

National sambeskatning

Analyse af gældende sambeskatningsregler med fokus på faste driftssteder.

Udarbejdet af: Brian Boj Clausen (8460) og Louise Hansen (41259)

Vejleder: Christen Amby

Cand.merc.aud – Copenhagen Business School 2019
Kandidatafhandling

Antal anslag: 195.862
Antal sider: 112

Aflevering: 14. november 2019

Indholdsfortegnelse

1. Executive summary	4
2. Problemformulering	5
2.1 Indledning	5
2.2 Problemformulering	7
2.3 Afgræsning	7
2.4 Metode	9
2.4.1 Metodiske overvejelser	9
2.4.2 Undersøgellesdesign	9
2.4.3 Undersøgelles formål	10
2.4.4 Datamateriale	10
2.4.5 Kildekritik	10
2.5 Opgavestruktur	11
2.6 Målgruppe	12
3. Obligatorisk sambeskatning	13
3.1 Indledning	13
3.1 Sambeskatningens historie gennem tiden	13
3.1.1 Sambeskatning før 1960	13
3.1.2 Sambeskatning fra 1960 til 2005	14
3.1.3 Sambeskatning fra 6. juni 2005	15
3.1.4 Territorialprincippet	16
3.2 Koncernbegrebet	17
3.2.1 Kriterier for koncernbeskatning	17
3.2.2 Bestemmende indflydelse	18
3.2.3 Direkte- og indirekte ejerskab	18
3.2.4 Moderselskab ejer ikke mere end 50 % af stemmerettighederne	20
3.3 National sambeskatning	23
3.3.1 Undtagelser til koncern definition SEL §31 C	23
3.3.2 Fastlæggelse af sambeskatningskredsen	24
3.3.3 Administrationsselskabet	28
3.3.4 Hæftelse i sambeskatningskredsen	30
3.3.5 Udenlandske selskaber	32
3.3.6 Opgørelsen af sambeskatningsindkomst	32
3.3.7 Subsambeskatning og svævende underskud	38
3.3.8 Fortabelse af skattemæssigt underskud	40
3.3.9 Kildeartsbegrænsning under sambeskatning	40
3.3.10 Tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret	41
3.3.11 Samme indkomstår	49
3.3.12 Fordeling af skatterne imellem selskaberne	55
3.4. Territorialprincippet	56
3.5 Delkonklusion	57
4. International sambeskatning	58
4.1 Indledning	58
4.2 Underskud	60
4.3 Genbeskatning	60
4.4 Delkonklusion	61

5. Definition af fast driftssted.....	62
5.1 Fast forretningssted	63
5.2 Repræsentant – fast forretningssted.....	64
5.3 Fast driftssted indenfor koncerner	65
5.4 Sambeskatning faste driftssteder.....	66
5.5 Dansk selskab – udenlandsk fast driftssted	67
5.6 Udenlandsk selskab – dansk fast driftssted	69
5.7 Dobbelt dip	70
5.7.1 indledning.....	70
5.7.2 Dobbelt dip.....	70
5.7.2 Eksempel dansk mor/datter – udenlandsk filial	72
5.7.3 Eksempel dansk moderselskab, udenlandsk datter – dansk filial	73
5.8 Delkonklusion	74
6. Danske Sambeskatningsregler kontra EU-ret	74
6.1 EU-domme	75
6.1.1 NN A/S C-28/17	75
6.1.2 Bevola-dommen C-650/16	77
6.2 Status på området i forhold til uoverensstemmelse mellem EU-ret og national ret	79
6.3 Skitsering af lovforslaget (udkast).....	79
6.4 Delkonklusion	81
7. Case koncernen	82
7.1 præsentation af case koncernen	82
7.1.2 Regnskabs-/skattemæssige oplysninger om case koncernen	84
7.2 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten.....	85
7.2.1 Indledning	85
7.2.2 Opgørelsen af sambeskatningsindkomst uden underskudsbegrænsning	85
7.2.3 Endelige opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.....	87
7.2.4 Fordelingen af skattebetalingen i sambeskatningen	90
7.3 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten før implementering af ændringer til udkast af lovforslag	92
7.3.1 Indledning	92
7.3.2 Regnskabs-/skattemæssige oplysninger	92
7.4 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten efter Bevola sag C-650/16 samt international sambeskatning.....	93
7.4.1 Indledning	93
7.4.2 Regnskabs-/skattemæssige oplysninger efter EU-dom	94
7.4.3 Opgørelse af sambeskatningsindkomst uden underskudsbegrænsning	95
7.4.4 Endelige opgørelse af sambeskatningsindkomsten.....	97
7.4.5 Fordelingen af skattebetalingen i sambeskatningen	100
7.5 Delkonklusion	101
8. Konklusion	102
9. Perspektivering.....	105
10. Forkortelser	108
11. Litteraturliste.....	109
10.1 Bøger	109
10.2 Artikler	109

10.3 Vejledning	109
10.3 Hjemmeside	110
10.3 Domme og afgørelser	110
Bilag 1	111
Bilag 2	112

1. Executive summary

Our purpose with this thesis is to analyze the current rules on mandatory joint taxation along with the upcoming rules associated with permanent establishment from a Danish perspective.

In Denmark group companies should be a part of the mandatory joint taxation. The conditions regarding this are listed in section 31 C of the Danish Corporate Tax Act. Here it is determined that, to be qualified as a group company is not based on the ownership in percentage, but based on the fact whether the parent company has control over the subsidiary company.

The statement of the income of the mandatory joint taxation is based on a global income principle. This means that all incomes earned in Denmark should be taxed in Denmark, this is called the territorial principle, which are stated in the Danish Corporate Tax Act paragraph 2, section 8. The territorial principle states that income earned by a Danish company abroad through a permanent establishment or real estate shall not be assessable income for taxation purposes.

In the group companies there should be a elected an administration company. This is typically the parent company. The parent company are liable to settle all taxes to the tax authorities on behalf of the group. As a result of that the administration company is liable to collect and refund taxes from the subsidiary company. However this does not mean that it is only the administration company that is liable for the taxes. Since 2012 companies which are a part of the mandatory joint taxation are jointly and severally liable for the total corporation tax, withholding tax on interest, royalties and dividends.

As something new on the subject, there is a new legislation on the agenda, which are made based on the EU-judgment, regarding group companies' possibility to deduct deficits from permanent establishments. Due to the fact of differences between the Danish law and the EU-judgement, it was recommended from the EU court that the Danish law should be changed so that it was consistent with the rules of EU. This will have the effect that it will be possible to deduct a final deficit from abroad if this could not be used in the source country. This gives an uncertainty on whether it would be attractive for group companies to choose international joint taxation cf. 31 A of the Danish Corporate Tax Act, due to the fact that according to the law a company can now choose to close the permanent establishment to use the deficit.

2. Problemformulering

2.1 Indledning

Den første selskabsskattelov blev indført i 1960, i denne blev sambeskatningsområdet behandlet i SEL § 31. Efter denne bestemmelse kunne selskaberne i en koncern frit vælge sambeskatning mellem de selskaber man ønskede. Sambeskatningskredsen blev tidligere således oprettet ud fra et frivillighedsprincip.

Frivillighedsprincippet blev ændret ved lov nr. 426 af 6/6 2005, som havde den konsekvens, at alle koncernforbundne danske selskaber skulle indgå i tvungen national sambeskatning. Denne ændring til loven havde effekt for indkomståret 2015 for indkomstår, der er påbegyndt 15. december 2014 eller senere. Yderligere blev det efter lovændringen muligt at foretage frivillig international sambeskatning mellem koncernforbundne selskaber over landegrænser. Muligheden for international sambeskatning blev indført som en "enten/eller" regel, dvs. alle udenlandske enheder i en koncern skal indgå i sambeskatningen, eller ingen. Det blev vedtaget, at man bandt sig for 10 år, såfremt man valgte at lade sig international sambeskatte med de udenlandske koncernforbundne selskaber.

Det, at der ligeledes blev indført en sondring mellem om der er tale om national sambeskatning eller international sambeskatning, medførte, danskerne gik fra globalprincippet til territorialprincippet, hvilket betød, at det kun var de indtægter og udgifter der havde tilknytning til dansk territorium, der skal medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tidligere ved anvendelse af globalpuljeprincippet kunne en sambeskatningskreds selv vælge, om hvorvidt et udenlandsk selskab med underskud skulle indgå i sambeskatning og dermed også vælge at holde et andet udenlandsk overskudsgivende selskab udenfor sambeskatningen for at minimere skattebetalingen.

I 2010 kom der igen ændringer til området. Ved vedtagelsen af lov nr. 470 den 12/6 2009 blev der ændret på koncerndefinitionen, det vil sige hvornår der opstår koncerndannelse imellem selskaberne.

Igen i 2012 skete der opdatering på området. Ved lov nr. 591 af den 18/6 2012 blev der indført nye regler omkring begrænsning af modregning af underskud, samt nye regler omkring hæftelse for blandt andet selskabsskatter og kildeskatter i koncerner.

En yderligere ændring blev i 2014 vedtaget ved lov nr. 528, der vedtog, at selskaber skulle registrere deres fremførselsberettigede underskud hos Skattestyrelsen for kunne fremføre disse til modregning i fremtidige overskud.

Som det seneste på området er der fremsat to lovforslag vedrørende selskabers ret til at modregne underskud, der er opstået i forbindelse med salg eller likvidation af et udenlandsk datterselskab eller et fast driftssted. Et eksempel på dette er Bevola C-650/16 sagen, hvor der er uenigheder mellem dansk ret og EU-retten. EU-retten er kommet frem til, at såfremt et dansk selskab lider et endeligt tab ved likvidation eller salg af et datterselskab eller fast driftssted i et EU/EØS land, kan der opnås fradrag for tabet i den danske sambeskatning, såfremt man ikke kan anvende tabet i det land, som det faste driftssted eller datterselskab er beliggende i. Det samme gør sig gældende for C-28/17 NN A/S mod skatteministeriet, der omhandler en koncern, hvor det/de faste driftssteder er beliggende i Danmark, men ejes af et udenlandsk koncernforbundet selskab, hvor international sambeskatning ikke er anvendt. Her skal det ligeledes være muligt at opnå fradrag for underskud, når underskuddet ikke kan fradrages i det udenlandske datterselskabs indkomst, da EU-retten vurderer, at det ellers er til hinder for etableringsfriheden jf. artikel 49 TEUF.

Da der, som beskrevet, løbende sker udvikling på området, har vi fundet det interessant at skrive en opgave på sambeskatningsområdet på trods af, der ligger flere opgaver inden for dette emne allerede. Der er som udgangspunkt tale om et aktuelt og komplekst område med mange problemstillinger. Området er desuden relevant for os revisorer.

For at tilføre opgaven noget nyt har vi valgt også at fokusere på, hvordan sambeskatning behandles/skal behandles efter de ovenfor nævnte to lovforslag med omkring driftssteder, da der her er nyheder på området. Det er naturligt at inddrage dette i relation til sambeskatningsreglerne, hvor der på nuværende tidspunkt foreligger afvigelser mellem den danske ret og EU-retten.

2.2 Problemformulering

I vores indledning nævner vi det forhold, at der sker udvikling inden for sambeskatningen som følge af de seneste EU-domme, der underkender bestemmelserne i den danske lovgivning. Vores afhandling har følgende hovedformål:

At redegøre for hvilke regler, der gælder for national sambeskatning med fokus på faste driftssteder og de udfordringer der kan være ved at konstatere, om der er tale om et sambeskatningsforhold mellem et selskab og et fast driftssted. Her vil vi inddrage de seneste EU domme, som påvirker nationale sambeskatningsregler.

Problemstillingen analyseres gennem behandling og besvarelse af følgende underspørgsmål:

1. Hvordan defineres koncernbegrebet i skatteretlig sammenhæng, formålet med dette spørgsmål er at redegøre for koncernbegrebet skatteretsligt
2. Hvilke regler gælder for national sambeskatning, formålet med dette spørgsmål er at foretage en redegørelse for dansk skatteretlig lovgivning i relation til sambeskatning.
3. Hvilke regler gælder for definitionen af fast driftssted, formålet med dette spørgsmål er at redegøre for gældende lovgivning for definitionen af fast driftssted, her inddrages kort international sambeskatning for at opnå forståelse af lovgivningen.
4. Hvilke konsekvenser har EU – domme på national sambeskatning, formålet med dette spørgsmål er at redegøre for ud fra en fiktiv case-studie, de konsekvenser Bevola sag C-650/16 har for danske sambeskatningsregler.

2.3 Afgræsning

Vi har valgt i vores opgave at have fokus på national sambeskatning. Vi tager derfor udgangspunkt i en koncern beliggende i Danmark, der beskattes efter de danske regler. Vi vil i samme forbindelse kort berøre reglerne i SEL § 31 A og 31 B, for forståelsen af den koncern, vi har valgt at tage

udgangspunkt i. Vi vil også belyse reglerne omkring underskudsanvendelse fra faste driftssteder, hvor der er uoverensstemmelser mellem dansk lovgivning og EU-domstolen.

Vores eksempel tager udgangspunkt i en koncern beliggende i Danmark. Denne består af et moderselskab/holdingselskab, som ejer 52 % af et mellemholdingselskab, der ejer 100 % af et dansk driftsselskab/produktionsvirksomhed, som alle tre er beliggende i Danmark og et selskab/fast driftssted i Sverige, som er et agentselskab for produktionsvirksomheden, se side 75 for koncernoversigt. I koncernen er der valgt international sambeskatning for at kunne udnytte de underskud, der genereres i Sverige. Koncernen aflægger årsregnskab efter Årsregnskabsloven.

Vi vil i opgaven behandle de skattemæssige forhold, der er i forbindelse med opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, fordelingen af sambeskatningsindkomsten og hæftelsesreglerne mellem de selskaber, der indgår i sambeskatningen.

Dette vil vi belyse ved at inddrage den koncern, vi har beskrevet ovenfor. Vi vil:

- opgøre sambeskatningsindkomsten for 2018
- foretage fordeling af skatten mellem selskaberne
- belyse hæftelsesreglerne mellem selskaberne
- belyse reglerne om underskudsbegrænsning

Vi har valgt kort at beskrive reglerne omkring international sambeskatning i SEL § 31, herunder §§ 31A og 31 B. Disse vil dog kun blive beskrevet i det omfang, det har relevans for opgaven, for at få forståelsen af det faste driftssted i Sverige, samt reglerne for underskudsudnyttelse ved faste driftssteder, hvor der ikke er overensstemmelse mellem dansk ret og EU-retten. Vi har valgt ikke at foretage en større analyse af hensyn til opgavens omfang.

Ligeledes har vi valgt ikke at komme ind på CFC-beskatning efter SEL § 32, da vores hovedfokus ligger på national sambeskatning, herunder beskatning af faste driftssteder i ind- og udland.

Vi ønsker heller ikke at berøre emner som tynd kapitalisering og transfer pricing, da disse emner ligger uden for de generelle regler og principper på området, og der her er tale om større og mere komplekse problemstillinger, der ikke vurderes at indgå i opgaven. Reglerne vedrørende

rentefradragsbegrænsning vil blive beskrevet kort i opgaven for forståelsen, men vil ikke blive uddybet yderligere.

2.4 Metode

Vi har anvendt følgende metodiske overvejelser til brug for at besvare afhandlingens problemformulering. Vi vil gennemgå vores generelle overvejelser omkring opgavens reliabilitet og validitet.

2.4.1 Metodiske overvejelser

I opgaven anvender vi både kvalitative og kvantitative data. Vi tager i opgaven udgangspunkt i primære og sekundære data. Sekundære data vil i vores behandling i opgaven være data, som er frit tilgængelige data såsom selskabsskatte-, ligningsloven, EU-domme, danske domme, samt relevante bekendtgørelser fra Skattestyrelsen, herudover anvender vi faglitteratur inden for området national sambeskatning, styresignaler og afgørelser.

Til besvarelse af den primære problemstilling inddrages en afsagt dom, Bevola dommen. Dommen har den konsekvens, at der skal foretages en opdatering af dansk lovgivning for området, lovgivningsarbejdet er endnu ikke færdiggjort. Der foreligger et udkast til lovforslag. Dette udkast vil være behæftet med større usikkerhed end det endelige lovforslag.

Grundet det ovenstående metodevalg, hvor vi inddrager sekundære data, er det vigtigt, at vi forholder os kritiske overfor data, for at opretholde validiteten¹. Validiteten udtrykker gyldigheden af de data vi anvender. Vi vil derfor forholde os kritiske til vores primære og sekundære data.

2.4.2 Undersøgelsesdesign

I analysedelen af afhandlingen har vi valgt at inddrage en fiktivt case, som vi anvender som undersøgelsesdesign. Vi vil løbende i denne del af afhandlingen illustrere og kalkulere ud fra casen

¹ Den skinbarlige virkelighed, Ib Andersen, Side 83

samt belyse de konsekvenser Bevola dommen vil få for vores case eksempel og for den danske lovgivning.

Vi har valgt at anvende en case, da det er vores opfattelse, at det er det bedste grundlag til at forbinde den nye teori² med den allerede eksisterende teori. Dette sker via et konkret eksempel i vores case, hvor der er tilføjet en filial i Sverige i vores eksempel.

2.4.3 Undersøgelses formål

Vi har opbygget vores afhandling således at vi har de teoretiske afsnit, hvor vi har anvendt en mere beskrivende tilgang i vores afhandling. Grunden hertil er at vi i vores problemformulering vil beskrive den gældende lovgivning. På baggrund af dette har vi inddraget de relevante retskilder og retspraksis på området, herunder domme som har påvirket lovtekster m.m.

I afhandlingens afslutning inddrages casestudiet, som illustrere de problemstillinger, den nye teori giver i forbindelse med sambeskatningen.

2.4.4 Datamateriale

Som følge af at hovedparten af vores opgave bliver besvaret ud fra retskilder, domme og bekendtgørelser, er der tale om sekundære data. I afhandlingen har vi været opmærksomme på den hierarkiske opdeling af retspraksis og retsteori. Herunder i vidt omfang inddraget EU-retsteori, idet dette har forrang til den nationale ret.

2.4.5 Kildekritik

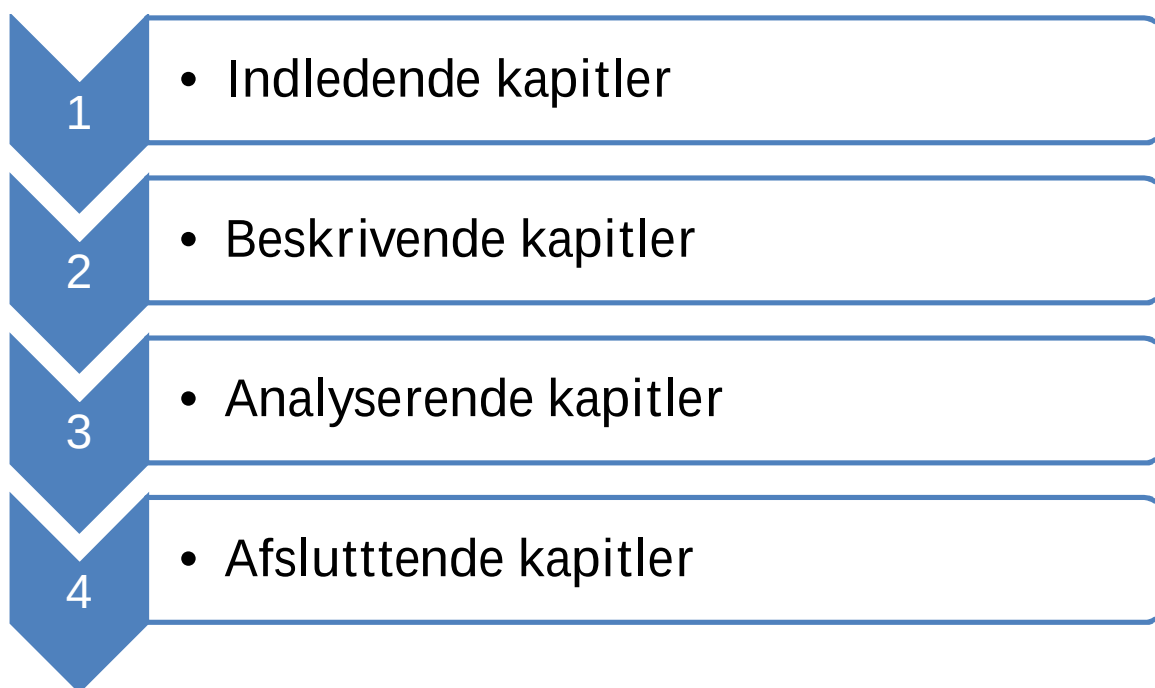
Vi har igennem afhandlingen forholdt os kritiske over for de data vi har fundet. Langt størstedelen af data, der er anvendt i afhandlingen, udgør lovgivning og gældende retskilder, hvorfor vi ikke behøver at have den kritiske tilgang på samme måde til materialet, som f.eks. ved anvendelse af den juridiske vejledning, som udgør Skattestyrelsens opfattelse.

² Underforstået: udkast til lovforlag

Skattestyrelsens holdning og forståelse af de respektive love er udtrykt ved juridiske vejledninger. Disse forholder vi os kildekritisk til, idet de udtrykker Skattestyrelsens fortolkning af lovteksterne og ikke domstolenes fortolkning.

2.5 Opgavestruktur

Vi har valgt at dele vores opgave op i fire hovedgrupper.



Kapital 1 – 2 Indledende kapitler, disse kapitler indeholder en kortere introduktion til emnet. Herudover indeholder dette afsnit også afhandlingens problemformulering, metodiske overvejelser, overvejelser om afhandlingens afgrænsninger samt målgruppe

Kapital 3 – 5 Beskrivende kapitler, indeholder en kort redegørelse af en historisk gennemgang af sambeskatning, samt en gennemgang af teorien bag sambeskatningsforhold. Yderligere vil vi gennemgå definitionen for fast driftssted, herunder en skitsering af det udkast til lovforslag af ændring af sambeskatningsreglerne som følge af "Bevola" dommen. Kapitlets formål er at besvare vores teoretiske problemstillinger omkring teorien bag sambeskatning.

Kapital 6 Analyserende kapitel, her berører vi anvendelsen af sambeskatningsområdet i praksis, med beregninger og analyser m.v. fra vores casestudie. Vores casestudie vil indeholde en analyse af de eksisterende sambeskatningsregler samt konsekvens af den nye lovgivning (udkast). Kapitlets formål er analysere konsekvensen, EU-dommene har på dansk lovgivning.

Kapital 7 – 8 Afsluttende kapitler – til afslutning af opgaven vil vi komme med en hovedkonklusion på opgaven samt afsluttende områder såsom perspektivering.

2.6 Målgruppe

Som udgangspunkt vil målgruppen for vores opgave være vejleder og censor på kandidatafhandlingen. Derudover vil denne også være målrettet for andre studerende på CBS.

Foruden vejleder, censor og øvrige CBS-studerende, hvilke må antages at være den primære målgruppe, kan opgaven også have interesse for andre, som gerne vil vide mere om national sambeskatning, herunder virksomhedsdeltagere, som kunne have interesse i at kende til reglerne ved etablering af koncernforhold samt revisorer og jurister.

Formålet med at skrive opgaven er at gennemgå reglerne om national sambeskatning, herunder anvendelse af underskud ved faste driftssteder, hvor der er en uoverensstemmelse mellem dansk lovgivning og EU-ret vedrørende retten til at modregne underskud i en koncern, såfremt det faste driftssted ophører, og underskuddet ikke kan anvendes i det land, hvor det faste driftssted er beliggende.

Vores hensigt med udarbejdelse af denne opgave er at gennemgå de vigtigste og mest aktuelle punkter i national sambeskatning for læseren.

3. Obligatorisk sambeskatning

3.1 Indledning

I dette kapitel vil vi indledningsvis gennemgå den historiske udvikling af sambeskatningsbegrebet. Der vil være tale om en historisk gennemgang af sambeskatningsreglerne fra oprindelse og frem til indførelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005, samt de nye principper som lov nr. 426 af 6. juni 2005. I kapitlets midterste del, vil en redegørelse af de skatteretslige begreber som koncernbegrebet og national sambeskatning. Vi vil afslutningsvis redegøre for territorialprincippet. Den første del af kapitlet er medtaget for fuldstændighedens skyld og for at give læseren et overblik for den generelle bevæggrund for indførelsen af national sambeskatning. Den anden del har større relevans for afhandlingens problemstilling.

3.1 Sambeskatningens historie gennem tiden

3.1.1 Sambeskatning før 1960.

Før vedtagelsen af Selskabsskatteloven i 1960 fandtes der ingen klare regler på sambeskatningsområdet. Ligesom der heller ikke på dette tidspunkt fandtes nogle selskabslove. Dette medførte, at alle selskaber blev betragtet som filialer og dermed behandlet ens, hvad enten der var tale om aktieselskab eller en anden form for selskab.

For at føre noget kontrol med dette blev der i 1903 indført et sambeskatningsinstitut, hvis opgave var at påse, at alle filialerne blev behandlet ens, samt at påse hvorvidt der skulle foretages sambeskatning mellem filialerne.

Den første aktieselskabslov blev indført i 1917, hvilket medførte, at man ikke længere anså datterselskaber som filialer. Vedtagelsen af aktieselskabsloven gav dog anledning til tvivl på området for sambeskatning, da denne ikke klarlagde reglerne for sambeskatning af datterselskaber. Derfor valgte de fleste at lade sig sambeskatte, såfremt de ejede et underliggende selskab, da man ville undgå dobbeltbeskatning af indtægter mellem de koncernforbundne selskaber, samtidig med at man ville få fradrag for et eventuelt tab fra et underskudsgivende selskab i det overskudsgivende selskab.

Dette ønskede skattemyndighederne dog at komme uden om, hvorfor de forsøgte at ændre på aktieselskabsloven, således at denne også behandlede sambeskatningsområdet, hvor denne ændring skulle medvirke til at aktieselskaber kunne indgå i sambeskatningsforhold, for at undgå at disse kunne undgå beskatning af indkomster imellem selskaberne samt opnå fradrag for tab i et eventuelt overskudsgivende selskab. Dette blev underkendt jf. U 1936.715 H. Dommen medførte nogle betingelser som skulle være opfyldt før aktieselskaberne kunne anvende sambeskatning med øvrige selskaber³:

- Skattemyndighederne skulle give tilladelse til sambeskatning
- Moderselskabet skulle eje 100 % af aktiekapitalen i datterselskabet
- Selskaberne skulle drive virksomhed i samme eller nærslygtet branche
- Bestyrelsen i moderselskabet skulle have hovedindflydelse i datterselskabet

3.1.2 Sambeskatning fra 1960 til 2005

Sambeskatningsområdet blev ændret i 1960, hvor der blev indført den nye selskabsskattelov. Med indførelsen af selskabsskatteloven blev sambeskatningsområdet behandlet efter SEL § 31. Dette medførte, at de 4 ovenstående betingelser, for at der kunne etableres et sambeskatningsforhold, blev ændret til følgende⁴:

- Ligningsrådet skulle give tilladelse til sambeskatning
- De sambeskattede selskaber skal have samme regnskabsår
- Moderselskabet skal direkte eller indirekte eje stemmerne i datterselskabet
- Nærmere vilkår for sambeskatning fastsættes af ligningsrådet

Der kom en ændring til selskabsskatteloven i 2004 lov nr. 221 af 31. marts 2004, som yderligere åbnede op for at søsterselskaber med fælles moderselskab samt aktieselskaber omfattet af § 2, stk. 1 litra a, som er faste driftsteder, ligeledes kunne indgå i et sambeskatningsforhold, da disse ansås for at udgøre en koncern.

³ Rapport fra sambeskatningsudvalget, betænkning nr. 1452, november 2004

⁴ Rapport fra sambeskatningsudvalget, betænkning nr. 1452, november 2004

For at selskaber kunne indgå i et sambeskatningsforhold, var det et krav om, at de selskaber, der skulle indgå i sambeskatningsforholdet, ansøgte om dette hos ligningsrådet, samt at ansøgningen var indsendt inden fristen for rettidig indlevering af selskabernes selskabsselvangivelse.⁵

Et andet krav var, at de sambeskattede selskaber skulle have samme regnskabsår for at anvende regler om sambeskatning. Dette medfører, at såfremt et moderselskab erhverver et selskab, som ikke har samme regnskabsår som moderselskabet, skulle regnskabsåret omlægges for at selskaberne ville kunne anvende regler om sambeskatning.

Ændringerne, der skete på sambeskatningsområdet fra 1960 frem til nugældende regler indført i 2005, medførte i 1977, at det var ligningsrådet, der stod for at udarbejde reglerne på sambeskatningsområdet. Uddelegeringen medførte udsendelse af det første sambeskatningscirkulære, som efterfølgende er blevet udgivet en gang årligt. Dertil skal det dog nævnes, at man er blevet mere påpasselig med at udsende ændringer på området via cirkulærer, hvor man i stedet er gået over til at lave ændringer på området ved lov, hvilket har medgivet, at loven på området er blevet større end denne hidtil har været.

3.1.3 Sambeskatning fra 6. juni 2005

Den 6. juni 2005 blev indført lov nr. 426, som danner ramme for de sambeskatningsregler, der anvendes i dag. Loven blev vedtaget som følge af de mange forskellige cirkulærer, lovbestemmer og anvisninger, der blev udarbejdet på området, så for at samle disse et sted, blev lov nr. 426 udarbejdet. Ændringerne for loven var gældende for indkomståret 2005 for regnskaber, der blev påbegyndt efter 15. december 2004.

En stor ændring på området var, at det tidligere var frivilligt for selskaber at lade sig sambeskatte. Denne nye lovbestemmelse medførte, at der opstod tvungen national sambeskatning mellem danske koncernforbundne selskaber.

