

Afgangsprojekt HD(R) 2.del – Regnskab og Økonomistyring

Copenhagen Business School

OBLIGATORISK NATIONAL SAMBESKATNING

Tirsdag den 10. maj 2016

Opgaveløser:

Mathias Grimstrup Ikast

Vejleder:

Pernille Pless

Indholdsfortegnelse

1. Forord	3
2. Indledning	4
3. Problemformulering	5
3.1 Afgrænsning	5
3.2 Metode	6
3.3 Kildekritik	6
3.4 Forkortelser	7
4. Sambeskatning i et historisk perspektiv	8
4.1 Reglerne før og efter lov nr. 426	8
4.2 Baggrunden for de nugældende regler for national sambeskatning	8
5. Koncerndefinitionen ved obligatorisk sambeskatning	11
5.1 Reglerne om obligatorisk national sambeskatning	11
5.2 Definition af en koncernforbindelse	12
Eksempel 1 – Personligt ejede virksomheder	14
Eksempel 2 – Opstået koncernforbindelse	14
Eksempel 3	15
5.3 Direkte eller indirekte koncernforbindelse	15
Direkte koncernforbindelse	16
Indirekte koncernforbindelse	17
5.4 Moderselskab med op til 50 % af stemmerettighederne	18
5.5 Potentielle stemmerettigheder	21
5.6 Egne aktier i datterselskaber	22
5.7 Datterselskaber der skal udelukkes for sambeskatning	23
6. Administrationsselskabets opgaver og forpligtelser	24
6.1 Udpegning af administrationsselskabet	24
6.2 Administrationsselskabets rolle ved betaling af skatter	26
Eksempel på hæftelserne i en koncern	27
6.3 Tidligere regler vedrørende hæftelse	28
7. Indkomståret for koncernforbundne selskaber	29
7.1 Skattemæssigt periodebegreb	29
7.1.1 Fremadforskudte indkomstår	29

7.1.2 Bagudforskudte indkomstår	30
7.2 Indkomstperioder	31
7.3 Opgørelse af indkomstperioder.....	33
Eksempel på forkortelse af indkomståret som følge af opkøb af et datterselskab midt i datterselskabets indkomstår.....	34
Eksempel på en delopgørelse af indkomståret	36
Indkomstperiode	37
8. Opgørelse af sambeskatningsindkomst med underskudsudnyttelse.....	39
8.1 Redegørelse for bestemmelserne om opgørelse af sambeskatningsindkomsten	39
8.2 Underskudsudnyttelse.....	40
8.3 Underskudstyper	41
Eksempel på underskudstyper	42
8.4 Begrænsning ved modregning af underskud	43
Eksempel 1 – Positiv sambeskatningsindkomst både før og efter modregning.....	45
Eksempel 2 – Negativ sambeskatningsindkomst før begrænsning og positiv efter.....	48
8.5 Redegørelse for de nye versus de gamle regler	51
9. Konklusion	55
Litteraturliste:.....	59

1. Forord

Den følgende opgave er udarbejdet som afslutning på HD 2. del i Regnskab og Økonomistyring. Opgavens formål er at afdække læringsmålene jf. *"HD(R) Afgangsprøje, Vejledning 2016, Institut for Regnskab og Revision"*

Opgavens udgangspunkt er et selvvalgt emne; Obligatorisk national sambeskatning, og har til hensigt at give læseren et indblik i de nationale sambeskatningsregler, både ved hjælp af beskrivelse samt konkrete eksempler på problemstillinger.

Selve resultatet af afgangsprøjet vurderes på baggrund af følgende opgave samt en mundtlig eksamen, i juni 2016.

2. Indledning

De danske sambeskatningsregler er historisk set blevet ændret flere gange. Især i juni 2005 skete der radikale ændringer i reglerne for sambeskatning, ved indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005, hvis eksistens er mere end 100 gammel. Reglerne før indførelsen af lov nr. 426 i 2005 baserede sig på et frivillighedsprincip fra virksomhedernes side, om indtrædelse i sambeskatning eller ej. Dette blev ændret således at national sambeskatning for selskaber, hjemhørende i Danmark, som indgår i et koncernforhold, fremover blev obligatorisk.

Indførslen af lovændringen i 2005, skyldes et ønske fra den danske regerings side om større sammenligning med de EU retslige regler, omkring hvilke selskaber der omfattes af inddragelse i sambeskatning.

Siden lovændringen i 2005, er reglerne om sambeskatning fortsat blevet ændret adskillige gange. Senest den 13. juni 2012 er sambeskatningsreglerne blevet ændret, da folketinget vedtog lovforslag 173. Indførslen af lovforslag 173 havde til formål, at styrke indsatsen mod de selskaber der kun betaler begrænset skat til Danmark. Med de nye regler blev mulighederne for udnyttelse af de fremførselsberettigede underskud begrænset. Ved lovændringen betyder reglerne i lovforslaget 173 (2011/12), en genindførelse af solidarisk hæftelse for skatterne mellem de sambeskattede selskaber, der blev ophævet ved lov nr. 426 i 2015. Genindførelsen ved lov nr. 173 skal sikre, skattegrundlaget og skattebetalingen, såfremt et af selskaberne i en sambeskatning ikke har den nødvendige likviditet til at betale sin skat.

Ved lov nr. 516 af 12. juni 2009, kom der i 2009 ligeledes ændringer til selskabsloven. Denne lov medførte ændringer i koncerndefinitionen i SEL § 31, stk. 1-7. Lovens ændring medførte større præcision af koncernindikatorerne og definition af, hvornår der er tale om koncernforbindelse.

Set i lyset af at regeringen ofte bekendtgør, at simplificering af skattereglerne er hovedmålet, må det siges at det modsatte har været tilfældet. Reglerne for sambeskatning af koncernforbundne selskaber er løbende blevet mere komplekse, hvilket har medført et forhøjet krav til selskaber omfattet af netop disse regler. Reglerne har isæt medført et større ressourceforbrug for de enkelte koncernselskaber og især administrationsselskabet. På baggrund af de konstante

lovændringer samt den generelle kompleksitet på området, gør det området interessant at behandle.

3. Problemformulering

Den nærværende opgaves formål er at beskrive de nugældende regler for obligatorisk national sambeskatning. Derudover vil opgaven have større fokus på den nye koncerndefinition ved indførelsen af lov nr. 516 af 12. juni 2009, da denne i praksis har medført fortolkningstvivel samt en række af uklarheder.

Ligeledes vil opgaven have fokus på koncerndefinition, behandling er periodebegrebet samt opgørelse af sambeskatningsindkomsten herunder med udnyttelse af underskud for de øvrige selskaber i koncernen.

Opgavens problemformulering er:

- Redegør samt analyser de nugældende regler for obligatoriske nationale sambeskatning.

Følgende underspørgsmål vil tilsammen danne grundlag for besvarelse af ovenstående problemformulering, og danne grundlag for den samlede opgave:

- Hvornår er der tale om koncernforbindelse samt betydningen af de gældende regler omkring koncerndefinitionen?
- Hvad betyder det at være et administrationsselskab, og hvilke funktioner/forpligtelser har det?
- Hvilke forpligtelser/hæftelser har de koncernforbundne selskaber over for hinanden?
- Hvilke regler er gældende for indkomstopgørelsen og anvendelse af underskud, og hvilken betydning har dette for de sambeskattede selskaber?
- Hvilke regler er gældende ved delindkomstopgørelser og delperioder?

3.1 Afgrænsning

Den nærværende opgave omhandler obligatorisk national sambeskatning, som står beskrevet i SEL § 31 - § 31 C og opgaven vil tage udgangspunkt heri.

Da emnet er, obligatorisk national sambeskatning, vil opgaven udelukkende behandle de danske forhold, og international sambeskatning jf. SEL § 31 A, vil derfor ikke blive inddraget. Yderligere vil regler for skyggesambeskatning udelades i opgaven. Opgavens udarbejdelse vil yderligere tage udgangspunkt i en forudsætning om at alle parter, der nævnes i opgaven, er omfattet af fuld skattepligt til Danmark, hvorfor der ses bort fra skattesubjekter der kun er begrænset skattepligtige til Danmark.

Ydermere afgrænses der i forhold til SEL § 31, stk. 3 om skattemæssige afskrivninger og periodiseringsprincipper.

Slutteligt afgrænses der for særlige virksomheder, som f.eks. finansielle virksomheder og forsikringsselskaber. Der vil ikke fokuseres på omstrukturering under sambeskatning, herunder, fusion, spaltning og aktieombytning, da området vurderes at være for omfangsrigt, i forhold til omfanget af denne opgave.

3.2 Metode

Opgaven vil tage udgangspunkt i de gældende regler for obligatorisk national sambeskatning. Jeg vil i opgaven, på baggrund af eksempler på fiktive koncerncases, koble teorien sammen med praksis og udlede konsekvenser ved lovændringerne for, at give et bedre overblik og en bedre forståelse.

Opgaven vil være overvejende beskrivende, da den indeholde megen teori og tolkninger af den nugældende lovgivning samt praksis på området for sambeskatning.

Derudover vil opgaven analysere og beskrive problemstillinger samt opstående tvivl, der har været som følge af vedtagelsen af de nugældende sambeskatningsregler.

3.3 Kildekritik

Nærværende opgave vil både tage udgangspunkt i primær og sekundær litteratur, som er angivet bagerst i opgaven.

Den primære litteratur består af lovforslag, lovtekster, bekendtgørelser, vejledninger og domme. Gyldigheden i den primære litteratur er derfor størst, og er direkte anvendeligt kildemateriale.

Den sekundære litteratur omfatter bøger, hjemmesider, artikler m.v. Pålideligheden af bøgerne må vurderes som værende høj, idet de beskriver den primære litteratur. Hjemmesider og artikler som kommenterer og fortolker den primære litteratur, er anvendt til diskussioner. Dette betyder at der udelukkende henvises hertil, såfremt forfatteren vurderes at have den fornødne viden og kompetence.

3.4 Forkortelser

Der vil i den nærværende opgave blive benyttet flere forkortelser som står beskrevet nedenfor:

AL	Afskrivningsloven
KGL	Kursgevinstloven
SEL	Selskabsskatteloven
SKL	Skattekontrolloven
SL	Statsskatteloven
ÅRL	Årsregnskabsloven

4. Sambeskatning i et historisk perspektiv

4.1 Reglerne før og efter lov nr. 426

I de efterfølgende afsnit behandles baggrunden for lovændringerne til den daværende selskabsskattelov og bestemmelserne i den gældende lov nr. 426, om ændringer af selskabsskatteloven samt øvrige skattelove. Der vil nedenfor være en kort gennemgang af de sambeskatningsregler der trådte i kraft den 6. juni 2005.

4.2 Baggrunden for de nugældende regler for national sambeskatning

I praksis opstod sambeskatningen samtidig med, indførelse af indkomstbeskatning i 1903 i statsskatteloven. Der var på daværende tidspunkt dog ingen lovbestemmelse omkring sambeskatning før i 1960, hvor reglerne om sambeskatning ved lov nr. 255 af 11. juni 1960 blev lovfæstet. Dette blev den første selskabsskattelov, nærmere betegnet som § 31.

På daværende tidspunkt var der tale om et frivillighedsprincip, hvor koncernerne selv besluttede, hvilke udenlandske datterselskaber de ønskede at indgå i sambeskatning med. Frivillighedsprincippet formål var, at udnytte eventuelle underskud fra udenlandske datterselskaber i de danske selskabets skattepligtige overskud.

De daværende sambeskatningsreglers hovedformål var, at give den samlede koncern en form for rentefrit lån selskaberne imellem, da nystiftede selskaber ofte giver underskud, men på længere sigt vil give overskud. På denne måde vil koncernselskaberne opnå en skattefordel i opstartsfasen i form af skattefradrag hos de underskudsgivende selskaber. Meningen med skattefradragene var, at de skulle udnyttes på et senere tidspunkt, når selskaberne genererede overskud, og der herved skulle ske genbeskatning.

Koncerner med udenlandske datterselskaber, udnyttede dog hullerne i lovgivningen, ved at lade underskudsgivende selskaber indgå i sambeskatningen samtidig med, at de holdt de overskudsgivende selskaber ude. Dette medførte, at der sjældent opstod genbeskatning af underskud, da de tidligere underskudsgivende selskaber blev trukket ud af sambeskatningen i det øjeblik de genererede overskud.

Den 24. november 2004, kom Skatteministeriet med et forslag om at ændre de sambeskatningsregler der ellers havde eksisteret i over 100 år. Grundlæggende blev reglerne om sambeskatning ændret ved lov nr. 426 af 6. juni 2005. Baggrunden herfor var, at man arbejdede mod at lukke hullerne, i den forhenværende lov. Ministeriets mål var at sikre, en enkelthed og gennemsigtighed i regelsættet omkring sambeskatning. Derudover ville man ligeledes opnå en fleksibel og administrativt hensigtsmæssig lov for selskaberne samt for skattemyndighederne. Yderligere skulle udvalget sikre konkurrencedygtige regler for den danske sambeskatning i forhold til øvrige landes sambeskatningsregler samt overensstemmelse med de EU-retslige regler.

Lovforslaget L 121 (lov nr. 426) kom i forlængelse af lovforslaget L 153, der blev fremlagt den 15. december 2004, men på grund af udskrivning af valg nåede det ikke at blive behandlet af Folketinget. Forslagene havde det samme formål, nemlig at lukke de huller som eksisterede ved de daværende sambeskatningsregler.

De to lovforslag havde samme formål, men stadig enkelte forskelle. Forskellene var blandt andet:

Definitionen af en koncern: L121 bekendtgjorde, at definitionen af en koncern skulle stemme overens med den regnskabsretslige definition. L 153 fastholdt samme definition som fandtes i kursgevinstloven.

Opgørelse af sambeskatningsindkomsten: L 121 bekendtgjorde, at uanset selskabets ejerandel, skulle hele indkomsten for hvert enkelt selskab som indgik i sambeskatningen medregnes i sambeskatningsindkomsten. L 153 medtog derimod kun indkomsten fordelt på de respektive selskabers ejerandel i den samlede sambeskatningsindkomst.

Hæftelse for selskabsskatten: L 121 bekendtgjorde, at kun administrationsselskabet, skulle hæfte solidarisk for den samlede koncerns skat, og at hvert enkelt datterselskab kun hæftede for sin egen skat. L 153 foreslog en solidarisk hæftelse i hele koncernen.

Vedtagelsen af L 121, medførte således en omlægning af sambeskatningsinstituttet. Der skete en udvidelse i regelsættet omkring sambeskatning således, at det gik fra én paragraf til 4 paragraffer i selskabsskatteloven;

- § 31 om national sambeskatning,
- § 31 A om international sambeskatning
- § 31 B om bemyndigelser til Ligningsrådet,
- § 31 C om definition af sambeskatningsreglernes koncernbegreb.

De nye paragraffer samt ændringen i regelsættet, trådte i kraft med virkning fra indkomståret 2005, der begyndte den 15. december 2004 eller senere.

Lov nr. 426 indeholder derudover også et globalpuljeprincip, som medfører, at hvis en koncern vælger international sambeskatning, betyder dette, at samtlige udenlandske selskaber i koncernen skal indgå i sambeskatningen uanset om de er over- eller underskudsgivende. Såfremt international sambeskatning fravælges er koncernen pålagt, at indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning, hvor de danske selskaber alene vil sambeskattes.

Indførelsen af den nye lov medførte, at såfremt der er opstået en koncernforbindelse mellem danske selskaber, er der ikke valgfrihed omkring sambeskatning eller ej. Det var således blevet obligatorisk med national sambeskatning og frivilligt om international sambeskatning.

