



NATIONAL SAMBESKATNING

Specialeafhandling cand.merc.aud

Copenhagen Business School

15. november 2019

Vejleder: Christen Amby

Antal anslag: 141.136

Antal sider: 78

Andreas Oddershede Jensen

Studienummer: 43117

Indholdsfortegnelse

1. Summary.....	3
2. Indledning.....	4
2.1 Problemformulering	4
2.2 Metode	5
2.3 Afgrænsning.....	6
2.4 Struktur.....	7
2.5 Målgruppe	7
3. Sambeskatningens historie.....	8
3.1 Sambeskatning før indførelsen af selskabsskatteloven i 1960.....	8
3.2 Sambeskatning efter selskabsskatteloven fra 1960	9
4. Definition af koncernbegrebet	11
4.1 Sambeskatningsreglernes koncernbegreb	12
4.2 Direkte eller indirekte indflydelse ved mere end halvdelen af stemmerettigheder.....	13
4.2.1 Råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne.....	16
4.2.2 Bestemmende indflydelse i henhold til vedtægter eller aftale	17
4.2.3 Beføjelse til at udpege flertallet af medlemmerne i øverste ledelsesorgan	17
4.2.4 Praktisk majoritet	18
4.3 Andre metoder for bestemmende indflydelse.....	19
4.3.1 Potentielle stemmerettigheder	20
4.3.2 Datterselskabers egne kapitalandele.....	21
4.3.3 Situationer hvor datterselskaber holdes ude af sambeskatning.....	22
4.4 Delkonklusion	23
5. Reglerne for national sambeskatning.....	23
5.1 Sambeskatningskredsen	25
5.2 Territorialprincippet	29
5.2.1 Fast driftssted	30
5.2.2 Fast ejendom	32
5.2.3 Dobbeltbeskatningsoverenskomster og territorialprincippet	32
5.3 Administrationsselskabet	34
5.4 Krav om samme indkomstår	37

5.4.1 Omlægning af administrationsselskabets indkomstår	40
5.5 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten.....	41
5.5.1 Almindelige skatteregler.....	42
5.5.2 Anvendelse af underskud	44
5.5.2.1 Fortabelse af underskud	48
5.5.2.2 Underskudsbegrænsning lov nr. 591 af 18. juni 2012	49
5.5.2.3 Underskudsbegrænsning i sambeskatningen.....	52
5.5.2.4 Kildeartsbegrænsede tab og underskudsbegrænsning	55
5.5.2.5 Sambeskatningsbidrag.....	56
5.5.3 Hæftelse ved sambeskatning.....	58
5.5.3.1 Hæftelse ved udtræden af sambeskatning.....	60
5.5.4 Delperiodeopgørelser	61
5.5.4.1 Opgørelse af delperiodeopgørelsen	62
5.6 Delkonklusion	63
6. Case eksempel	64
6.1 Case 1. Beskrivelse af koncernens struktur og ledelse	64
6.2 Case 1. Opgørelse af sambeskatningsindkomst.	66
6.3 Case 2. Beskrivelse af koncernens struktur og ledelse.....	70
6.4 Case 2. Opgørelse af sambeskatningsindkomsten	71
6.5 Analyse af konsekvens ved ledelsens sæde i de to cases.....	74
7. Konklusion	75
8. Perspektivering	78
9. Litteraturliste	79

1. Summary

The purpose of my thesis is to examine the current rules in the matter of joint taxation in Denmark. This thesis will analyze the rules regarding group companies in Denmark. The rules regarding group companies are specified by conditions in the Danish Corporate Tax Act section 31, which lists conditions for individual companies in Denmark to qualify as a group company. The general rule is that a company is a part of the group company if the parent company has control over the subsidiary company.

Since the regulations introduced in law no. 426 dated July 6th 2005, Danish group companies have been forced to a mandatory joint taxation in the national joint taxation rules. An exception to this rule is the territorial principle stated in section 8 paragraph 2 the Danish Corporate Tax Act, which implies that income by a Danish company through either real estate or permanent establishment abroad should not be included in the joint taxation income.

The general benefit of joint taxation is to apply the losses from your affiliated group companies to offset other group company's positive income and postpone taxation or keep liquidity inside the group company by paying affiliated company's instead of the Danish tax authorities.

The taxable income in the group company is based upon the individual company's taxable income. Another benefit in joint taxation is to offset taxable losses from previous years within the group company.

With the passing of law no. 591 dated 18th June 2012, one of the most significant elements was the introduction of limitation of a group company's tax losses from previous years. The law introduced a limitation which included all taxable income above DKK 7.500.000 (2010 number) within the group company would be subject to a limitation of 60 % of the tax losses above DKK 7.500.000 (2010 number) from previous year. Other than the limitation of offsetting losses, the law also introduced jointly and severally liabilities for the total corporate tax, withholding tax interest, royalties and dividends.

The thesis is concluded with a case study the calculation of the taxable income in the joint taxation regarding two group companies with the same structure however with different management.

2. Indledning

Sambeskatningsreglerne blev i første omgang indført i 1903 og var frem til 2005 baseret på et princip båret af frivillighed. Der blev i 2005 indført en tvungen obligatorisk sambeskatning for danske koncernforbundne selskaber. Med den obligatoriske sambeskatning blev der samtidigt lukket for at holde enkelte selskabet udenfor en sambeskatning. Sambeskatningsreglerne har siden sin oprindelige indtog i lovgivningen i 1903 ændret sig markant og løbende.