⁵ TSS-cirkulære 2004-42: Sambeskatning af selskaber mv. (del 1.4)

Udover den tvungne nationale sambeskatning blev det muligt at tilvælge international sambeskatning, således at man kunne vælge at lade sig sambeskatte med udenlandske selskaber. Dette krævede, at valgte man international sambeskatning, gjaldt sambeskatningen alle udenlandske koncernforbundne selskaber skulle omfattes, hvor det før havde været muligt selv at vælge, hvilke selskaber der skulle indgå. Selskaber, der tilvælger international sambeskatning, bliver bundet af deres valg i 10 år, hvor de ikke kan vælge at udtræde af sambeskatningsforholdet, medmindre koncernforbindelsen ophører. Hvis man vælger at ophøre den internationale sambeskatning indenfor bindingsperioden, ville dette medføre fuld genbeskatning af genbeskatningssaldoen, men da vi har valgt at afgrænse os fra international sambeskatning, vil dette ikke blive behandlet yderligere.

De nugældende regler om sambeskatning findes i selskabsskattelovens § 31. Denne er opdelt i 4 kategorier, som behandler forskellige emner på sambeskatningsområdet.

- SEL § 31 som vedrører national sambeskatning
- SEL § 31 A som vedrører international sambeskatning
- SEL § 31 B som vedrører skatterådets kompetencer
- SEL § 31 C som vedrører definitioner af koncernforbindelser

Vi vil som udgangspunkt basere vores besvarelse på SEL §§ 31, 31B og 31C, da vi har valgt at skrive om national sambeskatning, hvorfor vi ikke vil berøre SEL § 31A, medmindre der er tale om, at dette får en direkte relevans for opgaven.

3.1.4 Territorialprincippet

Frem til 6. juni 2005 ved indførsel af lov nr. 426⁶, havde der tidligere været anvendt et globalpuljeprincip i forbindelse med opgørelse af indkomsten inden for sambeskatningsområdet. Globalpuljeprincippet gjorde, at man selv kunne vælge hvilke indkomster, der skulle medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Man kunne derfor selv vælge, hvorvidt et udenlandsk underskudsgivende selskab skulle indgå i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, for at nedbringe den danske indkomst, og vælge at holde et andet overskudsgivende udenlandsk selskab udenfor, for at minimere skattebetalingen i Danmark. Dette ønskede Folketinget at sikre sig imod,

⁶ C.D.2.3.1 Territorialprincippet – SEL § 8, stk. 2

hvorfor man indførte lov nr. 426, som betød, at man gik fra globalpuljeprincippet til territorialprincippet. Med indførsel af territorialprincippet blev det vedtaget, at kun indkomster og tab fra Danmark skulle medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.

Såfremt man ønskede at medtage indkomster og tab fra en udenlandsk enhed, skulle der tilvælges international sambeskatning, hvor denne ville gælde for alle udenlandske enheder. Det ville ikke længere være muligt kun at medregne en enhed med negativt resultat for at minimere skattebetalingen. Når man har foretaget tilvalg af international sambeskatning, vil sambeskatningskredsen være bundet heraf i 10 år. Ligeledes anvendes territorialprincippet heller ikke udelukkende, hvis der har været et frafald i beskatningsretten i henhold til en DBO eller international aftale. Her afstår kildelandet beskatningsretten, i henhold til en aftale med Danmark, hvorfor en eventuel indtægt eller tab skal opgøres sammen med sambeskatningsindkomsten for koncernen.

3.2 Koncernbegrebet

I sambeskatningsreglerne afgrænser koncernbegrebet den kreds af danske selskaber, faste driftssteder og fast ejendomme, der indgår i den obligatoriske nationale sambeskatning, samt kredsen af udenlandske selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme som kan indgå i sambeskatningskredsen, hvis koncernen tilvælger international sambeskatning.

Koncernforholdet er reguleret i SEL §31. Det fremgår i SEL §31 stk. 1, at koncernforbudne selskaber og foreninger m.v. omfattet af SEL §1 stk. 1. nr. 1 – 2 b, 2 d – 2 j, 3 a – 5 og 5 b, SEL §2, stk. 1, litra a og b eller kulbrinteskattelovens § 2 stk. 4, skal sambeskattes. Herudover bliver der oplyst i SEL § 31 stk. 1, at ved koncernforbundne selskaber og foreninger mv. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. SEL §31 C stk. 2-8.

3.2.1 Kriterier for koncernbeskatning.

Kriterier for koncernbeskatning er defineret i SEL §31 C, som foreskriver, at:

”et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Hvis flere selskaber opfylder et eller flere af kriterierne i SEL § 31 C, stk. 2 – 6, er det alene det selskab som udøver den bestemmende

indflydelse over andre selskabers økonomiske og driftsmæssige beslutninger, som anses for at være moderselskab”⁷

Derved kan moderselskabet (dansk eller udenlandsk) være et selskab, en fond, en trust eller en forening. Moderselskabet udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Der er særlige regler for beskatning af fonde, fonden kan være den juridiske enhed, som forbinder sambeskatningen. I selskabsskattelovens § 31C stk. 2-6 er der oplyst kriterier at for indgå sambeskatningen. Det er alene det selskab som udøver bestemmende indflydelse over andre selskabers økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være moderselskabet. Det er derfor en afgørende vurdering af om der er tale om bestemmende indflydelse.

Et moderselskab skal være et selvstændigt skattesubjekt, jf. TfS 2011, 10 SR (SKM2010.733.SR).

3.2.2 Bestemmende indflydelse

I henhold til SEL § 31 C, er det alene det selskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse, som kan være moderselskabet. SEL § 31 C, stk. 2 definerer bestemmende indflydelse som ”Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger” – i bestemmende er der ikke defineret hvad ”økonomiske og driftsmæssige beslutninger” udgør, hvorfor det er op til fortolkning, hvornår der er tale om økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Derved er der ingen krav til, at moderselskabet ejer kapitalandele i datterselskabet. Hvis et selskab råder over flertallet af stemmerne, vil det som udgangspunkt blive anset for at være et moderselskab.

3.2.3 Direkte- og indirekte ejerskab

I modsætning til Årsregnskabsloven er det ikke den reelle ejerandel af datterselskab, som afgør om der er tale om et koncernforhold, men derimod den indflydelse selskabet har over datterselskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, samt stemmerettighederne. Jf. SEL § 31 C, stk. 3, defineres bestemmende indflydelse yderligere som ”bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når et moderselskab direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer

⁷ Skattelovsamling med noter 2018/2 Karnov Group Denmark A/S

mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse". Bestemmelsen indeholder en formodningsregel om, at hvis et selskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et datterselskab direkte eller indirekte gennem et selskab, er der tale om bestemmende indflydelse, medmindre det modsatte klart kan bevises.

Som udgangspunkt foreligger moder-/datterselskab, når moderselskabet besidder mere end 50% af stemmerettighederne i datterselskabet. Såfremt selskabet kan dokumentere, at selskabet ikke anvender sine stemmerettigheder (over 50%) udtrykker formodningsreglen muligheden for at bevise over for myndighederne, at selskabet ikke udnytter den bestemmende indflydelse. Det er således selskabet, der skal bevise, at dette er tilfældet (omvendt bevisbyrde).

I første omgang skal der foretages en vurdering af, om selskabet ejer mere end 50% af stemmerettighederne, dernæst skal det vurderes, om selskabets stemmerettigheder udgør en bestemmende indflydelse i datterselskabet. Hvis et selskab ejer f.eks. 60 % af stemmerettighederne, men kun kan stemme for 5%, må det som udgangspunkt antages, at der ikke foreligger koncernforhold, da moderselskabet ikke besidder flertallet af stemmerettighederne på generalforsamlingen.

I lovteksten er der anvendt begrebet "i særlige tilfælde" og "klart kan påvises", derved kan afkræftelsen af formodningsreglen kun ske i meget kvalificerede tilfælde⁸. Kvalificerede tilfælde kan forventes at være særlige bestemmelser om vetoret i ejeraftalen, som kan fratage et moderselskab muligheden for bestemmende indflydelse, dog kan en række væsentlige definerede beslutninger af økonomisk og/eller driftsmæssig karakter kræve enighed mellem aktionærerne. Beslutningen om at kræve enighed mellem aktionærerne udgør en minoritetsaktionær beskyttelse og vil normalt ikke være tilstrækkeligt til at afkræfte formodningsreglen om bestemmende indflydelse. Hvis ejeraftalen derimod er udformet på en måde, hvor en minoritetsaktionær stemmemæssigt er ligestillet med en majoritetsaktionær, hvorved majoritetsaktionæren ikke kan udøve sin stemmemæssige majoritet, kan der foreligge tilfælde, som klart viser at

⁸ Kilde: Sambeskatning 2013/14 s. 22, af Guldmand, Vinther og Werlauff

majoritetsaktionærens ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse i selskabet, jf. SKM 2010.209.SR

3.2.4 Moderselskab ejer ikke mere end 50 % af stemmerettighederne

I tilfælde af intet selskab ejer mere end 50 % af stemmerettighederne, fastlægger SEL §31 C stk. 4 kriterierne for bestemmende indflydelse, såfremt at:

”Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har⁹:

1. Råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,
2. beføjelser til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale
3. beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet eller
4. råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet”¹⁰.

3.2.4.1 Bestemmende indflydelse i kraft af aftale

I henhold til SEL § 31 stk. 4, nr. 1, er et selskab et moderselskab, hvis selskabet har ”Råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer”. I modsætning til formodningsreglen, hvor der anvendes ”besidder”, er der her tale om ”råder”. Begrebet råder dækker over en mere løs dispositionsret over stemmerne. Hvorimod ”besidder” dækker over en mere permanent dispositionsret over stemmerne.

Bestemmelsen omfatter bl.a. tilfælde, hvor et moderselskab gennem en stemmeoverførelsesaftale får råderetten over mere end 50% af stemmerne i et selskab. Det må antages, at moderselskabet egenhændigt skal kunne råde over de overførte stemmer. I de tilfælde, hvor der er overført stemmeråderetten til selskabet, men som alligevel er underlagt en indskrænkelse af anvendelsen af

⁹ Juridisk vejledning 2019-2 C.D.3.1.2.2

¹⁰ Skattelovsamling med noter 2018/2 Karnov Group Denmark A/S

stemmeråderetten, f.eks. ved beslutninger, der kræves enighed om mellem aktionærerne, selv ved mindre beslutninger kan dette ikke anses for at være omfattet af denne bestemmelse i SEL § 31C stk. 4 nr. 1, jf. SKM2010.677

3.2.4.2 Bestemmende indflydelse i henhold til vedtægter eller aftale

Et selskab kan blive et moderselskab, hvis det tilføjes beføjelser til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale. Denne beføjelse er ikke lovfæstet i dansk selskabslov, og derfor møntet på tilfælde af vurdering af international sambeskatning samt hvis et udenlandsk selskab bliver skattemæssigt hjemmehørende til Danmark efter DBO eller efter SEL §1, stk. 6.

3.2.4.3 Bestemmende indflydelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan

Såfremt et selskab har beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og denne ledelse har bestemmende indflydelse på selskabet, foreligger der koncernforhold. Forståelsen af øverste ledelse, findes i selskabsloven § 5, nr. 5

1. Bestyrelsen i selskaber, der har en bestyrelse,
2. Direktionen i selskaber, der alene har en direktion, og
3. Tilsynsråd i selskaber, der både har en direktion og et tilsynsråd, jf. Selskabsloven §111

Ved forståelse af lovens ord, lægges der især vægt på beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af øverste ledelsesorgan, samt om det øverste ledelsesorgan besidder den bestemmende indflydelse i selskabet¹¹.

Ved forståelsen af at udpege eller afsætte flertallet af øverste ledelsesorgan, skal det bemærkes, at der kan være tilfælde, hvor et selskab besidder beføjelsen til at udpege halvdelen af øverste ledelsesorgan samt herunder formanden – som besidder den afgørende stemme.

¹¹ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

Der er ingen tvivl om, at bestyrelsen besidder den bestemmende indflydelse i selskaber, der har en bestyrelse og direktionen besidder den bestemmende indflydelse i selskaber, der alene har en direktion, jf. SKM 2010.67.SR samt SKM2010.688.SR. Der er derimod tvivl om, hvorvidt tilsynsrådet besidder bestemmende indflydelse i selskaber. Dette skyldes den tidligere definition af "Bestemmende indflydelse". Der er defineret som beslutninger om selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Tilsynsrådets primære opgave er at føre tilsyn med direktionen. Dette er til trods for, at tilsynsrådet i et selskab er en del af ledelsen, men dog kun har kontrolfunktioner og ikke ledelsesbeføjelser. Omvendt har tilsynsrådet kompetencen til at ansætte og afskedige direktionen, hvilket netop er grunden til, at tilsynsrådet har bestemmende indflydelse på selskabet¹².

3.2.4.4 Bestemmende indflydelse ved faktisk flertal

I henhold til SEL § 31 C, stk. 4, tillægges et moderselskab bestemmende indflydelse, såfremt det råder over flertallet af det faktiske antal stemmer på henholdsvis generalforsamlingen eller i et af selskabets andre ledelsesorganer.

I bestemmelsens ordlyd fremgår det, at såfremt moderselskabet råder over det faktiske flertal af de fremmødte stemmer på en generalforsamling, skal det forstås, at hvis der historisk er belæg for at moderselskabets stemmer (under 50 %) er nok til at opnå bestemmende indflydelse på en generalforsamling, kan der opnås bestemmende indflydelse. Det er ikke nok, at der kun er tale om en enkeltstående begivenhed ved en generalforsamling. Det må antages, at det samme er gældende, hvis moderselskabet ved en enkelt generalforsamling ikke opnår bestemmende indflydelse. Moderselskabet vil ved et enkeltstående tilfælde dermed ikke miste koncernforbindelsen med datterselskabet, det skal ske ved gentagne generalforsamlinger.

I bestemmelsen er der nævnt "andre ledelsesorganer", forståelsen af dette begreb er ikke nævnt i forarbejderne. Dette må i stedet henføres til ulovreguleret selskabsformer og udenlandske selskaber, herunder international sambeskatning¹³.

¹² Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

¹³ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

3.3 National sambeskatning

I SEL § 31 defineres, hvilke selskaber der indgår i national sambeskatning. Jf. SEL § 31 fremgår det at:

”Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-9 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter Kulbrinteskatteloven med faste driftssteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C¹⁴”. I henhold til bestemmelsen er der tale om obligatorisk national sambeskatning af selskaber, der er opført i SEL § 1 og SEL § 2, samt Kulbrinteskatteloven § 21 stk. 4, som udgør selskaber, fonde, foreninger og lignende, der er skattepligtig til Danmark og som skal opføre en skattepligtig indkomst. Oplisting af eksempler for virksomheder, der indgår i denne bestemmelse, fremgår af bilag 1.

3.3.1 Undtagelser til koncern definition SEL §31 C

Der findes dog to undtagelser i forhold til SEL 31 C, hvorved at datterselskaber holdes uden for sambeskatningen. De 2 undtagelser fremgår af bestemmelsen SEL §31 C stk. 7 samt SEL §31 C stk. 8.

Ad SEL § 31 C stk. 7, er bestemmelsen følgende ” Opnås bestemmende indflydelse over et eller flere selskaber m.v. via koncernforbindelsen i kursgevinstlovens § 4, stk. 5, skal disse selskaber m.v. ikke anses for det overtagende selskabs datterselskaber i relation til stk.1.”

Denne bestemmelse vedrører tilfælde, hvor en finansiell virksomhed overtager en anden virksomhed og der kan i visse tilfælde opnås skattemæssige fradrag på tab på fordringer i koncernkredsen. Betingelsen herfor er, at koncernforbindelsen er etableret midlertidigt og udelukkende med formålet at afvikle et lån som den finansielle virksomhed har til selskabet, jf. KGL § 4 stk. 5. Som følge af at den finansielle virksomhed har skattefradrag på tab på fordringen mod

¹⁴ Skattelovsamling med noter 2018/2, side 529 afsnit 6 Andre bestemmelse

det overtagne selskab, gælder det, at det overtagne selskab samt dets datterselskaber skal holdes uden for sambeskatningskredsen.

Ad SEL § 31 C stk. 8 fremgår bestemmelsen som følgende "Et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Ved ophøret af sambeskatningen finder § 31 A, stk. 10, anvendelse".

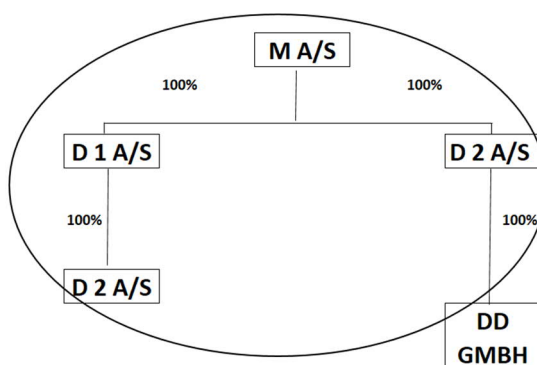
Denne bestemmelse er indført, hvis et selskab erklæres konkurs skal det efter hovedreglen udtræde af sambeskatningen fra det indkomstår hvor konkursdekretet afsiges. Undtagelsen er, at Skattestyrelsen kan kræve, at selskabet skal opgøre den skattepligtige konkursindkomst, og at selvom sambeskatningen ophører, hæfter administrationsselskabet fortsat for skatten af konkursindkomsten.

3.3.2 Fastlæggelse af sambeskatningskredsen

I forbindelse med den obligatoriske nationale sambeskatning er det vigtigt at få afgrænset sambeskatningskredsen. Vi vil nu gennemgå de typiske sambeskatningskonstellationer samt fastlæggelsen af sambeskatningskredsen.

Eksempel 1 – koncern med udenlandsk datterselskab.

Sambeskatningskredsen udgør samtlige danske selskaber i koncernen. Det tyske GmbH holdes udenfor, da dette selskab er hjemmehørende i Tyskland¹⁵.

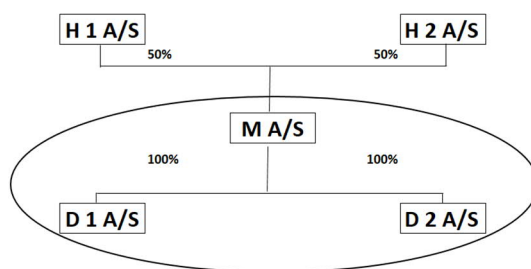


Figur 1 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - koncern med udenlandsk datterselskab

¹⁵ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

Eksempel 2 – Holdingstruktur

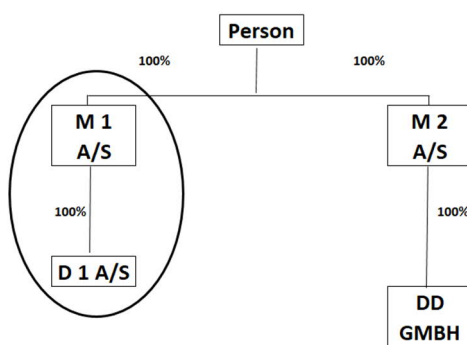
Sambeskatningen omfatter M A/S, D 1 A/S og D 2 A/S, men ikke de holdingselskaber H1 A/S og H 2 A/S. Dette skyldes, ingen af selskaberne har bestemmende indflydelse, i henhold til SEL § 31 C stk. 2¹⁶



Figur 2 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - holdingstruktur

Eksempel 3 – Personaktionær

Det er kun M 1 A/S og D 1 A/S, der indgår i en sambeskatning, M 2 A/S og D2 GmbH er ikke sambeskattet, da D 2 GmbH er hjemmehørende i Tyskland. M 1 A/S og M 2 A/S er ikke koncernforbundne jf. SEL § 31 C, dette skyldes, at de kontrolleres af samme fysiske person¹⁷.



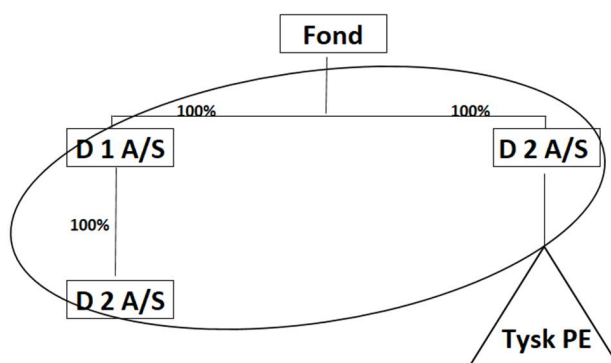
Figur 3 - Fastlæggelse af sambeskatningskreds - Personaktionær

¹⁶ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

¹⁷ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

Eksempel 4 – Fond som øverst subjekt

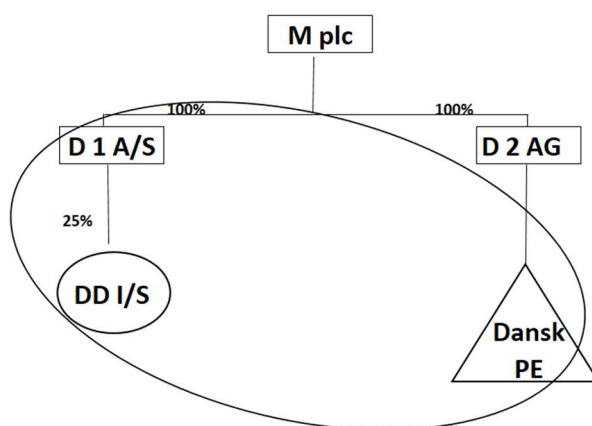
En fond kan ikke selv indgå i en sambeskatning, men en fond kan skabe en koncernforbindelse. Dette betyder, D 1 A/S og DD 1 A/S samt D 2 A/S indgår i sambeskatningskredsen. Dog skal indkomsten fra det tyske PE ikke medregnes hos D 2 A/S, da der er tale om fast driftssted i Tyskland, jf. SEL § 8, stk. 2¹⁸



Figur 4 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - Fond som øverste subjekt

Eksempel 5 – Udenlandsk moderselskab som øverste skattesubjekt

Selskaberne D 1 A/S samt Dansk PE indgår i sambeskatningskredsen, herudover medregnes 25% af indkomsten fra DD I/S (medmindre DD I/S aktivitet giver fast driftssted i udlandet). M plc og D2 AG indgår ikke i den nationale sambeskatning, da de 2 selskaber her ikke hjemmehørende i Danmark, men dog indgår i koncernforbindelse mellem de 2 koncerngrene¹⁹.



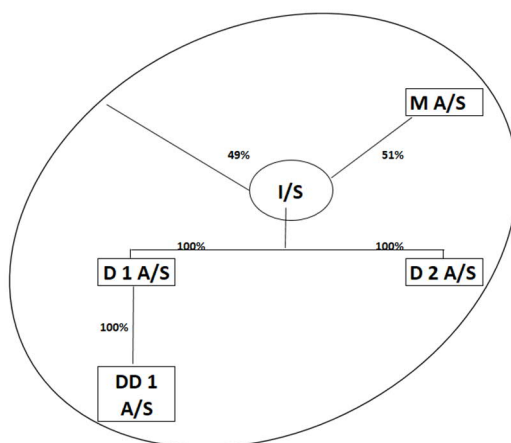
Figur 5 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - udenlandsk moderselskab som øverste skattesubjekt

Eksempel 6 – Personsselskab som øverste skattesubjekt

¹⁸ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

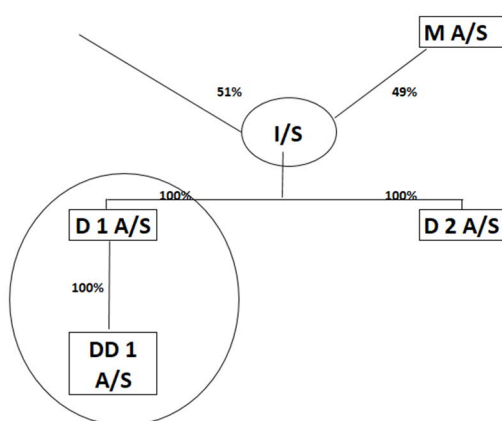
¹⁹ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

Kredsen af sambeskattede selskaber afhænger af, om M A/S via I/S'et har bestemmende indflydelse over de 3 øvrige selskaber. Hvis dette er tilfældet, vil sambeskatningskredsen omfatte M A/S, D 1 A/S, DD 1 A/S samt D 2 A/S (cirkel 1). M A/S skal under alle omstændigheder medregne 51 % af indkomsten fra I/S'et²⁰.



Figur 6 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - personselskab som øverste skattesubjekt med bestemmende indflydelse

Hvis der derimod ikke er bestemmende indflydelse fra M 1 A/S via I/S'er, vil det kun være D1 A/S samt DD 1 A/S, som skal sambeskattes. M A/S skal under alle omstændigheder medregne 49 % af indkomsten fra I/S'et.

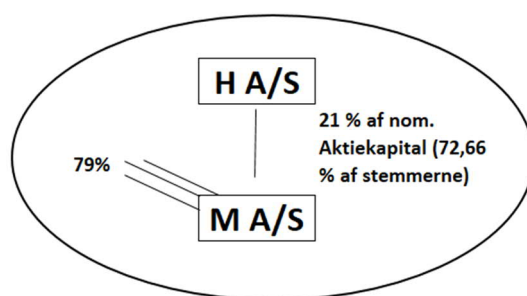


Figur 7 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - personselskab som øverste skattesubjekt uden bestemmende indflydelse

Eksempel 7 – A-aktier og B-aktier

²⁰ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

Der kan være tilfælde hvor der er udstedt A-aktier og B-aktier. B-aktier er her begrænset i stemmeandel. I vores eksempel ejer H A/S kun 21 % men pga. der er tale om A-aktier udgør dette en stemmerettighed på 72,66 %, hvorimod de øvrige aktionærer med 79% ejerskab, fordelt på B-aktier, kun har en stemmerettighed på de resterende 27,34 %. Dette betyder, at H A/S skal sambeskattes med M A/S, selvom der kun ejes 21 %, men har bestemmende indflydelse jf. SEL § 31 C stk. 2²¹



Figur 8 - Fastlæggelse af sambeskatningskredsen - A-aktier og B-aktier

3.3.3 Administrationsselskabet

I forbindelse med indtrædelsen i den obligatoriske nationale sambeskatning, skal der udpeges et administrationsselskab jf. SEL § 31 stk. 6. Administrationsselskabets primære opgaver er at forvalte sambeskatningen og at afregne den skat, som sambeskatningen medfører. Samtidig er det også administrationsselskabets opgave at håndtere aconto indbetalinger af selskabsskat, restskat, tillæg og renter tilsvarende hvis der er overskydende skat og godtgørelse jf. SEL § 31 stk. 6.

Det udpegede administrationsselskab er forpligtiget til at give meddelelse til Skattestyrelsen, om at selskabet er blevet udpeget som administrationsselskab. Meddelelsen til Skattestyrelsen skal gives af det udpegede selskab senest 1 måned efter udpegningen, jf. Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v. § 3 stk. 1, samt stk. 2 og meddelelsen skal indsendes via Skattestyrelsens digitale kanaler jf. Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v. § 2 stk. 2. Det er ikke alle selskaber, som kan komme i betragtning som administrationsselskab, der foreligger en række betingelser som skal overholdes:

²¹ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

- Det er det øverste moderselskab, der er hjemmehørende i Danmark og som deltager i sambeskatning som udpeges, jf. SEL § 31 stk. 6
- Såfremt der ikke er et øverste moderselskab, som er hjemmehørende i Danmark, men består af flere søsterselskaber (hjemmehørende i Danmark), kan et af disse selskaber udpeges som administrationsselskabet.

Sker der ændring af det udpegede administrationsselskab, skal Skattestyrelsen orienteres om ændringen senest 1 måned efter ændringen er sket, jf. Bekendtgørelsen om sambeskatning af selskaber m.v. § 4 stk. 1 og 2 og via Skattestyrelsens digitale kanaler, jf. Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v. § 2 stk. 2.

I forbindelse med skift af administrationsselskab overføres de hidtidige forpligtelser til det nye administrationsselskab. Det gamle administrationsselskab forpligter sig at betale et beløb svarende til de forpligtelser, som overføres til det nye administrationsselskab. Denne betalingsforpligtelse omfatter ikke betalte selskabsskatter samt øvrige forpligtelser, der indgår i hæftelsen mellem de sambeskattede selskaber, herunder kildeskatter og royalties. Forpligtelsen forfalder til betaling på det tidspunkt, det nye administrationsselskab skal afregne overfor Skattestyrelsen. Betalingsforpligtelsen mellem de to selskaber bortfalder på det tidspunkt, det gamle administrationsselskab overfører skatten til det nye administrationsselskab, forpligtelsen overfor Skattestyrelsen bortfalder på det tidspunkt, det nye administrationsselskab foretager betaling til Skattestyrelsen. Forpligtelsen mellem selskaberne skal renteberegnes fra og med forfaldstidspunktet. Dette sker i forbindelse med, at den bogførte skat enten skyldig eller tilgodehavende flyttes til mellemregningen med administrationsselskabet og renteberegnes, hvor rentetillæg/godtgørelsen fordeles mellem selskaberne.

I forbindelse med overførelsen af forpligtelsen/tilgodehavendet fra det hidtidige administrationsselskab til det nye administrationsselskab, er det alene forpligtelsen/tilgodehavendet, der overføres til det nye administrationsselskab, som skal afregnes. Der skal derved ikke ske betaling for "flytning" af eventualaktiver/-passiver fra det hidtidige administrationsselskab til det nye administrationsselskab.