5. Koncerndefinitionen ved obligatorisk sambeskatning

5.1 Reglerne om obligatorisk national sambeskatning

Da sambeskatningsreglerne trådte i kraft den 15. december 2004, medførte det, indførelse af obligatorisk national sambeskatning. Den obligatoriske nationale sambeskatning betyder, at der skal ske sambeskatning af samtlige koncernforbundne selskaber jf. SEL § 31. Indførelsen af de nye regler, betød et at der ikke længere var valgfrihed når det gjaldt danske selskaber der enten direkte eller indirekte var underlagt bestemmende indflydelse af et moderselskab.

Ligeledes blev det obligatorisk, at en koncern skulle vælge et administrationsselskab, hvilket oftest er moderselskabet, såfremt dette er et dansk selskab.

Ifølge selskabslovens § 31 C har der været koncernforbindelse, hvis selskaber på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår, har været koncernforbundne¹. Sambeskatningen sker således på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelse og indtil ophør heraf.

I henhold til selskabsskattelovens § 31 stk. 1, skal betingelsen om at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, være opfyldt for at et selskab skal indgå i sambeskatning. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, at der skal ske sambeskatning af *"koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2d-2h, 3a-5 og 5b, § 2 stk. 1, litra a og b (national sambeskatning)"*.²

Af selvstændige skattesubjekter, som jf. selskabsskattelovens § 1 skal indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning, kan blandt andet nævnes:

- Aktie- og anpartsselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1,
- Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Der er her tale om selskaber, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser,
- Fonde og foreninger, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5b
- Faste driftssteder, beliggende i Danmark jf. SEL § 2, stk. 1, litra a og herunder selskaber, som filial-beskattes efter SEL § 2 A

¹ Selskabsskattelovens § 31 C

² <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2084914&vld=211712>

- Fast ejendom beliggende i Danmark jf. SEL § 2, stk. 1, litra b
- Sparekasser, andelskasser samt sammenslutninger af andelskasser efter §§ 89-96 i lov om finansiel virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2a,
- Selskaber, der beskattes efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4

I henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 1, kan betingelserne for obligatorisk national sambeskatning opstilles således:

- Der skal være tale om koncernforbundne selskaber.
- Der skal være tale om selvstændige skattesubjekter,

5.2 Definition af en koncernforbindelse

Efter vedtagelsen af selskabsloven tilbage i 2009, er SEL § 31 C omkring koncerndefinition, ligeledes ændret. Lovændringen betød, at koncernbegrebet i den internationale regnskabsstandard, IAS 27 blev indsat i årsregnskabsloven og selskabsloven. Overensstemmelsen mellem koncerndefinitionen i årsregnskabsloven og sambeskatningsreglerne, skulle dog fortsat være til stede, hvorfor SEL § 31 C, blev ændret på baggrund af dette. Ændringen af koncerndefinitionerne i SEL § 31 C trådte i kraft 1. marts 2010, og er gældende for de indkomstår der startede på denne dato eller senere.

For en koncern er der både fordele og ulemper ved brug af identiske koncernbegreber indenfor sambeskatning og det regnskabsretslige henseende. Fordelen er bl.a., at såfremt en koncern ønsker at undgå sambeskatning er dette forholdsvis simpelt. Dette kan ske ved enten ejer-aftaler om stemmerettigheder eller vetoaftaler. Ulempen kan være, at selvom en koncern ser fordele i ikke at være sambeskattet på nogle tidpunkter, kan en kort afbrydelse af koncernforbindelse få negative skattemæssige konsekvenser for selskaberne. Dette ses tydeligt i SEL § 31, stk. 2, 10. punkt:

”Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt”.

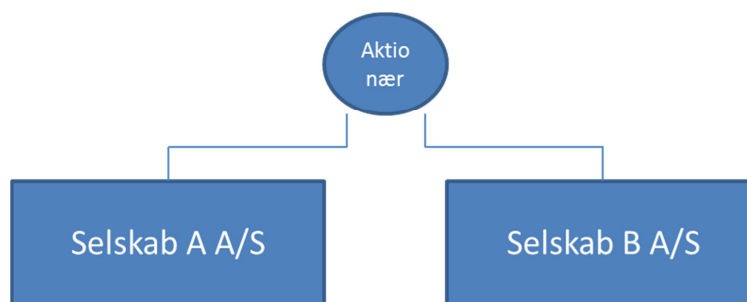
Ovenstående betyder, at en koncern, med selskaber der ind- og udtræder af koncernen regelmæssigt, vil stå overfor at miste retten at fremførsel af skattemæssige underskud i koncernens overskudgivende selskaber.

Sambeskatningsreglernes koncernbegreb afgrænser den kreds af selskaber m.v., der skal indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning. Ifølge sambeskatningsreglernes koncerndefinition udgør moderselskabet sammen med et eller flere datterselskaber, en koncern. En koncern kan kun administreres af ét moderselskab, der ligeledes skal opfylde et eller flere kriterier i SEL § 31 C, stk. 2-6.

Jf. SEL § 31 C stk. 2, er det den faktiske bestemmende indflydelse over de økonomiske og driftsmæssige beslutninger i et datterselskab, der er afgørende for om et selskab betragtes som et moderselskab. Bestemmende indflydelse over et datterselskab, foreligger umiddelbart når administrationsselskabet som typisk er det øverste selskab i en sambeskatning, enten direkte eller indirekte ejer over halvdelen af stemmerne (kaldes formodningsreglen) i et selskab. Altså er det ikke et krav for moderselskabet at eje kapitalandele i datterselskabet.

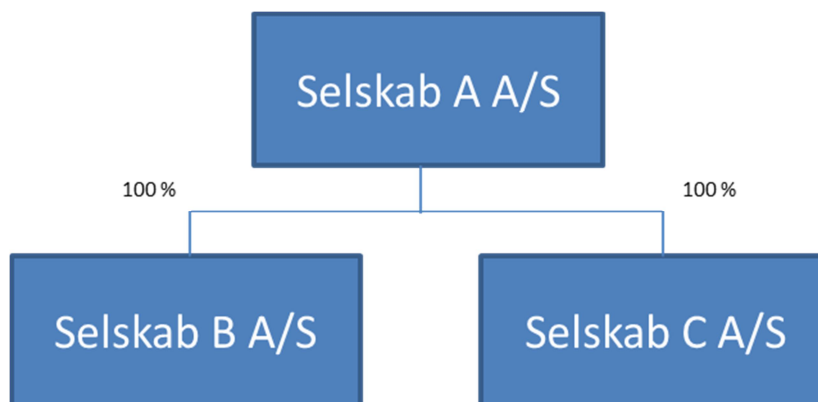
Ifølge SEL § 31 C, stk. 3, kan der i særlige tilfælde være tale om, at et selskab anses som værende et moderselskabs selvom det ejer mindre end 50 % af stemmerne i datterselskabet. Såfremt dette er tilfældet, skal det kunne påvises. Ifølge SEL § 31, skal et moderselskab være et selvstændigt skattesubjekt.

Er der tale om personligt ejede virksomheder, kan der ikke opstå sambeskatning, jf. SEL § 31 stk. 1, da der skal være tale om selvstændige skattesubjekter, som defineret i SEL § 1, før sambeskatningsbestemmelserne er opfyldt. Personlig ejede virksomheder vil i sådanne tilfælde behandles efter personskatteloven, kapitalafkastordningen eller virksomhedsskatteordningen, som der ikke vil kommes nærmere ind på i opgaven.

Eksempel 1 – Personligt ejede virksomheder

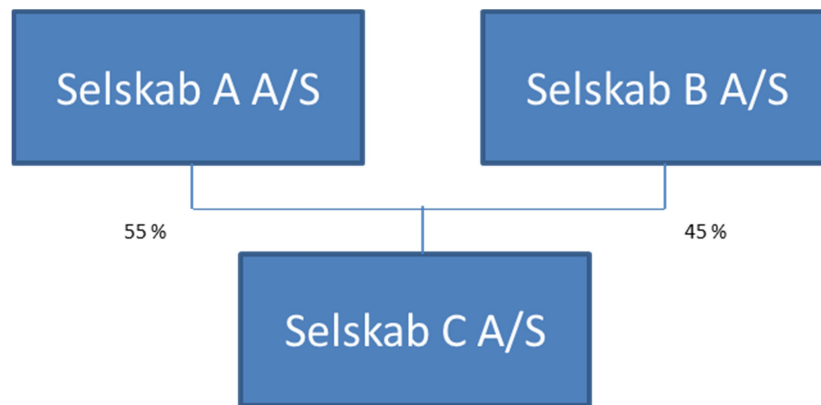
Figur 1. Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur er et eksempel på, at sambeskatningen mellem Selskab A A/S og Selskab B A/S ikke opstår. Begge selskaber beskattes hver for sig, og aktionæren vil, såfremt han driver selvstændig virksomhed, blive beskattet enten efter personskatteloven, kapitalafkastordningen eller virksomhedsskatteordningen. Hvis han ikke driver selvstændig virksomhed vil han blive beskattet efter personskatteloven. Der opstår ikke sambeskatning, da hverken Selskab A A/S eller Selskab B A/S, ejes af et andet selskab og men derimod af en person, som ikke er et selvstændigt skattesubjekt i henhold til SEL § 1. Der er således ikke tale om en koncernforbindelse, hvilket er en betingelse for at der skal ske sambeskatning.

Eksempel 2 – Opstået koncernforbindelse

Figur 2. Kilde: Egen tilvirkning

På figur 2 indgår alle selskaberne indgår i en sambeskatning. Dette skyldes at Selskab B og Selskab C ejes af et andet selskab, som er moderselskab/administrationsselskab, og som er omfattet af SEL § 1 – et selvstændigt skattesubjekt. Endvidere kan vi ud fra figuren se, at der er koncernforbindelse idet Selskab A ejer mere end 50 % af stemmerettighederne i Selskab B og Selskab C, jf. SEL § 31 C, stk. 2.

Eksempel 3

Figur 3. Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur er et eksempel på at det nødvendigt at tage stilling til, om der er tale om koncernforbindelse mellem Selskab A A/S og Selskab C A/S, eller om der er koncernforbindelse mellem Selskab B A/S og Selskab C A/S. Problemstillingen er altså hvilken koncern Selskab C A/S tilhører.

Selskab B A/S ejer 45 % af stemmer i Selskab C A/S, hvorfor disse selskaber ikke skal indgå i obligatorisk national sambeskatning. Idet Selskab A A/S ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i Selskab C A/S, foreligger der en koncernforbindelse selskaberne imellem, og der skal derfor ske sambeskatning mellem Selskab A A/S og Selskab C A/S da Selskab A A/S udøver bestemmende indflydelse over selskab C A/S jf. SEL § 31 C, stk. 2, nr. 1.

5.3 Direkte eller indirekte koncernforbindelse

SEL § 31 C, stk. 3, beskriver formodningsreglen, som er hovedreglen i vurderingen, af om der er tale om en koncernforbindelse eller ej. Det følger af SEL § 31 C, stk. 3, at:

”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, med mindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.”

Udgangspunktet på baggrund af ovenstående er således, at såfremt moderselskabet besidder mere end 50 % af stemmerne i datterselskaber, foreligger der en koncernforbindelse.

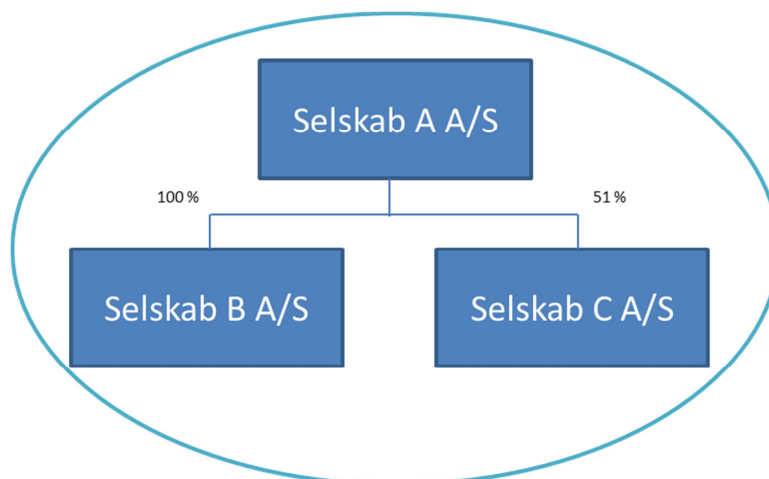
Formodningsreglen anvendes som en form for omvendt bevisbyrde i tilfælde af, at et selskab ejer mere end 50 % af stemmerne i et andet selskab, men den bestemmende indflydelse over datterselskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger besiddes af et tredje selskab. Såfremt dette er tilfældet, er det op til selskabet med bestemmende indflydelse over datterselskabet, at godtgøre at formodningsreglen fraviges.

I SEL § 31 C, stk. 3, anvendes sætningerne "i særlige tilfælde" og "klart kan påvises", hvilket betyder at en afkræftelse af formodningsreglen, udelukkende kan forventes i kvalificeret tilfælde omkring bestemmende indflydelse. Et eksempel på dette kan være en vetoet, der står skrevet i ejeraftalen, men det er uklart, hvor omfattende og indgribende denne vetoet skal være for, at et selskab, som ejer majoriteten af stemmerne i et andet selskab, alligevel ikke udøver bestemmende indflydelse.

Moderselskaber kan eje et datterselskab både direkte og indirekte, hvilket kan illustreres i følgende eksempler:

Direkte koncernforbindelse

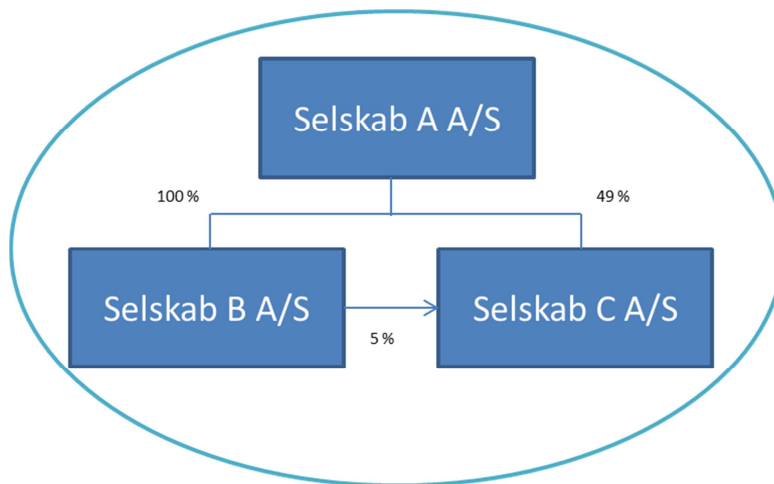
En direkte koncernforbindelse foreligger, når moderselskabet/administrationsselskabet besidder mere end 50 % af stemmerettighederne i et datterselskab. Dette er tilfældet med koncernen i nedenstående figur, da Selskab A A/S, som er moderselskab, ejer henholdsvis 100 % og 51 % i Selskab B A/S og Selskab C A/S.



Figur 4. Kilde: Egen tilvirkning

Indirekte koncernforbindelse

Et eksempel på indirekte koncernforbindelse foreligger, når et moderselskab ejer mere end 50 % af stemmerettighederne i et datterselskab gennem et andet datterselskab.