Det er denne afhandling intention at belyse den historiske udvikling undervejs i ændringerne, samt beskrive, analysere og konkretisere de problemstillinger de nuværende sambeskatningsregler giver i henhold til selskabsskatteloven.

Det er desuden intentionen at definere, belyse og konkretisere koncernbegrebet for så vidt angår selskabsretligt som selskabsskatteretligt.

Der vil blive gennemgået og belyst hvordan sambeskatningsindkomsten opgøres i den obligatoriske nationale sambeskatning, ligesom der vil blive gennemgået administrationsselskabets rolle og anvendelsen af underskud på tværs af sambeskatningen.

Afhandlingens emne og afgrænsning er taget ud fra en personlig interesse i den nationale sambeskatnings regler og vil efter forfatterens valg fokusere udelukkende på den nationale sambeskatning, og vil således være afskåret fra reglerne om international sambeskatning.

Reglerne omkring obligatorisk national sambeskatning er forholdsvis komplekse og vil i løbet af afhandlingen forsøgt beskrevet og illustreret, således at reglerne er forståelige. Ligeledes er emnet taget op, fordi der ved de nyere regler omkring underskudsbegrænsning har været den konsekvens, at danske selskaber har været nødsaget til at tænke yderligere over deres likviditetsmæssige udfordringer i forbindelse med blandt andet opstartsvirksomheder.

2.1 Problemformulering

Jeg vil foretage en gennemgang af de gældende regler indenfor national sambeskatning i dansk lovgivning. Jeg vil analysere konsekvenserne ved reglerne i praksis samt lave et praktisk eksempel på sambeskatning i form af en case, der tager udgangspunkt i en koncern.

Desuden vil jeg foretage en gennemgang og fastlæggelse af begrebet koncerndefinition indenfor selskabsskattelovgivningen. Afhandlingen vil belyse problemstillinger indenfor selskabers ind-

samt udtræden af sambeskatning, samt hæftelsesregler i forbindelse med ind- og udtræden. Yderligere vil afhandlingen belyse reglerne omkring underskudsudnyttelse samt særunderskud. Afhandlingen vil tage udgangspunkt i den overordnede problemformulering, men vil undervejs besvare følgende underspørgsmål:

1. Hvad er definitionen af begrebet en koncern selskabsskatteretligt og selskabsretligt?
2. Hvornår og hvordan indtræder et selskabet i dansk national sambeskatning?
3. Hvilken rolle har et administrationsselskab i sambeskatningen?
4. Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten?
5. Herunder hvordan fordeles og fremføres over og underskud mellem selskaberne?
6. Hvilke hæftelsesregler er der i forbindelse med sambeskatning?

Alle ovenstående spørgsmål vil blive belyst i løbet af afhandlingen, men vil ikke være stillet op som afsnit hvori de besvares. Udover ovenstående spørgsmål vil der også i afhandlingen blive gennemgået indførelsen af sambeskatning i Danmark samt den historiske udvikling som sambeskatningen har været udsat for i Danmark.

2.2 Metode

Der vil i forbindelse med besvarelsen af problemformuleringen blive indsamlet primært sekundære data. Dette skyldes, at størstedelen af afhandlingen vil tage udgangspunkt i retskilder af forskellig art, herunder love, bekendtgørelser og cirkulærer. Herudover vil der blive taget udgangspunkt i domme samt administrative afgørelser.

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i selskabsskatteloven, da denne danner grundlaget for national sambeskatning.

Der vil yderligere blive brugt den juridiske vejledning samt datakilde. Den juridiske vejledning vil blive brugt som skatteministeriets opfattelse af gældende lovgivning og praksis. Der vil i begrænset omfang også blive anvendt for og efterarbejderne til lovforslagene i forbindelse med afhandlingen.

Slutteligt vil der også blive brugt data fra faglige tidsskrifter samt faglitteratur. Dette komme til udtryk i holdninger og indlæg fra bl.a. FSR – danske revisorer.

For så vidt angår både den juridiske vejledning samt tidsskrifter skal det nævnes at der kan være modsatrettede oplysninger og fortolkninger. Det vil i afhandlingen fremgå hvis der er tale om en fortolkning eller holdning til enkelte lovområder. Specielt tidsskrifterne og faglitteraturen kan være påvirket af en vis subjektivitet. Jeg vurderer dog, at både reliabiliteten og validiteten er høj ved de brugte datakilder.

2.3 Afgrænsning

Afhandlingens omfang vil primært sætte fokus på reglerne for national sambeskatning. Der vil derfor tage udgangspunkt i danske koncerner. Der vil dog i forbindelse med gennemgangen af selskabsskattelovgivningen kort blive præsenteret og gennemgået enkelte regler vedrørende international sambeskatning. Analysen og gennemgangen af case virksomheden vil dog afgrænses fra at berøre dette. Afhandlingen vil behandle teorien og praksis vedrørende sambeskatningsindkomst, sambeskatningsbidrag, hæftelsesreglerne og underskudsbegrænsning i en dansk koncern.

Afgrænsningen fra international sambeskatning skal ses i lyset af, at jeg ikke vurderer det vil være hensigtsmæssigt at redegøre og analysere både national og international sambeskatning ud fra de rammer, der er fastsat afhandlingen. Omfanget vil blive for stort, eller alternativt vil indholdet blive for tyndt.