Administrationsselskabet er ligeledes forpligtet til hvert indkomstår at redegøre for koncernens sammensætning efter SEL § 31 C, samt at redegøre for om der er sket ændringer sambeskatningskredsen, samt en begrundelse for ændringen, jf. Bekendtgørelsen om sambeskatning af selskaber m.v. § 5 stk. 1. Ligeledes, hvis et selskab udtræder af sambeskatningskredsen, skal der indgives meddelelse om ændringen til Skattestyrelsen, jf. Bekendtgørelsen om sambeskatning af selskaber m.v. § 5 stk. 2. Meddelelsen skal indgives senest 1 måned efter selskabets indtræden henholdsvis udtræden, jf. Bekendtgørelsen om sambeskatning af selskaber m.v. § 5 stk. 2

3.3.4 Hæftelse i sambeskatningskredsen

3.3.4.1 Indledning

Til og med indkomståret, der starter 30. juni 2012 hæftede sambeskattede selskaber alene for den del af skatterne, der vedrører deres egen del af indkomsten. For indkomstår, der starter 1. juli 2012 eller senere, jf. SEL § 31, stk. 6 er der indført solidarisk hæftelse for skatter i sambeskattede koncerner.

3.3.4.2 Hæftelse

Reglerne betyder, at sambeskattede selskaber hæfter solidarisk for aconto skat, restskat, tillæg og renter samt kildeskat. Hæftelsen er solidarisk for helejede selskaber i sambeskatningen.

Ikke helejede selskaber hæfter alene for en forholdsmæssig andel af de nævnte poster, svarende til den ejerandel der indgår i koncernen og kun hvis der forgæves er søgt udlæg hos de helejede selskaber²².

Ved erhvervede kapitalandele i året, som er helejet ved indkomstårets udløb enten direkte eller indirekte af selskabet eller af selskaber i subkoncernen, gælder der ligeledes solidarisk hæftelse mellem selskaberne jf. SEL § 31, stk. 6, pkt. 11. For øvrige selskaber, der ikke er helejet, gælder der subsidiær hæftelse, som er begrænset til den del af kravet, svarende til det ultimative moderselskabs direkte eller indirekte andel af kapitalen jf. SEL § 31, stk. 6, pkt. 13.

²² Ligningsvejledningen C.D.3.1.5.5

3.3.4.3 Hæftelse ved udtrædelse

Når et selskab udtræder af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten inkl. renter og tillæg, som vedrører den del af indkomsten, som kan fordeles til selskabet. Såfremt selskabet stadig ejes direkte eller indirekte med mere end halvdelen af stemmerettighederne af den samme aktionærkreds, gælder hæftelsen stadig²³.

Hvis det udtrædende selskab udtræder som følge af en konkurs, finder reglerne i KKSL § 4, stk. 3 anvendelse. Heraf følger, at de selskaber, der indgår i en sambeskatning jf. SEL § 31 i indkomståret forud for konkursen, hæfter for skatterne af konkursindkomsten.

Hæftelsen inden for konkursdekretet er mere teoretisk, men kan forekomme i praksis. Dette kan ske, hvis det konkursramte selskab har store udskudte skatter, som realiseres i forbindelse med konkursbehandlingen, skattepligten forudsætter, at Skattestyrelsen træffer rettidig afgørelse om, at der er skattepligtigt for konkursboet²⁴.

Hæftelsen påhviler principielt administrationsselskabet samt helejede selskaber i sambeskatningen, mens delvist ejede selskaber hæfter subsidiært, hvilket betyder, at hæftelsen er begrænset til den del af kravet svarende til andelen af kapitalen i det hæftende selskab, der er direkte eller indirekte ejet af det ultimative moderselskab.

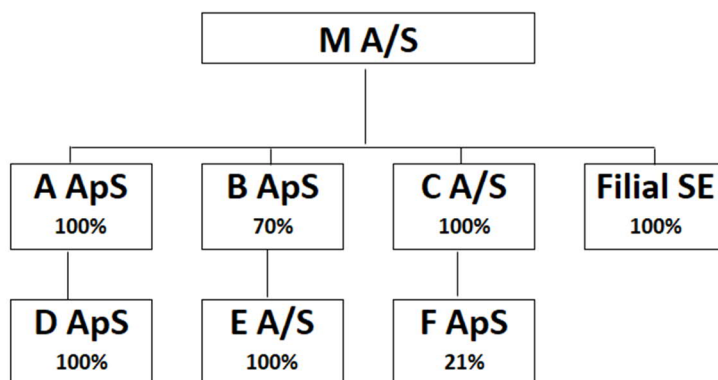
Hvis udtræden sker som frasalg eller i forbindelse med omstruktureringer eller likvidation, vil hæftelsen for det udtrædende selskab ophøre. Hæftelsen ophører dog ikke, såfremt selskabet stadig indgår i sambeskatningen efter frasalg eller omstruktureringer. Hvis sambeskatningskredsen kun består af et administrationsselskab og et underliggende selskab, og koncernforbindelse imellem de to selskaber ophører efter salg, ophører hæftelsen kun for det frasolgte selskab, hæftelsen vil derfor stadig være gældende for administrationsselskabet.

²³ KGL § 4, stk. 2 og SEL § 31, stk. 6, 14 pkt.

²⁴ KKSL § 13, stk. 1 og 2

3.3.4.4 Forskel mellem solidarisk og subsidær hæftelse

Til illustration af forskellen mellem solidarisk og subsidær hæftelse, kommer der her eksempel på hvornår der er tale om solidarisk hæftelse, og hvornår der er tale om subsidær hæftelse set ud fra et koncerndiagram, i en sambeskatningskreds.



I eksemplet ovenfor, er der solidarisk hæftelse mellem M ApS, A, ApS, D ApS, C A/S og Filial SE. Det vil sige at de 4 selskaber hæfter solidarisk mellem hinanden med 100 % af eventuelle indkomstskatter, acontoskatter, restskatter inkl. tillæg og renter m.v. B ApS og E A/S hæfter subsidært med 70 % af selskabs relaterede skatter. F ApS indgår ikke i sambeskatningen, da C A/S kun ejer 21 % af selskabet, hvorfor der ikke påhviler nogen hæftelse herimellem.

I ovenstående eksempel er der taget udgangspunkt i, at ejerandele og stemmeandele er det samme.

3.3.5 Udenlandske selskaber

Udenlandske selskaber, som er indregistreret i Danmark og som har ledelsessæde i Danmark og dermed er hjemmehørende i Danmark, indgår i den obligatoriske nationale sambeskatning jf. L 121 (2004/05-2) bilag 18. Dog indtræder selskaberne først i den obligatoriske sambeskatning på det tidspunkt, hvor der etableres koncernforbindelse mellem selskaber. Koncernforbindelsen mellem selskaber skal ske i henhold til SEL § 31 C.

3.3.6 Opgørelsen af sambeskatningsindkomst

Når der er fastlagt en sambeskatningskreds, skal der for alle sambeskattede selskaber opgøres en skattepligtig indkomst. Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten er summen af de skattepligtige indkomster for hvert enkelte selskab, der indgår i sambeskatningskredsen, opgjort efter de almindelige regler i dansk skattelovgivning med de undtagelser, som gælder for sambeskattede

selskaber jf. SEL § 31 stk. 2. Det er hele indkomsten fra det enkelte sambeskattede selskab, der indgår i sambeskatningsindkomsten, uanset moderselskabets ejerandel i datterselskabet.

Den helt store fordel ved den nationale sambeskatning er, hvis et af selskaberne i sambeskatningskredsen har genereret et skattemæssigt underskud, er der mulighed for at modregne det underskud i anden positiv sambeskatningsindkomst. Dog gælder der særlige regler for anvendelse af underskud i udenlandske selskaber med fast driftssted i Danmark. Underskud fra disse faste driftssteder kan ikke modregnes i anden positiv sambeskatningsindkomst, hvis underskuddet samtidig kan anvendes i det udenlandske selskabs skattepligtige indkomst i den fremmede stat jf. SEL 31, stk. 2 2. pkt. Dette skyldes, at der normalt gælder globalindkomstprincippet i de fleste lande. Såfremt underskuddet ikke kan anvendes i moderselskabets skattepligtige indkomst efter de gældende skatteregler i hjemlandet, kan underskuddet modregnes i den danske sambeskatningsindkomst, såfremt der er tale om et endeligt underskud. Underskuddet i et udenlandsk fast driftssted i Danmark, vil dog altid kunne modregnes i en dansk sambeskatningsindkomst, da faste driftssted indgår i den obligatorisk nationale sambeskatning (jf. eksempel 5)

Såfremt der er indkomstår, hvor der er uudnyttede skattepligtige underskud i et af de sambeskattede selskaber er der jf. SEL § 12 mulighed for at fremføre underskuddet til udnyttelse i fremtidige positive skattepligtige indkomster i sambeskatningskredsen²⁵. Som tidligere nævnt er en af fordelene ved den obligatoriske nationale sambeskatning, at det skattemæssige underskud fra et selskab i sambeskatningskredsen kan udnyttes af et andet selskab. Dog kan der være underskud, som er opstået før indtrædelsen i sambeskatningskredsen, såkaldte særunderskud, de kan kun anvendes af det selskab, der ejer underskuddet. Der er derfor lavet en rækkefølge for udnyttelsen af underskuddet²⁶:

1. Særunderskud anvendes først
2. Egne underskud anvendes først, det ældste underskud anvendes først (underskud opstået i sambeskatning)
3. Årets underskud anvendes fra et eller flere selskaber i sambeskatningen

²⁵ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

²⁶ SKAT Juridiske Vejledning 2019-2 C.D.3.1.4.3.2

4. Modregning af andre selskabers skattemæssige underskud, opstået tidligere år.

Derudover er der også begrænsninger for udnyttelsen af fremført underskud, jf. SEL § 12 stk. 2 op til kr. 8.385.000 (2019)²⁷ kan altid modregnes i den positive sambeskatningsindkomst, hvor det resterende underskud højst kan nedbringe den resterende indkomst med 60 %. Uddybes i et senere afsnit. Bestemmelsen om underskudsbegrænsning er ikke kun gældende for sambeskattede selskaber, men er en generel regel, som skal anvendes på alle selskaber med positiv indkomst over kr. 8.385.000 (2019).

Der findes en undtagelse til fremførsel af underskud fra tidligere år, som udtrykker, at et underskud i et dansk koncernselskab ikke kan modregnes i et underskud i et andet koncernselskab via sambeskatningen, hvis det samme underskud efter udenlandske sambeskatningsregler kan modregnes i det udenlandske moderselskabs skattepligtige indkomst jf. LL 5 G.

3.3.6.1 Underskudsbegrænsning

Som tidligere nævnt er der særlige regler for modregning af fremførbare underskud i sambeskatningen. Det er udslagsgivende i reglen om selskaberne i sambeskatningskredsen samlet set har en indkomst på maksimalt 8.385.000 (2019) i indkomståret eller en indkomst over kr. 8.385.000 (2019)

Såfremt sambeskatningskredsen har en skattepligtig indkomst på maksimalt kr. 8.385.000 (2019), er reglerne i SEL § 12 stk. 2, 1. pkt. om begrænsning af retten til modregning af fremførbare underskud ikke relevant. Sambeskatningsindkomsten vil opgøres på følgende måde, såfremt SEL § 12 stk. 2, 1 pkt. ikke finder anvendelse, de tidligere skitserede 4 steps for behandlingen af underskud vil uddybes her.

Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at hvert selskab har opgjort deres skattepligtige indkomst modregnet fremførbare underskud fra tidligere år, jf. SEL §31, stk. 2, 3. – 5. pkt. Bestemmelsen omfatter alle selskabers uudnyttede underskud, der er både tale om underskud opstået før eller under sambeskatningen.

²⁷ SKAT Juridiske Vejledning 2019-2 C.D.2.4.5.3

Såfremt der efter modregningen af egne fremførbare underskud i sambeskatningsindkomsten både er selskaber med positive og negative indkomster, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomster forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst, jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt. Såfremt der stadig konstateres positive indkomster, fremføres andre sambeskatningsselskabers underskud fra tidligere år til modregning i det resterende overskud, under forudsætning af det/de overskudsgivende selskaber har været sambeskattet med det underskudsgivende selskabet i det/de indkomstår/perioder, hvor underskuddet er opstået.

Anvendelsen af underskud ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten sker altså i følgende rækkefølge²⁸:

1. Egne fremførte særunderskud i de enkelte sambeskatningsselskaber, jf. SEL § 31 stk. 2, 3. pkt.
2. Egne fremførte underskud under sambeskatningen, jf. SEL § 31 stk. 2, 5. pkt.
3. Årets underskud i indkomståret fra et eller flere sambeskatningsselskaber. Et nyrhvervet datterselskab, der har haft et underskud i første del af et indkomstår, hvor det ikke var sambeskattet med den købende koncern, skal betragte delårsunderskuddet som opstået i "et tidligere år", hvorfor der ikke kan ske underskudsoverførsel inden for sambeskatningen i året, jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt.
4. Der modregnes andre selskabers skattemæssige underskud fra tidligere år under sambeskatningen.

Opgørelsen af indkomsten sker af administrationsselskabet. Først når underskuddene er fremført og anvendt i henhold til ovenstående, er opgørelsen endelig. Skulle indkomsten stadig være positiv i forhold til indkomsten i det enkelte selskab efter modregning af egne underskud, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. I tilfælde af sambeskatningsindkomsten er negativ, fremføres underskuddet til senere anvendelse hos det underskudsgivende selskab.

²⁸Juridisk vejledning 2019-2 C.D.3.1.4.3.2

Vedrørende muligheden for anvendelse af underskud i et andet selskab end det underskudsgivende selskab er der to vigtige forhold at forholde sig til:

- Underskud i et selskab vedrørende indkomstperioder inden indtrædelse i sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab (særunderskud). Ved fremførsel er det det ældste underskud som anvendes først.
- Underskud vedrørende tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i andre selskaber i sambeskatningskredsen, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, 1) hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet, og 2) hvor sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

I den forbindelse skal det bemærkes, at det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter FUL ikke kan modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomstår før omstruktureringen, medmindre det indskydende selskab indgik i sambeskatningen med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvor underskuddet blev konstateret, og hverken det indskydende eller det modtagende selskab ved deltagelse i en skattefri omstrukturering direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra et ikke-sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret, SEL § 31, stk. 4 samt FUL § 8, stk. 6, 3. pkt.

Når sambeskatningsenheden har en skattepligtig indkomst på over kr. 8.385.000 (2019), opgøres sambeskatningsindkomsten på følgende måde:

Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten når der skal ske underskudsbegrænsning jf. ovenfor, opgøres efter samme metode som anført ovenfor. Der sker dog en modifikation i anvendelsesretten af det fremførbare skattemæssige underskud, da denne ret begrænses. I henhold til SEL § 12, stk. 2, kan et fremførbart underskud op til kr. 8.385.000 (2019) altid modregnes i positiv skattepligtig indkomst, og den resterende indkomst kan højst nedbringes med 60 %²⁹. Begrænsningen af modregningen af fremførbare underskud hos de sambeskattede selskaber opgøres på sambeskatningsniveau. Dette betyder, at selskaber der indgår i sambeskatningen, kun har en bundgrænse for hele sambeskatningskredsen. Opgørelsen tager udgangspunkt i sambeskatningsindkomsten, dvs. summen af de enkelte selskabers indkomst før modregning af

²⁹ Jf. lov nr. 591 af 18. juni 2012, med virkning for indkomstår, der påbegyndes 1. juli 2012 eller senere

skattemæssige underskud. De uudnyttede skattemæssige underskud – herunder de, som ikke kan udnyttes som følge af begrænsningsreglen – kan fremføres på ubestemt tid. Den del af skattemæssige underskud, som ”rammes” af begrænsningsreglen, som der ikke kan modregnes i positiv indkomst, skal tilbageføres til det selskab, som har ydet underskuddet.

For at kunne bestemme størrelsen af begrænsningsreglen er der udarbejdet følgende brøk jf. SEL §31 stk. 3, 2 pkt.

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

Jf. brøken, som anvendes til begrænsningsreglen, bliver det nødvendigt at opgøre sambeskatningsindkomsten både med og uden anvendelsen af begrænsningsreglen i SEL § 12, stk. 2 for at opgøre både tælleren, anvendt underskud efter SEL § 12, stk. 2, samt nævnerens anvendte underskud, hvis ikke SEL § 12, stk. 2 ikke anvendes.

3.3.6.2 Særlige undtagelser for underskudbegrænsning

Som udgangspunkt er alle selskaber underlagt bestemmelserne om underskudbegrænsning i henhold til SEL § 12 stk. 2 og stk. 3. Dog er der vedtaget særlige bestemmelser på anvendelsesområdet af underskudsbegrænsning, jf. lov nr. 588 af 24. juni 2005 om Sund og Bælt Holding A/S³⁰, lov nr. 285 af 15. april 2009 om projektering af fast forbindelse over Femern Bælt med tilhørende landanlæg³¹, som efterfølgende er blevet ændret ved lov nr. 581 af 4. maj 2015, Lov om ændring af lov om Sund og Bælt Holding A/S, lov om projektering af fast forbindelse over Femern Bælt med tilhørende landanlæg i Danmark og selskabsskatteloven³². Disse særlige bestemmelser gør det muligt for selskaberne Sund og Bælt Holding A/S, A/S Storebæltforbindelse, A/S Øresundsforbindelse samt Femern A/S samt Femern landanlæg at fremføre underskud ubegrænset op til 30 år efter ibrugtagningstidspunktet.

³⁰ Kilde, Lov om Sund og Bælt A/S, LOV nr. 588 af 24/06/2005

³¹ Kilde, Lov om projektering af fast forbindelse over Femern bælt med tilhørende landanlæg i Danmark, LOV nr. 285 af 15/04/2009

³² Lov om ændring af lov om Sund og Bælt Holding A/S, lov om projektering af fast forbindelse over Femern Bælt med tilhørende landanlæg i Danmark og selskabsskatteloven, LOV nr. 581 af 04/05/2015

3.3.7 Subsambeskatning og svævende underskud

I forbindelse med omstrukturering af en koncern hvor fremførbare underskud umiddelbart forfalder, giver sambeskatningsreglerne i visse situationer mulighed for udnyttelse af fremførbare underskud. I henhold til SEL § 31, stk. 2, 10. pkt. vil underskud fra tidligere indkomstår kunne udnyttes i overskud i et andet selskab, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. Denne situation kan opstå ved en såkaldt subsambeskatning eller ved et såkaldt svævende underskud.

Derfor skal der foretages en beskrivelse af reglerne ved subsambeskatning og svævende underskud.

3.3.7.1 Subsambeskatning

Ved subsambeskatningen skal forstås en del af en allerede eksisterende sambeskatning, som er inddrages i en ny overordnet sambeskatning³³.

Som det kan udledes af Skattestyrelsens definition, at en subsambeskatning opstår ved, at en gruppe sambeskattede selskaber bliver inkluderet, via f.eks. en grenspaltning eller ved almindeligt salg, i en eksisterende sambeskatningskreds. Derved vil der ikke i henhold til SEL § 31, stk. 2, 10. pkt. ske en afbrydelse af en eksisterende sambeskatningskreds. Skattestyrelsen har i et styresignal³⁴ samt i et bindende svar³⁵ tilkendegivet, at 2 søsterselskaber kan indgå i en subsambeskatning efter en overdragelse. Skattestyrelsen anså ikke sambeskatningen for afbrudt ved overdragelsen af 2 søsterselskaber, hvor moderselskabet ikke blev overdraget.

Grunden til, at det kan være en fordel at anvende subsambeskatning er, at der er mulighed for de 2 overtagne søsterselskaber stadig at kunne anvende hinandens underskud fra før udvidelsen af sambeskatningskredsen.

3.3.7.2 Svævende underskud

Svævende underskud er ligeledes ikke klart defineret. Ved svævende underskud forstås underskud, som underskud opstået i et selskab, der f.eks. er ophørt ved skattefri omstrukturering³⁶. Underskuddene kan fortsat anvendes af de selskaber, der er sambeskattet med selskabet på det

33 Juridisk vejledning 2019-2 C.D.3.1.4.3.3 Subsambeskatning

34 SKM2015.535.SKAT

35 SKM2008.728.DEP

36 Fusion og spaltning

tidspunkt, hvor underskuddene opstod³⁷ og på tidspunktet for ophør af selskabet og hvor sambeskatningen ikke har været afbrudt. Det er kun i tilfælde, hvor der sket en skattefri omstrukturering, at underskuddene ikke vil fortabes. Men i tilfælde, hvor der sker en likvidation, konkurs eller opløsning af selskaber, vil underskuddene tabes.

Derfor er det nødvendigt, at der sker en sontring imellem de skattemæssige dispositioner som selskabet foretager.

3.3.7.3 Underskuds rækkefølgen for subsambeskatning og svævende underskud

I forhold til underskuds rækkefølgen omtalt i 5.5.1.1 er der i SEL § 31, stk. 2, oplistet en rækkefølge for underskudsudnyttelse ud fra de 4 trin. Underskud i forhold til subsambeskatning og svævende underskud behandles under trin 4. Skattestyrelsen har yderligere defineret, at "Anvendelse af andre selskabers underskud, herunder svævende underskud, altid sker i trin 4 (SEL § 31, stk. 2, 7. punktum)³⁸". Det følger af Skattestyrelsens principper for underskuds rækkefølgen, at et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først, jf. SEL § 31, stk. 1, 2, pkt. Egne underskud opstået inden etablering af koncernetablering vil normalt være ældre end egne underskud opstået i en subsambeskatning. Hvis egne underskud opstået i subsambeskatning skulle fremføres i trin 1, ville de skulle fremføres efter egne særunderskud. Egne underskud opstået i subsambeskatningen er normalt opstået inden aktuelle sambeskatningsunderskud er opstået. Såfremt egne underskud opstået i en subsambeskatning skal fremføres i trin 2, vil de skulle fremføres før underskuddene, der er opstået i den aktuelle sambeskatning.

Først skal særunderskud opstået inden en sambeskatning anvendes, dernæst skal egne underskud fra en subsambeskatning anvendes og til sidst skal egne underskud fra den aktuelle sambeskatning anvendes.

Skattestyrelsen har fastslået, at egne subsambeskatningsunderskud skal fremføres i trin 2, mens andre selskabers under i subsambeskatning og svævende underskud skal fremføres i trin 4.

³⁷ SKM2015.765.SKAT

³⁸ Juridisk vejledning 2019-2 C.D.3.1.4.3.2

3.3.8 Fortabelse af skattemæssigt underskud

Der kan opstå situationer, hvor der kan ske fortabelse af uudnyttede skattemæssige underskud. Situationerne, som kan nævnes, er ved almindelig likvidation eller ved opløsning ved betalingserklæring efter selskabsloven § 216. Det samme gælder, såfremt et selskab opløses i forbindelse med skattepligtig fusion eller spaltning. Det uudnyttede underskud samt det løbende underskud i ophørsåret kan senest anvendes i sambeskatningen for ophørsåret. I den forbindelse er det uden betydning, om underskuddet anvendes i likvidationsfortjeneste i det likviderede selskab, eller om det anvendes i overskud fra andre selskaber i sambeskatningen.

I forbindelse med overvejelsen om gennemførelse af likvidation er det en nødvendig overvejelse, om en likvidation mv. skal udskydes, såfremt selskabet har et uudnyttet underskud, indtil selskabet selv eller et andet overskudsgivende sambeskatningsselskab har anvendt det uudnyttede underskud.

En anden overvejelse kan være at lade et likvidationsmodent selskab og et andet sambeskatningsselskab fusionere skattefrit, dette medfører som udgangspunkt, at underskuddene i det likvidationsmodne bevares, hvis der er tale om underskud opstået i et indkomstår, hvor de begge har været sambeskattet, jf. FUL §8 stk. 6, 2. pkt. Ved skattefri fusion betragtes underskuddene i det ophørende selskab for værende det modtagende selskab³⁹. Vælges en skattefri fusion skal de selskabsretlige bestemmelser overholdes.

3.3.9 Kildeartsbegrænsning under sambeskatning

Som udgangspunkt opgør hvert selskab, sin skattepligtige indkomst. På samme måde opgøres selskabets særlig tab såsom kildeartsbegrænsede tab. Disse tab kan kun fradrages i gevinster fra samme kilde, hvorpå tabet er opstået. Disse tab ikke overføres til andre selskaber i sambeskatning. Der findes skattemæssige flere kilder til de kildeartsbegrænsede tab, typisk er der disse tab underlag særlig lovgivning udenfor SEL.

De typiske kildeartsbegrænsede tab er:

- Tab efter Ejendomsavancebeskatningsloven (EBL)
- Tab efter Aktieavancebeskatningsloven (ABL)

³⁹ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

- Tab efter Kursgevinstloven (KGL)

Disse særlig avancelov, kan der opstå kildeartsbeskattede tab. De opgjorte tab i henhold til de tre særlovgivninger, kan muligheden for at opnå fradrag i fremtidige tilsvarende gevinster bortfalde. Såfremt der sker omstrukturering som er omfattet af FUSL § 8 stk. 8. I henhold til FUSL § 8 stk. 8, fremgår det:

”Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, kan dette tab uanset reglerne i ligningslovens § 16 C, stk. 8, aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, ikke fremføres til fradrag i det modtagende selskab”.

Dette medfører at såfremt omstruktureringen sker ved skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, kan der ikke fremføres et kildeartsbegrænset tab. Ligeledes vil samme kildeartsbegrænset tab vil ophøre såfremt selskabet ophøres ved likvidation⁴⁰.

Dog skal det nævnes at såfremt der efter en skattefri fusion mellem 2 selskaber, sælges en ejendom som opgjort efter EBL § 6, stk. 3 giver selskabet et tab kan der ske modregning, efter den skattemæssige fusions data⁴¹.

3.3.10 Tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret

3.3.10.1 Anvendelsen af reglerne for delårsindkomst

Såfremt der ikke har været koncernforbindelse hele året, fremgår det af SEL § 31 stk. 5, at der alene skal medregnes indkomst i den del af indkomståret, hvor selskabet har været sambeskattet ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Bestemmelsen regulerer de tilfælde, hvor der skal opgøres en delårsindkomst som følge af, at der i indkomståret har været ændring i koncernforbindelsen. Der skal omvendt ikke opgøres en delårsindkomst efter SEL § 31 stk. 5, hvis

⁴⁰ Amby, Christen, Selskabers fremførsel af underskud og tab – SR-SKAT Online SR.2013.0207

⁴¹ Amby, Christen, Selskabers fremførsel af underskud og tab – SR-SKAT Online SR.2013.0207

tilgangen eller afgang i koncernforbindelsen sker i forbindelse med indkomstårets udløb⁴². Det er derfor en vigtig del i overvejelsen om at fortage ændring i koncernforbindelsen midt i et indkomstår, da der oftest kan spares en betydelig ressource ved en grundig planlægning af ændringen af bestemmende indflydelse i et selskab, som er den del af en eksisterende sambeskatning.

Tidspunktet for tilgang eller afgang i koncernforhold sker som udgangspunkt på konsolideringstidspunktet, dvs. på det tidspunkt, hvor der faktisk er aftalt "change of control". Hvis ændringen i koncernforholdet sker på baggrund af en skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, er konsolideringstidspunktet som hovedregel den skattemæssige omstrukturingsdato jf. FUL § 5, stk. 3, 1. pkt. i stedet for den regnskabsmæssige åbningsstatus, jf. FUL § 5, stk. 2. Reglerne om delårsindkomst har således forrang frem for reglerne om skattefri omstrukturering med tilbagevirkende kraft. I praksis betyder dette, at tidspunktet for vedtagelsen af fusion, spaltningen eller tilførslen af aktiver som udgangspunkt skal anvendes⁴³.

Undtagelsen til bestemmelsen om konsolideringstidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelse er skuffeselskaber samt nystiftede selskaber, jf. SEL § 31, stk. 5, 6. - 7. pkt. Bestemmelsen angår tilfælde, hvor der etableres koncernforbindelse med et skuffeselskab eller et nystiftet selskab, dvs. en koncernetablering nedad i koncernen. Ved skuffeselskab er der tale om et selskab, som ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og selskabets eneste aktiv og passiv er henholdsvis ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut og selskabets selskabskapital fra stiftelsen, jf. SEL § 31, stk. 5, 6. pkt.⁴⁴. Såfremt koncernforholdet etableres ved erhvervelse af et skuffeselskab, anses koncernforbindelsen for etableret ved begyndelsen af koncernens indkomstår – og derved ikke ved konsolideringstidspunktet – dette gælder uanset det faktiske erhvervestidspunkt, og om skuffeselskabet har et andet indkomstår end den erhvervede koncerns øvrige selskaber. Det er således hele indkomsten i skuffeselskabet, som kun kan være renteindtægt, da der ikke har været

⁴² Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

⁴³ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

⁴⁴ Kilde: Sambeskatning 2013/14 s. 59, af Guldmand, Vinther og Werlauff

aktivitet i selskabet, i det pågældende indkomstår, der skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for den erhvervende koncern, jf. SEL § 31, stk. 5, 6. pkt.

Sker etablering af koncernforholdet ved stiftelse af et nyt selskab, anses koncernforbindelse tillige for etableret ved begyndelsen af koncernens indkomstår uanset det faktiske stiftelsestidspunkt.

I tilfælde hvor der er sket aktieombytning i det ultimative moderselskab eller moderselskabet spaltes, reguleres dette i henhold til SEL § 31, stk. 5, 8.- 9. pkt. Bestemmelsen foreskriver, at når der sker en koncernetablering opad i koncernen, anses koncernetableringen for at være sket ved begyndelsen af koncernens indkomstår. Sker koncernforbindelsen ved aktieombytning, kan koncernforbindelsen kun anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, såfremt det erhvervende selskab nystiftes som led i aktieombytningen, og der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber, jf. SEL §31, stk. 5, 8. pkt⁴⁵.