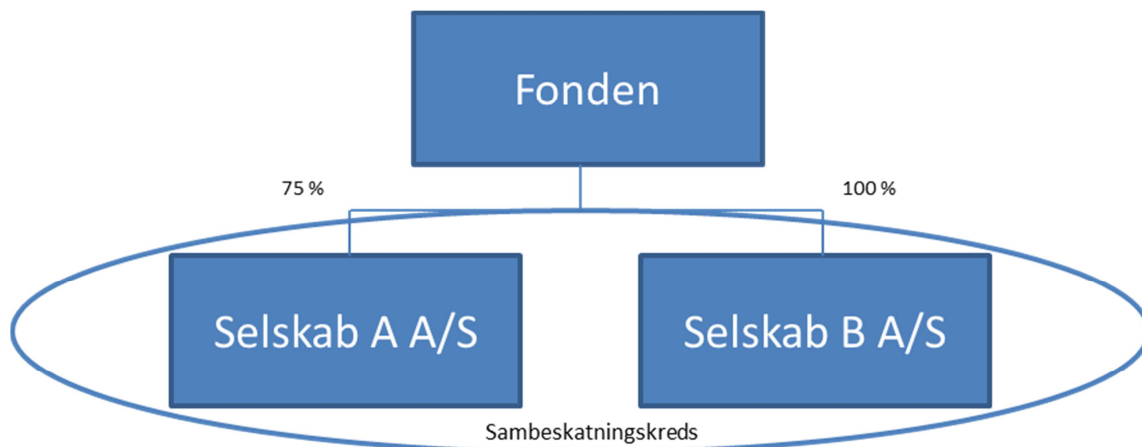


Figur 5. Kilde: Egen tilvirkning

Selskab A A/S ejer Selskab B A/S med 100 % og Selskab C A/S med 49 %. Selskab B A/S ejer Selskab C A/S med 5 %.

I den ovenstående figur ses det, at Selskab A A/S, som er moderselskab i koncernen, direkte ejer 49 % af stemmerettighederne i Selskab C A/S og indirekte ejer 5 % via Selskab B A/S som ejes 100 % af Selskab A A/S. Dermed ejer Selskab A A/S samlet set 54 % af stemmerettighederne i Selskab C A/S og udøver dermed den bestemmende indflydelse over Selskab C A/S, hvorfor der er koncernforbindelse og sambeskatning mellem alle tre selskab.

Er der tale om en fond eller et udenlandsk selskab som moderselskab/administrationsselskab, opstår der koncernforbindelse, såfremt over 50 % af stemmerettighederne er ejet. Dog vil fonden eller det udenlandske selskab ikke indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning, men skaber alene forbindelsen mellem søsterselskaberne, som er de selskaber, der skal indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning. Dette er illustreret med nedenstående eksempel;



Figur 6. Kilde: Egen tilvirkning

5.4 Moderselskab med op til 50 % af stemmerettighederne

Såfremt et moderselskab kun ejer op til og med 50 % af stemmerne, står der skrevet i SEL § 31 C stk. 4, at moderselskabet har bestemmende indflydelse over et datterselskab hvis moderselskabet har:

- Råderet over mere end 50 % af stemmerne, i kraft af en indgået aftale med investorerne,
- Rettighed til at styre de økonomiske og driftsmæssige forhold, i henhold til en vedtægt eller en aftale,
- Moderselskabet har ret til at udnævne eller afsætte et flertal af medlemmerne i et datterselskabs øverste ledelsesorgan,
- Råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen og derfor besidder den faktiske bestemmende indflydelse over datterselskabet,³

De ovenstående punkter i SEL § 31 C, stk. 4, fastlægger kriterierne for, at der foreligger bestemmende indflydelse i tilfælde af, intet selskabet råder over mere end 50 % af stemmerne.

- *Råderet over mere end 50 % af stemmerne, i kraft af en indgået aftale med investorerne*

Selskaber kan gennem aftaler med andre investorer, erhverve mere end halvdelen af stemmerne i et andet selskab og dermed opnå en bestemmende indflydelse.

³ <http://www.skat.dk/skat.aspx?old=1910650&vld=0>

I dette tilfælde skal der "rådes" over mere end halvdelen af stemmerne, hvor der i formodningsreglen i § 31 C, stk. 3 stod skrevet at der skal "ejes" mere en halvdelen af stemmerne i et andet selskab.

Ved begrebet "råder over" er der tale om en dispositionsret af mere løs karakter, og hvor dispositionsretten kun er til stede, når der forligger en gyldig aftale parterne imellem. Begrebet "ejer" dækker over en mere permanent og langvarig dispositionsret.

- *Rettighed til at styre de økonomiske og driftsmæssige forhold, i henhold til en vedtægt eller en aftale*

Endvidere kan et selskab være moderselskab i en koncern og have bestemmende indflydelse uden, at eje mere end halvdelen af stemmerettighederne, såfremt selskabet i henhold til vedtægter eller aftale med datterselskabet har beføjelser til, at styre de økonomiske og driftsmæssige beslutninger jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2.

Denne ledelsesret over et andet selskab, er efter dansk selskabsret ikke anvendelig, hvorfor koncernindikatoren kun er anvendelig ved vurdering af koncernforbindelse med udenlandske selskaber. Dette vil jeg ikke komme nærmere ind på.

- *Moderselskabet har ret til at udnævne eller afsætte et flertal af medlemmerne i et datterselskabs øverste ledelsesorgan*

Der foreligger ligeledes en koncern, såfremt et selskab har beføjelser til at udnævne eller afsætte flertallet af medlemmerne i et andet selskabs øverste ledelsesorgan. Her er det for det første vigtigt at fastslå, hvad det menes med "øverste ledelsesorgan", og ifølge SEL § 5, nr. 5, kan der ved det "øverste ledelsesorgan" forstås:

- Bestyrelsen i selskaber, der har en bestyrelse og en direktion,
- Direktion i selskaber, der alene har en direktion,
- Tilsynsrådet i selskaber, der både har en direktion og et tilsynsråd.

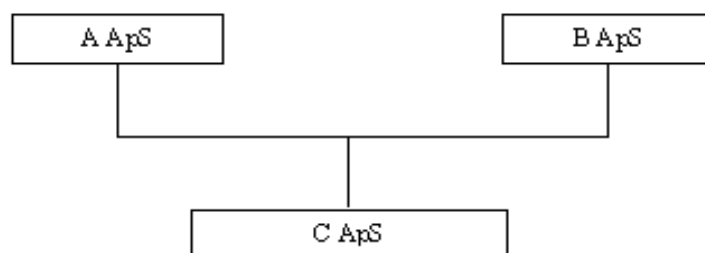
Derudover er det vigtigt at påpege, at den bestemmende indflydelse kan opdeles i to led:

- Beføjelsen til at afsætte eller udpege flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan,
- Hvorvidt det øverste ledelsesorgan besidder den bestemmende indflydelse på selskabet.

Om der er beføjelse eller ej, er som udgangspunkt let at afgøre, ved at se på det samlede antal medlemmer af det øverste ledelsesorgan og dermed om man har beføjelserne til at udpege eller afsætte mere end halvdelen af dette antal.

I forhold til det andet led, kan dette i nogle tilfælde diskuteres, hvilket ledelsesorgan, der udøver den bestemmende indflydelse. I selskaber med en bestyrelse eller en direktion som det øverste ledelsesorgan, vil disse uden tvivl besidde den bestemmende indflydelse over selskabet. Imidlertid vil det kunne diskuteres i selskaber med et tilsynsråd, hvorvidt tilsynsrådet reelt besidder den bestemmende indflydelse. For at dette skal være tilfældet skal tilsynsrådet kunne styre de økonomiske og driftsmæssige beslutninger i selskabet. Opgaven for tilsynsrådet består egentlig i, at kontrollere direktionen, og dermed er det reelt set direktionen der foretager de økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Dog kan tilsynsrådet alligevel afsætte direktionen i et selskab og ansætte en ny, hvorfor der anses at være bestemmende indflydelse hos tilsynsrådet.⁴

Dette understøttes af afgørelsen fra Skatterådet, SKM2010.688.SR⁵, der omhandler, at Selskab A og Selskab B begge ejer 50 % af Selskab C. Ejerskabet ser ud som følgende:



Figur 7. Kilde: SKM2010.688.SR

Spørgsmålet her er, om der forligger sambeskatning mellem Selskab A og Selskab C, idet det menes, at selskab A, yder den bestemmende indflydelse over selskab C, da Selskab A kan udpege direktøren i Selskab C, jf. anpartshaveroverenskomsten.

⁴ Sambeskatning 2013/14 af Guldmand, Vinther og Werlauff

⁵ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1910587>

Afgørelsen fra Skatterådet var, at selskaberne opfylder SEL § 5, nr. 5, omkring, at Selskab A (som er administrationsselskab) har ret til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i datterselskabets øverste ledelsesorgan, og der foreligger derfor sambeskatning, da Selskab A udøver den bestemmende indflydelse over Selskab C, jf. SEL § 31 Cm stk. 4, nr. 3.

- *Råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen og derfor besidder den faktiske bestemmende indflydelse over datterselskabet.*

Selskabet tildeles den bestemmende indflydelse over et datterselskab, og har dermed moderselskabsstatus, såfremt selskabet råder over flertallet af de faktiske antal stemmer ved deltagelsen på generalforsamlingen eller i et lignende organ.

5.5 Potentielle stemmerettigheder

Udover de ovenstående muligheder, der er beskrevet i SEL § 31 C, stk. 4, for at udøve den bestemmende indflydelse over et andet selskab, hvor der ejes mindre end halvdelen af stemmerettighederne, er der endvidere en anden mulighed for at udøve bestemmende indflydelse. Det kan opnås selvom der på nuværende tidspunkt ikke ejes mere end halvdelen af stemmerettighederne.

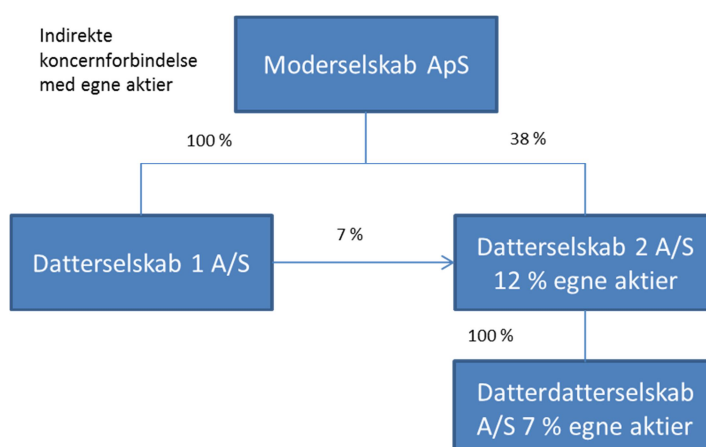
Jf. SEL § 31 C, stk. 3, skal der ses på en samlet betragtning af, om selskabet udøver den bestemmende indflydelse over et andet selskab:

”Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og køboptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres”.

Ovenstående betyder, at potentielle stemmerettigheder skal med i den samlede betragtning af, om der udøves bestemmende indflydelse, da de potentielle stemmerettigheder hviler på en ensidig beslutning om, at udløse retten og materialisere de potentielle stemmerettigheder. Dette er ligeledes derfor, at stemmerettigheder, der på det gældende tidspunkt ikke kan udløses på grund af omstændighederne, der endnu ikke er indtruffet, ikke skal medregnes.

5.6 Egne aktier i datterselskaber

Jf. SEL § 31 C, stk. 6, skal der ved opgørelsen af stemmerettighederne i et datterselskab, ses bort fra stemmerettighederne som er ejet af datterselskabet selv eller af et datterdatterselskab. Ifølge SEL § 85 suspenderes stemmerettighederne knyttet til egne kapitalandele. På denne baggrund vil kravet til antal stemmer der skal til, for at udøve bestemmende indflydelse blive reduceret, hvorfor det er muligt at være moderselskab i en koncern uden at have direkte eller indirekte ejerskab over mere end halvdelen af stemmerettighederne.



Figur 8. Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående illustration viser, at der foreligger et moderselskab, hvor det skal konkluderes om Datterselskab 2 A/S og Datter-datterselskab A/S tilhører koncernen.

Opgørelsen af stemmerettigheder i Datterselskab 2 A/S skal beregnes ud fra 81 % af kapitalen, da selskabets egne aktier på 12 % samt dets datterselskabs egne akter på 7 % ikke skal medregnes jf. SEL § 31 C stk. 6.

Det har den betydning, at Datterselskab 2 A/S er koncernforbundet med det selskab, der råder over mere end 40,5 % af stemmerettighederne. Moderselskabet ejer jf. ovenstående figur kun 38 % af stemmerettighederne direkte i Datterselskab 2 A/S, men via Datterselskab 1 A/S, som ejer Datterselskab 2 A/S med 7 %, er Moderselskabet indirekte mere end 40,5 % af stemmerne i Datterselskab 2 A/S, hvorfor der foreligger koncernforbindelse mellem alle 4 selskaber. Koncernforbindelsen er en indirekte koncernforbindelse da Moderselskabet ikke ejer 50 % af stemmerne i alle datterselskaber direkte.

5.7 Datterselskaber der skal udelukkes for sambeskatning

Selvom der efter SEL § 31 C, stk. 1-6, foreligger et moder/datterselskab, er der betingelser for, at et selskab alligevel ikke skal indgå i en sambeskatning. Ifølge SEL § 31 C, stk. 7, skal et selskab

”..holdes ude af sambeskatningen, hvis der er fradraget eller vil kunne fradrages tab på fordringer mod selskabet efter kursgevinstlovens § 4, stk. 5, af et koncernforbundet selskab”.

Den ovenstående bestemmelse vedrører som udgangspunkt de situationer, hvor et kreditinstitut, til sikkerhed for instituttets engagement med skyldner, midlertidigt besidder aktier i skyldners selskab. Skyldners selskab skal derfor holdes uden for sambeskatningen med kreditinstituttet, således at kreditinstituttet ikke opnår fradrag for eventuelle underskud, opstået i skyldners selskaber i sambeskatningsperioden, samtidig med kreditinstituttet kan fradrage tab på fordringer mod skyldner.

Ifølge SEL § 31 C stk. 7, er det ikke afgørende om der reelt foretages fradrag på fordringer, men derimod muligheden for at foretage fradrag der er afgørende for om selskaber skal holdes ude af sambeskatning.

Bestemmelsen omfatter derudover også koncernforbundne selskaber, hvilket er for at sikre, at kreditinstituttet ikke overdrager stemmerettighederne til et koncernforbundet selskab, der vil kunne opnå fradrag for eventuelle underskud fra skyldners selskab, samtidig med at kreditinstituttet opnår fradrag for tab på fordringer og derved opnår dobbelt fradrag.

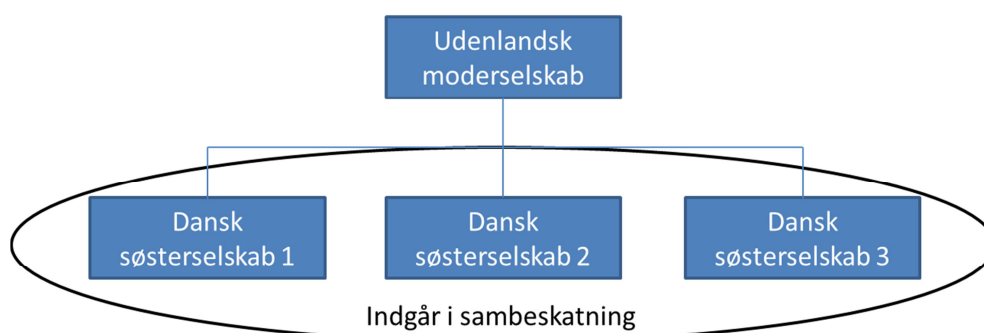
Ifølge SEL § 31 C, stk. 8, skal et selskab der er taget under konkursbehandling ligeledes holdes ude af sambeskatning. Selskabet skal fra og med det indkomstår hvor konkursdekretet afsiges, holdes ude af sambeskatningen. Det vil sige, at et selskab der indgår i en sambeskatning, automatisk udtræder af sambeskatningen, med virkning fra starten af det indkomstår hvori konkursdekretet afsiges. Herefter vil selskabet efter reglerne i konkursskatteloven, blive skattemæssigt behandlet, som om det står alene.