Jeg vil afgrænse mig fra at skrive om samtlige skattesubjekter som kan bruges jf. selskabsskattelovens § 1 stk. 1. Der vil udelukkende tages udgangspunkt i aktie- og anpartsselskaber samt faste driftssteder og fast ejendom.

Der vil desuden blive afgrænset for at skrive og behandle CFC-beskatning, da disse primært er henvendt mod finansielle datterselskaber og indkomst, som beskrives i selskabsskattelovens § 32, stk. 5.

I forbindelse med case virksomheden vil jeg desuden gøre opmærksom på, at der opstilles en række forudsætninger, som i samarbejde med denne afgrænsning vil udgøre grundlaget for beregninger og analyser.

Casen der analyseres, vil bestå af en koncern hvori der er et holdingselskab som har forskellige ejerandele af i alt fire skatteenheder. Koncernstrukturen vil fremgå i casen, hvori det også vil fremgå hvor stor en andel der ejes af de forskellige enheder.

Afhandlingen vil yderligere tage udgangspunkt i skatteretlige regler, og vil derfor afgrænses fra at omhandle den regnskabsmæssige behandling og dermed også årsregnskabslovens bestemmelser.

2.4 Struktur

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i først en indledende del, hvori problemformulering samt afgrænsning og omfang vil introduceres. Der vil være en beskrivende del, som tager udgangspunkt i de tre følgende områder:

- Sambeskatning historisk
- Koncerndefinition
- National sambeskatning

Herefter vil der være en analyserende del, som går i dybden med en konkret case virksomhed, og hvordan reglerne der er præsenteret bruges i praksis.

Slutteligt vil der være en konklusion samt perspektivering.

Strukturen kan overordnet set se sådan ud:



2.5 Målgruppe

Målgruppen for afhandlingen vil være forfatter, vejleder og censor til afhandlingen.

Herudover vil afhandlingen ligeledes kunne henvende sig til relevante fagpersoner indenfor området, herunder, revisorer, jurister samt medarbejdere i økonomiafdelinger for koncerner med interesse for national sambeskatning. Afhandlingen vil på sin vis, indenfor afgrænsningerne, være fyldestgørende som case eksempel og supplement til allerede eksisterende faglitteratur for

området. Som nævnt i indledningen, vil afhandlingen tage udgangspunkt i en fiktivt praktisk eksempelvirksomhed.

3. Sambeskatningens historie

Afsnittet vil gennemgå den historiske udvikling af sambeskatningsbegrebet i et todelt kapital hvor der først fokuseres på praksis og love, der behandlede sambeskatning før 1960, og herefter sambeskatning efter 1960 i selskabsskatteloven samt sambeskatningsinstituttet.

3.1 Sambeskatning før indførelsen af selskabsskatteloven i 1960

Sambeskatningsreglerne var inden 1960 ikke lovreguleret, men bestod udelukkende i en praksis fortolkning. Praksissen byggede på introduktionen af indkomstbeskatningen, som blev vedtaget ved lov i statsskatteloven i 1903. Praksissen blev kaldt sambeskatningsinstituttet.

Der var på daværende tidspunkt ikke en selskabsretlig lovgivning i Danmark hvorfor der var store vanskeligheder for myndigheder at afgøre om der var tale om et eller flere selskaber. Praksissen blev derfor at når der ikke civilretligt kunne afgøres om der var ét eller flere selskaber, så var det argumentation for at der i skattemæssig henseende kunne behandles flere selskaber under et.¹

Der blev skatteretligt en praksis hvor man godkendte at behandle to eller flere selvstændige selskaber som et skattesubjekt, hvis selskaberne udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed. Der var her tale om en såkaldt filialbetragtning.

Der blev i år 1917 indført en aktieselskabslov, som fastlagde de selskabsretlige regler i faste rammer.

Fordelen ved sambeskatningen dengang, var ligesom i dag, at der kunne modregnes i uudnyttede i andre selskaber. Der var desuden tale om en fordel ved skatteberegningen da selskabsskatten ikke var proportionel på daværende tidspunkt.² Yderligere var der den væsentlige fordel, at der ved udbytte fra datterselskaber til moderselskaber blev undgået en dobbeltbeskatning, idet man så bort fra datterselskabsudbytter ved beregningen af sambeskatningsindkomsten.

Der blev ved vedtagelsen af statsskatteloven i 1922 indført datterselskabslempelse, således at moderselskabets skat blev nedsat med den skat, der falder på udbyttet fra datterselskab. De

¹ Rapport fra skattemyndighederne *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004 s. 30*

² Rapport fra skattemyndighederne *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004 s. 32*

danske skattemyndigheder opfattede dette som et signal fra lovgivningsmagten til at sambeskatningsinstituttet skulle bortfalde. Alligevel fortsatte skattemyndighederne med at give tilladelse til sambeskatning, da der fortsat var tvivl om de selskabsretlige regler.³ Tvivlen blev dog endegyldigt fjernet ved ændringen af aktieselskabsloven i 1930, da skattemyndighederne mente at konsekvensen af indførelsen af aktieselskabsregistret var, at selskaber registreret heri ikke kunne indgå i en sambeskatning.