Hvis koncernforbindelse sker ved spaltning af det ultimative moderselskab, er det et krav, at det ultimative moderselskab kun har ét direkte datterselskab, at moderselskabet i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktier/anpartar i datterselskabet, at de modtagende selskaber stiftes ved spaltning eller er et skuffeselskab, samt at der ikke ved spaltning etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber, jf. SEL § 31, stk. 5, 8. og 9. pkt. Herudover er det efter Skattestyrelsens opfattelse et yderligere krav, at koncernetableringen finder sted ved indkomstårets begyndelse, at spaltningen faktisk gennemføres med regnskabsretlig virkning fra indkomstårets begyndelse⁴⁶.

Det forhold, at koncernforbindelse anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, sikrer, at indkomsten i det nye selskab hhv. skuffeselskabet skal opgøres efter de almindelige regler, idet reglerne om delårsindkomstsopgørelsen ikke finder anvendelse, når der kun er én indkomstperiode i et indkomstår.

Generelt er lovteksten om delårsindkomsten i SEL § 31, stk. 5 relativt kortfattet. Dog dækker lovteksten over et relativt kompliceret område, som kan udfordre en del i planlægningen. Det er ikke muligt i lovteksten at gennemskue, hvilke konsekvenser reglen har. Derfor har Skattestyrelsen

⁴⁵ Kilde: Sambeskatning 2013/14 s. 60, af Guldmand, Vinther og Werlauff

⁴⁶ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

også henvist til beskrivelsen af konsekvenserne i et svar til FSR samt af bemærkningerne til lovteksten. Der gælder følgende vedrørende opgørelsen af delårsindkomsten⁴⁷:

- Administrationsselskabets indkomstår er styrende for, om etablering eller afbrydelse af koncernforbindelse er sket i løbet af indkomståret. Administrationsselskabet omfattes pr. definition ikke af reglerne om delårsopgørelse efter SEL § 31, stk. 5.
- En delårsopgørelse indebærer, at et selskab, der ind- eller udtræder af en sambeskatning, skal udarbejde to eller flere indkomstopgørelser for samme indkomstår (medmindre der er tale om et nystiftet selskab).
- Delårsindkomsten opgøres som udgangspunkt efter de almindelige skatteregler for selskaber, som om delåret udgjorde et helt indkomstår.
- I indkomståret, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, kan en fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver som udgangspunkt ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft skattemæssigt til den dato, der ligger før koncernforbindelsens ophør/etablering, jf. SEL § 31, stk. 5, 5. pkt. Denne regel har som tidligere nævnt, forrang for reglerne om tilbagevirkende kraft jf. FUL § 5, SEL § 4, stk. 5 samt SEL § 8 A. Såfremt selskaberne har været koncernforbundet i hele indkomståret er der mulighed for at foretage koncerninterne omstruktureringer med tilbagevirkende kraft efter FUL § 5.
- I omstruktureringstilfælde, dvs. fusion, spaltning og tilførsel af aktiver, skal det modtagende selskab opgøre en delårsindkomst efter SEL § 31, stk. 5, for den del af aktiviteterne, der hidrører fra det selskab, som koncernen enten har afbrudt eller etableret en koncernforbindelse med i løbet af året, og opgøre en indkomst på normalvis for aktiviteter, der hidrører fra et selskab, hvis koncernforbindelse har bestået i hele indkomståret. Dette betyder afskrivningsmæssigt, at der skal foretages forholdsmæssig beregning af afskrivninger, der hidrører fra det selskab, som koncernen har afbrudt eller etableret koncernforbindelse med, og normale afskrivninger på de øvrige indskudte aktiver.
- Ved fusion af 2 uafhængige selskaber, som er ikke-koncernforbundne, er der ikke sket koncernetablering i forbindelse med fusionen. Dette skal foretages med tilbagevirkende kraft. Dog er det efter Skattestyrelsens opfattelse, at såfremt et ikke-koncernforbundet

⁴⁷ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

selskab derimod fusioneres ind i en eksisterende koncern, etableres der koncernforbindelse ved fusionen og der skal derfor udarbejdes en delårsopgørelse for det indskydende selskab.

3.3.10.2 Hvordan opgøres delårsindkomsten

Reglerne for opgørelse af delårsindkomst fremgår af SEL § 31, stk. 5, 1.-4. pkt. Udgangspunktet er, at en koncern medregner indkomsten fra de enkelte koncernselskaber i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse. På det tidspunkt, hvor en koncernforbindelse etableres eller ophører, skal der udarbejdes en indkomstopgørelse efter de almindelige skatteregler for selskaber, opgørelsen skal udarbejdes, som om perioden udgør et helt indkomstår, dog med undtagelse af afskrivninger.

De skattemæssige værdier samt valg af periodiseringsprincipper, der ligger til grund for den første del af indkomståret, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. Dog gælder der særlige regler for de skattemæssige afskrivninger, herunder straksafskrivninger efter AL § 18. Der kan maksimalt foretages afskrivninger i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår (12 måneder). Uanset om indkomstperioden udgør mere eller mindre end 12 måneder, gælder dette. Reglen betyder, at den sælgende koncern kan beregne afskrivninger uden hensyntagen til, at det solgte selskab efterfølgende får omlagt sit indkomstår. Omlægningen af indkomståret har kun betydning for opgørelsen af indkomstperiodens længde, når beregningen af de forholdsmæssige afskrivninger skal foretages for det købte selskab under den nye koncerns sambeskatning.

Eksempelvis betyder dette, at forlænges det erhvervede selskabs indkomstår således, at det i erhvervelsesåret får et indkomstår på 18 måneder, hvor de 10 måneder kan henføres til den første delårsperiode og de sidste 8 måneder til den anden delårsperiode, så skal afskrivningerne for den første delperiode, der indgår i sambeskatningen for den sælgende koncern, beregnes på følgende måde $10/12 \times (\text{afskrivningssatsen} \times \text{afskrivningsgrundlaget})$. For den anden delperiode opgøres de afskrivninger der kan indgå i sambeskatningen for den køvende koncern som følge $2/12 (\text{afskrivningssatsen} \times \text{afskrivningsgrundlaget})$.

Foruden ovenstående påvirkning på de skattemæssige afskrivninger mv. er det også Skattestyrelsens opfattelse, at reglerne om delårsindkomstopgørelse medfører, at bestemmelserne

om underskudsbegrænsning ved ejerskifte, jf. SEL § 12 D, ikke finder anvendelse i relation til delindkomstopgørelsen for den sælgende koncern. Det købte selskab og den køvende koncern kan uden begrænsninger anvende underskud i selskabet i den del af overdragelsesåret, hvor selskabet har indgået i sambeskatningen med den køvende koncern. Dog vil underskud i det overdragne selskab fra perioder forud for indtrædelse i sambeskatningskredsen hos den køvende koncern, være omfattet af reglerne om særunderskud. Dette medfører, at underskuddet i det overdragne selskab ikke kan modregnes i positive indkomster fra andre koncernselskaber, eller evt. slet ikke kan udnyttes, medmindre det indtrædende selskab selv generer positive skattepligtige indkomster. Et underskud, som et selskab ikke kan modregne i egne indtægter, vil efter de nævnte regler ikke kunne modregnes i indkomster fra de øvrige selskaber omfattet af sambeskatningen. Reglerne om særunderskud i SEL § 12 D, vil kun finde anvendelse for det særunderskud, som selskabet tager med ind i den nye sambeskatning.

Der er yderligere bestemmelser, som har betydning for delårsindkomstopgørelsen, det er blandt andet reglerne om tynd kapitalisering jf. SEL § 11. Ved en hver indkomstopgørelse skal der foretages en konkret beregning om der skal foretages rentefradragsbegrænsning. Beregningen af om der skal foretages rentefradragsbegrænsning, afhænger af om konsolideringsreglen jf. SEL § 11, stk. 4 tage i brug.

Konsolideringsreglen anvendes kun i sidste delårsperiode efter Skattestyrelsens opfattelse⁴⁸. Det er det overdragne selskab, som skal konsolideres med selskaberne i den erhvervende koncern. For andre delårsperioder foretages der alene en opgørelse for det/de selskaber, der skal opgøre en delårsindkomst. Skattestyrelsen begrundet denne opfattelse med, at når konsolideringsreglen først skal anvendes ved sidste delårsperiode, skyldes det, at værdien af det solgte selskab ellers ville indgå 2 gange ved konsolideringen, da egenkapitalen ved slutningen af delårsperioden og via det vederlag, der er modtaget i forbindelse med salget. Det er ikke tilfældet hos den køvende koncern, som ejer selskabet ved indkomstårets afslutning, da selskabets egenkapital indtræder i stedet for vederlaget. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke findes hjemmel til enten helt eller delvist at se bort fra konsolideringsreglen i de øvrige delårsperioder end den sidste. For de øvrige perioder skal der

⁴⁸ Kilde: Sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

opgøres en skattepligtig indkomst, som om delårsperioderne udgør et helt indkomstår. Det samme gør sig gældende i relation til renteloftsreglen, jf. SEL § 11 B samt EBIT-reglen jf. SEL § 11 C.

Grundet den første delårsopgørelse anses for et helt indkomstår, medfører det også, at de dispositioner, der foretages ved indkomstopgørelsen, blandt andet de skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper mv., bliver grundlaget for de skattemæssige dispositioner i den anden indkomstperiode. Valg af periodiseringsprincipper kan ændres. Dog kan dette kun ske ved tilladelse fra Skattestyrelsen. Det er ligeledes muligt at ændre værdiansættelsen af varelager, anvendelse af lagerprincippet for visse aktiver, samt hvilket indkomstkriterie der anvendes i forbindelse med igangværende arbejder, da skatteyderen i forvejen frit kan ændre princip fra indkomstår til indkomstår efter de almindelige regler. Disse regler for opgørelsen af delårsindkomsten gælder, selvom det erhvervede selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør/etablering.

At et selskab som følge af etablering eller ophør af koncernforbindelse skal udarbejde en delindkomstopgørelse, medfører ingen konsekvenser for de øvrige selskaber i sambeskatningen. De øvrige selskaber i sambeskatningskredsen, som har været koncernforbundne i hele året, skal medregne deres indkomst for hele indkomståret. Dvs. at såfremt der er overskudsgivende selskab i koncernen, hvor der er blevet erhvervet et underskudgivende selskab midt i indkomståret, kan dette underskud fra delperioden modregnes i den positive indkomst opgjort for hele året i det overskudsgivende selskab. Dette gør sig kun gældende for den periode, hvor selskaberne har været koncernforbundne. Det samme gælder i den omvendte situation, hvor der er et underskudsgivende selskab i koncernen, her kan det erhvervende overskudsgivende selskab udnytte underskuddet for hele indkomståret.

Det tidligere administrationsselskab er ansvarlig for indberetning af selvangivelsen (indkomsten i første delperiode). I tilfælde af at selskabet ikke tidligere har indgået i en sambeskatning, og derved ikke har et administrationsselskab, er selskabet selv ansvarlig for indberetning af selvangivelsen.

Indberetningstidspunktet for selvangivelsen er uden betydning for, om der har været etablering eller ophør af koncernforbindelse.

Det er, som anført, ikke uden betydning, hvilke dispositioner den sælgende koncern har foretaget i forbindelse med opgørelsen af delårsopgørelsen i salgsåret. Da den købende koncern indtræder i de skattemæssige dispositioner, som den sælgende koncern kan påvirke efter overdragelsestidspunktet. Nedenstående forhold bør tages med i betragtningen i forbindelse med planlægningen af overtagelsen, da dette kan have stor skattemæssig indflydelse for køberkoncernen⁴⁹:

- Sælgerkoncernen kan skabe skattemæssigt overskud i det overdragne selskab ved f.eks. at undlade skattemæssige afskrivninger. Såfremt dette overskud udlignes i andre sælgerkoncernforbundne selskabers underskud, vil dette medføre en likviditetspåvirkning, der er negativ. Dette skyldes, at der skal foretages en godtgørelse af sælgerkoncernens skatteværdier af det fremførebare underskud.
- Sælgerkoncernen kan skabe et skattemæssigt underskud i det overdragne selskab, som ikke udnyttes i selskaberne i sælgerkoncernen. Dette medfører, at dette underskud anses for at være særunderskud i køberkoncernens sambeskatning. Dette underskud vil kun have værdi, såfremt det virker sandsynligt, at selskabet vil kunne udnytte underskuddet i senere overskud.
- Sælgerkoncernen kan skabe skattemæssige underskud i det overdragne selskab, der udnyttes i sælgerkoncernens sambeskatning for overdragelsesåret. Dette medfører, at der opstår et krav svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud. Køberkoncernen påtager sig kreditrisiko på sælgerkoncernens administrationsselskab frem til dagen for rettidig skattebetaling for det pågældende år, medmindre andet er aftalt.
- Køberkoncernen kan i kraft af egne forventninger til udvikling i det købte selskab have et ønske om at der skabes et fremførbart underskud i delindkomståret for 1. delperiode.

⁴⁹ Kilde: sambeskatning 2013/14, af Guldmand, Vinther og Werlauff

Ud fra ovenstående betragtninger er det vigtigt at køberkoncernen identificerer sine skattemæssige interesser vedrørende delindkomstoppgørelsen for 1. delperiode i et selskab, der ønskes overdraget og sørger for, at der er taget stilling til de forskellige ønsker i overdragelsesaftalen.

3.3.11 Samme indkomstår

3.3.11.1. Indledning

Et af de emner, der kan volde problemer, når man taler om sambeskatning, er reglerne vedrørende indkomstår. I SEL § 31, stk. 7 står der beskrevet, at alle selskaber, der indgår i en koncern og dermed sambeskatning, skal have samme indkomstår⁵⁰, uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler jf. SEL § 10, stk. 5.

Problemet opstår på det tidspunkt, hvor et selskab vælger at købe et andet selskab, hvor der etableres koncernforbindelse, og hvor de to selskaber i forvejen ikke har samme indkomstår. Såfremt det opkøbte selskab ikke deler indkomstår med administrationsselskabet, er det et krav, at dettes indkomstår omlægges til at følge administrationsselskabet, i særlige tilfælde kan der, såfremt det i stedet ønskes, at administrationsselskabets indkomstår skal følge datterselskabets indkomstår, søges om tilladelse om dette hos Skattestyrelsen jf. SEL § 31 B, stk. 1, 4. pkt.⁵¹ Dette betyder dog ikke nødvendigvis, at de to selskaber behøver at dele det samme regnskabsår.

Hvis der er tale om et nystiftet selskab, som etablerer koncernforbindelse i sit første indkomstår gælder, at hvis denne indkomstperiode endnu ikke er påbegyndt af det eksisterende selskab, gælder at sambeskatning først indtræder med virkning fra det nystiftede selskabs første indkomstår jf. SEL § 10, stk. 5, 4. pkt. Denne regel er til for at sikre, at der ikke sker overspringning af nogle indkomstår, samtidig med at der ikke opstår dobbelt indkomstår.

Udover indkomståret gælder det efter ÅRL § 15, stk. 5, at moderselskaber og datterselskaber skal sikre sig, at disse anvender samme regnskabsår. Denne regel gælder som udgangspunkt, medmindre der er forhold, som ikke kan påvirkes af moderselskabet eller datterselskabet, der gør, at det ikke er muligt at omlægge regnskabsåret.

På baggrund heraf vil moderselskab og datterselskab derfor som udgangspunkt både dele samme indkomstår og samme regnskabsår.

⁵⁰ Skattelovsamling med noter 2018/2 Karnov Group Denmark A/S

⁵¹ Den juridiske vejledning 2019-2 C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår

Når der sker omlægning af regnskabsår, således at der er sammenfald mellem administrationsselskab og datterselskab, gælder det, at omlægningsperioden som udgangspunkt ikke må overstige 12 måneder. Hvis det bliver nødvendigt, kan der dispenseres fra dette således, at omlægningsperioden kan udgøre 18 måneder. Dette gør sig gældende, når der er tale om etablering af koncernforhold, etablering af deltagelse i fælles ledelse over en anden virksomhed samt fusion. Det er en forudsætning, at etableringen sker i omlægningsperioden⁵². Ved omlægning af regnskabsåret skal anmeldelsen være modtaget hos Erhvervsstyrelsen senest 5 måneder efter udløbet af det regnskabsår, som ændringen ønskes anvendt for, dog max 5 måneder efter omlægningsperioden jf. ÅRL § 15, stk. 4. I modsætning til omlægning af regnskabsår kan en omlægning af indkomstår under særlige omstændigheder maksimalt udgøre 24 måneder minus en dag. Det vil sige fra den 2. april 2017 til den 31. marts 2019. Såfremt der sker omlægning af indkomstår efter denne regel, vil der selskabsretligt være tale om 2 regnskabsår, da der ikke selskabsretligt kan gives samme tilladelse.

Der gives her tilladelse til dette, da der ved en forlængelse af indkomstår over 1. april vil blive oversprunget et indkomstår, samtidig med en forkortelse vil medføre, at der opstår to indkomstår med samme nummer.

Når et selskab opkøber et andet og der opstår koncernforbindelse imellem selskaberne, skal der dermed foretages en obligatorisk omlægning af indkomstår og regnskabsår, således at datterselskabets regnskabs- og indkomstår følger administrationsselskabet, medmindre undtagelsen ovenfor er opfyldt. Ved omlægning heraf bliver der skelnet med delindkomstopgørelser til opgørelse af selskabets skattepligtige indkomst samt sambeskatningsindkomster.

Datterselskabet står selv for at indberette selvangivelse og afregne skatterne for delindkomstopgørelsen samt at fremføre et eventuelt underskud. Et eventuelt underskud bliver et særunderskud, som kun kan anvendes af datterselskabet. Perioden, der vedrører sambeskatningsindkomsten, er administrationsselskabet ansvarlig for at indberette samt afregne selskabsskatten for og fremføre eventuelt underskud, det underskud der opstår i den periode, hvor på selskaberne er sambeskattet. Et sådant underskud kan udnyttes af alle i sambeskatningskredsen.

⁵² Erhvervsstyrelsen vedrørende omlægning af regnskaber

Den omlægning, der skal foretages af indkomståret, kræver ikke tilladelse fra skattemyndighederne, men omlægning af regnskabsår, kræver en godkendelse på generalforsamlingen for datterselskabet, da der er her tale om en vedtægtsændring, som efter godkendelsen på generalforsamlingen skal indberettes til Erhvervsstyrelsen.

3.3.11.2 Omlægning af indkomstår/regnskabsår

Ved omlægning af indkomstår og regnskabsår i forbindelse med sambeskatning og nyopstået koncernforbindelse er der en række forhold, der skal være opfyldt.

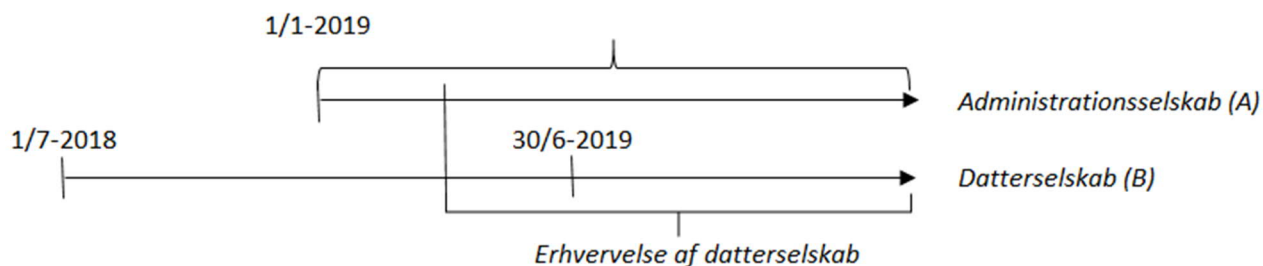
- Det nye indkomstår skal have samme slutdato som indkomståret for administrationsselskabet, da det, som tidligere nævnt, er et krav, at datterselskabet og administrationsselskabet har samme indkomstår.
- For de selskaber, der skal følge ÅRL § 15, stk. 5, er det ligeledes et krav, at regnskabsåret skal have samme slutdato som administrationsselskabet. Her betyder det, at regnskabsår og indkomstår vil være ens.
- Alle indkomstår skal delbeskattes jf. SEL § 10, stk. 2, 2. pkt. I forbindelse med omlægning af regnskabsår, skal man sikre, at omlægningen sker, så alle indkomstår kommer til beskatning jf. SEL § 10, stk. 1, 6. Dermed må intet indkomstår dubleres eller overspringes. Hvis administrationsselskabet er i gang med et andet indkomstår end datterselskabet, kan der først ske samlet indkomstopgørelse fra den dag, koncernforholdet etableres. Tidligere perioder skal indberettes for sig selv som en delindkomstopgørelse.

Til fastlæggelse af hvordan der i praksis foretages omlægning af indkomstår, har vi taget udgangspunkt i modellen fra Bilag 2, udarbejdet af Kenny Madsen og Elan Schapiro. Modellen giver et samlet overblik over, hvordan et indkomstår omlægges i forskellige scenarier, der kan være mellem datterselskabet og administrationsselskabet. Sammen med modellen har vi valgt at tage udgangspunkt i nogle eksempler på, hvordan man rent teknisk forestår behandling af omlægning af indkomstår i de forskellige situationer.

3.3.11.3 Forlængelse af indkomstår

Eksempel 1 forlængelse af indkomstår – samme indkomstår.

- Selskab A's indkomstår følger kalenderåret
- Selskab A erhverver selskab B 1. maj 2019.
- Selskab B's indkomstår følger 1. juli 2018 til 30. juni 2019

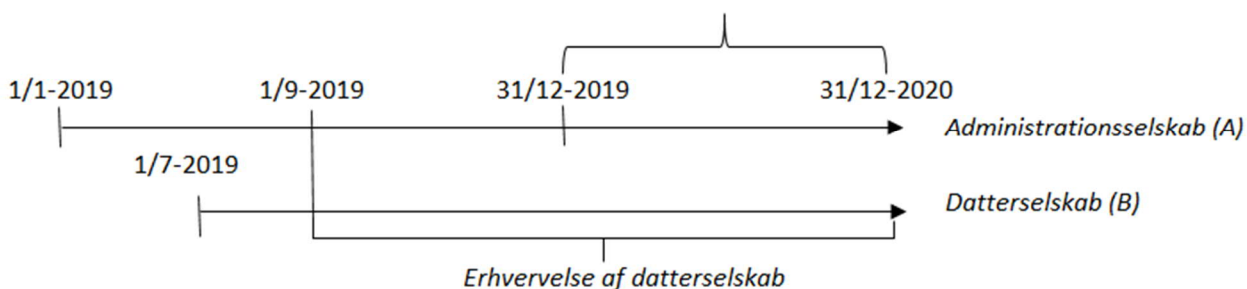


Figur 9 - Kilde: Artikel "Status på sambeskatningsreglerne" af Elan Schapiro og Kenny Madsen samt den juridiske vejledning 2019-2 C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår

I ovenstående eksempel etableres der koncernforbindelse mellem Selskab A og B den 1. maj 2019. Dette betyder, at de to selskaber befinder sig inden for samme indkomstår. Ved etableringen af koncernforbindelsen er indkomståret 2019 endnu ikke afsluttet for Selskab B, så for at få omlagt indkomståret, således at de to selskabers indkomstår vil være sammenfaldende, skal der ske en forlængelse af Selskab B's indkomstår, således at dette løber fra 1 juli 2018 til 31. december 2019. Rent teknisk betyder dette, at selskab B får to delperioder, der skal selvangives. Den første periode kommer til at løbe fra 1/7-2018 til 30/4-2019, som er før etableringen af koncernforholdet. Denne skal indberettes særskilt af selskab B, som her selv vil stå for afregning af den selskabsskat, der bliver udløst for denne periode. Den anden periode løber fra 1/5-2019 frem til 31/12-2019. Denne periode sammenlægges med hele indkomstperioden for Selskab A, som udgør 1/1-2019 til og med 31/12-2019. Selskab A står for indberetningen og afregning af skatterne for denne periode.

Eksempel 2 forlængelse af indkomstår – hver sit indkomstår:

- Selskab A's indkomstår følger kalenderåret
- Selskab A erhverver selskab B 1. september 2019
- Selskab B's indkomstår følger 1. juli 2019 til 30. juni 2020



Figur 10 - Kilde: Artikel "Status på sambeskatningsreglerne" af Elan Schapiro og Kenny Madsen samt den juridiske vejledning C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår.

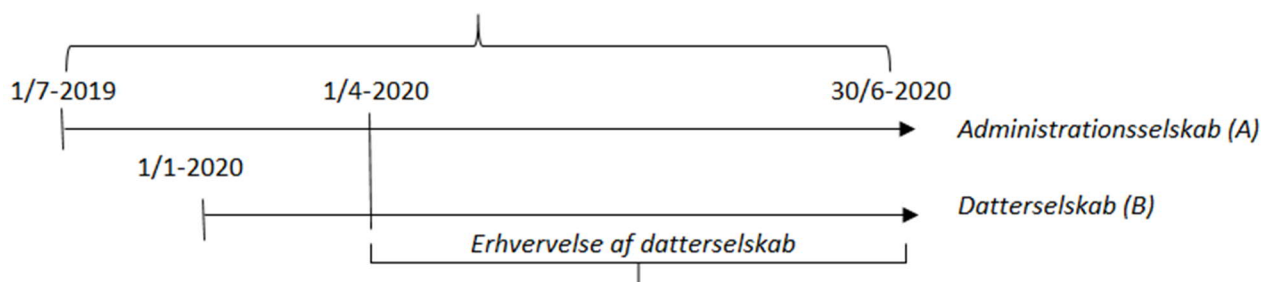
I eksempel 2 etableres der koncernforbindelse mellem selskab A og selskab B den 1. september 2019. Ved etableringen af koncernforbindelsen befinder selskab A sig i indkomståret 2019, hvorimod selskab B befinder sig i indkomståret 2020. Det vil sige, at i dette tilfælde, hvor 2019 indkomståret er afsluttet for selskab B, står denne her selv for indberetning af selskabsselvangivelsen 2019 og afregning af skatterne for denne periode overfor skattevæsenet. Dette betyder, at etableringen af koncernforbindelsen imellem de to selskaber her først får virkning for indkomståret 2020 på trods af, at koncernforholdet er etableret 1. september 2019.

I forhold til omlægningsperioden, ville denne ske således, at indkomståret 2020 for selskab B omlægges til en 18 måneders periode, og vil dermed løbe fra 1/7-2019 til 31/12-2020, således at denne har samme afslutningsdato som selskab A (administrationsselskabet). Ligesom i ovenstående tilfælde vil selskab B her selv være ansvarlig for at indberette selvangivelse og afregning af skatterne overfor skattevæsenet for perioden der hedder 1/7-2019 til 31/8-2019 (indkomståret 2020), hvor den anden periode 1/9-2019 til 31/12-2020 vil blive indberettet sammen med administrationsselskabet, hvis indkomstår løber fra 1/1-2020 til 31/12-2020, administrationsselskabet vil være ansvarlig for indberetning af selvangivelser og afregning af skatterne mellem de koncernforbundne selskaber og skattevæsenet.

3.3.11.4 Forkortelse af indkomstår

Eksempel 3 forkortelse af datterselskabs indkomstår:

- Selskab A's indkomstår følger 1. juli 2019 til 30. juni 2020
- Selskab A erhverver selskab B 1. april 2020
- Selskab B's indkomstår følger kalenderåret



Figur 11 - Kilde: Artikel "Status på sambeskatningsreglerne" af Elan Scharpio og Kenny Madsen samt den juridiske vejledning 2019-2 C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår.

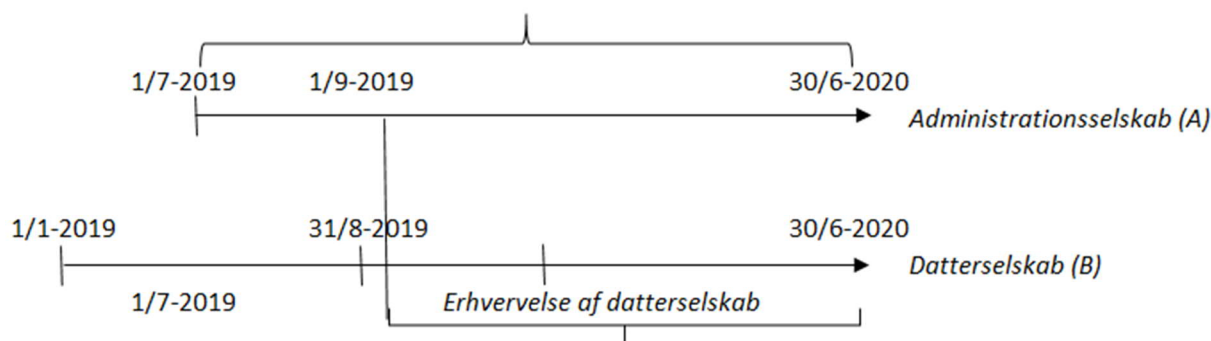
I eksempel 3 erhverver selskab A selskab B den 1. april 2020. På datoen for erhvervelsen befinder de to selskaber sig i samme indkomstår. Sambeskatningsforholdet mellem de to selskaber indtræder i indkomståret 2020 ved erhvervelsen pr. 1. april 2020. For at opnå samme indkomstår, skal datterselskabet forkorte sit indkomstår, således det kommer til at afslutte på samme dato som administrationsselskabet. Datterselskabets indkomstår kommer dermed til at hedde 1/1-2020 til 30/6-2020. Dette kommer til at bestå af to delperioder, den første som hedder 1/1-2020 til 31/3-2020, denne periode skal særbeskattes, og her er datterselskabet selv ansvarlig for indberetning og afregning af skatter til skattevæsenet. Den næste periode som udgør 1/4-2020 til 30/6-2020, medtages i sambeskatningsindkomsten for administrationsselskabet for perioden 1/7-2019 til 30/6-2020. Her er det administrationsselskabet som er ansvarlig for indberetning af indkomsterne samt afregning af skatterne til skattevæsenet.