6. Administrationsselskabets opgaver og forpligtelser

6.1 Udpegning af administrationsselskabet

Udvælgelsen af administrationsselskabet sker ikke tilfældigt men efter bestemte retningslinjer. Det er en pligt at udpege et administrationsselskab hvis der er tale om en koncern der er inddraget i en obligatorisk national sambeskatning. Det er det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningskredsen, der skal udpeges som administrationsselskab ved obligatorisk national sambeskatning⁶. Der ikke er nogen valgfrihed mellem selskaberne, så længe der findes ét moderselskab som er øverst og hjemhørende i Danmark.

Såfremt det øverste moderselskab, ikke er skattepligtigt til Danmark, og der samtidig findes flere ligestillede søster- eller datterselskaber der er skattepligtige til Danmark, er der valgfrihed med hensyn til udvælgelsen af administrationsselskab⁷. Der er dog ikke mulighed for at vælge et eventuelt datterselskab til de ligestillede søster- eller datterselskaber som administrationsselskab.



Figur 9. Kilde: Egen tilvirkning

Ud fra den ovenstående figur kan vi konstatere tre danske søsterselskaber som alle er ligestillede og er underlagt et udenlandsk moderselskab. Dette betyder at koncernen skal udpege et af søsterselskaberne til administrationsselskab og der ligeledes kun er de tre selskaber der indgår i obligatorisk national sambeskatning. Såfremt koncernen ønsker sambeskatning med det udenlandske moderselskab, skal der ansøges om international sambeskatning, hvilket opgaven ikke kommer nærmere ind på.

⁶ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6

⁷ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6

Hvis et administrationsselskab på et tidspunkt ikke længere indgår i sambeskatningen, eller et nyt selskab bliver det øverste moderselskab, skal der udskiftes administrationsselskab⁸. Det forhenværende administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser overgår ved skiftet til det nye administrationsselskab, og det tidligere administrationsselskab skal betale for de forpligtelser som overtages af det nye administrationsselskab⁹.

Jf. sambeskatningsbekendtgørelsens §§ 4-5, er det nye administrationsselskab forpligtet til at indgive meddelelse om selskabets indtræden i sambeskatning samt selskabets udpegning som administrationsselskab i sambeskatningskredsen. Meddelelsen skal senest være indgået til SKAT i forbindelse med rettidig indberetning af selvangivelsen for indkomståret hvor sambeskatningen påbegyndes.

Det er ligeledes administrationsselskabets pligt at redegøre for sammensætningen af koncernen på tidspunktet for selvangivelsen for hvert indkomstår¹⁰. Pligten består i en redegørelse for, hvilke selskaber der ikke indgår i sambeskatningen og en årsag hertil, samt hvilke selskaber der indgår¹¹. Administrationsselskabet kan dog undgå at indsende en sådan redegørelse, såfremt koncernens årsrapport for indkomståret indeholder en koncernoversigt hvor det fremgår hvilke selskaber der indgår i sambeskatning. Hvis der er sket ændringer i sambeskatningsforholdene i løbet af et indkomstår skal der ske registrering heraf inden for én måned efter ind- eller udtræden af sambeskatning. Efter indførelsen af det digitale indberetningssystem DIAS (Digitaliseringen af Selskabsselvangivelsen) er det ved et selskabs ind- eller udtræden i sambeskatning, administrationsselskabets opgave at foretage anmodningen til det respektive selskab, hvorefter det ind- eller udtrædende selskab skal godkende denne anmodning.

Derudover skal både eventuelle ind- og udtræden af sambeskatningen samt de dertil hørende datoer for dette oplyses til SKAT. Indkomstperioden skal ligeledes oplyses ved ind- og udtræden af sambeskatningen indenfor én måned.¹²

⁸ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6

⁹ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6

¹⁰ Selskabsskattelovens § 31 C

¹¹ Sambeskatningsbekendtgørelsen § 6, stk. 1

¹² <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=75996&vld=0> under fanen sambeskatningsforhold

6.2 Administrationsselskabets rolle ved betaling af skatter

Generelt skal alle selskaber og foreninger betale acontoskat, svarende til deres forventede indkomstsårs indkomstskat i løbet af det pågældende indkomstår. Den ordinære acontoskat beregnes ud fra gennemsnittet af de tre seneste indkomstsårs indkomstskat gange 50 % heraf. Den samlede beregnede acontoskat betales i to lige store rater. Såfremt et selskab forventer, at indkomstskatten er højere end den beregnede acontoskat, er der mulighed for at foretage en frivillig indbetaling af acontoskat, der forfaldet samme tid som de ordinære aconto skatter. Derudover er der blevet indført en 3. rate af acontoskat fra indkomståret 2015 og frem. Den 3. rate af acontoskat løber fra 21. november til 1. februar året efter.

I en sambeskattet koncern er det administrationsselskabet der forestår betalingen af acontoskatterne samt den samlede indkomstskat for de af sambeskatningen omfattede selskaber til SKAT. Dette omfatter ligeledes restskatter, renter og tillæg. SKAT kan med frigørende virkning alene udbetale til administrationsselskabet for hele koncernens overskydende skat og godtgørelse af renter.

For indkomstår der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere er der således kommet nye regler vedrørende koncernens hæftelse selskaberne imellem. Tidligere har hvert selskab i en sambeskatning alene hæftet for sin egen andel af indkomstskatten, restskatten samt renter og tillæg. Datterselskaberne i en koncern hæftede ifølge de tidligere regler kun for skatten frem til det tidspunkt hvor administrationsselskabet modtog betalingen fra det pågældende selskab. Omvendt hæftede administrationsselskabet ikke før de modtog betalingen fra datterselskaberne.

De nye regler medførte solidarisk hæftelse mellem administrationsselskabet og de øvrige selskaber i sambeskatningen (såfremt det ultimative moderselskab enten direkte eller indirekte ejede alle kapitalandelene ved indkomstårets udløb¹³) for den del af indkomstskatten, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet¹⁴. For delejede selskaber der indgår i sambeskatningen gælder desuden en subsidær hæftelse for øvrige selskaber. Dog er hæftelsen

¹³ Selskabsskattelovens § 31 C

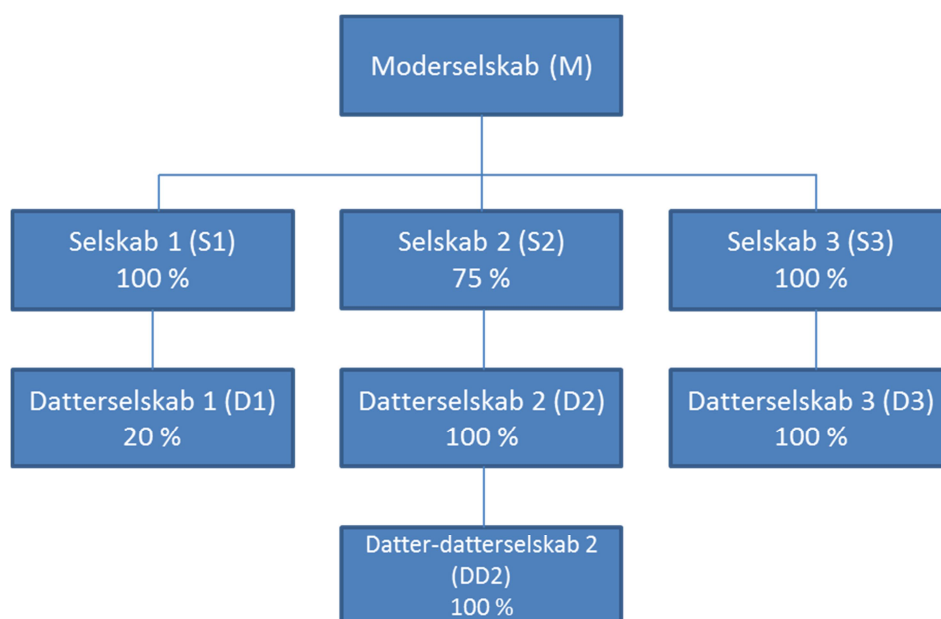
¹⁴ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. punkt

for disse selskaber begrænset til den del af kravet, der svarer til moderselskabets direkte eller indirekte andel af kapitalen i et delvist ejet selskab¹⁵.

Hvis der skulle opstå et skattekrav mod en sambeskatningskreds, skal kravet foretages inddrevet i nedenstående rækkefølge:

- Skattekravet skal gøres gældende mod skyldnerselskabet,
- Hvis skyldnerselskabet helt eller delvist ikke har likviditet til at betale skattekravet, skal skattekravet rettes mod de øvrige selskaber i sambeskatningen, der er underlagt solidarisk hæftelse med skyldnerselskabet,
- Såfremt de solidarisk hæftende selskaber ligeledes ikke har likviditet til at betale skattekravet, skal kravet gøres gældende mod de øvrige selskaber som hæfter subsidiært. Kravet kan dog maksimalt udgøre den del, der svarer til den andel af kapitalen i det pro rata risik hæftende selskab, der ejes direkte eller indirekte af moderselskabet.

Eksempel på hæftelserne i en koncern



Figur 10. Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur er et eksempel på, at M, S1, S3 og D3 hæfter solidarisk overfor hinandens indkomstskatter, renter og tillæg. S2, D2 og DD2 hæfter subsidiært for indkomstskatterne hos M,

¹⁵ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 13. punkt

S1, S3 og D3, men hæfter solidarisk for hinandens indkomstskatter. D1s indkomst indgår ikke i den samlede koncern da S1 kun ejer 20 % af stemmerettighederne, og dermed har S1 umiddelbart ikke den bestemmende indflydelse over D1, hvorfor der ikke påhviler D1 nogen hæftelse overfor de øvrige sambeskattede selskaber.

6.3 Tidligere regler vedrørende hæftelse

Hovedreglen for hæftelse af skatten mv. i sambeskatningskredsen for de indkomstår der påbegyndtes før den 1. juli 2012, var at de sambeskattede selskaber maksimalt hæftede for skatten af de respektive selskabers egen indkomst.

Ifølge de forhenværende regler for hæftelse var det sådan, at på det tidspunkt hvor sambeskatningsselskaberne afregnede skatten til administrationsselskabet, så overtog administrationsselskabet hele hæftelsen med fra de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen.

7. Indkomståret for koncernforbundne selskaber

Samtlige selskaber i en koncern der omfattes af obligatorisk national sambeskatning, er pålagt at have samme indkomstår¹⁶. Det gælder at alle selskaberne i sambeskatningen skal have samme indkomstår som det selskab i koncernen der udpeges til administrationsselskab (som i den nationale sambeskatning også er moderselskabet)¹⁷. Såfremt et selskab i koncernen har indkomstår afvigende fra administrationsselskabet, skal selskabet omlægge indkomståret således, at det følger administrationsselskabets¹⁸.

Når der foretages omlægning af et indkomstår, skal man sikre, at samtlige indkomstår kommer til beskatning, altså at et indkomstår hverken dubleres eller overspringes. Er det tilfældet at et selskab i ét indkomstår både har været med og uden koncernforbindelse (fx ved opkøb midt i et indkomstår), skal der udarbejdes en delindkomstopgørelse, hvor perioden uden koncernforbindelse beskattes alene, og perioden med koncernforbindelse sambeskattes.

7.1 Skattemæssigt periodebegreb

Definitionen på et indkomstår jf. SEL § 10, stk. 1, 2 punkt er, at indkomståret udgør kalenderåret og løber fra 1. januar til 31. december. Dog har selskabsskattelovens § 10, stk. 1, 4. punkt ladet selskaber vælge et andet indkomstår som ikke følger kalenderåret. Disse selskaber får således et forskudt indkomstår, som for eksempel kan løbe fra 1. oktober til 30. september.

Forskudte indkomstår kan både være fremadforskudte og bagudforskudte.

7.1.1 Fremadforskudte indkomstår

Et fremadforskudt indkomstår kan jf. SEL § 10 stk. 1, punkt senest starte den 1. april i kalenderåret, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for. Som eksempel herpå, har et selskab hvis regnskabsår der begynder 1. april 2014 og slutter 31. marts 2015, indkomstår 2014.

Da det fremadforskudte indkomstår, indeholder flere ulemper end det bagudforskudte indkomstår, er dette ikke så anvendt som det bagudforskudte.

¹⁶ Selskabsskattelovens § 31, stk. 1.

¹⁷ Selskabsskattelovens § 31, stk. 7.

¹⁸ Selskabsskattelovens § 10, stk. 5.

Set fra selskabernes side, er en af ulemperne ved det fremadforskudte indkomstår at selskaberne ikke opnår samme kredittid til betaling af selskabsskatten, som de selskaber der har kalenderår eller bagudforskudt indkomstår.

De selskaber der har fremadforskudt indkomstår, som udløber 31. marts, skal allerede i november samme år, betale den beregnede selskabsskat, jf. SEL § 30, stk. 1, 1. punkt. Selskabernes kredittid udgør derfor kun 7 måneder, sammenlignet med kalenderindkomstårets 10 måneder og det bagudforskudte indkomstårs op til 19 måneders kredittid, jf. afsnit om bagudforskudte indkomstår. Dette er fra indkomståret 2015 delvist afhjulpet ved indførelsen af 3. rate acontoskat som nævnt tidligere i opgaven. Med indførelsen af 3. rate har selskaberne mulighed for at indbetale en ekstra rate acontoskat den 1. februar, således at hele skatten ikke forfalder til betaling i november.

En anden ulempe ved fremadforskudte indkomstår er, at selskaber med indkomstår fra 1. april til 31. marts ifølge SKL § 4, stk. 2, ikke kan vente med at indberette selskabsselvangivelsen til 6 måneder efter indkomstårets udløb, som selskaber med kalenderår og bagudforskudte indkomstår kan.

Jf. SKL § 4, stk. 2, 2. punkt angives, at *"Udløber indkomståret i perioden 1. januar til 31. marts, skal der selvangives senest den 1. juli samme år"*. Dette betyder at selskabets revisor skal revidere årsrapporten samt opgørelsen af den skattepligtige indkomst i perioden fra 1. april til 1. juli, jf. SKL § 4, stk. 2, som i øvrigt er den periode hvor revisor har mest travlt. For indkomståret 2015 og 2016 er indberetningsfristen udskudt til henholdsvis 1. september 2016 og 1. september 2017, da SKAT har indført det digitale indberetningssystem DIAS, hvor selskaberne i stedet for at indsende en selvangivelse i papirformat skal indberette selvangivelsen digitalt.

7.1.2 Bagudforskudte indkomstår

Et bagudforskudt indkomstår kan jf. SEL § 10, stk. 1, 6. punkt, tidligst begynde 2. april i det kalenderår, forud for kalenderåret, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for. Dette betyder altså, at indkomståret 2015 tidligst kan påbegyndes 2. april 2014 og dermed løbe frem til 1. april 2015.

En fordel for selskaber med et bagudforskudt indkomstår er, likviditetsforskydning af indkomstårets selskabsskat. Dette skyldes at selskaber med bagudforskudt indkomstår der løber i perioden 2. april 2014 til 1. april 2015 kan udskyde skattebetalingen med 9 måneder mere end de selskaber der har indkomstår sammenfaldende med kalenderåret. Årsagsforklaringen til denne likviditetsforskydning er, at selskabets selskabsskat beregnet pr. 1. april 2015 udgør skatten for indkomståret 2015 og dermed først forfalder til betaling i november 2016¹⁹.