Skattemyndighedernes opfattelse blev dog underkendt af højesteret i forbindelse med dommen U1936.715 H, som betød at der stadig kunne ske en sambeskatning jf. den tidligere praksis i sambeskatningsinstituttet, hvis moderselskabet og dets 100 % ejede datterselskab havde fælles bestyrelse og direktion, og hvis der var dannet en sådan økonomisk enhed, at selskaber også i skattemæssig henseende burde behandles som en enhed. Højesteretsdommen blev desuden fulgt op af U 1940.421 H og U 1943.784 H, som afgjorde at der kunne ske sambeskatning med udenlandske datterselskaber.

Den danske praksis for sambeskatning blev efterfølgende, at der kunne søges tilladelse til sambeskatning, hvis følgende betingelser var opfyldt:

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

Sambeskatningsinstituttets regler og praksis var frem til selskabsskatteloven fra 1960 uklart. Der var bl.a. uafklarede spørgsmål vedrørende konsekvensen af udtræden af sambeskatningen.

3.2 Sambeskatning efter selskabsskatteloven fra 1960

I forudgående kapitel 3.1 har jeg redegjort for at der ikke var lovhemmel til sambeskatningen før år 1960. Der blev dog i forbindelse med vedtagelsen af selskabsskatteloven indført § 31, som

³ Rapport fra skattemyndighederne *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004 s. 31*

indeholdt en sambeskatningshjemmel. Sambeskatningen kunne ske under forudsætning af følgende betingelser:

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

Den største ændring ved denne vedtagelse var punkt nr. 4, som vedrører, at ligningsrådet stod for fastsættelsen af de nærmere vilkår. Ligningsrådets første anvisning blev udsendt i 1962. Det blev fastsat, at betingelse om økonomisk enhed, fælles ledelse samt fælles branche stadig skulle opretholdes i lighed med tidligere. Anvisningen ændrede sig derfor ikke fra den tidligere praksis før 1960. Der blev dog forholdsvis hurtigt efter den første anvisning blev udsendt opgivet at ledelsen skulle være den samme. Argumentationen herfor var, at moderselskabets aktiebesiddelse var tilstrækkelig til at styre datterselskabet gennem direktion og bestyrelse.

Ligningsrådet fortsatte med sine anvisninger indtil 1977, herefter, og frem til år 2005, blev der fremsat sambeskatningscirkulærer som blev vedtaget én gang årligt.

Betingelsen omkring branchefællesskab som var praksis før 1960 og efter, blev fjernet i skatteåret 1983/84⁵. Dette skyldes, at praksis var blevet sådan, at der kun blev nægtet sambeskatning hvis et selskab drev hobbyvirksomhed.

Den først anvisning fra ligningsrådet indeholdt desuden krav om, at et moderselskab skulle eje datterselskabet i hele indkomståret før der kunne være sambeskatning. Ligeledes var det et krav, at alle selskaber der var en del af koncern var sambeskattet, medmindre *rimelige grunde* talte for, at et eller flere selskaber blev særbeskattet.

⁴ Rapport fra skattemyndighederne *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004 s. 31*

⁵ Rapport fra skattemyndighederne *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004 s. 33*

Sambeskatningsreglerne blev ændret markant i 2005 ved indførelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005. Den væsentligste ændring i den nationale sambeskatning blev herefter, at der opstod obligatorisk national sambeskatning mellem koncernforbundne danske selskaber samt mellem koncernforbundne udenlandske selskabers faste driftssted og faste ejendomme i Danmark. Herudover var der desuden en række ændringer til underskudsbegrænsningen samt den solidariske hæftelse. Disse ændringer vil blive gennemgået i afsnit 5, hvor de nuværende regler gennemgås og analyseres.

4. Definition af koncernbegrebet

Sambeskatningen mellem to selskaber nationalt og internationalt opstår hvis der sker en koncernforbindelse med selskaberne. Dette anføres direkte af selskabsskattelovens § 31 og 31A. For at forstå og arbejde med sambeskatningen er jeg derfor nødt til at definere og fastlægge hvornår der er tale om en koncern.

Koncernbegrebet har tidligere været defineret på forskellig vis, hvis man kiggede på regnskabsmæssige, selskabsretlige og skatteretlige regler. I 2005 blev der dog ved indførelsen af, de dengang, nye sambeskatningsregler lavet en ny definition af koncernbegrebet skatteretligt. Ved lov nr. 426 af 6/6 2005 blev koncernbegrebet i sambeskatningsreglerne hægtet op på det regnskabsretlige koncernbegreb.⁶ Det blev på daværende tidspunkt besluttet, at det var hensigtsmæssigt at sambeskatningsreglerne blev bygget på et allerede kendt og indarbejdet koncernbegreb, ligesom den administrative byrde for koncerner blev mindre, da man derfor arbejdede med samme regler regnskabsmæssigt som skattemæssigt.

Det har efterfølgende dog vist sig, at de administrative fordele også har klare svagheder. Dette skyldes, at man bl.a. enkelt kan undgå sambeskatning, hvis dette ønskes, ved at opdele aktierne eller anparterne i henholdsvis A og B aktier. Ligeledes kan det have store negative konsekvenser ved fx kortvarige afbrydelser af koncernforbindelsen og dermed sambeskatningen. Dette fremgår af selskabsskattelovens § 31 stk. 2, 10 pkt. *"Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det*

⁶ Sambeskatning 2013/14, s. 19, Guldmand, Vinther & Werlauff.

underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.”⁷

I 2009 blev der dog ændret væsentligt i det både det regnskabsretlige og selskabsretlige koncernbegreb. Dette skete som følge af vedtagelsen af den nye selskabslov i 2009.