3.3.11.5 Afslutning af indkomstår

Eksempel 4 – afslutning af indkomstår

- Selskab A's indkomstår følger 1. juli 2019 til 30. juni 2020
- Selskab A erhverver selskab B 1. september 2019

- Selskab B's indkomstår følger kalenderåret



Figur 12 - Kilde: Artikel "Status på sambeskatningsreglerne" af Elan Scharpio og Kenny Madsen samt den juridiske vejledning 2019-2 C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår.

I ovenstående eksempel befinder administrationsselskabet sig i indkomstår 2020. Det erhvervede selskab B, som er erhvervet den 1. september 2019, befinder sig i indkomstår 2019. Såfremt man valgte som i ovenstående eksempler at forlænge indkomståret for selskab B, således at dette fik samme afslutning som selskab A, ville man enten komme til at overspringe indkomstår 2019 eller 2020 for selskab B. Derfor skal der ske afslutning af indkomstår for selskab B pr. 31. august 2019. Det vil sige at selskab B får en delperiode som hedder 1/1-2019 til 31/8-2019. Denne vil selskab B selv står for at indberette og for at afregne skatten for perioden, som udgør indkomståret 2019 for selskab B.

Den næste periode for selskab B's vedkommende vil hedde 1/9-2019 til 30/6-2020. Denne skal indberettes i sambeskatningsindkomsten sammen med selskab A for perioden 1/7-2019 til 30/6-2020 indkomståret 2020, for begge selskaber. Da selskab A udgør administrationsselskabet er dette ansvarlig for indberetning af indkomsten samt afregning af skatter for indkomståret 2020 for hele sambeskatningskredsen.

3.3.12 Fordeling af skatterne imellem selskaberne

Administrationsselskabet, der udgør det øverste selskab i sambeskatningskredsen, er den enhed, som har afregningsforpligtelsen over for Skattestyrelsen. Det vil sige, at det er administrationsselskabet, der står for indbetaling af den samlede indkomstskat inkl. restskat, tillæg

og renter, samt acontoskat ⁵³ for hele sambeskatningsenheden. Det er ligeledes hertil Skattestyrelsen foretager eventuel udbetaling af overskydende skat og godtgørelse for sambeskatningskredsen jf. SEL § 31, stk. 6, 8 pkt.⁵⁴.

Den samlede skattebetaling i sambeskatningskredsen opgøres på baggrund af den indberettede indkomst for sambeskatningskredsen hos administrationsselskabet jf. SEL § 29 B, stk. 2.

Da det er administrationsselskabet, der står for afregningen af skatterne, har administrationsselskabet en forpligtelse til at godtgøre skatterne for udnyttede af eventuelle underskud i sambeskatningskredsen til selskaber og faste driftssteder.

Administrationsselskabet står for at indkræve de skyldige skatter af selskaber med overskud, der har stillet underskud til disposition for de overskudsgivende selskaber, således at de indkræver pengene til at afregne skatten overfor skattemyndighederne og underskudsselskaber jf. ovenfor, hvilket de underliggende selskaber har forpligtet sig til at afregne overfor administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 8, pkt. 2 og 5. De underliggende selskaber er forpligtet til at afregne beløbet for både indkomstskatter og acontoskatter til administrationsselskabet senest på dagen for rettidig skattebetaling, som er den 20/11 for indkomstskatter jf. SEL §§ 30 A og 29 A.

3.4.Territorialprincippet

Frem til 6. juni 2005 ved indførsel af lov nr. 426 ⁵⁵ havde der tidligere været anvendt et globalpuljeprincip i forbindelse med opgørelse af indkomsten inden for sambeskatningsområdet. Globalpuljeprincippet gjorde, man tidligere selv kunne vælge hvilke indkomster der skulle medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Man kunne derfor selv vælge om hvorvidt et udenlandsk underskudsgivende selskab skulle indgå i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, for at nedbringe den danske indkomst, og herudover vælge at holde et andet overskudsgivende udenlandsk selskab udenfor, for at minimere skattebetalingen i Danmark. Dette ønskede Folketinget imidlertid at sikre sig imod, hvorfor man indførte lov nr. 426, som betød, at man gik fra globalpuljeprincippet til territorialprincippet. Med indførsel af territorialprincippet blev det vedtaget, at kun indkomster og tab fra Danmark skulle medregnes ved opgørelsen af

⁵³ SEL § 29 A-D

⁵⁴ Kilde: Bekendtgørelse af selskabsskatteloven, LBK nr 1164 af 06/09/2016

⁵⁵ C.D.2.3.1 Territorialprincippet – SEL § 8, stk. 2

sambeskatningsindkomsten. Såfremt man ønskede at medtage indkomster og tab fra en udenlandsk enhed, skulle der vælges international sambeskatning, hvor denne ville gælde for alle udenlandske enheder, hvorfor det ikke ville være muligt længere kun at medregne en enhed med negativt resultat for at minimere skattebetalingen.

Som tidligere nævnt skal international sambeskatning tilvælges, og når man har foretaget tilvalget, vil sambeskatningskredsen være bundet heraf i 10 år. Ligeledes anvendes territorialprincippet heller ikke udelukkende, hvis der har været et frafald i beskatningsretten i henhold til en DBO eller international aftale. Her afstår kildelandet beskatningsretten i henhold til en aftale med Danmark, hvorfor en eventuel indtægt eller tab, skal opgøres sammen med sambeskatningsindkomsten for koncernen.

3.5 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel at introducere og gennemgå koncernbegrebet i skatteretlig sammenhæng, samt en redegørelse af den danske lovgivning vedrørende national sambeskatning. I gennemgangen har vi anvendt illustrationer, som vi har forsøgt at opnå en bedre forståelse hos læseren.

Indledningsvis i kapitlet har vi foretaget en redegørelse for den historiske udvikling inden for den danske sambeskatning. Efter indførelse af lov nr. 426 den 6. juni 2005 med virkning fra indkomståret 2005, gik man fra frivillig national sambeskatning til det der i dag er kendt som tvungen national sambeskatning. Dette betød, at så snart der var koncernforbindelse⁵⁶ og bestemmende indflydelse mellem flere selskaber, skal det øverste selskab udpeges som administrationsselskab og der skal foretages en sambeskatning af årets resultat⁵⁷ mellem alle enhederne, hvor alle indkomsterne lægges sammen og opgøres som en sambeskatningsindkomst. Sambeskatningsindkomsten består således af de skattepligtige indkomster for samtlige selskaber i sambeskatningskredsen, positive som negative, også hvor der kun er tale om delvist ejede datterselskaber.

⁵⁶ SEL § 31, stk. 1

⁵⁷ SEL §§ 1 og 2

Spørgsmålet om hvorvidt der er tale om koncernforbindelse, besvares med, at når moderselskabet har bestemmende indflydelse over det/de underliggende selskaber⁵⁸, er det således ikke ejerskab, men den bestemmende indflydelse, der er afgørende. Dette er ligeledes reguleret i selskabsskatteloven. Der er ikke nødvendigvis bestemmende indflydelse fordi man ejer den største andel af selskabet, hvis stemmeforholdet ikke svarer til ejerandelen.

Under sambeskatning indgår som beskrevet sambeskatningskredsens indkomster, ligesom eventuelle underskud fra tidligere år skal behandles. Der er nogle regler for i hvilken rækkefølge disse underskud skal anvendes. Hvordan sambeskatningsindkomsten opgøres samt regler vedrørende underskudsanvendelse og underskudsbegrænsning jf. SEL § 12.

Endelig reguleres lovens § 31 ligeledes opgørelsen af sambeskatningsindkomsten ved delårsperioder og administrationsselskabets rolle i sambeskatningskredsen samt hæftelsesreglerne mellem de selskaber, der indgår i sambeskatningen.

Selvom der er tale om et delvist ejet selskab, hvor der sker underskudsanvendelse i sambeskatningskredsen, er dette en fordel for det delvist ejede selskab. Fremfor at fremføre underskuddet, opnår selskabet en likviditetsfordel, ved at de øvrige selskaber i kredsen anvender underskuddet, da der sker godtgørelse af administrationsselskabet for skatteværdien af det anvendte underskud. Derfor er det en fordel med den nationale sambeskatning, da den betalte skat aldrig kan blive højere end summen af de enkelte selskabers skat.

4. International sambeskatning

4.1 Indledning

Reglerne for international sambeskatning behandles i SEL § 31 A. Ifølge loven kan moderselskabet vælge at lade udenlandske koncernforbundne selskaber indgå i sambeskatningskredsen. Valg om international sambeskatning skal træffes i forbindelse med rettidig indsendelse af selvangivelsen

⁵⁸ SEL § 31 C

for det første indkomstår, hvor international sambeskatning vælges. Det gælder ifølge paragraffen, at såfremt international sambeskatning vælges, skal denne gælde for alle udenlandske koncernforbundne selskaber. Det er således ikke muligt at vælge ud fra at skatteoptimering, hvilke datterselskaber, der skal indgå i sambeskatningen⁵⁹.

I modsætning til den nationale sambeskatning, er den internationale sambeskatning frivillig. Det er et krav, at alle udenlandske enheder indgår, såfremt man vælger international sambeskatning, er man bundet af denne i 10 år⁶⁰. Ved udløb af den 10-årige periode, kan der vælges sambeskatning for en ny 10-årig periode⁶¹.

Det er muligt for et moderselskab at tilvælge international sambeskatning, selvom der ikke foreligger national sambeskatning⁶². Det er her tilstrækkeligt, at der indgår et dansk selskab, et fast driftssted i Danmark eller en fast ejendom i Danmark.

Den internationale sambeskatningskreds opgøres efter globalpuljeprincippet. Det vil sige, at denne omfatter kredsen af underliggende selskaber, som de danske koncernselskaber har bestemmende indflydelse over, samt de overliggende selskaber, som udøver bestemmende indflydelse på de danske selskaber og andre selskaber, som disse overliggende selskaber udøver bestemmende indflydelse på. Det er dermed kun koncernforbundne selskaber omfattet af SEL § 31 C, som kan blive omfattet af sambeskatningsreglerne.

Sambeskatningsindkomsten opgøres ved international sambeskatning efter samme principper som ved national sambeskatning, da der ved valg af international sambeskatning er tale om et tilvalg.

Den skattepligtige indkomst for det udenlandske selskab ved international sambeskatning skal opgøres efter de samme regler og undtagelser, der gælder for danske sambeskattede selskaber. Det er administrationsselskabet opgave at sørge for, at der for den udenlandske enhed foreligger en bogføring, der gør det muligt at foretage en dansk indkomstopgørelse, når indkomsten skal medtages i sambeskatningsindkomsten. Det er skatterådet, som fastsætter, hvilke oplysninger der har betydning for skatteansættelsen og skatteberegningen, som sambeskatningsselveangivelsen skal indeholde, samt hvilke oplysninger, der skal kunne fremlægges på anmodning⁶³.

⁵⁹ SEL § 31 A, stk. 1, 1. pkt.

⁶⁰ SEL § 31 A, stk. 3, 3. pkt.

⁶¹ SEL § 31 A, stk. 3, 3-4. pkt.

⁶² SEL § 31 A, stk. 1, 4. pkt.

⁶³ SEL § 31 B, stk. 1.

Såfremt det ikke er muligt, at få tilrettelagt bogføringen på en sådan måde, er der to muligheder for administrationsselskabet at tage i brug:

1. Den internationale sambeskatning fortsætter, hvor der foretages skønsmæssig ansættelse af den udenlandske indkomst.
2. Den internationale sambeskatnings afbrydes af skatterådet⁶⁴. Såfremt den afbrydes, vil det medføre fuld genbeskatning af alle genbeskatningssaldi i koncernen.⁶⁵

4.2 Underskud

Hvis der i sambeskatningskredsen anvendes underskud fra et udenlandsk selskab, påhviler der det danske selskab, som udnytter det udenlandske underskud, en forpligtelse til at tilbagebetale skatteværdien af det udnyttede underskud til administrationsselskabet⁶⁶. Afregningen skal ske overfor administrationsselskabet, da dette er gjort til skattesubjekt for eventuelle genbeskatningsbeløb ved tilvalg af international sambeskatning. Administrationsselskabet står som ved national sambeskatning for at afregne den samlede indkomstskat overfor skattevæsenet, både skatten der påhviler de danske og udenlandske selskaber. Datterselskaberne i udlandet kan vælge at forpligte sig til at afregne et beløb svarende til den yderligere danske skat for administrationsselskabet. Der skal dog tages stilling til, om dette vil medføre en u hensigtsmæssig skattemæssig position for det udenlandske selskab i deres hjemland.

4.3 Genbeskatning

Ved anvendelse af reglerne om international sambeskatning skal der ske genbeskatning af eventuelle genbeskatningssaldi, såfremt international sambeskatning ophører.

Ved ordinær genbeskatning forstås, at administrationsselskabets indkomst forhøjes for det indkomstår, hvor international sambeskatning ophører. Der sker genbeskatning med beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab har opnået ved ophør af virksomhed eller salg til handelsværdi af aktiver og passiver.

⁶⁴ SEL § 31 B, stk. 3.

⁶⁵ SEL § 31 A, stk. 11.

⁶⁶ SEL § 31 A, stk. 6, 1. pkt.

Genbeskatning udløses, såfremt der ikke vælges international sambeskatning igen efter bindingsperiodens udløb, eller såfremt koncernforbindelsen afbrydes. Dette kan ske, hvis det udenlandske selskab sælges og koncernforbindelsen ophører eller fusioneres med et andet selskab. Grunden til at der skal ske ordinær genbeskatning skyldes, at man ønsker at ligestille en fortjeneste ved udtræden med afhændelse som f.eks. likvidation.

Udover ordinær genbeskatning kan der ligeledes ske fuld genbeskatning. Fuld genbeskatning indtræder, såfremt den internationale sambeskatning afbrydes før bindingsperiodens udløb⁶⁷.

4.4 Delkonklusion

Formålet med kapitlet var at give læseren en beskrivelse, af hvorledes international sambeskatning fungerer. Vi har i vores afgrænsning afgrænset os fra at behandle dybdegående International sambeskatning, dog er det et nødvendigt emne for at opnå en fuldstændig forståelse for vores problemformulering.

Vi har i kapitlet gennemgået, hvorledes International sambeskatning behandles i SEL § 31 A og B. Ordningen er et tilvalg, hvor en koncern kan vælge at lade sig sambeskatte med et udenlandsk datterselskab og eventuelle faste driftssteder herunder. Såfremt der vælges international sambeskatning, bliver koncernen bundet af valget i 10 år⁶⁸, ligesom det er et krav at alle udenlandske enheder under administrationsselskabet indgår i sambeskatningen, hvis der vælges international sambeskatning⁶⁹. Dog er der ikke nødvendigvis en forudsætning at der er tale om national sambeskatning, for at tilvælger international sambeskatning.

Det kan som udgangspunkt være svært at konkludere, hvorvidt det vil være en fordel eller ulempe for koncernen at vælge international sambeskatning. Dette beror blandt andet på fremtidsplanerne for den udenlandske enhed. Som udgangspunkt vil det være en fordel, såfremt alle de udenlandske enheder samlet giver underskud, hvorfor disse kan være med til at nedbringe sambeskatningsindkomsten, herunder er det vigtigt, at det er et endeligt underskud, hvor det ikke

⁶⁷ SEL § 31 A, stk. 11.

⁶⁸ SEL § 31 A, stk. 3, 3 pkt.

⁶⁹ SEL § 31 A, stk. 1, 1. pkt.

forventes, at nogle af de udenlandske enheder på et senere tidspunkt overskud. Derimod vil det tale imod, såfremt man har en formodning om, at et af datterselskaberne vil komme til at genere overskud på et tidspunkt, ligesom det heller ikke vil være en fordel, såfremt man ved, at der er forhold, der gør, at man vil afbryde den internationale sambeskatning indenfor den 10-årige bindingsperiode, da der i dette tilfælde vil ske fuld genbeskatning af alle koncernens genbeskatningssaldi.

Emnet international sambeskatning er som udgangspunkt kun behandlet kort i vores opgave, da vi har valgt at afgrænse os fra emnet, og dette bliver således kun berørt kort i forhold til, hvad der har relevans for forståelsen af vores opgave, da vi primært har fokus på national sambeskatning herunder faste driftssteder.

5. Definition af fast driftssted

Faste driftssteder behandles i SEL § 2, stk. 1, litra a. Denne paragraf skilter, at der påhviler skattepligt på selskaber/foreninger beliggende i udlandet, som udøver erhverv med fast driftssted her i landet. Det vil sige, at såfremt et moderselskab ejer et udenlandsk datterselskab, som udøver erhverv i Danmark gennem fast driftssted, er det faste driftssted skattepligtigt til Danmark, og en eventuel indtægt eller tab skal medtages i sambeskatningsindkomsten i Danmark.

I OECD's modeloverenskomst artikel 5 beskrives fortolkningen af fast driftssted. Fast driftssted gør sig gældende, når en erhvervsvirksomhed har indrettet sig sådan, at en del af dens virksomhed foregår i et andet land, end hvor virksomheden er hjemmehørende. Begrebet fast driftssted kan som regel medføre, at virksomheden udover i sit hjemmehørende land, bliver skattepligtigt af sin fortjeneste i det land, hvor det faste driftssted befinder sig jf. OECD's modeloverenskomst artikel 7. Der er en sammenhæng mellem de to artikler. Dog skal det nævnes, at der findes nogle undtagelser, hvor det ikke er alle aktiviteter i et land, som medfører, at landet har beskatningsretten til indkomsten⁷⁰.

⁷⁰ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.1 Generelt om fast driftssted

Som udgangspunkt kan der statueres fast driftssted efter reglen om fast forretningssted⁷¹ eller efter agentreglen⁷².

5.1 Fast forretningssted

Der er jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, tale om fast driftssted, når der forefindes et fast forretningssted, som en del af erhvervsvirksomheden udøves fra.

For at et fast forretningssted udgør et fast driftssted er der tre punkter der skal være opfyldt:

- Der skal eksistere et fast forretningssted
- Forretningsstedet skal være fast
- Virksomhedsudøvelsen skal foretages fra det faste forretningssted

Her skelnes mellem, at der skal være en kommerciel og geografisk sammenhæng. Ved kommerciel og geografisk sammenhæng menes, at hvis der flyttes mellem lokaliteter og grænser, kan det være svært at statuere fast forretningssted, ligesom at der skal være tale om, at de aktiviteter, der udføres fra det faste forretningssted, skal være af en vis varighed. Hvis denne har været under 6 måneder, er det ikke statueret fast driftssted. Til sidst for at der bliver tale om et fast driftssted, skal der udøves aktivitet fra forretningsstedet, et kontor eller adresse i sig selv er ikke nok til, at der bliver tale om et fast forretningssted⁷³.

Eksempler på fast forretningssted kan være:

- Et sted, hvorfra foretagende ledes
- En filial
- En fabrik
- Et værksted

⁷¹ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.2

⁷² Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.3

⁷³ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

Det har ingen betydning for disse, hvorvidt erhvervsvirksomheden ejer, låner, lejer eller på anden måde har rådighed over lokalerne. Disse vil stadig udgøre et fast forretningssted, når ovenstående 3 betingelser er opfyldt.

Som undtagelse hvor der ikke er tale om fast driftssted, selvom der foreligger fast forretningssted i et andet land, er, f.eks. hvis der er tale om, at der fra det faste forretningssted udøves aktivitet af hjælpende eller forbedrende karakter til hovedformålet med virksomheden jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.⁷⁴

Ligeledes er der undtagelser for bygge- og anlægsvirksomheder, hvor der skal være tale om en varighed på mere end 12 måneder, før definitionen fast driftssted finder anvendelse.⁷⁵ Det samme gør sig gældende, når der er tale om olieefterforskning og –indvinding, at her skal der være tale om, at varigheden skal være længere end hvad, der er aftalt i den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, for at der blive tale om et fast driftssted.⁷⁶

5.2 Repræsentant – fast forretningssted

Det er ikke kun fast forretningssted, der kan gøre, at der bliver tale om et fast driftssted. Dette kan også komme på tale, hvis reglerne i agentreglen er opfyldt. I henhold til agentreglen behøver der ikke at være et fast forretningssted i et andet land, det er blot nok, hvis der er tale om agenter, som er afhængige parter. Agenter ses som en, der repræsenterer selskabet i et andet land med henblik på salg/formidling af selskabets produkter.

Jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5, er en agent en person, som handler på erhvervsvirksomhedens vegne og sædvanligvis indgår aftaler eller udøver den afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige ændringer.⁷⁷

Det vil sige, at såfremt der er en repræsentant, der handler på selskabets vegne, er dette nok til at statuere fast driftssted.

Udover ovenstående er det en betingelse, at de aftaler der indgås:

⁷⁴ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.2.2 Undtagelse: hjælpe og forberedelsesaktivitet

⁷⁵ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.2.3 Bygge- og anlægsvirksomhed

⁷⁶ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.2.4 (dansk) undtagelse for olieefterforskning og –indvinding

⁷⁷ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.3 Agentreglen

- er i foretagendets navn, eller
- vedrører overdragelse af ejendomsretten til eller overdragelse af retten til at bruge aktiver, der ejes af foretagendet eller som foretagendet har ret til at bruge, eller
- vedrører levering af serviceydelser for foretagendet

Når man ser på agentreglen, er det afgørende ikke, hvis navn agenten arbejder i, men hvem agenten arbejder på vegne af.

Dermed bliver der, når der er en agent, der agerer i et andet land end foretagendet er hjemmehørende, tale om fast driftssted, selvom virksomheden ikke udøver sin aktivitet fra et fast forretningssted i det pågældende land.

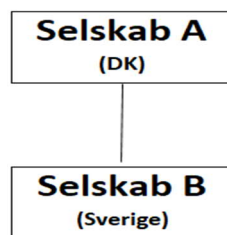
Undtagelsen hertil vil være, hvis foretagendet selv havde kunnet foretage aktiviteterne i det pågældende land, uden der var tale om et fast driftssted, så vil en agent også kunne foretage det på vegne af foretagendet, uden der vil blive tale om fast driftssted, se ovenstående undtagelser.

En undtagelse til agentreglen er, at hvis aktiviteten udføres af en uafhængig agent, vil der ikke være tale om fast forretningssted, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 6. Her er det vigtigt, at den uafhængige agent holder sig indenfor rammerne af, hvad det vil sige at være uafhængig, ellers vil der alligevel være tale om fast driftssted som ovenstående ved en afhængig agent.⁷⁸

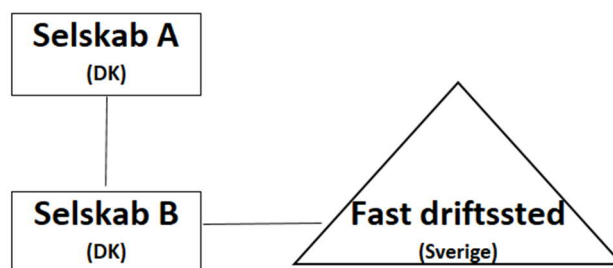
5.3 Fast driftssted indenfor koncerner

Såfremt et selskab, der er ejet af et andet selskab, der er beliggende eller har fast driftssted i et andet land, er dette ikke ensbetydende med, at det selskab, der ejer selskabet, har fast driftssted i det andet land.

⁷⁸ Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.8.2.2.5.3 Agentreglen



I ovenstående eksempel medfører ejerskabet af selskab B ikke, at selskab A har fast forretningssted i Sverige.



I eksemplet ejer selskab A selskab B, både selskab A og selskab B er hjemmehørende i Danmark. Selskab B har et fast driftssted, som er hjemmehørende i Sverige. Selvom selskab B ejes 100 % af selskab A, betyder det ikke, at selskab A også har fast driftssted i Sverige.

Ligesom hvis det faste driftssted havde været i selskab A, ville dette heller ikke betyde, at selskab B havde fast driftssted i Sverige.

5.4 Sambeskatning faste driftssteder

Ved indførelsen af lov nr. 426 af 6 juni 2005 i Danmark blev konsekvensen, at man gik fra globalpuljeprincippet til territorialprincippet jf. SEL § 8, stk. 2. Ændringen af dette begrundes, at man ønskede at sikre sig mod, at danske selskaber kunne udnytte underskud fra faste driftssteder eller ejendomme i udlandet til at nedbringe deres danske skattepligtige indkomst. Indkomster og fradrag fra faste driftssteder og ejendomme skulle henføres til det land de vedrører og beskattes efter de da gældende regler der.

Jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt. gælder det, at de selskaber, der er omfattet af loven, ikke foretager indregning i den skattepligtige indkomst af indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom som er beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller Grønland.

Til loven er der udarbejdet seks undtagelser, hvor man alligevel kan vælge at indregne indtægter og udgifter fra det faste driftssted i den skattepligtige indkomst.

- U 1: Såfremt selskabet eller koncernselskabet til vælger international sambeskatning efter SEL § 31A, finder SEL § 8, stk. 2, 1. pkt. ikke anvendelse.
- U 2: Bestemmelsen i hovedreglen finder heller ikke anvendelse, hvis det kildeland hvor det faste driftssted eller den faste ejendom, er beliggende frafalder beskatningsretten jf. SEL § 8, stk. 2, 2. pkt., her er der tale om frafald i beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.
- U 3: Bestemmelsen finder ikke anvendelse på Skibs- og luftfartsvirksomhed, som er defineret i OECD's modeloverenskomst artikel 8. Denne siger, at det er Danmark og alene Danmark, der har beskatningsretten over en skibs- eller luftfartsvirksomhed hjemhørende i Danmark jf. SEL § 8, stk. 2, 3. pkt.
- U 4: Hvis et selskab er omfattet af hovedreglen, skal denne medregne sit faste driftssteds positive CFC-indkomst, forudsat betingelserne i SEL § 32 er opfyldt. Hermed beskattes selskabet af den positive CFC-indkomst, som hvis der havde været tale om et dansk datterselskab jf. SEL § 8, stk. 2, 4. pkt.
- U 5: Ved genanbringelse og geninvestering i henhold til EABL, skal et selskab, der afstår fast ejendom i udlandet, medregne den del af fortjenesten, der vedrører en fast ejendom i Danmark, når anskaffelsessummen er nedsat, jf. SEL § 8, stk. 2, 7. pkt.
- U 6: De selskaber, der er omfattet af hovedreglen, kan vælge at indregne indkomst fra faste driftssteder i udlandet, der er tilknyttet mobile borerigge efter SEL § 8, stk. 3, 1. pkt. Dog kan den negative indkomst ikke blive større end den positive indkomst de følgende år jf. SEL § 8, stk. 3, 2. pkt.

5.5 Dansk selskab – udenlandsk fast driftssted

I tilfælde hvor der i sambeskatningskredsen er et dansk datterselskab, som har et udenlandsk fast driftssted, indgår indtægter og udgifter fra dette ikke i sambeskatningsindkomsten. Dette holdes

udenfor den nationale sambeskatning, og bliver som udgangspunkt skattepligtig til det land, det er etableret i. Der skal udarbejdes en lokal selvangivelse og der skal betales skat af overskuddet i det land det faste driftssted er hjemhørende i. Der er som tidligere nævnt imidlertid nogle uoverensstemmelser i forhold til den danske lovgivning og EU-retten. Hvor den danske lovgivning tidligere har nægtet fradrag for underskud af faste driftssteder i udlandet, også selvom der var tale om endelige underskud, der ikke længere kunne bruges i kildelandet, er EU-retten af en anden opfattelse. EU-retten mener, at dette er imod den frie etableringsfrihed, og mener således, at hvis der er tale om et endeligt underskud, der ikke kan anvendes i kildelandet, skal dette kunne fradrages i den danske sambeskatningsindkomst ⁷⁹ også selvom der ikke er tilvalgt international sambeskatning for det faste driftssted.

Hvis der derimod er valgt, at det faste driftssted skal indgå i sambeskatningskredsen og dermed er valgt international sambeskatning⁸⁰, er der henholdsvis skattepligt og fradrag for de indtægter og udgifter, der er i forbindelse med det faste driftssted. Her er der ikke alene tale om, at der kun er de endelige underskud, der giver fradrag, men denne indgår 100 % i sambeskatningsindkomsten på lige fod med de andre selskaber, der indgår på baggrund af den nationale sambeskatning. I tilfælde, hvor der er valgt international sambeskatning for det faste driftssted, er sambeskatningskredsen bundet heraf i 10 år⁸¹. Brugen af international sambeskatning skal, som tidligere nævnt, vælges i forbindelse med indgivelse af rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning vælges⁸². Administrationsselskabet står for at indkassere skatten og godtgøre skat af det eventuelt anvendt underskud i sambeskatningskredsen. De underskud, der anvendes fra det faste driftssted i udlandet, godtgøres med den del af skatten, som tilhører underskuddet, ligesom administrationsselskabet skal tilbagebetale en del af genbeskatningssaldoen fra det år, der ikke længere er valgt international sambeskatning, enten som ordinær genbeskatning eller fuld genbeskatning. Såfremt der er tilvalgt international sambeskatning og det faste driftssted ligeledes

⁷⁹ Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre lov

⁸⁰ SEL § 31 A

⁸¹ SEL § 31 A, stk. 3, pkt. 3

⁸² SEL § 31 A, stk. 3

er skattepligtig til kildelandet, godtgøres skatten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale.