Derfor kan selskaber med bagudforskudte indkomstår lade den skyldige selskabsskat forrente i perioden frem til fristen for rettidig betaling. Såfremt selskabet udnytter det bagudforskudte indkomstår optimalt, skal den beregnede selskabsskat pr. 1. april 2015 således først betales den 20. november 2016, hvilket giver selskabet en kredittid på i alt 19 måneder.

7.2 Indkomstperioder

Indkomståret for sambeskattede selskaber, er betydelig påvirket af de obligatoriske nationale sambeskatningsregler. Jf. SEL § 31 C, stk. 3, skal alene den del af et selskabs indkomstår medregnes i sambeskatningsindkomsten (opgørelsen for alle sambeskattede selskaber), hvor der har været koncernforbindelse efter bestemmelserne i SEL § 31 C.

Det betyder, at hvis koncernforbindelse med et nyt selskab etableres midt i det nye selskabs indkomstår, skal der kun medregnes indkomst fra tidspunktet for koncernforbindelsens etablering og fremadrettet i sambeskatningsindkomsten. Jf. SEL § 31, stk. 5 punkt 3 fremgår det at:

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

Med ovenstående menes, at et selskab som enten ind- eller udtræder i en koncernforbindelse, skal udarbejde en indkomstopgørelse for den periode hvor selskabet ikke har været en del af koncernforbindelsen samt en indkomstopgørelse over perioden hvor selskabet har indgået i koncernforbindelse med de øvrige danske selskaber.

¹⁹ Selskabsskattelovens § 30, stk. 1

Det følger af SEL § 31, stk. 5, at samtlige selskaber, som indgår i en obligatorisk national sambeskatning, efter de skatteretlige regler uanset regnskabsåret, skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme indkomstperiode som administrationsselskabet. Derfor er det uden betydning for de øvrige sambeskattede danske selskaber, hvis et selskab skal opgøre en delindkomst. De øvrige selskaber skal, såfremt de har haft koncernforbindelse hele året, forsat opgøre hele deres skattepligtige indkomst for indkomståret.

På baggrund af ovenstående, kan eventuelle underskud i selskabet der opgør en delindkomst, stadig udbyttes af de overskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen, såfremt selskabet har genereret det skattemæssige underskud i delperioden hvor det indgår i sambeskatning.

For selskaber der indtræder i en sambeskatning i løbet af et indkomstår, skal som nævnt tidligere foretages to indkomstopgørelser og ligeledes indberettes to selskabsselvangivelser til SKAT. Såfremt selskabet ikke tilhørte en anden koncern før, er det selskabets ledelses ansvar at indsende selvangivelsen for den første delperiode. Hertil skal det bemærkes, at fristen for indsendelse af selvangivelsen for den første delperiode ikke ændres på baggrund af etablering eller ophør af koncernforbindelse. Derfor skal selvangivelsen for begge delperioder indsendes til SKAT, senest seks måneder efter indkomstårets udløb²⁰.

Når der etableres en koncernforbindelse med nye datterselskaber, er de nye datterselskaber forpligtet til, at omlægge deres indkomstår, hvis de ikke løber i samme periode som administrationsselskabets²¹. Jf. SEL § 10, stk. 2 følger der dog ingen krav om anmeldelse af omlægningen, på trods af likviditetsmæssige fordele som følge af en omlægning. Der skal ikke opgøres delindkomst for det pågældende selskabs skattepligtige indkomst, såfremt det indtrædende selskabs indkomstår, udløber på tidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelsen²².

Når en koncernforbindelse etableres eller ophøres finder reglerne omkring opgørelse af delindkomster anvendelse. Tidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelse følger

²⁰ Skattekontrollovens § 4, stk. 2

²¹ Selskabsskattelovens § 10, stk. 5

²² Selskabsskattelovens § 31, stk. 5

som udgangspunkt konsolideringstidspunktet, hvilket vil sige tidspunktet hvor den bestemmende indflydelse overgår.

Når der etableres koncernforbindelse med et nystiftet selskab, anses etableringen af koncernforbindelsen for værende sket ved begyndelsen af koncernens indkomstår, uagtet stiftelsestidspunktet for det nystiftede selskab. Årsagen hertil er, at de almindelige regler finder anvendelse til opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det nystiftede selskab, idet der kun er én indkomstperiode i et indkomstår, hvorfor reglerne for delindkomstopgørelser ikke er gældende²³.

Ved etablering af koncernforbindelse med et nyt selskab samt dennes hensyntagen til omlægning af indkomståret er der således tre hovedprincipper der skal overholdes:

- Alle indkomstperioder skal beskattes
- Indkomståret for datterselskaberne skal udløbe samtidig med indkomståret for administrationsselskabet.
- Ingen indkomstår må overspringes eller dubleres i forbindelse med omlægning.

7.3 Opgørelse af indkomstperioder

Den del af indkomsten der er opstået mens der har været koncernforbindelse skal jf. SEL § 31, stk. 3 medtages i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Dette betyder, at indkomst der er opstået før eller efter koncernforbindelse skal udelades af opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, og beskattes for sig selv. For at opgøre to indkomster skal der foretages en delindkomstopgørelse på det tidspunkt hvor koncernforbindelse enten etableres eller ophører.

Jf. SEL § 31 C, skal delindkomstopgørelsen ved enten etablering eller ophør af koncernforbindelse, foretages efter skattelovgivningens almindelige regler. Dette betyder, at der skal opgøres en indkomst for den periode af selskabets indkomstår der er gået, som om at perioden udgør et helt indkomstår. For resten af indkomståret anvendes de hidtidige valg af periodiseringsprincipper og skattemæssige værdier, der er lagt til grund på det pågældende tidspunkt, indtil indkomståret udløber sammen med administrationsselskabets. Koncernen kan efter indkomståret er afsluttet,

²³ Guldman, Vinther, Werlauff, side 61

tage egne principper i brug, dog med modifikationer, da et selskab eventuelt kan være bundet af tidligere skattemæssige principper.

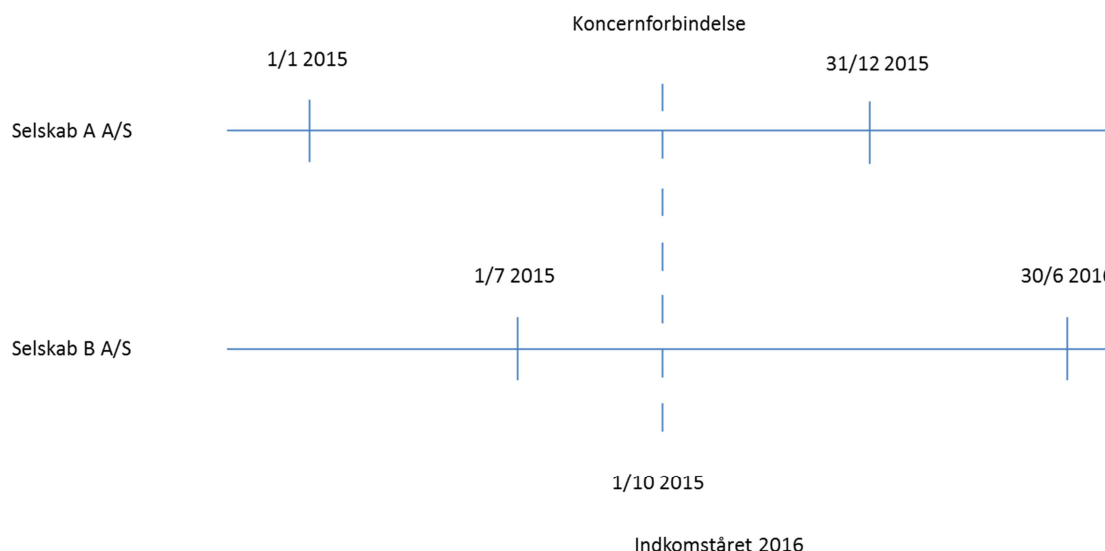
Da selskaber kan købes og sælges, efter ejernes ønske, kan det medføre flere salg af samme virksomhed i løbet af et enkelt indkomstår. Såfremt et selskab er solgt to gange i ét indkomstår skal der foretages tre delindkomstopgørelser; to delindkomstopgørelser inden sambeskatning samt én tredje, hvor selskabet indgår i koncernforbindelse og dennes opgørelse.

Der skal som nævnt tidligere og jf. SEL § 31, stk. 5, punkt 3, udarbejdes særskilte indkomstopgørelser for alle delårsindkomster et selskab måtte have. De anvendte valg af periodiseringsprincipper og skattemæssige værdier i den første delårsindkomst, skal også anvendes i de øvrige delårsopgørelser, således, at der ikke ændres princip midt i et indkomstår.

Med hensyn til skattemæssige afskrivninger og straksfradrag gælder det, at for alle delperioder et selskab måtte have kan der maksimalt foretages afskrivninger og straksfradrag for den del en indkomstperiode udgør af et kalenderår jf. AL § 18. Derfor skal der beregnes forholdsmæssige afskrivninger. Det skal dog bemærkes, at der ikke skal opgøres en delårsindkomst, og der derfor ikke skal foretages forholdsmæssige afskrivninger, såfremt der er sammenfald mellem tidspunktet for etableringen af en koncernforbindelse og udløbet af selskabets indkomstår.

Eksempel på forkortelse af indkomståret som følge af opkøb af et datterselskab midt i datterselskabets indkomstår

Selskab A A/S' indkomstår følger kalenderåret. Selskab B A/S, som er moderselskab, har etableret koncernforbindelse med Selskab A A/S den 1/10 2015. Selskab B A/S' indkomstår løber som det kan ses på nedenstående figur fra 1/7 2015 – 30/6 2016. Når koncernforbindelsen mellem de to selskaber etableres, har Selskab B A/S påbegyndt indkomståret 2016, mens Selskab A A/S fortsat er i dets indkomstår 2015.



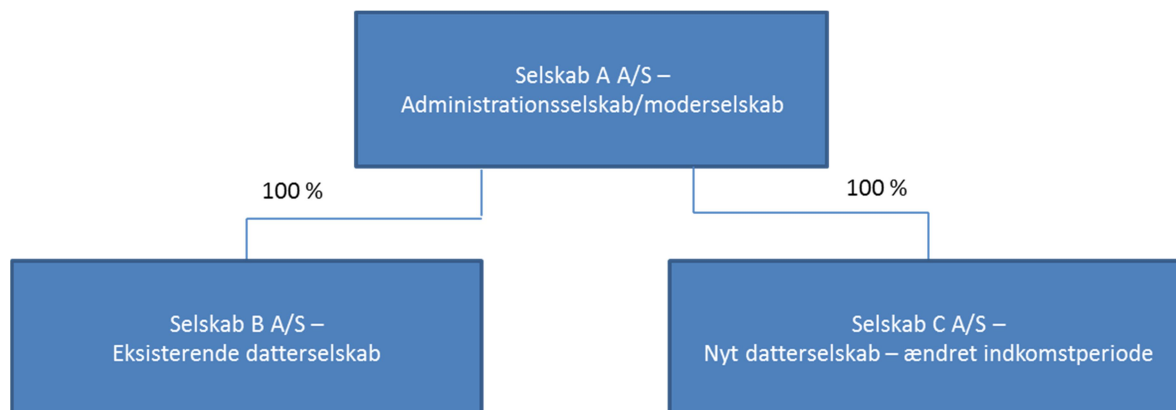
Såfremt Selskab A A/S' indkomstår for 2015 bliver forlænget til Selskab B A/S' indkomstårs udløb, vil Selskab A A/S overspringe enten indkomståret 2015 eller 2016. På baggrund af dette, anses Selskab A A/S' indkomstår 2015 for at udløbe pr. 30/9 2015, hvorfor indkomståret 2015 for Selskab A A/S udgør perioden 1/1 2015 – 30/9 2015, altså kun 9 måneder. Da Selskab A A/S i denne periode ikke indgår i koncernforbindelse med øvrige selskaber skal selskabet selvangive sin indkomst efter de almindelige regler i denne periode.

Selskab A A/S' indkomstår for 2016 skal udløbe den 30/6 2016 sammen med Selskab B A/S', da det er en betingelse for sambeskatning, at indkomståret skal udløbe sammen med moderselskabets. Dermed omfatter indkomstår 2016 for Selskab A A/S perioden 1/10 2015 – 30/6 2016.

Jf. ÅRL § 15, stk. 2, kan en omlægningsperiode regnskabsmæssigt maksimalt udgøre 18 måneder. Dette gør sig ikke gældende skattemæssigt, hvor en omlægning af et indkomstår efter de skattemæssige regler maksimalt kan udgøre 24 måneder minus én dag.

Eksempel på en delopgørelse af indkomståret

Dette er baggrunden for selve udarbejdelsen af indkomstopgørelsen



Figur 11. Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående figur ses det at moder- og administrationsselskab i koncernen er Selskab A A/S. Selskab A A/S er administrationsselskab da det ligger øverst og ejer de øvrige selskaber i koncernen. Både Selskab B A/S og Selskab C A/S er automatisk med i sambeskatningen, da selskaberne er underlagt bestemmende indflydelse fra Selskab A A/S som ejer 100 % af begge selskaber. Begge datterselskaber er med i sambeskatningen via direkte stemmeflertal hos Selskab A A/S (< 50 %).

Koncernen har regnskabsafslutning 31/12, Selskab A A/S har med administrationsomkostninger og renteudgifter et lille underskud. Selskab B A/S opnår større overskud hvert år og koncernen har samlet set positiv indkomst. Selskab C A/S opkøbes midt i dets indkomstperiode, og Selskab C giver et mindre underskud, dog er den samlede indkomst for koncernen fortsat positiv.

Selskab A A/S – administrationsselskab. Har uudnyttet underskud kr. 0.

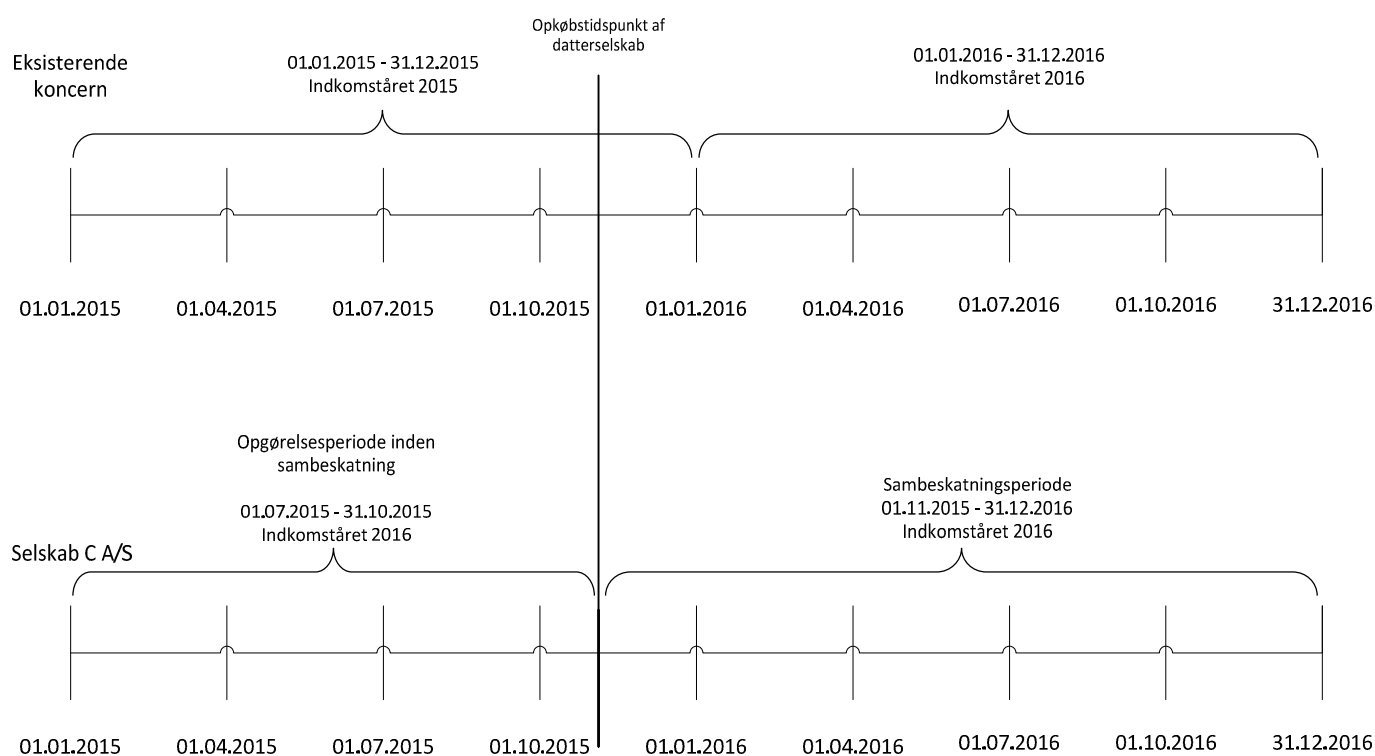
Selskab B A/S – som har været i koncernforbindelse hele tiden, er datterselskab hos Selskab A A/S og har også uudnyttet underskud kr. 0.