Koncernbegrebet fra IAS 27 blev indsat i årsregnskabsloven og selskabsloven. Som følge af denne ændring, blev koncerndefinitionen i selskabsskatteloven ændret tilsvarende, da man ønskede overensstemmelse mellem koncernbegrebet i sambeskatningsreglerne og årsregnskabsloven.

4.1 Sambeskatningsreglernes koncernbegreb

I selskabsskattelovens § 31C defineres der følgende:

”Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) 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 stk. 2-6, er det alene det selskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være moderselskab.”⁸

I loven er der ikke defineret hvad begrebet økonomiske eller driftsmæssige beslutninger betyder. Deloitte har dog i en publicering fra 2008 defineret dem således:

“Operating policies generally would include those policies that guide activities such as sales, marketing, manufacturing, human resources, and acquisitions and disposals of investments. Financial policies generally would be those policies that guide dividend policies, budget approvals, credit terms, issue of debt, cash management, capital expenditures and accounting policies”⁹

Retspraksissen for skattemyndighederne har efterfølgende vist sig i bl.a. SKM2010.733 (SR) at lægge sig op ad ovenstående definition. Dette skyldes, at skatterådet lægger sig op ad den regnskabsmæssige koncerndefinition jf. IAS 27. Der vil i følgende afsnit blive beskrevet og analyseret på forskellige scenarier, der kan give bestemmende indflydelse.

⁷ <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven>

⁸ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

⁹ Business combinations and changes in ownership interests – a guide to a revised IFRS 3 and IAS 27.

4.2 Direkte eller indirekte indflydelse ved mere end halvdelen af stemmerettigheder

Et moderselskab kan direkte eller indirekte eje mere end halvdelen af stemmerettighederne. Dette fremgår af selskabsskattelovens § 31C, stk. 3:

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

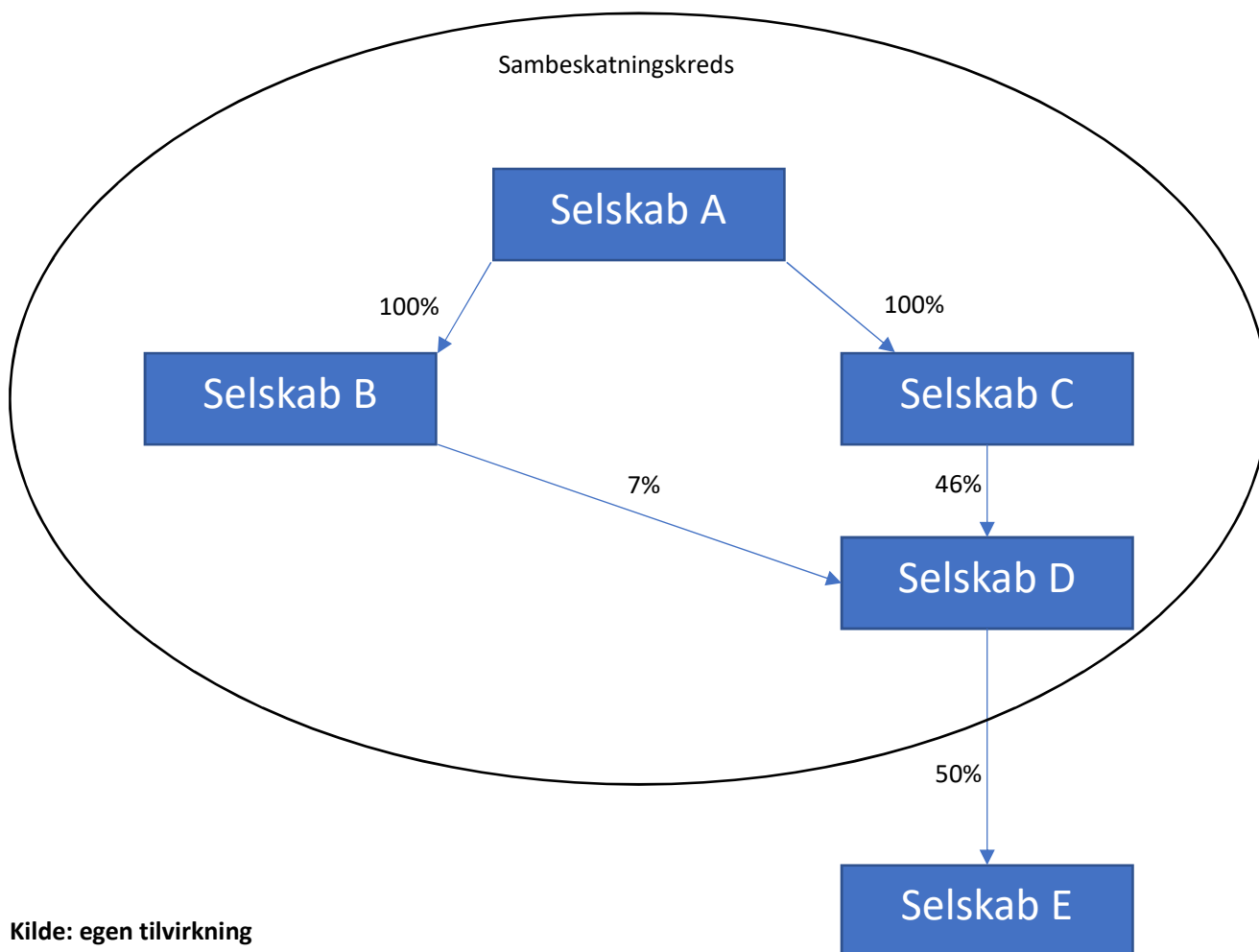
I praksis kaldes ovenstående paragraf også for formodningsreglen. Betydningen af formodningsreglen er, at virksomheden har en omvendt bevisbyrde, hvis virksomheden mener der er særlige tilfælde, der klart kan påvises der gør virksomheden ikke har bestemmende indflydelse.¹⁰