Såfremt kildelandet afstår beskatningsretten fra det faste driftssted, vil dette være skattepligtig af deres indkomst til Danmark og indgå i sambeskatningen på lige fod med de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen.⁸³

5.6 Udenlandsk selskab – dansk fast driftssted

I sambeskatningssituationer, hvor der under et dansk selskab ligger et udenlandsk datterselskab, som har et fast driftssted beliggende i Danmark, er der tvungen national sambeskatning mellem det danske selskab og det faste driftssted i Danmark. Dette er også tilfældet, selvom det udenlandske datterselskab ikke indgår i sambeskatningskredsen, såfremt der ikke er tilvalgt international sambeskatning. I og med det faste driftssted er beliggende i Danmark og har indtægter og udgifter i Danmark, skal disse efter territorialprincippet medtages ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i Danmark. Det faste driftssted kan, ligesom det er skattepligtigt til Danmark af sin indkomst i Danmark, ligeledes være skattepligtig til kildelandet. I sådanne tilfælde vil det være en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller en international aftale, som afgør, hvilket land, der har beskatningsretten. Såfremt enheden både er skattepligtig til Danmark og til kildelandet, vil det faste driftssted blive godtgjort den betalte skat ved credit lempelse. Det vil sige, at indkomst eller underskud fra det faste driftssted i Danmark indregnes 100 % til den skattepligtige indkomst for sambeskatningskredsen⁸⁴. Derfor vil sambeskatningskredsen opnå fuldt fradrag for et eventuelt underskud, og blive beskattet af et overskud fra det faste driftssted. Underskud kan fremføres efter reglerne om underskudsfremførsel. Den betalte skat hos det faste driftssted, der vil blive godtgjort som credit lempelse, vil blive godtgjort af kildelandet, hvor moderselskabet er beliggende, for den betalte skat, hvor det faste driftssted er beliggende.

⁸³ SEL § 8, stk. 2, 2 pkt.

⁸⁴ SEL § 2, stk. 2 og KSL § 2, stk. 3

5.7 Dobbelt dip

5.7.1 indledning

I forhold til at modregne underskud fra faste driftssteder, er der i selskabsskatteloven lavet en regel, som skal forhindre, at faste driftssteder kan modregne deres underskud dobbelt, ved både at give fradrag i f.eks. den danske indkomst for et fast driftssted beliggende i udlandet, men også at denne giver fradrag i kildelandet⁸⁵. Jf. SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. kan underskud kun modregnes i andre selskabers indkomst i Danmark, såfremt reglerne i kildelandet, hvor det faste driftssted er hjemmehørende, medfører, at underskuddet ikke kan modregnes i kildelandet. Dette skal sikre, at der ikke opnås dobbelt fradrag for underskuddet, hvor denne både fradrages i kildelandet, og i den danske sambeskatningsindkomst, ligeledes hvis der er valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A, skal der kun opnås fradrag for underskuddet en gang i forbindelse med opgørelsen af indkomsten. Bestemmelsen i SEL §31 stk. 2, 2. pkt. er en direkte konsekvens af LL §5 G indført ved lov nr. 487 af 12. juni 1996. Vi vil gennemgå LL §5 G, da den danner grundlag fra SEL § 31, stk. 2. pkt.

5.7.2 Dobbelt dip

Dobbelt dip er en benævnelse, som betyder at et dansk koncernselskab ikke kan modregne et underskud i et andet koncernselskab via sambeskatningen, hvis samme underskud kan modregnes i det udenlandske moderselskabs skattepligtige indkomst, efter udenlandske sambeskatningsregler, jf. LL § 5 G. Bestemmelsen i LL § 5 G lyder som følge:

”Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kan ikke opnå fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat.

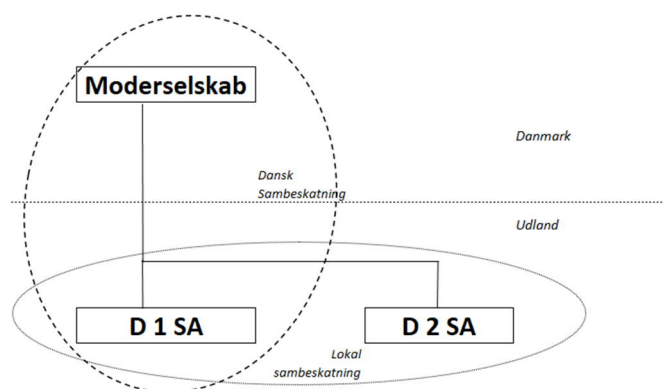
Stk. 2. Såfremt en skattepligtig i en kontrolleret transaktion, jf. skattekontrollovens kapitel 4, udlejer afskrivningsberettigede aktiver til en udenlandsk fysisk eller juridisk person og den udenlandske fysiske eller juridiske person efter udenlandske regler kan afskrive på samme aktiv, kan underskud fra sådan udlejning ikke fratrækkes i anden skattepligtig indkomst, men kan fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst fra samme udlejning i et senere indkomstår. Tilsvarende

⁸⁵ SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

gælder også for forskudsafskrivninger efter afskrivningsloven på aktiver, der udlejes efter færdiggørelsen eller leveringen.”

LL § 5 G er primært udformet som en værnsregel mod, at et koncernmoderselskab med datterselskaber i og uden for en sambeskatning kan udnytte sambeskatningsreglerne på en måde, hvorpå der dels kan ske fradrag for et udenlandsk selskabs udgifter i den danske sambeskatningsindkomst og dels muligheden for at overføre samme udgift til et koncernforbundet selskab, hvis indkomst ikke beskattes i Danmark, ligeledes den modsvarende indtægt alene placeres hos et udenlandsk selskab, derved opnå dobbelt fradrag fra samme udgift – så kaldt Double Dip. Værnsreglen blev indført ved lov nr. 487 af 12. juni 1996, og har virkning for indkomstår, der starter den 1. januar 1996 eller senere.

LL 5 G er vedtaget på et tidspunkt, hvor sambeskatningsreglerne muliggjorde, at et dansk moderselskab kunne udvælge de udenlandske datterselskaber, som skulle indgå i den danske sambeskatning. Ved de daværende regler har det været relativt nemt at foretage ”Cherry picking”, dvs. udvælge de selskaber, hvor udgiften fradrages 2 steder og holde det selskab hvor indtægten indregnes, udenfor.



Figur 13: Illustration af dobbelt dip

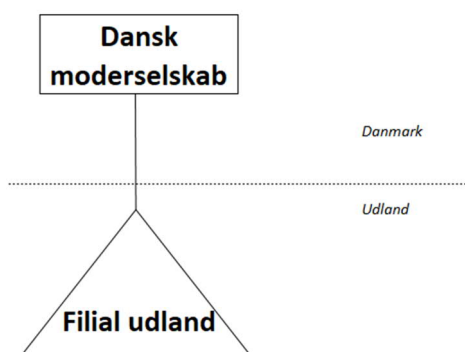
Efter ændringen af sambeskatningsreglerne i 2005, herunder indførelsen af International sambeskatning i henhold SEL § 31A blev denne mulighed væsentligt begrænset, idet alle

udenlandske koncernselskaber skal omfattes af den internationale sambeskatning, hvis denne mulighed vælges. Det betyder, at i langt de fleste tilfælde vil også det selskab, hvor indtægten er, blive beskattet i Danmark.

Ved indførelsen af international sambeskatning er anvendelsesområdet for LL § 5 G væsentligt mindsket. Dog kan bestemmelsen stadig finde anvendelse, hvis den danske koncerndefinition er mere snæver end en udenlandsk koncerndefinition.

Vi vil i de efterfølgende opstille eksempler for scenarier for Double Dip situationer som kan opstå

5.7.2 Eksempel dansk mor/datter – udenlandsk filial



Figur 14: Dansk moderselskab ejer udenlandsk filial

I følgende eksempel er der under administrationsselskabet et dansk mor-/datterselskab, der har en filial i Sverige. Dette betyder, at indkomsten ikke indgår i den tvungne nationale sambeskatning, og at Danmark som udgangspunkt ikke har beskatningsretten efter territorialprincippet⁸⁶. Såfremt kildelandet ikke beskatter indkomsten, vil denne dog alligevel være skattepligtig i Danmark og skulle medtages i sambeskatningsindkomsten⁸⁷. Reglerne om dobbelt dip er lavet for at undgå, at indkomster beskattes dobbelt og underskud giver dobbelt fradrag. Den danske koncern kan vælge, at den udenlandske filial skal indgå i sambeskatning med denne ved at vælge international sambeskatning til⁸⁸. Såfremt der vælges international sambeskatning og kildelandet har beskatningsretten, godtgøres den betalte skat i kildelandet efter credit lempelse.

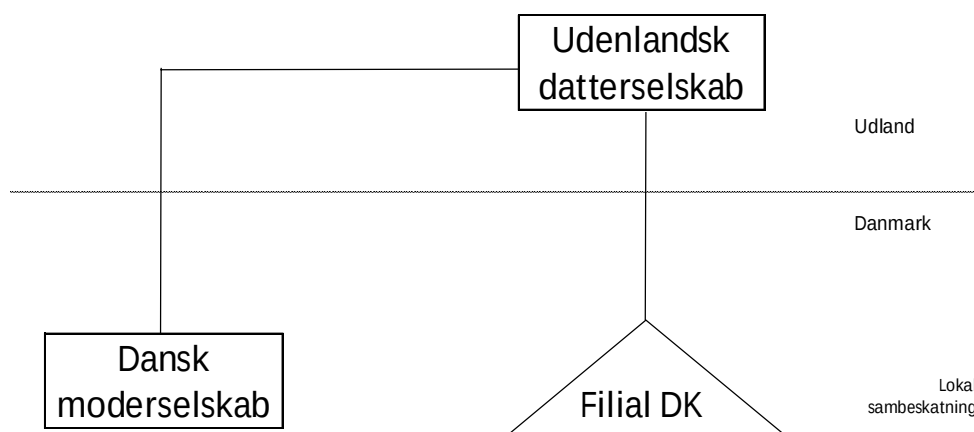
⁸⁶ SEL § 31, stk. 1

⁸⁷ SEL § 8, stk. 2, 2. pkt.

⁸⁸ SEL § 31 A

Hvis der ikke er valgt international sambeskatning og kildelandet ikke har afstået beskatningsretten, kan der alligevel opnå fradrag for årets underskud, hvis man vælger at lukke det faste driftssted ned, såfremt underskuddet ikke kan anvendes i kildelandet, kan den danske koncern opnå fradrag for underskud såfremt underskuddet ikke kan anvendes i kildelandet i ophørs året. Denne nye tilføjelse til bestemmelsen bliver omtalt i afsnit 6.1.2.

5.7.3 Eksempel dansk moderselskab, udenlandsk datter – dansk filial



Figur 15: Dansk moderselskab, udenlandsk Datterselskab ejer filial i Danmark

I dette eksempel er der tvungen national sambeskatning mellem den danske moder og den danske filial⁸⁹. Selvom den udenlandske datter ikke indgår i sambeskatningen, da denne ikke er dansk, indgår denne i koncernforbindelsen⁹⁰, og binder dermed den danske moder og danske filial sammen, hvorfor disse to skal sambeskattes. Derfor skal indkomsten fra den danske filial, selvom denne er en del af det svenske selskab, medregnes ved indkomstopgørelsen af den danske moder⁹¹, da Danmark har beskatningsretten efter territorialprincippet. Såfremt indkomsten fra den danske filial/faste driftssted også ses som skattepligtig i kildelandet, reguleres dette over jf. en DBO'er eller anden international aftale.

⁸⁹ SEL § 31 stk. 1

⁹⁰ SEL § 31 C

⁹¹ SEL § 31, stk. 2

5.8 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel var at beskrive de gældende regler inden for begrebet fast driftssted, samtidigt beskrives lovgivningens synspunkter for forskellige situationer inden for definitionen af fast driftssted.

Vi har i gennemgangen af dette kapitel defineret, hvordan faste driftssteder behandles i Selskabsskatteloven⁹². Det er en nødvendighed at definere hvor et selskab/filial har fast driftssted, således at selskabet/filialen skal indgå i den danske sambeskatning.

Faste driftssteder i Danmark, indgår i den tvungne nationale sambeskatning, selvom disse er ejet af en udenlandsk enhed. Et eventuelt overskud eller underskud indregnes med 100 % i sambeskatningsindkomsten⁹³. Det har tidligere været sådan, at faste driftssteder beliggende i udlandet kun ville kunne blive medtaget i sambeskatningsindkomsten, såfremt der var valgt, at denne skulle indgå i sambeskatning jf. reglerne om international sambeskatning⁹⁴.

Der findes i henhold til dansk lovgivning yderligere bestemmelser hvori indirekte ejede selskaber kan indgå i den nationale sambeskatning, det dobbelt dip regler.

Med den ovenstående gennemgang vurderes problemformuleringens underspørgsmål 3 være besvaret efter vores intention.

6. Danske Sambeskatningsregler kontra EU-ret

I den seneste periode har der løbende være større og større fokus fra EU-domstolens side om, at harmonisere de nationale regler i mellem EU-medlemslande. I sagens natur er det et meget komplekst område for lovgiverne i medlemslandene, at tilpasse deres lovgivning til de forskellige særlig love inden for EU, og dermed hvorledes beskatningskompetence fordeles. Heri indgår også, at når der skal tages hensyn til de individuelle aftalte dobbeltbeskatningens aftaler landene har indgået.

⁹² SEL § 2, stk. 1, litra a

⁹³ SEL § 2, stk. 2 og KSL § 2, stk. 3

⁹⁴ SEL § 31 A

Netop derfor har der været en del sager efterhånden, som tester skattelovene i EU-medlemslandene. Den mest opsigtvækkende dom, som medførte en del omtale var EU- dommen C-446/03 Marks & Spencer.

I domme blev det fra EU-rettens side fastslået, at selvom medlemslandene ikke havde pligt til at indfører EU-retten i deres nationale sambeskatningsregler, skulle medlemslandene i det omfang de havde regler om national sambeskatning, tillade fradrag for endelig tab i udenlandske faste driftssteder. Dog har dette ikke medført, at det danske Skatteministeriet har indført denne bestemmelse, idet det man fra Skatteministeriet side har anført, at sagen ikke omhandlet dansk ret, men britisk ret samt muligheden for, at opnå fradrag for tab er til stede, såfremt der var til valgt international sambeskatning.

6.1 EU-domme

Som følge af Skatteministeriet tilgang til EU-dommen C446/03 Marks & Spencer, har der været del kritik af ministeriets tilgang til området. Dette har medført, at der er forsøgt at teste lovteksten via EU-retten. Der er indtil videre afsagt 2 domme som har haft konsekvens for de danske nationale sambeskatningsregler.

- NN A/S C-28/17
- Bevola dommen C-650/16

6.1.1 NN A/S C-28/17

Sagens faktum kort fortalt omhandler selskabet NN A/S, som var det ultimative moderselskab i en dansk koncern. I koncernen var der 2 svenske datterselskaber, som hver havde en filial i Danmark, som skattemæssigt udgjort faste driftssteder i Danmark. De blev sammenlagt i forbindelse med en omstrukturering, således der nu var tale om en filial som havde fast driftssted i Danmark. I forbindelse med omstruktureringen, blev der overdraget goodwill fra den ene filial til den anden.

I henhold til de svenske skatteregler, er det ikke muligt at afskrive denne goodwill. Dette var ensbetydende med, at filialerne havde overskud, såfremt man opgjorde indkomsten efter svenske regler. I henhold til danske regler er det derimod muligt, at afskrive på goodwill. Såfremt indkomsten blev opgjort efter danske regler, ville der være underskud hos den ene filial.

Dette ville derved betyde, at i henhold til SEL § 31, stk. 2, skulle filialerne som udgangspunkt indgå i den danske obligatoriske sambeskatning, da både koncernforbundne danske selskaber og udenlandske koncernforbundne selskabers faste driftssteder og faste ejendomme her i landet jf. SEL §31 stk. 1.

Dette dog med den begrænsning, at underskuddet kunne indgå i sambeskatningen med respekt for double dip regler jf. SEL §31 stk. 2, 2.pkt. om at underskud ikke kan anvendes 2 gange.

EU-domstolen undersøgte om SEL § 31 stk. 2, 2. pkt. var i henhold til artikel 49 TEUF-bestemmelse om etableringsfrihed, idet en dansk koncern med udelukkende danske selskaber ikke ville falde ind over begrænsningsreglerne jf. SEL §31 stk. 2, 2. pkt. Her vurderede EU-domstolen at der var tale om en forskelsbehandling, i forhold til hvis der indgik et udenlandsk selskab, at dette var underlagt begrænsningsreglerne. Herudover så EU-domstolen også på, at sammenligneligheden skulle vurderes i SEL § 31 stk. 2, 2. pkt., da formålet i bestemmelsen var netop at undgå double dip. Her vurderede EU-domstolen, at der ikke var nogen problemstilling omkring double dip da filialen efter svenske regler udviste overskud.

EU-rettens dom i sagen blev, at der i denne sag var den problemstilling, at de danske regler var restriktive, men at hensynet til modvirke double dip, kunne være en begrundelse til den restriktive tilgang i lov teksten. Dog afsagde EU – retten at der ikke reglerne ikke overholdte proportionalitet princippet⁹⁵ i det omfang at der slet ikke var nogen double dip problemstilling idet jf. svenske regler var tale at filialen gav overskud.

Som konsekvens af denne dom har de danske Skattemyndigheder forsøgt at rette den danske lovgivning til således, at SEL §31 stk. 2, 2. pkt. ophæves pr. 1. januar 2020, i henhold til det vedtaget lovforslag Lov nr. 1726 af 27. december 2018. Dette medfører ikke nødvendigvis en undgåelse af double dip regler da SEL §§ 8C – 8E er værneregler for hybrid mismatch⁹⁶.

⁹⁵ Artikel Revison & Regnskab nr. 7 – Juli 2019

⁹⁶ Artikel Revison & Regnskab nr. 7 – Juli 2019

6.1.2 Bevola-dommen C-650/16

Sagens faktum et dansk selskab A/S Bevola, som ultimativt var ejet af Jens W. Trock, havde en finsk filial, som skattemæssig havde fast driftssted i Finland. Filialen har over en årrække være underskudsgivende og derfor blev filialen lukket i 2009, med en opgørelse af endelig tab. Bevola ønskede at fratrække tabet i den danske skattepligtige indkomst, som dog blev afvist af de danske skattemyndigheder. Begrundelsen var, at tabet var opstået hos et udenlandsk driftssted jf. SEL § 8 stk. 2. Da Bevola ikke har til valgt international sambeskatning, ville tabet ikke kunne fratrækkes. I denne sag mente skatteyderen, at der var tale om forskelsbehandling, da et dansk selskab med tilsvarende etablering her i landet ikke ville være begrænset for muligheden for at fratrække tabet.

EU-domstolen undersøgte om der kunne være anledning til forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, i de danske regler. Her påpegede EU-domstolen, at selvom SEL § 8 stk. 2, var et udtryk for at en forskelsbehandling, idet bestemmelsen kun vedrørte udenlandske driftssteder og faste ejendomme, så var det ikke altid et udtryk for en ufordelagtig behandling. Såfremt det udenlandske driftssted havde positiv indkomst, ville dette blive beskattet med en lavere skattesats, og derfor være fordelagtigt for skatteyderen. I denne sag var det dog ufordelagtigt, da bestemmelsen i SEL § 8 stk. 2, medførte en hindring for Bevola, at kunne fratrække tabet. Skatteministeriet havde redegjort for, at såfremt at selskabet havde til valgt International sambeskatning, ville der ingen hindring være for at udnytte tabet.

EU-domstolen udtalte på den baggrund, at da tilvalget af international sambeskatning medførte strenge forpligtelser for selskaberne, var der tale om forskelsbehandling. Af strenge forpligtelser redegjorte EU-domstolen for, at på baggrund af første forudsætning for International sambeskatning var, at alle koncernen indtægter, uanset om de hidrører fra selskabet, fra fast driftssteder eller fra faste ejendomme, der er beliggende i Danmark eller i et andet land, er selskabsskattepligtige i denne medlemsstat. Får det andet udgjorde bindingsperioden jf. SEL § 31 A udgjorde også en forskelsbehandling⁹⁷.

Herudover undersøgte EU-domstolen om SEL § 8, stk. 2, havde til formål del at undgå dobbeltbeskatning eller om underskud kunne medtages 2 gange, double dip. Dette fandt EU-domstolen ikke udgjorde en forskelsbehandling, da selskabet ikke befandt sig i en sammenlignede

⁹⁷ Jf. C-650/16, Bevola dommen præmis 27

situation, da der var tale om et udenlandsk fast driftssted⁹⁸. Dog tilføjede EU-domstolen, at så vidt der var tale om tab fra "et ikke-hjemmehørende fast driftssted, der havde indstillet al virksomhed, og hvis underskud ikke har kunnet og ikke længere kan fradrages i dets skattepligtige overskud i den medlemsstat, hvor det udøvede sin virksomhed", var situationen en anden. Da formålet i bestemmelsen SEL §8 stk. 2 var at undgå risikoen for double dip, et forhold der ikke var tilstede, når der var gjort endelig tab i udlandet. Herved ville et dansk selskab med et dansk fast driftssted og et dansk selskab med et udenlandsk fast driftssted befinde sig i objektivt samme situation⁹⁹.

I henhold til EU-domstolen vurdering vil når det er opgjort endelig tab, skatteevnen hos det selskab, som det faste driftssted tilhører, være påvirket på samme måde, uanset om det faste driftssteder beliggende i Danmark eller i udlandet, hvilket underbygges i henhold til EU-domstolen udtalelse omkring "skatteevneprincippet"¹⁰⁰. SEL § 8 stk. 2 var tilsigte, at sikre at beskatning af et selskab, der har et udenlandsk driftssted, er i overensstemmelse med skatteevne. Samlet set fandt EU-domstolen at der var tale om en forskelsbehandling, og derved i strid med Etableringsfriheden.

EU-domstolen gentog i henhold til Marks & Spencer dommen, at et tab skal anses for endeligt, når det selskab, som dette driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i den nævnte medlemsstat.

EU-dommen anførte således, at de danske regler ikke var sammenlignelige, da underskud mellem 2 danske selskaber kunne fradrages og i henhold til Bevola-dommen, hvor der var tale om et dansk selskab og udenlandsk driftssted, ikke kunne fradrages. Bevola dommen lagde endvidere op til, at det skulle være den nationale domstole som skulle bedømme om der var tale om et endeligt tab.

⁹⁸ Jf. C-650/16, Bevola dommen præmis 36-37

⁹⁹ Jf. C-650/16, Bevola dommen præmis 38

¹⁰⁰ Artikel Revision & Regnskab nr. 7 – Juli 2019

6.2 Status på området i forhold til uoverensstemmelse mellem EU-ret og national ret

På nuværende tidspunkt er det endnu ikke besluttet, hvordan uoverensstemmelserne mellem den nationale ret og EU-retten skal løses, således at disse bliver forenelige. Der er dermed endnu ikke vedtaget nogen lov på området, dog er der et udkast til et lovforslag, som vi har kunne indarbejde i vores opgave.

På nuværende tidspunkt ligges der op til, at en mulig løsning på problemet vil være at lave en "endelig tab-klausul"¹⁰¹, således at det bliver muligt for selskaber med fast driftssted i en medlemsstat at fradrage deres tab i deres nationale indkomst, såfremt der er tale om et endeligt tab. Bevisbyrden for at der er tale om et endeligt tab, vil ligge hos skatteyderen. På denne måde vil man sikre, at der ikke er brud på etableringsfriheden, således at et selskab stilles på samme måde, hvis der var tale om et nationalt dansk fast driftssted, hvor det automatisk vil være fradrag for tabet grundet territorialprincippet og et fast driftssted i en anden medlemsstat, når dette ophører med at eksistere, og der ikke er til valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

I forbindelse med at bringe overensstemmelse mellem EU-ret og nationalret har skatterådet udarbejdet et udkast lovforslag. Udkast til lovforslaget er ved at blive behandlet henover vinteren hvorfor vi ikke har mulighed for at behandle et endeligt lovforslag. Dog vil vi skitsere udkastet bestemmelserne som de ser ud i skrivende stund.

6.3 Skitsering af lovforslaget (udkast)

I udkastet til "lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love"¹⁰² indeholder som titlen på udkastet til lovforslaget en række store og små justeringer af de eksisterende love. Vi vil konkret se på den ændring vedrørende mulighed for at opnå fradrag for endelige underskud, som Udkastet til lovforslaget indeholder, ændringer som følge af "Bevola-dommen", er det ifølge dansk ret ikke muligt at et dansk selskab opnår fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber mv. jf. SEL § 8, stk. 2. med mindre International sambeskatning er til valgt, jf. SEL 31A. Samt ændringer som følge af, at EU-domstolen har fastslået en forskellighed i behandlingen af underskud i henholdsvis hjemmehørende og ikke-

¹⁰¹ R.R.2019.07.0024

¹⁰² Da lovforslaget er sendt til høring d. 1. oktober 2019, det er derfor kun muligt for os at behandle det lovslag i udkast.

hjemhørende datterselskaber kan stride imod etableringsfriheden, som er behandlet i Artikel 49 i TEUF.

Udkastet til lovforslået skal derfor anses som en opfølgning af disse domme, og det er især EU-domstolens dom i "Bevola sagen", som har medført behovet for justering af SEL § 1 stk. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a – 5 og 5 b, for danske selskaber og foreninger mv. der ikke er omfattet af SEL § 31A om international sambeskatning. Justeringen vil derved gøre det muligt, at få fradrag for endelige tab fra udenlandske datterselskaber mv., som er enten direkte ejede, visse indirekte ejede datterselskaber, underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet samt fonde mv. der er omfattet af fondsbeskatningsloven.

Det er forslået i udkastet til lovforslaget, at der bliver indført en ny bestemmelse i SEL, der gør det muligt at underskud i direkte ejede datterselskaber og fast driftssteder i lande som er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, samt underskud vedr. fast ejendom i udlandet kan medregnes i opgørelsen af det danske selskabs m.v. skattepligtige indkomst, når underskuddet er endeligt. Såfremt der er konstateret et endeligt underskud i indirekte ejede datterselskaber i lande som er medlem EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, kan det endelige underskud kun medregnes såfremt alle mellemlæggende selskaber som har skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som underskudsselskabet.

I udkast til lovforslaget tager man desuden stilling til, at der skal gælde de samme underskudsfradragsbegrænsninger, som hvis det er en sambeskatningssituation mellem en udelukkende dansk koncern.

Ved begrebet "endeligt" tager udkast til lovforslaget ligeledes stilling til hvorledes dette skal opfattes, da EU-doms sagerne netop har medgivet retten til at medregne underskud, såfremt det er endelige underskud.

Udkastet til lovforslaget indeholder også retslig holdning til hvornår et underskud er endeligt. I forslaget er betegnelsen "endeligt", når selskaber, foreninger eller fonden mv. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår har været muligt at anvende

underskuddet i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller det faste driftssted er beliggende. Forslaget ligger op til, at det er uden betydning om underskuddet kunne have været anvendt af selskabet selv, det udenlandske datterselskab, det udenlandske faste driftssted eller tredjemand. Derved anses det ikke for endeligt, hvis underskuddet er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemhørende.

Såfremt udkastet til lovforslagets udgave i skrivende stund bliver vedtaget, vil det være muligt at opnå fradrag for endelige underskud – dog skal indkomsterne opgøres på baggrund af gældende danske skatteregler for opgørelsen af indkomst for selskaber, foreninger og fonde mv.

6.4 Delkonklusion

Med de to EU-domme NN A/S C-28/17 samt Bevola C650/16, er det nu fastslået, at den danske lovgivning for obligatorisk national sambeskatning samt international sambeskatning, ikke på alle punkter er i overensstemmelse med EU-retten. Dommene har den konsekvens, at den danske lovgivning skal laves om, således der skabes overensstemmelse.

Vedrørende NN A/S -dommen, har Skatteministeriet valgt, at ophøre SEL §31 stk. 2, 2 pkt. Således pr. 1. januar 2020 ophøre bestemmelsen.

Hvad angår Bevola-dommen, ligger Skatteministeriet op til, at indfører en bestemmelse i SEL, som indfører et ”endelig tab-klausul”, således der på den måde opnås fradragsret for disse typer af underskud, uanset om der er tilvalgt international sambeskatning eller ej. I henhold til dommen, er op til selskabet, at bevise om der er tale om endelig tab. Dog er det endnu usikkert hvorledes Skatteministeriet, vælger at løse de uoverensstemmelser EU-retten, har fundet i den danske lovgivning, da der stadig ikke er en endelig lovændring vedtaget i skrivende stund.

Med den ovenstående gennemgang vurderes problemformuleringens underspørgsmål 3 være besvaret efter vores intention.

