 (2013), 1. udgave, Karnov Group
- Selskabs- fonds- og foreningsbeskatning (2013), 1. udgave, 1. oplag, Karnov Group
- Nielsen, Jacob Graff; Dam, Henrik; Gam, Henrik og Hemmingsen, Kjeld, Grundlæggende skatteret (2014), 7. udgave, Karnov Group
- Andersen, Ib – Den skinbarlige virkelighed (2010), 4. udgave, Forlaget Samfundslitteratur

Love og lovforslag:

- L 173 (2011-12)
- Lov nr. 312 af 17. maj 1995
- Lov nr. 426 af 6. juni 2005
- Lov nr. 343 af 18. april 2007
- Lov nr. 516 af 12. juni 2009
- Lov nr. 591 af 18. juni 2012
- Lov nr. 528 af 28. maj 2014

Domme og bindende svar:

- U.1936.715 H
- U 1940.421 H
- U 1943.784 H
- Tfs 2006, 173 (SKM2006.772.SR)
- Tfs 2007, 344 (SKM2007.134.SR)
- Ufs 2008, 2466 (SKM2008.366.SR)
- SKM 2007.298.SR
- SKM 2010.209.SR
- SKM2014.174.SR

Artikler:

- Depechen nr. 22, 2014 - *Sambeskatning – frist for indberetning til SKAT* af Allan Christophersen, BDO
- *FSR retter henvendelse til Folketinget om lovforslag mod nulskatteselskaber (L173)* (2012) af Mette Bøgh Larsen, FSR

- *Spørgsmål om fast driftssted etter skatteavtale basert på OECDs mønsteravtale (2004) af Norges Højesteret*

Bekendtgørelser og vejledninger:

- Den juridiske vejledning 2015-1 af SKAT
- Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v. af Skatterådet

Hjemmesider:

- www.skat.dk
- www.retsinformation.dk
- www.fsr.dk
- www.skm.dk
- www.tax.dk
- http://samfnuwebsite.systime.dk/fileadmin/filer/Tekster/Emne1/k_jbn_samfviden_under.pdf
- <http://ledelse.borsen.dk/article/view/450/sambeskatning.html>
- <http://www.bdo.dk/faglig-info/publikationer/skat-og-moms/sambeskatning/>

Diverse:

- Rapport fra sambeskatningsudvalget, betænkning nr. 1452, november 2004 af Skatteministeriet
- Plancher og materiale udleveret af CBS i faget erhvervsbeskatning

16 Figur liste

Figur nr.	Beskrivelse
1	Fond som øverste subjekt i en koncern
2	En person som øverste subjekt i en koncern
3	National sambeskatning i en international koncern
4	Koncernforbindelse med flere ejere
5	Bestemmende indflydelse i en koncern
6	Udpegning af administrationsselskab i en simpel koncern
7	Udpegning af administrationsselskab blandt søsterselskaber
8	Hæftelser ved udtræden
9	Eksempel 1 – Indtræden i en koncern
10	Eksempel 2 – Indtræden i en koncern
11	Eksempel 3 – Indtræden i en koncern
12	Subsambeskatning
13	Koncernstruktur
14	Skattefrit tilskud og udbytte
15	Skattepligtigt tilskud og udbytte
16	Koncernstruktur 2013
17	Koncernstruktur 2014
18	Koncernstruktur
19	Fastsættelse af sambeskatningskredsen
20	Koncernstruktur

17 Tabel liste

Figur nr.	Beskrivelse
1	Skattepligtig indkomst 2014 og fremførte underskud tidligere år
2	Opgørelse af sambeskatningsindkomst 2014
3	Underskudsbegrænsning på koncernniveau
4	Underskudsbegrænsning på selskabsniveau
5	Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling- og begrænsning
6	Fordeling af skatter indenfor en koncern
7	Skattemæssige afskrivninger – 1. delårsperiode
8	Skattemæssige afskrivninger – 2. delårsperiode
9	Opgørelse af sambeskatningsindkomst for 2013
10	Opgørelse af sambeskatningsindkomst for 2014
11	Opgørelse af sambeskatningsindkomst for 2015
12	Underskudsbegrænsning for 2015
13	Indkomsterne i 2014 for sambeskatningskredsen
14	Opgørelse af sambeskatningsindkomst
15	Skattemæssige afskrivninger

Bilag 1 - Tabel 14, Opgørelse af sambeskatningsindkomst

<i>Før underskudsbegrænsning</i>									
Sambeskatningsindkomst før modregning af underskud	9.000.000								
Modregnet underskud fra tidligere år	-11.000.000								
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	-2.000.000								
<i>Efter underskudsbegrænsning</i>									
Sambeskatningsindkomst før modregning af underskud	9.000.000								
Fradrag af grundbeløb på 7.635 t.kr.	-7.635.000								
Sambeskatningsindkomst herefter	1.365.000								
Resterende overskud må nedbringes med 60 %	-819.000								
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	546.000								
Underskud der kan modregnes	10.454.000								
Forholdsmæssig andel af fremførselsberettiget underskud efter SEL § 12, stk. 2.	0,9504								
	<i>Før underskudsbegrænsning</i>							<i>Efter underskudsbegrænsning</i>	
	Datterselskab A	Datterselskab B	Datterselskab C	Datterselskab X	Fast driftssted A	Fast driftssted B	Fast driftssted X	Modregningsberettiget underskud efter begrænsning	Begrænset underskud
Indkomst til sambeskatning	9.000.000	-7.000.000	3.000.000	2.000.000	-2.500.000	500.000	4.000.000		
Særunderskud modregnes	-8.000.000	-	-	-	-	-	-	-7.602.909	-397.091
Indkomst herefter	1.000.000	-7.000.000	3.000.000	2.000.000	-2.500.000	500.000	4.000.000		
Egne underskud modregnes	-	-	-	-	-	-	-3.000.000	-2.851.091	-148.909
Indkomst herefter	1.000.000	-7.000.000	3.000.000	2.000.000	-2.500.000	500.000	1.000.000		
Årets underskud fordeles	-1.000.000	5.526.316	-3.000.000	-2.000.000	1.973.684	-500.000	-1.000.000		
Indkomst herefter	-	-1.473.684	-	-	-526.316	-	-		
Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	-	-	-	-	-	-	-		
Indkomst herefter	-	-1.473.684	-	-	-526.316	-	-	-10.454.000	-546.000
Underskud til fremførsel ultimo 2014 (efter begrænsning)	-397.091	-1.473.684	-	-	-526.316	-	-148.909		
<i>Efter underskudsfordeling og -begrænsning udgør selskabernes skattepligtige indkomster følgende:</i>									
	Datterselskab A	Datterselskab B	Datterselskab C	Datterselskab X	Fast driftssted A	Fast driftssted B	Fast driftssted X	I alt	
Indkomst i året før underskudsfordeling og begrænsning	9.000.000	-7.000.000	3.000.000	2.000.000	-2.500.000	500.000	4.000.000	9.000.000	
Særunderskud modregnes	-7.602.909	-	-	-	-	-	-	-7.602.909	
Egne underskud modregnes	-	-	-	-	-	-	-2.851.091	-2.851.091	
Årets underskud fordeles	-1.000.000	5.526.316	-3.000.000	-2.000.000	1.973.684	-500.000	-1.000.000	-	
Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	-	-	-	-	-	-	-	-	
Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling og -begrænsning	397.091	-1.473.684	-	-	-526.316	-	148.909	546.000	

Kilde: Egen tilvirkning