Selskab C A/S – selskabet er opkøbt i året og her et særunderskud. Selskabet indkomst er efter opkøbet negativ og har dermed et underskud.

Derudover har Selskab C A/S tidligere haft regnskabsår løbende fra 1/7 – 30/6. Der skal således foretages en oversigt over delperioder i forbindelse med omlægning til administrationsselskabets indkomstår.

Indkomstperiode

Koncernen opkøber Selskab C A/S som har regnskabsafslutning 30/6 samtidig med koncernen har regnskabsafslutning 31/12. Det ny tilkommende selskab opkøbes 31/10 2015.



Figur 12. Kilde: Egen tilvirkning

Illustrationen ovenfor viser hvornår Selskab C A/S opkøbes og dermed indgår sambeskatningen med de øvrige koncernselskaber. Derudover kan det ses, at indkomstperioden for Selskab C A/S stækker sig over 18 måneder, dog over to delperioder. Selskabs C A/S' skattepligtige indkomst skal opgøres for hver delperiode.

Det kræves jf. SEL § 31 A, stk. 5, at Selskab C omlægger regnskabsåret således, at det følger administrationsselskabets indkomstperiode fra 1/1 – 31/12.

Selskab C A/S skal på selve overdragelsen opgøre dets indkomst fra den 1/7 2015 til 31/10 2015. Dette sammen med de resterende fjorten måneder vedrører indkomståret 2016. Selskab C A/S vil pr. den 1/11 2015 indgå i sambeskatningen med de øvrige selskaber i koncernen, selvom koncernens indkomstår først starter den 1/1 2016. Årsagen hertil er, at Selskab C A/S på tidspunktet for opkøbet allerede har påbegyndt dets indkomstår 2016.

Indkomståret 2016 for Selskab C A/S vil, på grund af bestemmelserne i SEL § 31 A stk. 5, om at indkomståret skal udløbe samtidig, være længere end de øvrige selskaber i koncernen.

Perioden inden sambeskatningen, 1/7 2015 – 31/10 2015, vil blive betragtet som første del af indkomståret 2016 for Selskab C A/S. I første delperiode indgår Selskab C A/S ikke i sambeskatning med de øvrige selskaber, og underskuddet som er opstået inden sambeskatningen (særunderskud) vil ikke kunne modregnes i sambeskatningsindkomsten for koncernen.

Anden delperiode af indkomståret 2016 løber fra 1/11 2015 – 31/12 2016. I denne periode indgår Selskab C A/S i sambeskatning med de øvrige koncernselskaber (koncernens indkomstår 2016)

8. Opgørelse af sambeskatningsindkomst med underskudsudnyttelse

8.1 Redegørelse for bestemmelserne om opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Når der skal opgøres en sambeskatningsindkomst for en koncern, kan det overordnet opdeles i to hovedområder;

- Der har ikke været sambeskatning hele året
- Der har været sambeskatning hele året.

For opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for en koncern gælder følgende jf. SEL 31, stk. 2, 1. punkt.:

”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”.

Ifølge SEL § 31, stk. 2, opgøres sambeskatningsindkomsten som summen af alle sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter lovgivningens almindelige regler, dog med undtagelse for de regler der gælder sambeskattede selskaber. Først opgør hvert enkelt selskab deres egen skattepligtige indkomst, hvorefter de hver især lægges sammen i sambeskatningsindkomsten. De enkelte selskaber i sambeskatningen følger deres egne principper, som kan være periodiseringsprincipper, samt at principperne ikke nødvendigvis er identiske med moderselskabets principper.

Selvom et moderselskab ikke ejer 100 % af et datterselskab skal hele datterselskabets skattepligtige indkomst medregnes i sambeskatningsindkomsten. Dette giver nogle administrative fordele for både skattemyndighederne og selskaberne idet den skattepligtige indkomst ikke skal fordeles ud på ejerandele. Det medfører blandt andet, at selskaberne ikke skal udarbejde en indkomstopgørelse, hver gang der foretages ændringer i ejerandelene, med mindre ændringen medfører ophør af koncernforbindelsen mellem selskaberne. Ligeledes medtages alene den del af indkomsten som er opstået mens der har været koncernforbindelse og dermed sambeskatning.

Sambeskatningsindkomsten opgøres efter modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere år. Såfremt sambeskatningsindkomsten herefter er positiv, skal overskuddet fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Omvendt hvis sambeskatningsindkomsten er negativ, fordeles underskuddet ligeledes forholdsmæssigt mellem de pågældende selskaber.

8.2 Underskudsudnyttelse

Underskud som opstår under sambeskatning behandles efter særlige regler. Modregningsrækkefølgen er som nedenfor:

- 1) Selskabets egne underskud før sambeskatning
- 2) Selskabernes egne underskud under sambeskatning
- 3) Underskud i indkomståret fordeles mellem de sambeskattede selskaber
- 4) Tidligere års sambeskatningsunderskud fra andre selskaber fremføres.

Det er vigtigt, at selskaberne holder regnskab over de underskud der er opstået før sambeskatning, da underskud før sambeskatning som tidligere beskrevet alene kan udnyttes af selskabet selv jf. SEL 31, stk. 2. Da ældste underskud altid anvendes først skal det selskab der indtræder i en sambeskatning med øvrige koncernselskaber, altid anvende eget underskud før sambeskatningen først når der skal ske fremførsel af tidligere års underskud.

Den nuværende modregningsrækkefølge er lettere end rækkefølgen efter de tidligere regler, da selskaberne dengang skulle udnytte underskud som var opstået i sambeskatningen før udnyttelsen af egne særunderskud, som er de underskud, der er opstået i selskabet før indtræden i sambeskatning. I de nugældende regler skal et selskab altid udnytte særunderskuddene før underskud opstået under sambeskatning og dermed er det omvendt af tidligere.

Med de nugældende regler stilles der et større krav til de enkelte selskaber, da selskaberne skal holde regnskab over uudnyttede underskud inden indtræden i sambeskatningen.

Sambeskatningsindkomsten skal behandles som nævnt tidligere ved, at hvert enkelt selskab i sambeskatningen opgør dets egen skattepligtige indkomst, hvorefter alle koncernens selskaber opgør en samlet skattepligtig indkomst. Selskaberne der har genereret et skattepligtigt overskud

kan dermed modregne deres overskud med de selskaber der har genereret et skattepligtigt underskud.

De forskellige typer af underskud gennemgås nedenfor.

8.3 Underskudstyper

Hvis et selskab har afsluttet dets indkomstår med et underskud, skal dette behandles i sambeskatningsindkomstopgørelsen. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten skal man være opmærksom på, at der findes forskellige typer af underskud som kan udnyttes på forskellige tidspunkter.

Der findes tre forskellige typer af underskud:

- Sambeskatningsunderskud

Sambeskatningsunderskud er det underskud, som er opstået i selskaberne i den nuværende koncernforbindelse. Sambeskatningsunderskuddet kan udnyttes af alle selskaber der har genereret overskud og har deltaget i sambeskatningen i det indkomstår, hvor underskuddet er opstået og der stadig er sambeskatning.

Jf. SEL § 31, stk. 2, punkt 8, kan et selskabs underskud opstået i tidligere indkomstår, alene modregnes i et eventuelt overskud i øvrige selskaber, såfremt selskaberne har været sambeskattet med hinanden i det respektive indkomstår hvor underskuddet er opstået samtidig med at sambeskatningen ikke har været afbrudt efterfølgende.

Fordelingen af underskuddet mellem selskaberne i en koncern med positiv sambeskatningsindkomst efter udnyttelse af relevante underskud sker forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Såfremt sambeskatningsindkomsten er negativ, fordeles der ligeledes forholdsmæssigt, men i denne situation er det overskuddet der fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres til modregning i efterfølgende indkomstår.

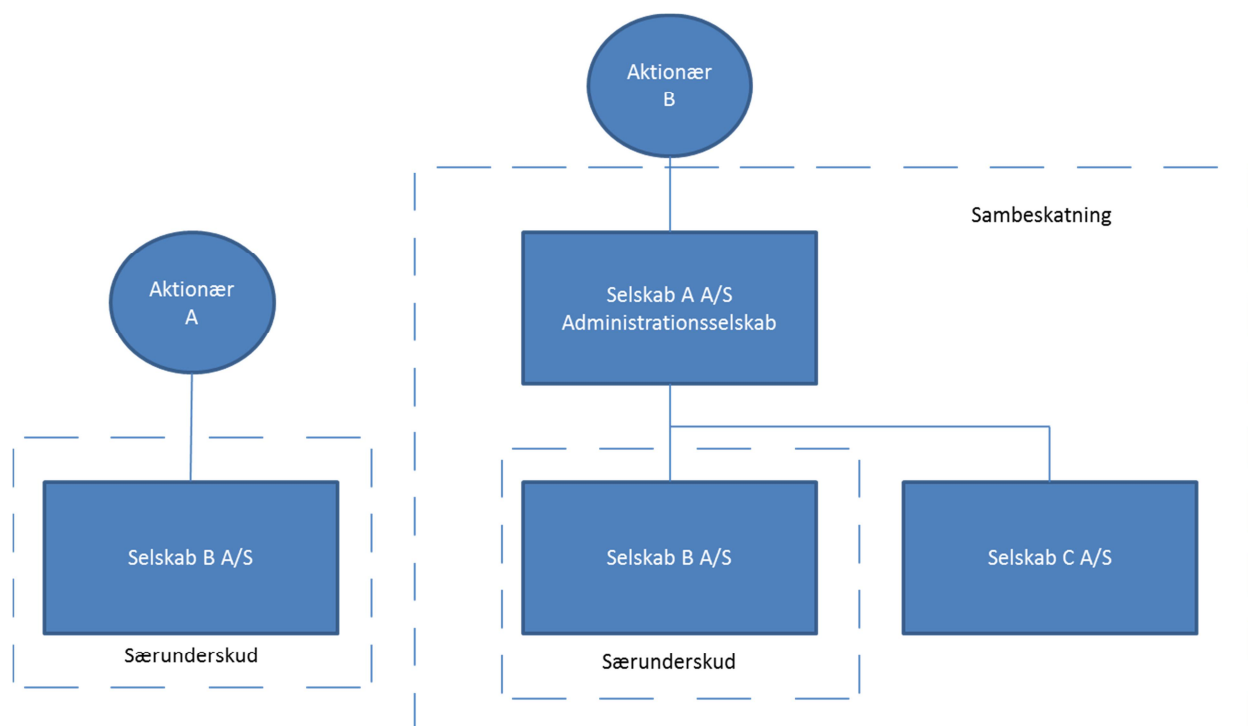
- Særunderskud

Ved særunderskud er der tale om underskud opstået i et selskab før indtræden i sambeskatning. Jf. SEL § 31, stk.2, punkt 6, kan dette underskud alene udnyttes i det selskab der har realiseret underskuddet. Det er derfor ikke muligt at modregne særunderskud i sambeskatningsindkomsten hos de overskudsgivende selskaber. Der skal derfor ske fradrag af dette underskud i den skattepligtige indkomstopgørelse for selskabet selv, før den resterende del af overskuddet tillægges sambeskatningsindkomsten.

- Subunderskud

Ved subunderskud er der tale om et underskud som er opstået i et selskabs tidligere sambeskatningskreds. Altså har selskabet tidligere været sambeskattet, og underskuddet kan derfor kun anvendes af de selskaber der indgik i den tidligere sambeskatningskreds hvor underskuddet opstod.

Eksempel på underskudstyper



Figur 13. Kilde: Egen tilvirkning

Figuren ovenfor illustrerer hvordan de forskellige typer af underskud opstår.

Først opnår Selskab B A/S underskud ved ejerskab af Aktionær A. Selskab B A/S vil ikke skulle sambeskattes da der ikke er andre selskaber. Derfor vil underskuddet for Selskab B A/S blot blive fremført som særunderskud.

Derefter vil Selskab B A/S indgå i en sambeskatning med Selskab A A/S som administrationselskab efter overtagelsen af ejerskabet fra Aktionær A.

Det underskud Selskab B A/S genererede under Aktionær A's ejerskab vil fortsat være gældende men som et særunderskud. Når der er foretaget indkomstopgørelse for Selskab B A/S med fradrag for tidligere års uudnyttede underskud, kan Selskab A A/S og Selskab B A/S sambeskattes.

Det skal dog understreges, at underskuddet som Selskab B A/S har fra før sambeskatning (særunderskud) alene kan anvendes af Selskab B A/S. Der er således ingen mulighed for de øvrige selskaber i sambeskatningen på noget tidspunkt at opnå fradrag for dette underskud.

Herefter vil de øvrige selskaber i sambeskatningens egne underskud fratrækkes i den skattepligtige indkomst, før underskuddene i indkomståret fordeles mellem selskaberne. Her skal det også understreges, at der ALTID skal ske anvendelse af det ældste underskud først.

Valgte men i stedet at likvidere Selskab B A/S, og Selskab B A/S havde et underskud, ville dette underskud, da det er Selskab B A/S' ikke kunne anvendes, og underskuddet vil derfor forsvinde ved likvidationen.

8.4 Begrænsning ved modregning af underskud

For indkomstår der påbegyndte 1. juli 2012 eller senere er der trådt nye regler i kraft for fremførselsberettigede underskud. Reglerne omfatter begrænsninger ved modregning af de fremførselsberettigede underskud. Den nye regel skelner mellem sambeskatningskredse der har en skattepligtig indkomst over 7,5 mio. kr. og de sambeskatningskredse med en skattepligtig indkomst på maksimalt 7,5 mio. kr.

Hvis en sambeskatningskreds har en skattepligtig indkomst på maksimalt 7,5 mio. kr. finder begrænsningen af retten til modregning af fremførselsberettigede underskud jf. SEL § 12, stk. 2,

ikke anvendelse. Såfremt sambeskatningsindkomsten er på maksimalt 7,5 mio. kr. kan alle fremførselsberettigede underskud fra tidligere år, udnyttes.