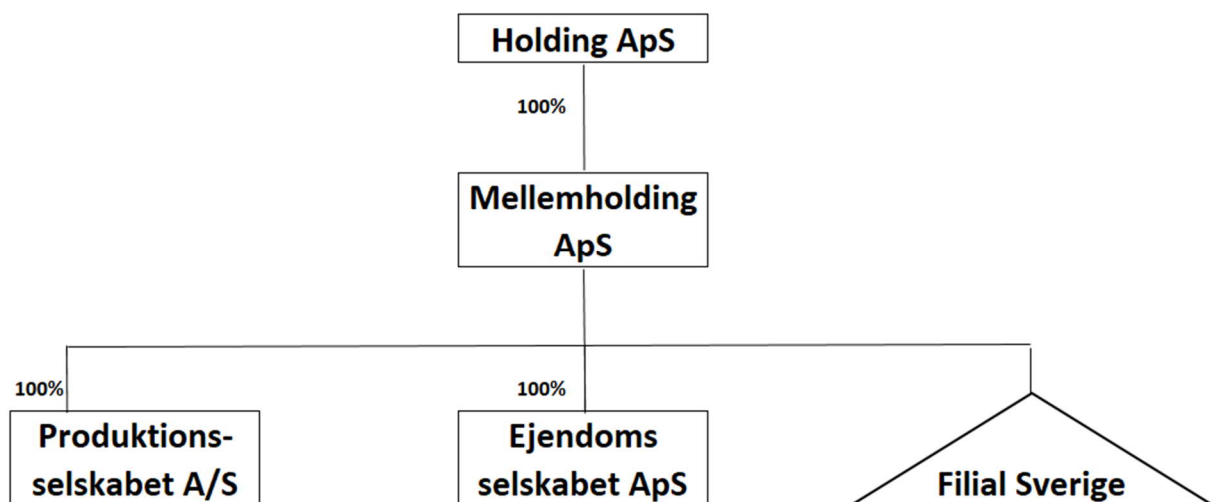
7. Case koncernen

7.1 præsentation af case koncernen

Efter vi har gennemgået den relevante teori inden for sambeskatningsområdet, vil vi give en præsentation af vores case koncern.

Case koncernen består af et holdingselskab, et mellemholding. Holdingselskabet har bestemmende indflydelse efter SEL §31 C stk. 2 over Mellemholding. Mellemholding har derudover bestemmende indflydelse over et produktionsselskab samt et ejendomsselskab. Ejendomsselskabets aktivitet består i udlejning af erhvervsejendom. Mellemholding ApS har derudover en salgsafdeling i Sverige, som er etableret som en filial i Sverige.

Koncernstrukturen på vores case ser således ud:



Historisk gennemgang af koncernstrukturen følger således:

Den 11/12-2012 etableres Holding ApS og Mellemholding ApS. Mellemholding ApS erhverver i forbindelse med stiftelsen Produktionsselskabet A/S. Dermed etableres der fra den 11/12-2012 koncernforbindelse imellem de tre selskaber, og disse skal indgå i den tvungne nationale sambeskatning.

Produktionsselskabet A/S er stiftet den 26/5-2008. Dette har i forbindelse med erhvervelse og etablering af koncernforbindelse med Holding ApS og Mellemholding ApS, et fremførbart underskud på kr. 19.011.004. Dette udgør et særunderskud¹⁰³, som kun kan anvendes i fremtidig positiv indkomst hos Produktionsselskabet A/S, da dette er opstået før indtræden i sambeskatningskredsen.

Den svenske filial er etableret den 11/12-2012, og har været en del af Mellemholding ApS i forbindelse med stiftelsen den 11/12-2012. Der er dermed også koncernforbindelse mellem denne og de øvrige selskaber, men da denne er beliggende i Sverige og ikke i Danmark, indgår denne ikke pr. automatik i den tvungne nationale sambeskatning. Tidligere underskud, der måtte være oparbejdet her, er derfor ikke medtaget i sambeskatning, og denne holdes udenfor, da der ikke er valgt international sambeskatning.

Den 28/5-2014 køber koncernen en ejendom, som tiltænkte at koncernens produktionen skal foregå. Derfor oprettes der et Ejendomsselskabet ApS. Denne har ved indkomstårets begyndelse oparbejdet et fremført underskud på kr. 411.793. Da koncernforbindelsen er etableret den 28/5-2014, hvor Mellemholding ApS stifter Ejendomsselskabet ApS, er dette underskud et, som kan anvendes af alle selskaberne i sambeskatningskredsen, da dette først er opstået efter etablering af sambeskatningsforholdet.

Opsummeret følger koncernstrukturen følgende:

- Produktionsselskab A/S stiftet den 26/5-2008 – indtræder i sambeskatning med særunderskud på kr. 19.011.004 den 11/12-2012.
- Holdingselskab ApS stiftes den 11/12-2012. Indtræden i sambeskatning samme dato.
- Mellemholding ApS stiftes den 11/12-2012. Indtræden i sambeskatning samme dato.
- Ejendomsselskabet stiftes den 28/5-2014. Indtræden i sambeskatning samme dato.
- Svensk filial stiftet den 11/12-2012.

¹⁰³ SEL §31 stk. 2, 3-5 pkt.

7.1.2 Regnskabs-/skattemæssige oplysninger om case koncernen

Udgangspunktet for opgørelsen af skattemæssig indkomst for vores case koncern er indkomståret 2019. De endelige skattemæssige indkomster for hvert selskab udgør som følger:

	<i>Årets skattemæssig indkomst</i>
Holding ApS	216.601
Mellem Holding ApS	21.563
Produktionsselskab A/S	14.751.232
Ejendomsselskab ApS	-74.330
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0
Sambeskatningsindkomst i alt	14.915.066

De skattemæssige underskud fordeler sig således:

	<i>Fremførbare sær underskud (tidligere år)</i>	<i>Fremførbart underskud (tidligere år)</i>
Holding ApS	0	0
Mellem Holding ApS	0	0
Produktionsselskab A/S	19.011.004	0
Ejendomsselskab ApS	0	411.793
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0	0
	19.011.004	411.793

I vores case koncern, er der både tale om særunderskud samt underskud opstået under sambeskatningsforholdet jf. SEL §31 stk. 2, 3-5 punktum. Produktionsselskabet A/S' særunderskud, kan ikke modregnes i andre indkomster end Produktionsselskab A/S. Derfor vil dette modregnes alene i sambeskatningsindkomsten for Produktionsselskabet.

7.2 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten

7.2.1 Indledning

Vi har nu oplyst de gældende skattemæssige indkomster og fremførebare underskud, vi vil nu opgøre sambeskatningsindkomsten i henhold til SEL § 31, stk. 2. Vi vil i første omgang opgøre sambeskatningsindkomsten uden reglerne for underskudsbegrænsning, jf. SEL § 12 stk. 2. herefter vil vi opgøre sambeskatningsindkomsten efter reglerne for underskudsbegrænsning, for at eksemplificere konsekvensen af begrænsningsreglerne.

7.2.2 Opgørelsen af sambeskatningsindkomst uden underskudsbegrænsning

Sambeskatningsindkomsten bliver opgjort som omtalt i afsnit 3.3.5, som summen af de skattepligtige indkomster fra de enkelte sambeskattede selskaber. Indkomsten bliver opgjort i henhold til de almindelige skattelovsregler, jf. SEL § 31 stk. 2. I vores case koncern skal alle selskabers indkomster inkluderes i sambeskatningsindkomsten, på nær filialen i Sverige, da det ultimative moderselskab har bestemmende indflydelse over alle koncernselskaber, med fradrag for fremførebare berettigede underskud. I henhold til underskuds rækkefølgen¹⁰⁴ (omtalt i afsnit 3.3.5.1) modregnes særunderskud fra perioder inden sambeskatningen i overskud i det pågældende selskab. Rækkefølgen er oplistet nedenfor:

1. Særunderskud anvendes først
2. Egne underskud anvendes først, ældste underskud anvendes først (underskud opstået i sambeskatning)
3. Årets underskud anvendes fra et eller flere selskaber i sambeskatningen
4. Modregning andre selskabers skattemæssige underskud, opstået tidligere år.

I vores case har Produktionsselskab A/S overskud på kr. 14.751.232, samt et særunderskud på kr. 19.011.044, som først skal modregnes i selskabets skattepligtig indkomst. Ejendomsselskab ApS har et skattepligtigt underskud i indkomståret på kr. 74.330 samt et fremførebart underskud fra tidligere år under sambeskatningen kr. 411.793, som vil kunne udnyttes af de positive skattepligtige indkomster i både Holding ApS samt Mellemholding ApS. Underskuddet i indkomståret hos

¹⁰⁴ Den Juridiske vejledning 2019-2 C.D.3.1.4.3.2

Ejendomsselskabet ApS pr kr. 74.330 og det fremførbare underskud, vil blive forholdsmæssig udnyttet af Holding ApS samt Mellemholding ApS.

Vi har nu gennemgået de skattemæssige indkomster og fremførbare underskud og på baggrund af disse oplysninger har vi opgjort sambeskatningsindkomst for sambeskatningskredsen således:

	<i>Holding ApS</i>	<i>Mellem Holding ApS</i>	<i>Produktions- selskab A/S</i>	<i>Ejendoms- selskab ApS</i>
Årets skattepligtige indkomst	216.601	21.563	14.751.232	-74.330
Egne særunderskud	0	0	-19.011.004	0
Årets skattepligtige indkomst efter særunderskud	216.601	21.563	-4.259.772	-74.330
Egne underskud	0	0	0	-411.793
Årets skattepligtige indkomst efter egne underskud	216.601	21.563	-4.259.772	-486.123
Fordeling af årets underskud	-67.600	-6.730	0	74.330
Årets skattepligtige indkomst efter fordeling af året underskud	149.001	14.833	-4.259.772	-411.793
Underskud fra tidligere år fra andre selskaber	-149.001	-14.833	0	163.834
Skattepligtig indkomst	0	0	0	0
Heraf skatteandel	22%	0	0	0

Opgørelsen af sambeskatningsindkomst for sambeskatningskredsen medfører, at grundet størrelsen af de fremførbare underskud, både særunderskud og egne underskud opstået i sambeskatningen, er større end den skattepligtige indkomst, medfører dette, at der ikke vil være nogen skattebetaling.

I forbindelse med denne sambeskatningsopgørelse er der anvendt kr. 14.915.066 af fremførbare underskud, og fordeler sig således:

	<i>Fremførbare særunderskud (tidligere år) ultimo</i>	<i>Fremførbart underskud (tidligere år) ultimo</i>
Holding ApS	0,00	0,00
Mellem Holding ApS	0,00	0,00
Produktionsselskab A/S	4.259.772,00	0,00
Ejendomsselskab ApS	0,00	247.959,00
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0,00	0,00
	4.259.772,00	247.959,00

I ovenstående indkomstopgørelse er der ikke anvendt undtagelsen til hovedreglen for anvendelse af underskud. Undtagelsen til hovedreglen, jf. SEL 12 stk. 2 er nævnt i afsnit 3.3.3, som bestemmer at den maksimalt kan fremføres kr. 8.385.000 (2019) det såkaldte grundbeløb. Overstiger sambeskatningsindkomsten dette grundbeløb, kan der af den overskydende indkomst alene modregnes 60 % af det fremførbare underskud.

På baggrund af dette er indkomstopgørelsen ikke endelig og men skal opstilles som følge af fordelingsbrøken, jf. SEL §31 stk. 3, 2 pkt.

7.2.3 Endelige opgørelsen af sambeskatningsindkomsten

Ovenstående indkomstopgørelse er ikke endelig, idet der ikke er taget hensyn til underskudsbegrænsningsreglerne jf. SEL § 12, stk. 2. Som følge af dette, udarbejder vi nu indkomstopgørelsen i henhold til SEL § 31 stk. 2 samt SEL § 12, stk. 2. Der er ikke den store forskel på den måde, vi opgør sambeskatningsindkomsten på, dog vil det kun være muligt, at modregne fuldt ud af fremførbart underskud op til grundbeløbet, over dette beløb er det kun muligt at modregne 60 % af underskuddet i den positive sambeskatningsindkomst. Begrænsningen af adgangen til modregning af underskud hos de sambeskattede selskaber sker på sambeskatningsniveau. Dermed er der kun én fælles bundgrænse i sambeskatningen. Det uudnyttede fremførbare underskud, som ikke modregnes grundet begrænsningsreglerne, jf. SEL § 12, stk. 2 kan fremføres tidsubegrænset.

Som anført i afsnit 3.3.5.1, skal det fremførbare underskud, som ikke kan modregnes som følge af underskudsbegrænsningsreglerne, tilbageføres til det selskab, som har ydet underskuddet. Tilbageførelsen sker ved hjælp af fordelingsbrøken, jf. SEL §31 stk. 3, 2 pkt. Fordelingsbrøken er defineret således:

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

I forbindelse med beregningen af fordelingsbrøken modregnes grundbeløbet kr. 8.385.000 (2019) af sambeskatningsindkomsten. Herefter modregnes 60 % af det fremførbare underskud i den resterende indkomst. Derved ser indkomstopgørelsen således ud:

	Årets skattemæssig indkomst
Holding ApS	216.601
Mellem Holding ApS	21.563
Produktionsselskab A/S	14.751.232
Ejendomsselskab ApS	-74.330
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0
Sambeskatningsindkomst i alt	14.915.066
Sambeskatningsindkomst, før underskudsfremførsel	14.915.066
Grundbeløb (2019)	-8.385.000
	6.530.066
Resterende overskud	60%
	-3.918.040
Sambeskatningsindkomst efter underskudsbegrænsning	2.612.026
Skatteandel heraf	22%
	574.646

Som det fremgår af indkomstopgørelsen, stiger indkomsten i sambeskatningskredsen, som følge af underskudsbegrænsningsreglerne. Som tidligere nævnt kan der kun modregnes underskud med 60% af underskud med resultatet efter anvendelsen af grundbeløbet kr. 8.385.000 (2019). Derved skal sambeskatningskredsen nu betale selskabsskat på kr. 574.646, hvorimod der skulle betales kr. 0 i eksemplet uden underskudsbegrænsning. Underskudsbegrænsningsreglerne er dermed med til

at sikre, at der sker en løbende indbetaling af selskabsskat, dog med mulighed for at modregne vis del af det fremførbare underskud for tidligere år.

Som følge af, at der i vores eksempel en positiv sambeskatningsindkomst, medfører dette også en ændring i underskudsfremførelsen ultimo. Som følge af, at der sker en underskudsudnyttelse fra de mellem selskaber i sambeskatningskredsen, skal der ske en fordeling af modregningen af de fremførbare underskud. Dette sker som tidligere nævnt ved brug af fordelingsbrøken, jf. SEL § 31 stk. 3, 2 pkt. Vi skal anvende indkomstopgørelsen fra afsnit 6.2.2.

Fordelingsbrøken er defineret ved det anvendte underskud efter anvendelsen af underskudsbegrænsning, jf. SEL § 12 stk. 2 overfor det anvendte underskud, hvis ikke underskudsbegrænsning jf. SEL § 12 stk. 2, finder anvendelse. Derved bliver beregningen af fordelingsbrøken således:

Beregning af fordelingsbrøken

Udnyttet underskud i alt (8.385.000 + 3.918.040)	12.303.040
Sambeskatningsindkomst, før underskudsfremførsel	<u>14.915.066</u>
Fordelingsbrøk (12.303.040/14.915.066)	<u>0,8249</u>

Fordelingsbrøken udtrykker derved den beregnede andel af selskabernes underskud, der kan modregnes i forbindelse med opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, dette er inklusive egne underskud fra tidligere år.

Vi har nedenfor opgjort den skattepligtige indkomst efter underskudsbegrænsning pr. sambeskatningsenhed og opgjort de skattemæssige underskud til fremførsel efter begrænsningen af anvendte underskud.

	Fordelings brøk	Holding ApS	Mellem Holding ApS	Produktions- selskab A/S	Ejendoms- selskab ApS
Årets skattepligtige indkomst		216.601	21.563	14.751.232	-74.330
Egne særunderskud	0,8249	0	0	-12.167.897	0,00
Årets skattepligtige indkomst efter særunderskud		216.601	21.563	2.583.335	-74.330
Egne underskud		0	0	0	-411.793
Årets skattepligtige indkomst efter egne underskud		216.601	21.563	2.583.335	-486.123
Fordeling af årets underskud		-67.600	-6.730	0	74.330
Årets skattepligtige indkomst efter fordeling af året underskud		149.001	14.833	2.583.335	-411.793
Underskud fra tidligere år fra andre selskaber	0,8249	-122.907	-12.236	0	135.142
Skattepligtig indkomst		26.094	2.598	2.583.335	0
Heraf skatteandel	22%	5.741	571	568.334	0

Dette medfører følgende saldi for fremførbare underskud ultimo.

	<i>Fremførbare sær underskud (tidligere år) ultimo</i>	<i>Fremførbart underskud (tidligere år) ultimo</i>
Holding ApS	0	0
Mellem Holding ApS	0	0
Produktionsselskab A/S	6.843.107	0
Ejendomsselskab ApS	0	276.651
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0	0
	6.843.107	276.651

Som det kan ses i ovenstående opgørelse af ultimo underskud, påvirker underskudsbegrænsningsreglen også de fremførbare underskud.

7.2.4 Fordelingen af skattebetalingen i sambeskatningen

Når sambeskatningsindkomsten er endeligt opgjort, skal der ske en fordeling af skattebetalingen internt i sambeskatningskredsen. Vi har i afsnit 3.3.12 gennemgået de generelle regler for, hvorledes der skal ske en fordeling af skattebetalingen selskaberne imellem.

Det er administrationsselskabet, som står for at indkræve de skyldige skatter fra selskaber med overskud og afregne skatteværdien af udnyttede underskud i sambeskatningen til selskaber med skattemæssigt underskud fra det aktuelle indkomstår eller tidligere år, og derefter afregne skatten overfor skattemyndighederne, hvilket de underliggende selskaber har forpligtet sig til at afregne overfor administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 8, pkt. 2 og 5¹⁰⁵.

På baggrund af sambeskatningsindkomstsopgørelse og de dispositioner omkring underskudsudnyttelsen er der opgjort følgende sambeskatningsbidrag:

	<i>sambeskatnings bidrag</i>
Holding ApS	47.652
Mellem Holding ApS	4.744
Produktionsselskab A/S	568.334
Ejendomsselskab ApS	-46.084
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0,00
	574.646

Specifikation af sambeskatningsbidrag er således:

Ad Holding ApS, som følge af at Holding ApS udnytter en andel af årets underskud fra Ejendomsselskabet ApS på t. kr. 68 samt det fremførbare underskud på t.kr. 123. Herudover har Holding ApS en skattepligtig indkomst på t.kr. 26. Dette medfører, at Holding ApS skylder t.kr. 48, hvoraf de t.kr. 42 skal betales til Ejendomsselskabet ApS og t.kr. 6 skal betales som selskabet andel af den skyldige selskabsskat.

Ad Mellemholding ApS, skattemæssige resultat medfører at sambeskatningsbidraget udgør t.kr. 5. Der skal ske refundering af udnyttelsen af Ejendomsselskab ApS' underskud t.kr. 4. Der udtrykker skatteværdien af dels de udnyttelser af det fremførbare underskud t.kr.12 samt andelen af årets underskud t.kr. 7. Herudover skal der ske en betaling til Holding ApS på kr. 571, da Mellemholding ApS skattepligtige indkomst udgør t.kr.3 efter udnyttelsen af underskud fra andre selskaber.

¹⁰⁵ Kilde: Bekendtgørelse af selskabsskatteloven, LBK nr 1164 af 06/09/2016

Ad Produktionsselskab A/S, skal afregne det største t.kr. 568 til Holding ApS. Dette skyldes, at selskabets skattepligtige indkomst udgør t.kr. 2.583, da reglerne for underskudsbegrænsningen gør, at det fremførbare underskud kun kan anvendes med en faktor 0,8249 og derved er der ikke mulighed for at anvende det fulde underskud.

Ad Ejendomsselskab ApS får refunderet t.kr. 46, hvilket udtrykker skatteværdien af det overførte fremførbare underskud til både Holding ApS og Melleholding ApS. Refundering fra Holding ApS udgør i alt t.kr. 42 og refundering fra Melleholding ApS udgør t.kr. 4.

Betalingen af selskabsskat herunder sambeskatningsbidrag anses for at være betalt når alle selskaber har betalt/modtaget deres andel af sambeskatningsbidraget.

7.3 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten før implementering af ændringer til udkast af lovforslag

7.3.1 Indledning

Eksempel efter de nugældende regler, som EU-retten har vurderet, er i strid med den frie etableringsfrihed, har den effekt, at sambeskatningsindkomsten opgøres efter de samme principper som i det foregående eksempel. Her holdes den svenske filial ligeledes udenfor sambeskatningen, hvorfor sambeskatningsindkomsten ligger på det samme som i foregående eksempel.

7.3.2 Regnskabs-/skattemæssige oplysninger

Sambeskatningsindkomsten opgøres efter de samme principper som i tidligere eksempel, og som gennemgået i afsnit 3.3.5. De nugældende regler giver imidlertid ikke mulighed for fradrag af endelige underskud af filialen i sambeskatningsindkomsten, hvorfor underskuddet fra filialen, ikke kan fradrages i den samlede sambeskatningsindkomst for koncernen. Sambeskatningsindkomsten vil derfor som i ovenstående tilfælde udgøre kr. 14.915.066.

	<i>Årets skattemæssig indkomst</i>
Holding ApS	216.601
Mellem Holding ApS	21.563
Produktionsselskab A/S	14.751.232
Ejendomsselskab ApS	-74.330
Sambeskatningsindkomst i alt	14.915.066
 Filial Sverige	 -148.165

Ligesom i det foregående eksempel er underskuddene tilknyttet de to selskaber, det samme som i tidligere eksempel. Det vil sige, at Produktionsselskabet A/S har et særunderskud på kr. 19.011.004 og Ejendomsselskabet ApS har et underskud på kr. 411.793, fra tidligere år. Særunderskuddet i Produktionsselskabet A/S, kan kun anvendes i fremtidig positiv indkomst hos Produktionsselskabet A/S, da dette er opstået før indtræden i sambeskatningskredsen, hvor underskuddet hos Ejendomsselskabet ApS kan anvendes af alle selskaberne i sambeskatningskredsen, da dette er opstået efter etableringen af sambeskatningsforholdet¹⁰⁶.

	<i>Fremførbare sær underskud (tidligere år)</i>	<i>Fremførbart underskud (tidligere år)</i>
Holding ApS	0,00	0,00
Mellem Holding ApS	0,00	0,00
Produktionsselskab A/S	19.011.004,00	0,00
Ejendomsselskab ApS	0,00	411.793,00
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0,00	0,00
	19.011.004,00	411.793,00

7.4 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten efter Bevola sag C-650/16 samt international sambeskatning

7.4.1 Indledning

Som udgangspunkt vil tallene være de samme som i foregående eksempel, men da EU-dommen efter Bevola sagen, samt evt. tilvalg af international sambeskatning¹⁰⁷ give mulighed for at fradrage

¹⁰⁶ SEL §31 stk. 2, 3-5 pkt.

¹⁰⁷ SEL § 31 A

underskud fra den svenske filial, har dette en effekt på, hvad den samlede sambeskatningsindkomst og skattebetaling vil blive for 2019 for sambeskatningskredsen. Der tages i eksemplet udgangspunkt i, at der er tale om et endeligt tab, som kan fradrages i henhold til Bevola sagen, og det udarbejdede lovforslag.

7.4.2 Regnskabs-/skattemæssige oplysninger efter EU-dom

Sambeskatningsindkomsten efter medtagelse af underskud i den udenlandske filial udgør t.kr. 14.767.

	<i>Årets skattemæssig indkomst</i>
Holding ApS	216.601
Mellem Holding ApS	21.563
Produktionsselskab A/S	14.751.232
Ejendomsselskab ApS	-74.330
Filial Sverige	-148.165
Sambeskatningsindkomst i alt	14.766.901

Underskuddene udgør som i tidligere eksempel stadig t.kr. 19.011, som er et særunderskud i produktionsselskabet, som derfor kun kan anvendes i positiv indkomst fra produktionsselskabet. For Ejendomsselskabet er der fremførbart underskud t.kr. 412, som er opstået efter indtræden i sambeskatningen og kan anvendes af alle selskaberne i sambeskatningskredsen.

	<i>Fremførbare sær underskud (tidligere år)</i>	<i>Fremførbart underskud (tidligere år)</i>
Holding ApS	0	0
Mellem Holding ApS	0	0
Produktionsselskab A/S	19.011.004	0
Ejendomsselskab ApS	0	411.793
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0	0
	19.011.004	411.793

Efter EU-dommen vedrørende Bevola-sagen og udkast til lovforslag på området baseret på til dommen, lægges der op til, at underskud fra et udenlandsk fast driftssted kan fradrages i sambeskatningsindkomsten, hvis der er tale om et endeligt underskud, der ikke længere kan fradrages i kildelandet. Der er taget udgangspunkt i eksemplet, med medregning af underskuddet fra filialen, da der er tale om et endeligt opgjort underskud, der ikke længere kan anvendes i kildelandet, fordi man ophører med at drive virksomhed i kildelandet, i henhold til Bevola-dommen. Der blev nægtet fradrag, hvorfor dette blev prøvet for EU-domstolen. EU-domstolen gik imod den danske lovgivning og henstillede til at loven blevet ændret, så denne ikke var i strid med den frie etableringsfrihed. Dette medførte, at der blev udarbejdet det tidligere omtalte udkast til lovforslag på området for at efterkomme krav fra EU-retten. Det er et krav, at der er tale om et endeligt underskud, der kan anvendes, at man har foretaget alle retslige instanser for at anvende underskuddet i kildelandet.

7.4.3 Opgørelse af sambeskatningsindkomst uden underskudsbegrænsning

I dette eksempel, hvor der anvendes underskud fra den udenlandske filial, udgør sambeskatningsindkomsten kr. 14.766.901. Ligesom i ovenstående tilfælde, skal Produktionsselskabet A/S anvende eget underskud først, dermed anvendes underskud på kr. 19.011.004, som fremføres og modregnes i deres overskud på kr. 14.751.232. Ejendomsselskabets sambeskatningsindkomst udgør stadig et underskud på kr. 74.330, ligesom de stadig har et fremførbart underskud, som kan anvendes i sambeskatningskredsen på kr. 411.793. Dette anvendes ved, at først anvendes årets underskud, derefter modregnes det fremførbare underskud fra tidligere år, som ejendomsselskabet har. I modsætning til tidligere eksempel er der et yderligere underskud fra den svenske filial på kr. 148.165, som ligeledes fordeles og modregnes i positiv indkomst sammen med underskuddet fra Ejendomsselskabet ApS. Underskuddene bruges til at nedbringe de overskud, der er i Holding ApS på kr. 216.601 og det overskud, der er i Mellemholding ApS på kr. 21.563. Underskuddene fordeles ved at beregne den forholdsmæssige andel af overskuddet i hvert af de overskudsgivende selskaber og dermed gange den beregnede procent ud i det samlede underskud for året. Efterfølgende gøres det samme med det fremførbare underskud fra tidligere år, som er medtaget fra Ejendomsselskabet ApS.

	<i>Holding ApS</i>	<i>Mellem Holding ApS</i>	<i>Produktions-selskab A/S</i>	<i>Ejendoms-selskab ApS</i>	<i>Filial Sverige</i>
Årets skattepligtige indkomst	216.601	21.563	14.751.232	-74.330	-148.165
Egne særunderskud	0	0	-19.011.004	0	0
Årets skattepligtige indkomst efter særunderskud	216.601	21.563	-4.259.772	-74.330	-148.165
Egne underskud	0	0	0	-411.793	0
Årets skattepligtige indkomst efter egne underskud	216.601	21.563	-4.259.772	-486.123	-148.165
Fordeling af årets underskud	-202.351	-20.144	0	74.330	148.165
Årets skattepligtige indkomst efter fordeling af året underskud	14.250	1.419	-4.259.772	-411.793	0
Underskud fra tidligere år fra andre selskaber	-14.250	-1.419	0	15.669	0
Skattepligtig indkomst	0	0	0	0	0
Heraf skatteandel	22%	0	0	0	0

Efter modregning af både årets underskud, samt det fremførbare underskud fra Ejendomsselskabet ApS og særunderskuddet fra Produktionsselskabet A/S, er der følgende underskud tilbage i sambeskatningskredsen, som fremføres til næste år. Produktionsselskabet har et resterende særunderskud på kr. 4.259.772 og Ejendomsselskabet ApS har et resterende underskud, som kan anvendes i sambeskatningskredsen på kr. 396.124.

	<i>Fremførbare særunderskud (tidligere år) ultimo</i>	<i>Fremførbart underskud (tidligere år) ultimo</i>
Holding ApS	0	0
Mellem Holding ApS	0	0
Produktionsselskab A/S	4.259.772	0
Ejendomsselskab ApS	0	396.124
Filial Sverige (holdes udenfor ej driftsted DK)	0	0
	4.259.772	396.124

Til underskuddene skal det nævnes, at hvis der vælges international sambeskatning, kan det underskud, der tidligere er fremført af Ejendomsselskabet ApS, ikke anvendes af den svenske filial, da denne ikke er indgået i sambeskatningskredsen, da dette underskud blev realiseret.

7.4.4 Endelige opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Den ovenstående beregning, vil dog ikke være den, som skal anvendes i forbindelse med opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for året. Dette skyldes, at indkomsten overstiger kr. 8.385.000, hvorfor der skal ske underskudsbegrænsning i forbindelse med opgørelse af årets indkomst¹⁰⁸. Underskudsbegrænsningen betyder, at hele underskuddet ikke kan bruges til modregning i den positive indkomst, da der maksimalt kan anvendes kr. 8.385.000 i positiv indkomst, samt 60 % af det resterende overskud i tilbageværende positiv indkomst. Efter reglerne om underskudsbegrænsning vil den skattepligtige indkomst udgøre kr. 2.552.760 for sambeskatningskredsen, hvilket er beregnet på følgende måde.

Den skattepligtige indkomst er som tidligere nævnt opgjort til kr. 14.766.901, herfra fratrækkes kr. 8.385.000, som er det beløb, der er fastsat for underskudsbegrænsning i 2019, hvorefter indkomsten udgør kr. 6.381.901. Da denne kan fratrækkes yderligere 60 % af indkomsten, såfremt det resterende underskud kan bære dette, hvorfor der fratrækkes yderligere kr. 3.829.141, og sambeskatningsindkomsten for året derfor udgør kr. 2.552.760, svarende til en skattebetaling på kr. 561.607.