Hvis virksomhedens stemmerettigheder er lige til, vil formodningsreglen derfor ikke give anledning til bemærkninger. Det bliver dog interessant i de tilfælde hvor ejerskabet og stemmerettighederne ikke er identiske, eller hvor der er begrænsninger til stemmerettighederne.

For virksomhederne skal de derfor til at starte overveje hvorvidt de direkte eller indirekte ejer mere end 50% af stemmerne. Det direkte og indirekte ejerskab af stemmerettigheder kan illustreres på næste side i figur 1:

¹⁰ § 7 i Lovbemærkningerne til L170 (2008/09).

Figur 1: Illustration af direkte og indirekte ejerskab.

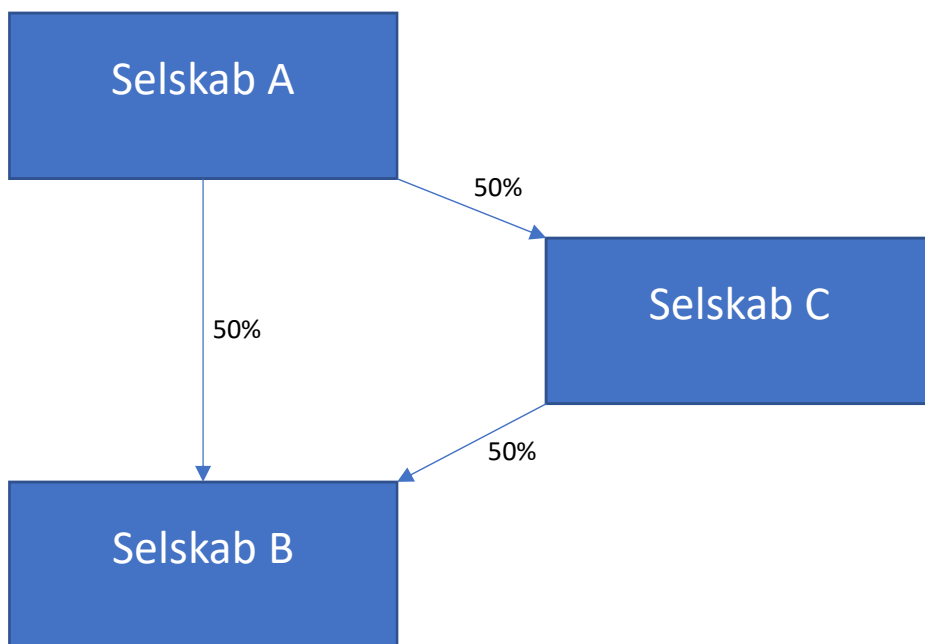


Kilde: egen tilvirkning

Figur 1 viser, at selskab A ejer såvel selskab B som selskab C 100 %. Både selskab B og selskab C vil derfor være datterselskab i den ovenstående figur, mens selskab A vil være moderselskabet. Selskab C har 46 % af stemmerettighederne i selskab D, og har dermed ikke bestemmende indflydelse, ligeledes har selskab B 7% af stemmerettighederne i selskab D, hvilket heller ikke giver dem bestemmende indflydelse. Selskab A ejer dog 100 % af stemmerettighederne i både selskab B og selskab C som allerede konkluderet. Derfor har selskab A indirekte bestemmende indflydelse på selskab D, hvorfor selskab D er en del af koncernen og dermed sambeskatningen. Slutteligt ejer selskab D 50 % af stemmerettighederne i selskab E, hvorfor selskab E ikke indgår i koncernen og dermed sambeskatningskredsen.

Det er vigtigt når der vurderes om der er tale om en koncern, at der er bestemmende indflydelse. Dette skyldes, at selvom man umiddelbart har mere end 50 % stemmerettighederne på papiret, så skal den bestemmende indflydelse være afgørende. Dette kan illustreres ved hjælp af figur 2:

Figur 2 Ejerskab over 50 %, men ikke bestemmende indflydelse.



Kilde: egen tilvirkning

Selskab A ejer 50 % af stemmerettighederne i henholdsvis selskab B og selskab C. Herudover ejer Selskab C 50 % af stemmerettighederne i selskab B. Da hverken selskab A eller C har over 50 % af stemmerettighederne i selskab B vil der ikke være en koncernforbindelse, dette på trods af at selskab A ejer 50 % af anparterne i selskab B direkte og indirekte. Da der ingen koncernforbindelse er, vil der samtidig heller ingen sambeskatning være. Dette fremgår af landsskatterettens afgørelse SKM2008.408.LSR¹¹

Det skal også nævnes, at en ejeraftale med en indbygget veto vil være udslagsgivende for en bestemmende indflydelse, og vil kunne begrænse sambeskatningen.