En sambeskatningskreds med en skattepligtig indkomst på over 7,5 mio. kr. vil derimod være omfattet af reglerne om begrænsning af retten til modregning af fremførselsberettigede underskud jf. SEL § 12, stk. 2.

Selve sambeskatningsopgørelsen skal foretages på samme måde som ved sambeskatningskredse med en skattepligtig indkomst på maksimalt 7,5 mio. kr. Den eneste modificering er, at der sker en begrænsning i retten til at modregne fremførselsberettigede underskud.

Der kan ske 100 % modregning af et fremførselsberettiget underskud op til 7,5 millioner kr. i den positive skattepligtige indkomst, hvorimod der kun kan ske modregning af 60 % af den resterende del af underskuddet (over 7,5 mio. kr.) jf. SEL § 12, stk. 2.

Opgørelsen af begrænsningen til modregning af de fremførselsberettigede underskud sker på sambeskatningsniveau, hvilket betyder, at der er en bundgrænse på 7,5 mio. kr. for selskaber der indgår i samme sambeskatningskreds.

Selve opgørelsen af underskudsudnyttelsen foretages først ved, at der tages udgangspunkt i de respektive selskabers skattepligtige indkomst ved fuld modregning af skattemæssige uudnyttede underskud. Da begrænsningen af de fremførselsberettigede underskud sker på sambeskatningsniveau, betyder det, at der skal ske tilbageførsel af den del af underskuddet som er omfattet af begrænsningsreglen, det selskab som har haft underskuddet. Dog skal det bemærkes, at fremførslen af uudnyttet skattemæssigt underskud kan ske tidsubegrænset.

Beregningen for begrænsningen af fremførselsberettigede skattemæssige uudnyttede underskud er jf. SEL § 31, stk. 3, pkt. 2 som følgende:

$$\frac{\text{Anvendte underskud efter SEL § 12, stk. 2}}{\text{Anvendte underskud, hvis SEL § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse}}$$

Det er nødvendigt på baggrund af ovenstående formel, for selskaberne i en koncern både at opgøre sambeskatningsindkomsten med og uden anvendelse af den omtalte begrænsningsregel i SEL § 12, stk. 2.

De nedenstående to eksempler vil illustrere, hvordan underskudbegrænsningen opgøres når sambeskatningsindkomsten er positiv før modregning, men negativ efter modregning af uudnyttet underskud, samt når sambeskatningsindkomsten både før og efter modregningen er positiv. De anvendte tal er taget fra Den juridiske vejledning om sambeskatning.

Eksempel 1 – Positiv sambeskatningsindkomst både før og efter modregning

Tallene i nedenstående eksempel er i tusinde kroner.

Årets resultat		Skattemæssige underskudsfordeling	
Selskab B A/S	22.000	Selskab B A/S, særunderskud	12.500
Selskab C A/S	-1.500	Selskab C A/S, sambeskatningsunderskud	2.500
Selskab D A/S	4.500	Selskab D A/S, sambeskatningsunderskud	6.000
I ALT	25.000	I ALT	21.000

Opgørelse:	Årets indkomst	Før underskuds- begrænsning	Efter underskuds- begrænsning
Selskab B A/S	22.000		
Selskab C A/S	-1.500		
Selskab D A/S	4.500	25.000	25.000
Fremførselsberettigede underskud		-21.000	-7.500
60 % af (25.000 - 7.500)			-10.500
Skattepligtig sambeskatningsindkomst		4.000	7.000
Underskud, der kan modregnes		21.000	18.000
Fordelingsbrøk (18.000/21.000)		0,857	

Ovenstående er et eksempel på en opgørelse af underskudsbegrænsning, hvor sambeskatningsindkomsten er positiv både før og efter modregning. Opgørelsen viser, at koncernens sambeskatningsindkomst er t.kr. 25.000, før modregning af uudnyttede underskud fra

tidligere år. Derudover viser opgørelsen, at koncernen har fremførselsberettigede underskud på t.kr. 21.000, hvor de første t.kr. 7.500 efter SEL § 12, stk. 2 kan fradrages fuldt ud. Da koncernens sambeskatningsindkomst er over t.kr. 7.500, skal den positive skattepligtige indkomst udover de t.kr. 7.500 nedbringes til 60 %. Reduceringen beregnes ved, at man tager koncernens fulde sambeskatningsindkomst på t.kr. 25.000 og fratrækker den fulde udnyttelse jf. SEL § 12, stk. 2, på t.kr. 7.500, hvorefter man har t.kr. 17.500, som ganges med 60 % og får t.kr. 10.500.

Koncernen kan derfor kun udnytte t.kr. 18.000 (t.kr. 10.500 + t.kr. 7.500) af de samlede fremførselsberettigede underskud på t.kr. 21.000, på grund af reglen om begrænsning af modregning af uudnyttede underskud jf. SEL 12, stk. 2.

Fordelingsbrøken på 0,857 beregnes ud fra tidligere nævnte formel;

$$\frac{\text{Anvendte underskud efter SEL § 12, stk. 2}}{\text{Anvendte underskud, hvis SEL § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse}}$$

Årets skattepligtige sambeskatningsindkomst fordeles forholdsmæssigt til selskaberne i koncernen ud fra fordelingsbrøken – i dette tilfælde med 0,857.

Den forholdsmæssige beregning ser ud som følger;

Opgørelse af underskudsbegrænsning, når sambeskatningsindkomsten er positiv både før og efter modregningen af underskud.

Den forholdsmæssige begrænsning af underskud

	<i>Før begrænsning</i>				<i>Fordelings- brøk</i>	<i>Efter begrænsning</i>			
	<i>Selskab B A/S</i>	<i>Selskab C A/S</i>	<i>Selskab D A/S</i>	<i>I ALT</i>		<i>Selskab B A/S</i>	<i>Selskab C A/S</i>	<i>Selskab D A/S</i>	<i>I ALT</i>
Skattepligtig indkomst	22.000	-1.500	4.500	25.000	0,857	22.000	-1.500	4.500	25.000
Egne særunderskud	-12.500	0	0	-12.500		-10.714	0	0	-10.714
Skattepligtig indkomst herefter	9.500	-1.500	4.500	12.500		11.286	-1.500	4.500	14.286
Egne sambeskatnings-	0	0	-4.500	-4.500		0	0	-3.857	-3.857
Sambeskatnings-	9.500	-1.500	0	8.000		11.286	-1.500	643	10.429
indkomst									
Fordeling af årets underskud	-1.500	1.500	0	0		-1.500	1.500	0	0
Skattepligtig indkomst herefter	8.000	0	0	8.000		9.786	0	643	10.429
Underskud fra tidligere år	-4.000	0	0	-4.000		-3.429	0	0	-3.429
Skattepligtig indkomst for koncernen	4.000	0	0	4.000		6.357	0	643	7.000
Skatteværdien af overførte underskud (25 %)	-1.375	1.000	375	0		-1.232	911	321	0
Underskud til fremførsel									
<i>Underskud for indtræden i sambeskatning</i>									
Udnyttet underskud	12.500	0	0	12.500		12.500	0	0	12.500
Heraf anvendt i året	-12.500	0	0	0		-10.714	0	0	-10.714
Resterende udnyttet underskud	0	0	0	0		1.786	0	0	1.786
<i>Underskud opstået under sambeskatning</i>									
Udnyttet underskud	0	2.500	6.000	8.500		0	2.500	6.000	8.500
Heraf anvendt i året	0	-2.500	-6.000	-8.500		0	-2.143	-5.143	-7.286
Årets underskud	0	0	0	0		0	0	0	0
Resterende udnyttet underskud	0	0	0	0		1.786	357	857	3.000

Ovenstående tal er ligeledes taget fra Den juridiske vejledning om sambeskatning, og er beregnet på baggrund af skattesatser for indkomståret 2013.

Eksemplet ovenfor illustrerer, hvordan der udnyttes fremførselsberettigede underskud selskaberne imellem, med hensyntagen til modregningsrækkefølgen for underskud.

De to eksempler viser beregningerne både med og uden hensyntagen til begrænsningsreglen jf. SEL § 12, stk. 2, hvor eksemplet til venstre er uden begrænsning, og eksemplet til højre er med begrænsning. Beregningen af underskuddet for tallene i højre side "efter begrænsning" er sket ved, at gange fordelingsfaktoren på 0,857 som vi kom frem til tidligere på det uudnyttede underskud i venstre side som er udgangspunktet. Der sker på denne måde en forholdsmæssig fordeling af de uudnyttede underskud mellem selskaberne, som er den korrekte fordeling.

"Skatteværdien af overførte underskud" på nederste række, svarer til den forpligtelse som i dette tilfælde er administrationsselskabet skal betale i godtgørelse for udnyttelse af de øvrige selskabers underskud i sambeskatningsindkomsten til de underskudsgivende selskaber²⁴. I ovenstående tilfælde er det Selskab C og D A/S. Administrationsselskabet Selskab B A/S udnytter de øvrige selskabers underskud, da selskabet er det eneste med overskud efter modregning af egne underskud, og skal i stedet for at afregne beløbet svarende til indkomstskatten til SKAT, hvis selskabet ikke havde indgået i sambeskatning, afregne det til de øvrige selskaber i sambeskatningsindkomsten da det indgår i sambeskatning²⁵.

Skatteværdien er beregnet med den gældende skatteprocent for indkomståret 2013, nemlig 25 %. Havde det være i 2016 ville der skulle beregnes med 22 %. Eksemplet viser, at Selskab B A/S skal afregne skatteværdien af t.kr. 5.500 til de øvrige selskaber – t.kr. 5.500 gange med 25 % hvilket svarer til t.kr. 1.375.

Forholdsmæssigt fordelt mellem selskaberne giver det til Selskab C A/S t.kr. 4.000 delt med t.kr. 5.500 gange med 1.375 som i alt giver t.kr. 1.000. Ligeledes for Selskab D t.kr. 1.500 delt med t.kr. 5.500 gange med 1.375 som i alt giver 375.

Eksempel 2 – Negativ sambeskatningsindkomst før begrænsning og positiv efter

Tallene i nedenstående eksempel er i tusinde kroner.

Årets resultat		Skattemæssige underskudsfordeling	
Selskab B A/S	17.000	Selskab B A/S, særunderskud	12.500
Selskab C A/S	-8.000	Selskab C A/S, sambeskatningsunderskud	500
Selskab D A/S	1.500	Selskab D A/S, sambeskatningsunderskud	2.000
I ALT	10.500	I ALT	15.000

²⁴ Selskabsskattelovens § 31, stk. 8, 1, punkt.

²⁵ Selskabsskattelovens § 31, stk. 8, 5 punkt

Opgørelse:	Årets indkomst	Før underskuds- begrænsning	Efter underskuds- begrænsning
Selskab B A/S	17.000		
Selskab C A/S	-8.000		
Selskab D A/S	<u>1.500</u>	10.500	10.500
Fremførselsberettigede underskud		-14.000	-7.500
60 % af (10.500 - 7.500)			<u>-1.800</u>
Skattepligtig sambeskatningsindkomst		-3.500	1.200
Underskud, der kan modregnes		14.000	12.800
Fordelingsbrøk (12.000/14.000)		0,914	

Igen er der anvendt tal fra Den juridiske vejledning for sambeskatning. Samlet set en positiv skattepligtig indkomst på t.kr. 10.500.

De fremførselsberettigede underskud udgør t.kr. 14.000 før underskudsbegrænsningen. Dette skyldes, at Selskab B A/S udnytter hele særunderskuddet på i alt t.kr. 12.500, Selskab C A/S har negativ skattepligtig indkomst og udnytter dermed ikke sit sambeskatningsunderskud på t.kr. 500, Selskab D A/S har et sambeskatningsunderskud på t.kr. 2.000, men kun en skattepligtig indkomst på t.kr. 1.500 og udnytter dermed kun t.kr. 1.500.

Helt frem til "Underskud, der kan modregnes" er beregningen identisk med beregningen i eksempel 1 ovenfor. Efter selve underskudsbegrænsningen er "Underskud, der kan modregnes" beregnet ved, at fratrække t.kr. 1.200 som er den positive skattepligtige sambeskatningsindkomst, fra underskuddene der før selve underskudsbegrænsningen kan modregnes, i alt t.kr. 14.000. I dette tilfælde kan vi beregne os frem til et underskud der kan modregnes efter underskudsbegrænsningen på t.kr. 12.800.

Der blev i eksempel 1, beregnet et fremførselsberettiget underskud på maksimalt t.kr. 7.500 med tillæg af 60 % af det resterende underskud, til modregning efter underskudsbegrænsningen. I eksempel 2 ville beregningen have været t.kr. 7.500 tillagt t.kr. 1.800, men idet sambeskatningsreglerne medfører, at der samtidig med der modregnes tidligere års underskud også kan være negativ skattepligtig indkomst, er beregningen for modregning af underskud efter

underskudsbegrænsningen ikke som i eksempel 1. Den forholdsmæssige beregning vil i stedet for se ud som nedenstående;

Opgørelse af underskudsbegrænsning, når sambeskatningsindkomsten er positiv før og negativ efter modregningen af underskud.

Den forholdsmæssige begrænsning af underskud

	<i>Før begrænsning</i>				<i>Fordelings- brøk</i>	<i>Efter begrænsning</i>			
	<i>Selskab B A/S</i>	<i>Selskab C A/S</i>	<i>Selskab D A/S</i>	<i>I ALT</i>		<i>Selskab B A/S</i>	<i>Selskab C A/S</i>	<i>Selskab D A/S</i>	<i>I ALT</i>
Skattepligtig indkomst	17.000	-8.000	1.500	10.500	0,914	17.000	-8.000	1.500	10.500
Egne særunderskud	-12.500	0	0	-12.500		-11.429	0	0	-11.429
Skattepligtig indkomst herefter	4.500	-8.000	1.500	-2.000		5.571	-8.000	1.500	-929
Egne sambeskatnings-	0	0	-1.500	-1.500		0	0	-1.371	-1.371
Sambeskatnings-	4.500	-8.000	0	-3.500		5.571	-8.000	129	-2.300
indkomst									
Fordeling af årets underskud	-4.500	4.500	0	0		-4.500	4.500	0	0
Skattepligtig indkomst herefter	0	-3.500	0	-3.500		1.071	-3.500	129	-2.300
Underskud fra tidligere år	0	0	0	0		0	0	0	0
Skattepligtig indkomst for koncernen	0	-3.500	0	-3.500		1.071	-3.500	129	-2.300
Skatteværdien af overførte underskud (25 %)	-1.125	1.125	0	0		-1.125	1.125	0	0
Underskud til fremførsel									
<i>Underskud før indtræden i sambeskatning</i>									
Uudnyttet underskud	12.500	0	0	12.500		12.500	0	0	12.500
Heraf anvendt i året	-12.500	0	0	-12.500		-11.429	0	0	-11.429
Resterende uudnyttet underskud	0	0	0	0		1.071	0	0	1.071
<i>Underskud opstået under sambeskatning</i>									
Uudnyttet underskud	0	500	2.000	2.500		0	500	2.000	2.500
Heraf anvendt i året	0	0	-1.500	-1.500		0	0	-1.371	-1.371
Årets underskud	0	3.500	0	3.500		0	3.500	0	3.500
Resterende uudnyttet underskud	0	4.000	500	4.500		1.071	4.000	629	5.700

Det ovenstående eksempel er identisk beregnet som eksempel 1. Dog er eneste forskel mellem de to eksempler, at sambeskatningsindkomsten er negativ før modregning af underskud i eksempel 2 hvor den i eksempel 1 er positiv både før og efter. Konsekvensen af forholdet er, at "Underskud der kan modregnes" bliver som beskrevet tidligere beregnet på to forskellige måder.