¹⁰⁸ SEL § 12, stk. 2.

Beregning af underskudsbegrænsning

	<i>Årets skattemæssig indkomst</i>
Holding ApS	216.601
Mellem Holding ApS	21.563
Produktionsselskab A/S	14.751.232
Ejendomsselskab ApS	-74.330
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	-148.165
Sambeskatningsindkomst i alt	14.766.901
Sambeskatningsindkomst, før underskudsfremførsel	14.766.901
Beløb for underskudsbegrænsning (2019)	-8.385.000
	6.381.901
Resterende overskud 60%	-3.829.141
Sambeskatningsindkomst efter underskudsbegrænsning	2.552.760
Skatteandel heraf 22%	561.607

For at finde ud af, hvor stor en andel af underskuddene hvert selskab kan anvende i deres overskud, beregnes fordelingsbrøken. Denne beregnes som andelen af det udnyttede underskud over det samlede underskud. Efterfølgende tages andelen af indkomsten og ganges med fordelingsbrøken, hvorefter der fremkommer den andel af underskuddet, der kan anvendes i de forskellige selskabers indkomst.

Beregning af fordelingsbrøken

Udnyttet underskud i alt ($8.385.000 + 3.829.141$)	12.214.141
Sambeskatningsindkomst, før underskudsfremførsel	14.766.901
Forordningsbrøk ($12.214.141/14.766.901$)	0,8271

Når fordelingsbrøken er opgjort, anvendes denne til at fordele underskud. Der er både tale om særunderskud, der fordeles i forhold til indkomsten, samt underskud fra tidligere år hos Ejendomsselskabet ApS, der kan anvendes af alle selskaberne i sambeskatningskredsen. Efter der er sket en fordeling af underskuddene, udgør den skattepligtige indkomst samlet kr. 2.552.760, som fordeler sig på henholdsvis kr. 2.550.052 hos Produktionsselskabet A/S, kr. 2.463 hos Holding ApS

og kr. 245 hos Mellemholding ApS. Heraf beregnes der 22 % svarende til en skattebetaling på kr. 561.607.

	Fordelings brøk	Holding ApS	Mellem Holding ApS	Produktions- selskab A/S	Ejendoms- selskab ApS	Filial Sverige
Årets skattepligtige indkomst		216.601	21.563	14.751.232	-74.330	-148.165
Egne særunderskud	0,8271	0	0	-12.201.180	0	0
Årets skattepligtige indkomst efter særunderskud		216.601	21.563	2.550.052	-74.330	-148.165
Egne underskud		0	0	0	-411.793	0
Årets skattepligtige indkomst efter egne underskud		216.601	21.563	2.550.052	-486.123	-148.165
Fordeling af årets underskud		-202.351	-20.144		74.330	148.165
Årets skattepligtige indkomst efter fordeling af året						
underskud		14.250	1.419	2.550.052	-411.793	0
Underskud fra tidligere år fra andre selskaber	0,8271	-11.787	-1.173		12.960	0
Skattepligtig indkomst		2.463	245	2.550.052	0	0
Heraf skatteandel	22%	542	54	561.011	0	0

Når årets sambeskatningsindkomst er opgjort og det underskud, der kan anvendes efter begrænsningsreglerne er opgjort og fordelt, udgør de fremførbare underskud følgende.

Produktionsselskabet A/S har et resterende særunderskud på kr. 6.809.824, som kun kan anvendes af Produktionsselskabet A/S i fremtidige positive indkomster. Ejendomsselskabet ApS' underskud, som kan anvendes i hele sambeskatningskredsen udgør efter fordeling af underskud kr. 398.833.

Hertil kan det nævnes, at grundet størrelsen på det fremførbare underskud, vil reglerne om underskudsbegrænsning ikke finde anvendelse næste år, med mindre, der opstår nye underskud, selvom det vil være en positiv sambeskatningsindkomst, da det samlede underskud er under beløbet for underskudsbegrænsning, som der ser ud i år 2019, som er på kr. 8.385.000.

		<i>Fremførbart underskud (tidligere år) ultimo</i>
Holding ApS	0	0
Mellem Holding ApS	0	0
Produktionsselskab A/S	6.809.824	0
Ejendomsselskab ApS	0	398.833
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	0	0
	6.809.824	398.833

7.4.5 Fordelingen af skattebetalingen i sambeskatningen

Efter opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, sker der fordeling af skatterne imellem selskaberne jf. afsnit 3.3.12. Administrationsselskabet står her for at opkræve skyldige skatter og godtgøre tilgodehavende skatter hos de respektive selskaber. Efterfølgende har administrationsselskabet forpligtelsen til at afregne koncernens samlede skat overfor skattevæsenet.

Ad Produktionsselskabet A/S, har en skyldig skat på kr. 561.011, som de skal afregne overfor administrationsselskabet. Der er ikke tale om nogen godtgørelse for udnyttet underskud, da dette er deres eget underskud medtaget fra tidligere år.

Ad Holding ApS, hvis skattepligtige indkomst beløber sig til kr. 216.601, af denne er der en skyldig skat på kr. 47.652. Dette beløb er holding forpligtet til at afregne over for skattevæsenet, selvom indkomsten nedbringes af anvendte underskud. Efterfølgende skal holding godtgøre kr. 44.517 for anvendelse af årets underskud til henholdsvis Ejendomsselskabet ApS og Filial Sverige. Derudover anvendes der et tidligere fremført underskud fra Ejendomsselskabet ApS, hvor holding skal godtgøre dette med kr. 2.593.

Ad) Mellemholding ApS, Mellemholding har ligesom holding en positiv skattepligtig indkomst. Denne beløber sig til kr. 21.563, hvoraf der er en skyldig skat, som skal afregnes til holdingselskabet på kr. 4.744. Af disse anvendes af årets underskud svarende til en skatteværdi på kr. 4.432, som holdingselskabet ligeledes skal godtgøre til Ejendomsselskabet ApS og Filial Sverige. Herudover

anvendes der tidligere fremført underskud fra Ejendomsselskabet ApS, som skal godtgøres overfor dette selskab af administrationsselskabet med en skatteværdi på kr. 258.

Ad) Ejendomsselskab ApS, som har en negativ skattepligtig indkomst på kr. 74.330. Dette anvendes af Holding ApS og Mellemholding ApS, hvorfor administrationsselskabet skal godtgøre Ejendomsselskabet ApS et beløb svarende til kr. 16.353. Ligeledes skal der Ejendomsselskabet ApS godtgøres for det tidligere fremførte underskud, der er anvendt i året, hvilket svarer til kr. 2.851.

Ad Filial Sverige, ligesom Ejendomsselskabet ApS, har Filialen i Sverige en negativ skattepligtig indkomst. I eksemplet antager vi, at der er tale om et endeligt underskud, som ikke kan anvendes i kildelandet. Her skal administrationsselskabet godtgøre kr. 32.596 af underskuddet, som de har anvendt. Dog skal det siges at hvis der er tale om endeligt underskud, er det ofte fordi, filialen ikke vil køre videre, hvorfor man kan sige dette ikke vil blive godtgjort alligevel.

	<i>sambeskatnings bidrag</i>
Holding ApS	47.652
Mellem Holding ApS	4.744
Produktionsselskab A/S	561.011
Ejendomsselskab ApS	-19.204
Filial Sverige (<i>holdes udenfor ej driftsted DK</i>)	-32.596
	561.607

7.5 Delkonklusion

Vi har i afhandlingens kapitel 6 opstillet en case virksomhed, således at vi har kunne illustrere vores problemformulerings fjerde underspørgsmål.

Vi har indledningsvis gennemgået vores case virksomhed og opstillet scenarier i forhold til problemstilling vedr. udnyttelsen af det endelige underskud. Vi har i det første scenarie præsenteret underskududnyttelsen under de nuværende gældende lovtekster uden hensyntagen til dels Bevoladommen dels til lovforslag i udkast. Vi har i kapitlets anden del præsenteret scenariet for såfremt udnyttelsen sker i henhold til Bevoladommen samt lovforslaget i udkast.

Vi har igennem casen været fokuseret på en praktisk tilgang til teorien, som vi har gennemgået tidligere. Vi har i vores case anvendt eksempel på underskudsbegrænsningsregler samt lovforslag i udkast, som den ser ud i skrivende stund.

Vores konklusion ved det praktiske eksempel har påvist en øget opmærksomhed fra lovgivers side på at udforme den nye lovgivning, således at SEL §31 C, International sambeskatning ikke vil blive mindre attraktive for selskaberne i internationale koncern.

8. Konklusion

Vi har valgt at skrive vores kandidatafhandling om national sambeskatning med fokus på faste driftssteder. Dette emne har vi valgt, da sambeskatningsreglerne er relevante for os i vores daglige arbejde som revisorer. Der er tale om komplicerede regler, der er under ændring som følge af EU-domme. Vi har valgt at inddrage de faste udenlandske driftssteder som er relevante pga. EU-dom og således ikke kun udarbejde en opgave i national sambeskatning. Der er på området ændringer i den danske lovgivning på vej, der foreligger pt. udkast til lovforslaget, der er udarbejdet, på baggrund af Bevola-sagen, hvor EU-domstolene har underkendt dansk lovgivning.

Koncernbegrebet defineres i SEL § 31 C. Vi kan ud fra denne paragraf konkludere, at en koncern opstår, så snart et moderselskab har bestemmende indflydelse over et eller flere datterselskaber. Dette betyder ikke nødvendigvis er ejerandelene, der er afgørende for om der er tale om koncernforbindelse, ejerandele ikke nødvendigvis afspejler indflydelse. Reglerne om koncerndefinition er selskabsretligt og skatteretligt ens.

Sambeskatningsreglerne gennemgås i SEL § 31, hvor selskaber, der opfylder koncerndefinitionen skal indgå i tvungen national sambeskatning. I den tvungne nationale sambeskatning opgøres sambeskatningsindkomsten efter SEL § 31, stk. 2, 1. pkt. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten opgøres den skattepligtige indkomst for hvert enkelt koncernforbundet selskab, hvorefter der opgøres en sambeskatningsindkomsten som summen af de enkelte selskabers indkomst for koncernen. Indkomsten opgøres efter de normale skatteretlige principper.

Inden for sambeskatningsområdet gælder der særlige regler vedrørende underskudsfremførsel. Reglerne defineres i SEL § 31, stk. 2, 3-10. pkt., hvor der fremgår en særlig rækkefølge til udnyttelse af underskud. Underskudsrekkefølgen følger 4 trin, hvor der først tages særunderskud, egne underskud fra tidligere år, årets underskud til fordeling samt andre selskabers underskud fra tidligere år. I forbindelse med fremførsel af underskud, er der i selskabsskatteloven indarbejdet nogle regler omkring underskudsbegrænsning, reglerne findes i SEL § 12, stk. 2. I 2019 udgør grundbeløbet kr. 8.385.000. Dette udtrykker det beløb, der fuldt ud kan udnyttes af underskud i fremtidig positiv indkomst. Yderligere overskud nedbringes med 60 % af den positive indkomst. Hensigten med begrænsningsreglen var, at Skattestyrelsen ville sikre en løbende indbetaling af skatteprovenu.

I sambeskatningskoncernen udpeges et administrationsselskabet. Administrationsselskabet udgøres som oftest af det øverste moderselskab, men kan også være et andet selskab, hvilket dog kræver dispensation for. Administrationsselskabet forpligter sig overfor Skattestyrelsen til at afregne selskabsskat, acontoskatter etc. Inden afregning overfor Skattestyrelsen, indsamler og godtgør administrationsselskabet datterselskabernes andel af den samlede selskabsskat for koncernen.

Dette er dog ikke ensbetydende med, at det kun er administrationsselskabet, der hæfter for skatterne. Siden d. 1. juli 2012 er der indført hæftelsesregler inden for sambeskatningsområdet, hvilket betyder, at alle selskaberne i sambeskatningskredsen hæfter solidarisk for den del af skatterne svarende til den del af indkomsten, der fordeles til selskabet. Hæftelsen er differentieret, så helejede selskaber hæfter solidarisk, og delvis ejede selskaber hæfter subsidiært. Et skattekrav kan kun rettes mod et delvist ejet selskab, hvis pengene er forsøgt indkasseret hos de helejede selskaber med solidarisk hæftelse.

Administrationsselskabet er ligeledes forpligtet til at indberette selvangivelsen rettidigt til skattevæsenet.

Ved indtræden og udtræden i sambeskatningskredsen, skal der for det indtrædende eller udtrædende selskab opgøres to selskabsselvangivelser. En for perioden hvor selskabet indgår i sambeskatningen og en for den periode hvor selskabet ikke indgår i sambeskatningen. Selskabet, der indtræder eller udtræder, indgår kun i hæftelsen for den periode, det er indgået i koncernen.

Når der indtræder et nyt selskab i sambeskatningskredsen, er det et krav, at dette har samme indkomstår som de øvrige selskaber i sambeskatningen. Såfremt de ikke har ens indkomstår, er det et krav, at indkomståret omlægges for det indtrædende selskab, så det følger administrationsselskabet og de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen. Det samme gælder for regnskabsår, medmindre der er tale om vedtægtsmæssige bestemmelser, som gør, at regnskabsåret ikke vil kunne omlægges.

Sambeskatningsindkomsten bygger på territorialprincippet, hvilket betyder, at det kun er indkomster og underskud fra Danmark, der skal medtages i sambeskatningsindkomsten. Det vil sige, at indkomster fra faste driftssteder i Danmark, indgår i den tvungne nationale sambeskatning, hvor indkomst fra fast ejendom og faste driftssteder i udlandet ikke indgår i sambeskatningskredsen jf. SEL § 31 stk. 2, 2. pkt., medmindre der er valgt international sambeskatning i henhold til SEL § 31 A. Definitionen på et fast driftssted gennemgås i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Der er tale om et fast driftssted, hvis der er fast forretningssted eller regler vedrørende agentreglen er opfyldt. Agentreglen går ud på, at det ikke kun er, hvis der er tale om fast forretningssted, der statuerer, at der er tale om et fast driftssted. Der kan ligeledes være tale om fast driftssted jf. agentreglen, såfremt man har en repræsentant i et andet land, der kan indgå aftaler i selskabets navn, overdragelse af ejendomsretten eller levering af serviceydelser for selskabet. Dette statuerer også fast driftssted, som et eventuelt fast forretningssted ville have gjort.

Tidligere har det været sådan at indkomst og underskud fra et fast driftssted i udlandet, ikke kunne medregnes i sambeskatningsindkomsten, såfremt der ikke var valgt international sambeskatning jf. SEL § 31 A. Såfremt kildelandet har afstået beskatningsretten, skal indkomster fra faste driftssteder i udlandet, medregnes i sambeskatningsindkomsten i forbindelse med ophør af aktivitet. Dette har dog imidlertid givet anledning til udfordring af lovteksten. I tilknytning til den øgede internationalisering og harmonisering af EU-regler, har EU-domstolen afsagt en dom, Bevola dommen den siger, at den danske lovgivning var i strid med den frie etableringsfrihed.

Bevola dommen udfordrede som nævnt den danske lovgivnings omkring retten til at anvende endelige underskud fra faste driftssteder i udlandet i den danske sambeskatningsindkomst når der ikke var valgt international sambeskatning. Dette har medført, at der er udarbejdet et udkast til

lovforslag, som er i høring, med det formål at få en overensstemmelse mellem EU-ret og dansk ret. EU-domstolene mente, at den danske ret var imod den frie etableringsfrihed, og at et endeligt opgjort underskud, der ikke kunne udnyttes i kildelandet, skulle kunne udnyttes i sambeskatningsindkomsten for hele sambeskatningskredsen. Jf. lovforslaget er der tale om et endeligt underskud, når der er foretaget alle retslige forhold med henblik på at udnytte underskuddet i kildelandet efter en endelig opgørelse af det faste driftssted.

På længere sigt kan man så tvivl om, hvorvidt de nye regler på området vil gøre det attraktivt for sambeskatningskredsen at vælge international sambeskatning jf. SEL § 31 A, eller om det vil være mere fordelagtigt for dem blot at vælge at lukke et selskab/fast driftssted for at få udnyttet et eventuelt årets underskud i et andet land i sambeskatningsindkomsten.

9. Perspektivering

Som der fremgår af vores afhandling, er der løbende sket en udvikling af reglerne for sambeskatning, herunder også ændringerne i fortolkningerne af regler, som følge af de domme, som har påvirket fortolkning af reglerne. Den øgede globalisering af transaktionerne samt den stigende grad af harmonisering af skatteregler inden for EU, har medført behovet for at udfordre de eksisterende regler.

Vi har i vores opgave beskrevet de nye lovforslag, der ligger i udkast, vil i sin nuværende form gøre det muligt, at modregne underskud opstået for faste driftssteder i udlandet, såfremt underskuddene er opgjort endeligt. Dette medfører konsekvenser som lovgiver endnu ikke har belyst, nemlig SEL § 31A international sambeskatning. Den nye lov giver selskabet et incitament til ikke at tilvælge international sambeskatning. Grunden hertil ligger i, at ved international sambeskatning skal der en genbeskatning af de udnyttede underskud, som et udenlandsk selskab i den internationale sambeskatning, har overført til modregning i det danske selskab. I udkastet til lovforslaget sker underskudsmodregningen uden nogen genbeskatning, når underskuddet udnyttes, og derfor kan dette medføre, at flere fravælger international sambeskatning, idet det ikke kan svare sig at tilvælge international sambeskatning, i stedet skal man afvente til det udenlandske faste driftssted ophører driften endeligt og derefter modregne endelig underskud. Dog er det uvist,

hvorledes dette påvirker hele konstruktionen af SEL § 31 samt SEL § 31 A. Vi må derfor afvente når det endelige lovforslag er vedtaget af Folketinget.

Som tidligere nævnt er der et stigende behov for at harmonisere reglerne. Dette har medført at Europakommissionen arbejder på at et fælles direktiv inden for EU. Direktivet kaldes Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), som er en ny måde at anskue beskatning af selskaber i internationale koncerner.

Vi vil kort redegøre for grundprincipper for CCCTB-direktivforslag. CCCTB-direktivforslag vil gøre det muligt for en koncern med aktivitet inden for EU-området at sende en samlet selvangivelse for koncernens aktiviteter til skattemyndighederne i kun ét EU-land. Koncernens samlede skattegrundlag vil derefter blive fordelt mellem de EU-lande, hvor det driver virksomhed. Fordelingen sker efter en særlig formel, hvori der indgår tre faktorer: Aktiver, arbejdskraft og omsætning. Derved vil der ske en konsolidering af indkomsterne mellem selskaberne, hvorved problematikkerne omkring transfer pricing¹⁰⁹ vil blive mindre, idet koncerninterne handler vil blive udlignet med hinanden i forbindelse med opgørelsen af indkomsten. Efter at skattegrundlaget er fordelt, kan EU-landene beskatte deres andel efter deres nationale selskabsskattesats. Den generelle forskel på EU-ret og dansk ret er, at jf. EU sker der konsolidering af indkomsterne, hvor de i Danmark blot tillægges hinanden i sambeskatningskredsen.

I henhold til direktivforslaget vil det være et tilvalg for mindre koncerner med en årlig omsætning på mindre end 750 mio. EUR. For koncerner, der overstiger bundgrænsen, vil det være obligatorisk. Tilvalget af at blive beskattet af CCCTB vil være bindende i mindst 5 år, da det ikke er tilsigtet at virksomheder kan træde ind og ud af den fælles EU selskabsskattegrundlag i skatteplanlægningsøjemed. De selskaber, som ikke til vælger beskatningsreglerne CCCTB, vil fortsat blive beskatte af de nationale selskabsskatte regler¹¹⁰.

¹⁰⁹ Høringsvar vedr. finansudvalgets spørgsmål nr. 261 (alm. Del) af 12. december 2018 – fra Finansministeriet

¹¹⁰ Artikel: Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB) – udarbejdet af skatteministeriet

Som det fremgår af den overordnede gennemgang af grundprincipperne for direktivforslaget, kan der være en del interesser forbundet med at påvirke teksten, derfor er CCCTB direktivet stadig et forslag, trods det har været under udarbejdelse siden 2011. Det er derfor usikkert, om det nogensinde vil blive vedtaget. Dog har der i de senere år været stadig større og større fokus på skatteprovenuet. De enkelte som større multinationale koncerner forsøger via af skatteplanlægning at nedbringe deres skat, så der betales mindst muligt skat i de respektive lande, som koncernen er repræsenteret i. Dette kan være et incitament for at indføre en større harmonisering af landene i EU¹¹¹.

Som tidligere nævnt er der en del interesser, som påvirker lovteksten. Det kan derfor være vanskeligt at afgøre, hvorledes det endelige forslag vil komme til at være. En del argumenter vil, være at gøre direktivet et en fuldstændigt frivillig tilvalgsordning. Såfremt dette sker, kan det diskuteres, hvor stor effekt direktivet vil få på mindske ugunstige skatteplanlægning. De større multinationale koncerner vil have muligheden for at beregne, om det er de lokal skatteregler eller CCCTB skatteregler, der er mest gunstige for netop dem, og vælge denne løsning.

¹¹¹ Schmidt, Peter Koerver & Bundgaard, Jakob, Ensretning i den internationale skatteret – om mulighed en for indførelse af CCCTB i lyset af LuxLeaks, Skat Udland, 2015 (SU 2015,38)

10. Forkortelser

Selskabsskatteloven	SEL
Kursgevinstloven	KGL
Ejendomsavance beskatningsloven	EBL
Ligningsvejledning	LL
Afskrivningsloven	AL
Fusionsskatteloven	FUL
Konkursskatteloven	KKSL

11. Litteraturliste

10.1 Bøger

- Michelsen A, Askholt S, Bolander J, Madsen L, Laursen A, Jeppesen I, (2017) Lærebog om indkomst skat. Jurist- og Økonomforbundet Forlag 2017
- Hansen, J. G., Vinther, N., & Werlauff, E. (2013) Sambeskatning 2013/14, 1. udgave/1. oplag. Karnov Group Denmark A/S, København
- Andersen, I, Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion i samfundsvidenskaberne, 5. udgave 2. oplag 2014, Samfundslitteratur
- Karnov Group, skattelovsamling med noter 2018/2

10.2 Artikler

- Status på sambeskatningsreglerne af Elan Schapiro og Kenny Madsen - INSPI – nr. 5 – 2010
- Artikel Dom fra EU-domstolen i dansk skattesag fra Kammeradvokaten
- Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolløven og forskellige andre lov (udkast), findes folketingets hjemmeside
- Høringsvar vedr. finansudvalgets spørgsmål nr. 261 (alm. Del) af 12. december 2018 – fra Finansministeriet
- Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB) – udarbejdet af skatteministeriet
- Schmidt, Peter Koerver & Bundgaard, Jakob, Ensretning i den internationale skatteret – om mulighed en for indførelse af CCCTB i lyset af LuxLeaks, Skat Udland, 2015 (SU 2015,38)
- Amby, Christen, Selskabers fremførsel af underskud og tab – SR-SKAT Online SR.2013.0207
- Laursen, Anders Nørgaard, Bevola-dommen, NN-dommen og de danske sambeskatningsregler: En status, Revision & regnskab nr. 7 – juli 2019

10.3 Vejledning

- Den juridiske vejledning 2019-2

10.3 Hjemmeside

- www.skat.dk
- www.retsinformation.dk
- www.skm.dk
- www.tax.dk
- www.ft.dk

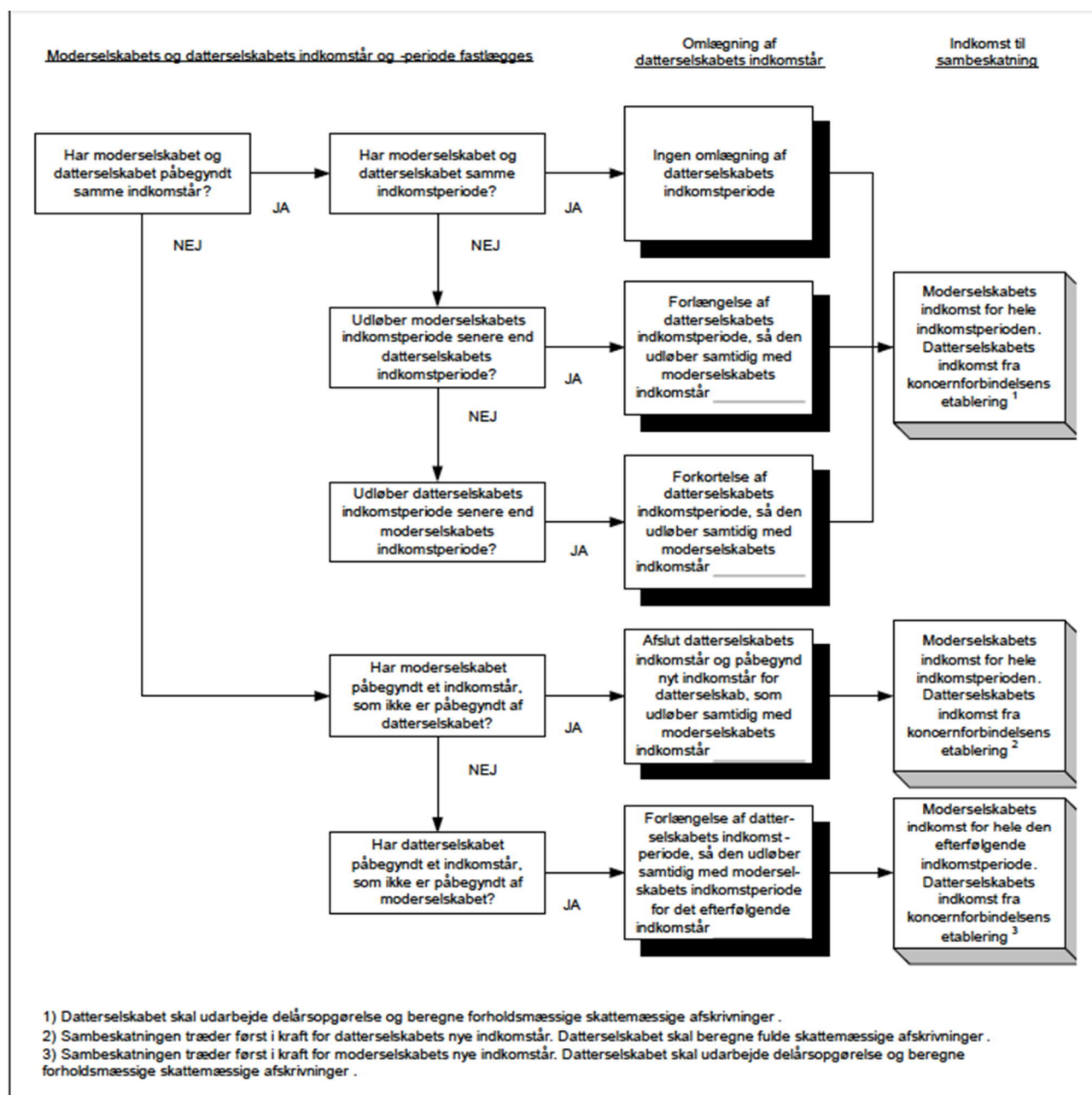
10.3 Domme og afgørelser

- SKM2015.535.SKAT
- SKM2008.728.DEP
- SKM2015.765.SKAT
- SKM2010.733.SR
- SKM 2010.209.SR
- SKM2010.677
- SKM 2010.67.SR
- SKM2010.688.SR
- C 650-16 Bevola dommen
- C-28/17
- C-446/03
- artikel 49 TEUF
- R.R.2019.07.0024
- Tfs 2011, 10 SR

Bilag 1

1. SE-, aktie- og anpartsselskaber omfattet af SEL §1, stk. 1, nr. 1
2. Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr 2, (herunder transparente enheder, som aktieselskabsbeskattes efter SEL § 2 C),
3. Sparekasser, andelskasser eller sammenslutninger af andelskasser efter § 89-96 i lov finansiel virksomhed og foreninger oprettet i henhold til § 203 i lov om finansiel virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2a,
4. DSB,
5. Elselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2 e og 2 f,
6. Energinet Danmark. Selskabets elektricitetsrelaterede aktiviteter, jf. § 12 i lov om energinet.dk, skal dog sambeskatningsretlig anses for en separat enhed i forhold til selskabets øvrige aktiviteter, Jf. SEL § 13 E
7. Vandforsyningsselskaber som er nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 2h
8. Brugsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3a
9. Naviair
10. Foreninger som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 4
11. Gensidige forsikringsforeninger samt andre selskaber, foreninger m.v. som er nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5,
12. Fonde og foreninger m.v. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5b,
13. Selskaber med fast driftssted beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a (herunder selskaber, som filialbeskattes efter SEL § 2 A
14. Selskaber med fast ejendom beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b, og
15. Selskaber, der er skattepligtige af indkomst ved tilknyttede virksomhed, Jf. KULBR § 21, stk. 4. Positiv indkomst efter kulbrinteskattelovens kapital 2 indgår ikke i sambeskatningsindkomsten. Underskud fra anden erhvervsmæssig aktivitet kan derfor heller ikke modregnes i positiv kulbrinteindkomst omfattet af kulbrinteskatteloven kapital 2, jf. §11, stk. 3. Underskud omfattet af kulbrinteskattelovens kapital 2 kan derimod fradrages helt eller delvis i anden positiv indkomst, jf. KULBR § 11 stk. 2.

Bilag 2



Kilde: Artikel, Status på sambeskatningsreglerne af Elan Shapiro og Kenny Madsen.