¹¹ <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1755964>

Den bestemmende indflydelse kan jf. selskabsskattelovens § 31C stk. 4, nr. 1-4 dog stadig opnås selvom der ikke er et selskab med mere end halvdelen af stemmerettighederne. Den bestemmende indflydelse vil foreligge hvis selskabet opfylder en af de fire kriterier:

1. *"råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer*
2. *beføjelse 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."*¹²

Der vil i de kommende afsnit blive gennemgået disse fire kriterier.

4.2.1 Råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne

Bestemmende indflydelse kan også opnås i forbindelse med en aftale om råderet med andre investorers stemmerettigheder. Det er vigtigt at fastslå ordlyden af loven, hvori det fremgår, at man *råder* over stemmerettighederne og ikke nødvendigvis besidder dem. I praksis betyder dette, at man ikke har permanent dispositionsret, og at en sådan råderet kan trækkes tilbage på et givent tidspunkt.

Bestemmelsen kommer i spil i de tilfælde hvor der er indgået en stemmeoverførselsaftale, hvori moderselskabet får stemmerettighederne til rådighed. Det skal samtidigt bemærkes, at råderetten skal være egenhændig og ikke afhængig af en accept fra den anden investor. Laves der en aftale, hvori beslutningskompetencen indskrænkes vil selskabet derfor ikke være omfattet af selskabsskattelovens § 31C, stk. 4 nr. 1. Dette fremgår af skatterådets afgørelse SKM2010.677.SR.¹³

¹² <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

¹³ <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1910650>

4.2.2 Bestemmende indflydelse i henhold til vedtægter eller aftale

Denne bestemmelse er ikke aktuel for nærværende afhandling. Dette skyldes, at konstruktionen omkring sådanne vedtægter eller aftale ikke er mulig i forhold til dansk selskabsret herunder også afgjort af skatterådet i SKM2008.688.SR¹⁴

Bestemmelsen finder dog hovedsageligt anvendelse ved udenlandske selskaber omfattet af den internationale sambeskatning. Kriteriet vil yderligere finde anvendelse såfremt et udenlandsk selskab bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, som følge af selskabsskattelovens § 1, stk. 6 eller en dobbeltbeskatningsaftale.

4.2.3 Beføjelse til at udpege flertallet af medlemmerne i øverste ledelsesorgan

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31C stk. 4, nr. 3 er delt op i to forhold, der skal afgøres.

Den første del omhandler beføjelsen til at udpege og afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan. Den anden del af bestemmelsen er at det øverste organ, jf. den første del, skal kunne udøve bestemmende indflydelse på selskabet.

Det øverste ledelsesorgan er defineret i selskabslovens § 5, nr. 5 som følgende:

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

Den første del af bestemmelsen er forholdsvis logisk. Karsten Engsig Sørensen skriver dog i bogen *Den nye Selskabslov på side 81*, at det må antages, at bestemmelsen skal fortolkes bogstaveligt, og at en beføjelse til at udpege halvdelen af det øverste ledelsesorgan inklusiv den udslagsgivende formandspost, ikke som udgangspunkt kvalificere dig til at have bestemmende indflydelse jf. selskabsskattelovens § 31C stk. 4, nr. 3. En sådan situation med beføjelse til at udpege halvdelen af den øverste ledelse inklusive formandsposten i en bestyrelse, vil dog falde ind under selskabsskattelovens § 31C stk. 4, nr. 4, hvilket bliver beskrevet i en afsnit efterfølgende.

Den anden del af bestemmelsen udgør den mest interessante, nemlig om det øverste ledelsesorgan besidder den bestemmende indflydelse i selskabet.

¹⁴ <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1778490>

Den bestemmende indflydelse for så vidt angår bestyrelser og direktioner er forholdsvis klar og der er yderligere lavet afgørelser herpå jf. TfS 2011, 11 SR (SKM2010.687.SR) samt TfS 2010, 687 SR (SKM2010.688.SR).

Den interessante del kommer dog til udtryk ved tilsynsrådet. Tilsynsrådets opgaver er defineret i selskabslovens § 116 nr. 1-5. I denne paragraf er der udelukkende tale om kontrolfunktioner og ikke ledelsesbeføjelser. I selskabslovens § 111 nr. 2 fremgår det dog at tilsynsrådet har beføjelser til at afskedige og ansætte direktionen. Herigennem kan der argumenteres for, at tilsynsrådet besidder bestemmende indflydelse. Karsten Engsig Sørensen omtaler desuden emnet i bogen *Den nye selskabslov* på side 81, hvor der bl.a. henvises til tysk litteratur. Det må derfor antages, at tilsynsrådet har bestemmende indflydelse.

Det skal yderligere bemærkes, at hvis et selskab fx ejer 50 % af kapitalen i et selskab, og samtidigt har ret til at udpege flertallet af bestyrelsesmedlemmerne ikke har bestemmende indflydelse, hvis der samtidigt er indgået aftale om begrænsning af bestyrelsesmedlemmernes beføjelser med en anden 50 % aktionær. Der er lavet en afgørelse af fondsrådet den 22. februar 2010 (j.nr. 2009-00019048), som omhandler en sådan situation, hvor der var givet beføjelser til bestemmende indflydelse på de driftsmæssige og finansielle beslutninger i et selskab man kun ejede 50 %. Der var dog samtidigt skrevet ind i aftalen, at beslutninger omkring væsentlige ændringer i regnskabsprincipper, udbytte, køb af aktiver over et vist beløb skulle ske i enighed med den anden aktionær.