8.5 Redegørelse for de nye versus de gamle regler

I det følgende afsnit vil der ske sammenligning af de gamle regler om begrænsning ved modregning af fremførselsberettigede underskud med de nye regler. Der vil blive taget udgangspunkt i en fiktiv sambeskatningskreds for overskuelighedens skyld. Herefter vil det diskuteres forskellen mellem reglerne.

Tallene i nedenstående eksempel er i tusinde kroner og der er anvendt samme skattesats som i de foregående eksempler.

Årets resultat		Skattemæssige underskudsfordeling	
Selskab B A/S	21.000	Selskab B A/S, sambeskatningsunderskud	12.000
Selskab C A/S	4.000	Selskab C A/S, sambeskatningsunderskud	14.000
Selskab D A/S	10.000	Selskab D A/S, særunderskud	5.000
I ALT	35.000	I ALT	31.000

Ud fra de ovenstående oplysninger kan vi konstatere, at sambeskatningskredsen er omfattet af reglerne om begrænsningen ved modregning af fremførselsberettigede underskud jf. SEL § 12, stk. 2, da sambeskatningskredsens samlede skattepligtige indkomst overstiger t.kr. 7.500.

Opgørelse:	Årets indkomst	Før underskuds- begrænsning	Efter underskuds- begrænsning
Selskab B A/S	21.000		
Selskab C A/S	4.000		
Selskab D A/S	10.000	35.000	35.000
Fremførselsberettigede underskud		-31.000	-7.500
60 % af (35.000 - 7.500)			-16.500
Skattepligtig sambeskatningsindkomst		4.000	11.000
Underskud, der kan modregnes		31.000	24.000
Fordelingsbrøk (24.000/31.000)		0,774	

Den forholdsmæssige beregning se ud som vist nedenfor;

Den forholdsmæssige begrænsning af underskud									
	Før begrænsning				Fordelings- brøk 0,774	Efter begrænsning			
	Selskab B A/S	Selskab C A/S	Selskab D A/S	I ALT		Selskab B A/S	Selskab C A/S	Selskab D A/S	I ALT
Skattepligtig indkomst	21.000	4.000	10.000	35.000		21.000	4.000	10.000	35.000
Egne særunderskud	0	0	-5.000	-5.000		0	0	-3.871	-3.871
Skattepligtig indkomst herefter	21.000	4.000	5.000	30.000		21.000	4.000	6.129	31.129
Egne sambeskatnings-	-12.000	-4.000	0	-16.000		-9.290	-3.097	0	-12.387
Sambeskatnings-indkomst	9.000	0	5.000	14.000		11.710	903	6.129	18.742
Fordeling af årets underskud	0	0	0	0		0	0	0	0
Skattepligtig indkomst herefter	9.000	0	5.000	14.000		11.710	903	6.129	18.742
Underskud fra tidligere år	-6.429	0	-3.571	-10.000		-4.977	0	-2.765	-7.742
Skattepligtig indkomst for koncernen	2.571	0	1.429	4.000		6.733	903	3.364	11.000
Skatteværdien af overførte underskud (25 %)	-1.607	2.500	-893	0		-1.244	1.935	-691	0
Underskud til fremførsel									
Underskud for indtræden i sambeskatning									
Udnyttet underskud	0	0	5.000	5.000		0	0	5.000	5.000
Heraf anvendt i året	0	0	-5.000	-5.000		0	0	-3.871	-3.871
Resterende udnyttet underskud	0	0	0	0		0	0	1.129	1.129
Underskud opstået under sambeskatning									
Udnyttet underskud	12.000	14.000	0	26.000		12.000	14.000	0	26.000
Heraf anvendt i året	-12.000	-14.000	0	-26.000		-9.290	-10.839	0	-20.129
Årets underskud	0	0	0	0		0	0	0	0
Resterende udnyttet underskud	0	0	0	0		2.710	3.161	1.129	7.000

Som det er vist ovenfor sker der fordeling af Selskab C A/S' resterende underskud på t.kr 10.000 da de kun har anvendt t.kr. 4.000 selv, til de øvrige selskaber, Selskab B A/S og Selskab D A/S. Fordelingen mellem de to selskaber sker forholdsmæssigt da begge har positiv skattepligtig indkomst efter modregning af deres egne uudnyttede underskud.

Beregningen af den forholdsmæssige fordeling til de overskudsgivende selskaber af Selskab C A/S' underskud er som følger:

$$\frac{\text{Årets overskud}}{\text{Det samlede overskud}} \times \text{det samlede underskud}$$

Ud fra de ovenstående oplysninger vil beregningen for Selskab B A/S' andel af underskuddet i Selskab C A/S være følgende:

$$\frac{9.000}{14.000} \times 10.000 = 6.429$$

Tilsvarende vil beregningen for Selskab D A/S' andel af underskuddet være følgende:

$$\frac{5.000}{14.000} \times 10.000 = 3.571$$

Eksemplet ovenfor udviser en skattepligtig indkomst på t.kr. 4.000 før underskudsbegrænsningen for sambeskatningskredsen, som vil resultere i en skyldig selskabsskat på i alt t.kr. 1.000. Selskabsskatten beregnes ved at gange den anvendte skatteprocentssats med sambeskatningskredsens samlede skattepligtige indkomst på t.kr. 4.000.

Den skattepligtige indkomst for sambeskatningskredsen udgør t.kr. 11.000 efter selve underskudsbegrænsningen, hvilket vil resultere i en selskabsskat på t.kr. 2.750. Selskabsskatten er dermed t.kr. 1.750 højere efter underskudsbegrænsning i forhold hvis begrænsningen ikke var indført.

Ud fra eksemplet ovenfor kan vi ligeledes konstatere at sambeskatningskredsen ultimo har et fremførselsberettiget underskud på i alt t.kr. 7.000, som de fortsat har fradragsret for. Forskellen med underskudsbegrænsningen er udelukkende, at sambeskatningskredsen oplever at underskuddene ikke kan udnyttes så hurtigt som førhen, samtidig med at anvendelsen af særunderskud ligeledes bliver forsinket jf. eksempel 1, afsnit 8.4.

Den likviditetsmæssige forskel i forhold til skattebetalingen med reglerne i SEL § 12, stk. 2, omkring indførelse af underskudsbegrænsning, er derimod stor, da sambeskatningskredsen for det respektive indkomstår ville have sparet t.kr. 1.750 i skat, hvis reglerne i SEL § 12, stk. 2 ikke var gældende. Konsekvensen efter indførelsen af underskudsbegrænsningen i SEL § 12, stk. 2 er, at

selskaberne oplever fremskynding af beskatningen som følge af udskydelse af anvendelse af fremførselsberettigede underskud.

9. Konklusion

De obligatoriske nationale sambeskatningsregler er i nærværende opgave beskrevet og analyseret.

Tilbage i 2005, hvor national sambeskatning blev obligatorisk, var selve baggrunden for ændringen, at man oplevede, især de internationale koncerner udnyttede det danske skattesystem i en sådan grad at det ikke længere var gunstigt for det danske skattesystem med de daværende sambeskatningsregler. Koncernerne kunne før ændringen af sambeskatningsreglerne udelade udenlandske selskaber med skattepligtigt overskud og lade dem beskattes i andre lande hvor selskabsskatten er lavere end den danske, samtidig med, at koncernerne lod de udenlandske underskudsgivende selskaber indgå i en sambeskatning da der var valgfrihed med hvilke selskaber der skulle indgå i sambeskatningen, hvis kravene var opfyldt.

Derfor er selskaber og foreninger omfattet af obligatorisk national sambeskatning, såfremt der er tale om en koncernforbindelse og selskaberne og foreningerne i øvrigt er omfattet af SEL § 1 og § 2. Hvis en virksomhed råder over mere en halvdelen af stemmerettighederne, er der som udgangspunkt en formodningsregel der medfører, at der er tale om bestemmende indflydelse og med mindre andet er oplyst en koncernforbindelse. Der er foretaget flere ændringer i beskrivelsen af koncerndefinitionen med eneste formål, at forbedre forståelsen for selskaberne og kapitalejerne.

Formodningsreglen om et selskab med ejerskab over 50 % af stemmerettighederne i et datterselskab, er ikke længere ensbetydende med, at der er tale om bestemmende indflydelse for et moderselskab. Selv specialister kan i praksis være i tvivl om der er tale om koncerndefinition i særlige situationer.

Da der ikke opstår sambeskatning uden der er tale om koncernforbindelse er selve koncerndefinitionen altafgørende for sambeskatningen. Koncerndefinitionen har indflydelse på underskudsmodregning og opgørelse af delperioder, og er således det mest centrale element i sambeskatningen.

Som udgangspunkt vil problemstillingerne være små, når koncerndefinitionen først er opfyldt, og der er udpeget et administrationsselskab, der som udgangspunkt er moderselskabet. Hvis moderselskabet er et udenlandsk selskab hvor der ikke er valgt international sambeskatning, eller

en fond skal det dog bemærkes, at administrationsselskabet skal være et af de øverste ligestillede søsterselskaber i sambeskatningen. Valget mellem de ligestillede søsterselskaberne er således valgfrit.

En betingelse i forbindelse med sambeskatning, er at indkomståret for alle de deltagende selskaber skal være i overensstemmelse med administrationsselskabets/moderselskabets indkomstår. I forbindelse med opkøb af et selskab som ikke har samme indkomstår som administrationsselskabet, men indgår i sambeskatningskredsens, er det nødvendigt at foretage omlægning af selskabets indkomstår, således at det følger administrationsselskabet. Ved en omlægning må et indkomstår ikke overspringes eller dubleres.

Såfremt der i hele indkomståret ikke har været koncernforbindelse, skal der for det selskab som ikke har været omfattet af koncernforbindelse udarbejdes delårsindkomstopgørelser. Dog kun såfremt, at etableringen af koncernforbindelsen medfører, at indkomståret for det pågældende selskab opdeles. Hvis etableringen af koncernforbindelsen derimod medfører, at indkomståret for det pågældende selskab afsluttes skal der ikke foretages udarbejdelse af delindkomstopgørelse. Selv om de nytilkomne selskaber i en koncern skal udarbejde delårsindkomstopgørelser, skal de øvrige selskaber i koncernen foretage normal opgørelse af deres skattepligtige indkomst og dermed ikke udarbejde delårsindkomstopgørelser. For selskaber der tilkøbes eller frasælges i et indkomstår, skal der udarbejdes en opgørelse af selskabernes skattepligtige indkomst i den periode hvor selskaberne indgår i koncernforbindelsen og for perioden hvor de ikke gør.

Det er administrationsselskabets opgave, at stå for opgørelsen af koncernens samlede sambeskatningsindkomst. Det er dog hvert enkelt selskabs opgave, at opgøre deres egen skattepligtige indkomst hvorefter disse sammenlægges af administrationsselskabet til sambeskatningsindkomsten. En stor fordel ved at indgå i sambeskatning er, at de overskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen kan, såfremt der er selskaber i sambeskatningskredsen med underskud, udnytte disse underskud i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Der skal dog stadig afregnes den fulde skat fra de overskudsgivende selskaber, men i stedet for at afregne til SKAT, som hvis de ikke indgik i en sambeskatning, skal de afregnes igennem administrationsselskabet. En af de største fordele ligger i, at underskud i de underskudsgivende selskaber, uden en sambeskatning, vil gå tabt da selskaberne muligvis aldrig

genererer overskud. Disse underskud bliver udnyttet af de overskudsgivende selskaber, og dermed mister sambeskatningskredsen ikke skattefordelen af disse underskud, og betaler derfor samlet set mindre skat.

Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst og hermed udnyttelse af underskud fra underskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen, er der en særlig underskudsmodregningsrækkefølge som selskaberne skal følge.

Først skal selskabernes skattepligtige indkomst fradrages selskabernes særunderskud, som er det underskud, der er opstået inden det pågældende selskab indgik i sambeskatning samt selskabets eget sambeskatningsunderskud.

Herefter kan det overskudsgivende selskab gøre brug af sambeskatningskredsen øvrige selskabers underskud som er opstået i året. Såfremt der på nuværende tidspunkt forsat er positiv skattepligtig indkomst, kan det slutteligt modregnes underskud fra tidligere år, genereret af sambeskatningsselskaberne. Der skal, såfremt der modregnes underskud fra de underskudsgivende selskaber i sambeskatningen, foretages en forholdsmæssig fordeling af disse underskud, mellem alle sambeskatningskredsens overskudsgivende selskaber.

Der er for indkomstår påbegyndt den 1. juli 2012 eller senere kommet nye regler, der begrænser modregningen af fremførselsberettigede underskud i de sambeskatningskredse hvor den samlede skattepligtige indkomst overstiger 7,5 millioner kroner. De nye regler medfører, at fremførselsberettigede underskud op til mio. kr. 7,5, der er opstået i sambeskatningskredsen, kan modregnes med 100 % i den positive skattepligtige indkomst, hvor den resterende del der overstiger mio. kr. 7,5 maksimalt kan nedbringe 60 % af den resterende positive skattepligtige indkomst. Selskaber hvis livscyklus medfører markante skattemæssige underskud i opstarten og senere hen markante positive skattepligtige indkomster, kan med de nye regler opleve en ulempe ved at indgå i en sambeskatning, da underskudsmodregningen begrænses og dermed udskydes.

Efter de nugældende sambeskatningsregler er det administrationsselskabers opgave, at forestå afregningen af selskabsskatten for hele koncernen til SKAT. Tidligere var det først på tidspunktet hvor administrationsselskabet modtog skattebetalingen eller – refusionen fra de øvrige selskaber i koncernen, at administrationsselskabet hæftede for hele selskabsskatten.

Med de nye regler der var gældende for indkomstår det påbegyndte den 1. juli 2012 eller senere er der ligeledes sket ændringer i hæftelserne for selskaberne i en sambeskatningskreds. Hvor der førhen alene var hæftelse for skatten af selskabernes egen skattepligtige indkomst, indtil de afregnede skatten til administrationsselskabet som herefter overtog hæftelsen, er der i dag solidarisk hæftelse mellem alle af moderselskabet 100 % direkte eller indirekte ejede selskaber. For selskaber der ejes mindre end 100 % direkte eller indirekte af moderselskabet, er der kun subsidiær hæftelse overfor sambeskatningskredsen. Derudover er selskabernes hæftelse også begrænset ved et eventuelt krav, til den del som svarer til den andel moderselskabet ejer det pågældende selskab med.

Gennem tiderne er der sket en stor ændring i sambeskatningsreglerne, men på nuværende tidspunkt er der ikke nye tiltag som direkte påvirker sambeskatningsområdet. Dog skal det bemærkes, at selskabsskatten som siden 2014 gradvist er nedsat til 22 % i 2016, naturligvis har påvirket alle selskaber og dermed og selskaber som er omfattet af sambeskatning.

Afslutningsvist kan det med rette konkluderes, at opgaven har besvaret de problemstillinger der var givet.

Litteraturliste:

Bekendtgørelser og vejledninger

- Den juridiske vejledning for sambeskatning
- Sambeskatningsbekendtgørelsen; bekendtgørelse nr. 996 af den 26. september 2006

Bøger

- Guldmand, Vinther, Werlauff; Sambeskatning 2013/2014, Karnov Group Denmark A/S, 1. udgave, 1. oplag 2013
- Dam, Henrik Øregaard; Gam, Henrik; Hemmingsen, Kjeld; Nielsen, Jacob Graff. Grundlæggende Skatteret 2015. 8. udgave

Lovforslag

- Selskabsskatteloven
- Årsregnskabsloven
- Afskrivningsloven

Afgørelse og domme

- SKM.2010.688.SR

Hjemmesider

- Skat.dk
- Ft.dk