4.2.4 Praktisk majoritet

Selskabsskattelovens §31C stk. 4, nr. 4 foreskriver, at den der råder over flertallet af det faktiske antal stemmer ved deltagelse på henholdsvis generalforsamlingen eller i selskabets tilsvarende ledelsesorgan, kan kalde sig moderselskab. I praksis betyder dette, at et selskab skal have den overvejende del af stemmerettigheder på generalforsamlingen målt på en årrække før der kan være tale om sambeskatning. Hvis det af tidligere generalforsamlinger kan konkluderes, at 35% af stemmerettighederne er nok til at opnå bestemmende indflydelse, og et selskab har 35 % eller mere, vil der kunne etableres koncernforhold, og dermed sambeskatning. Vurderingen vil ske fra sag til sag. I de situationer hvor der er etableret sambeskatning og det viser sig, at moderselskabet ikke har den nødvendige stemmerettighed, er det uklart hvorvidt sambeskatningen ophører med

tilbagevirkende kraft. I bogen *Sambeskatning 2013/14* af Karnov Group fremgår det dog, at det må formodes, at der ikke sker med tilbagevirkende kræft, medmindre betingelsen for bestemmende indflydelse aldrig har været opfyldt.¹⁵

Det fremgår ligeledes af bemærkningerne til lovforslag nr. L 170 selskabslovens § 7, som i høj grad ligner selskabsskattelovens bestemmelser, at der ikke er tale om bestemmende indflydelse hvis det vurderes på baggrund af én generalforsamling, men at den bestemmende indflydelse skal ske på baggrund af en mere permanent og ikke midlertidig bestemmende indflydelse.

I bestemmelsen fremgår det også, at råderetten skal være på generalforsamlingen eller et tilsvarende organ. I den danske selskabslovgivning findes der dog ikke et tilsvarende organ, der kan bruges, hvorfor der er tale om international sambeskatning før denne del kommer i spil.

4.3 Andre metoder for bestemmende indflydelse

Der er udover de allerede nævnte bestemmelser ovenfor også mulighed for bestemmende indflydelse jf. selskabsskattelovens § 31C stk. 5-8. Bestemmelserne er som følger:

”Stk. 5. Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.

Stk. 6. Ved opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab ses der bort fra stemmerettigheder, som knytter sig til kapitalandele, der besiddes af datterselskabet selv eller dets datterselskaber.

Stk. 7. 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.

Stk. 8. 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.”¹⁶

Bestemmelserne vil blive gennemgået og analyseret på i de følgende afsnit.

¹⁵ Sambeskatning 2013/14 s. 28 Guldmand, Vinther & Werlauff

¹⁶ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

4.3.1 Potentielle stemmerettigheder

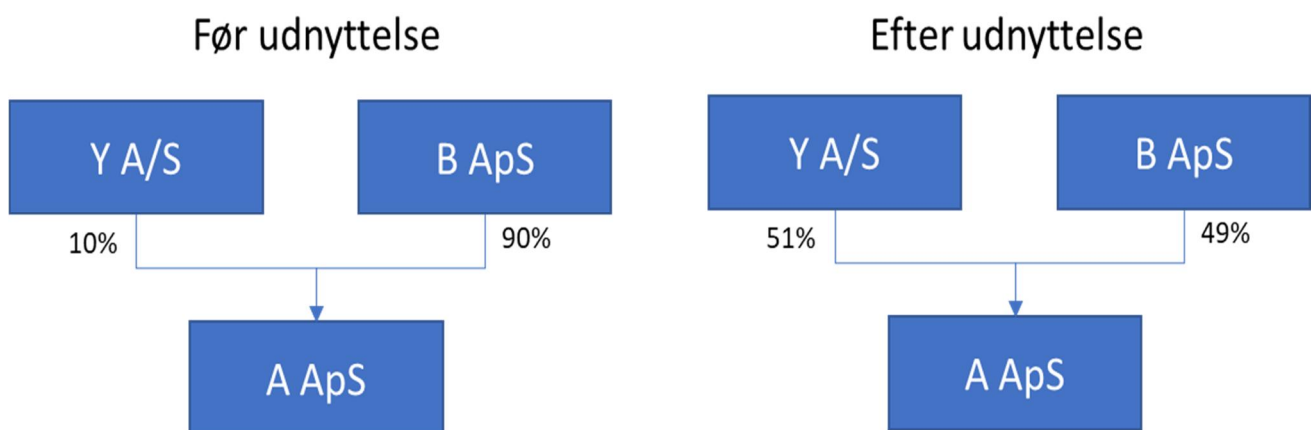
Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 C, stk. 5 kommer i spil i de selskaber, hvor der findes tegningsretter eller købsoptioner. Kigger man nærmere på gennemførelsen af loven, finder man i selskabslovens bemærkninger til lovforslaget, som selskabsskattelovens regler bygger på, at potentielle stemmerettigheder skal medregnes på trods af de ikke er effektueret. Bemærkningen medfører, at købsoptionerne og tegningsretterne ikke skal være udnyttet, men blot skal kunne udnyttes. I samme ombæring betyder dette, at købsoptioner eller tegningsretter, der er afhængig af enkelte eller flere hændelser, ikke giver anledning til at medregnes før de er mulige.

Skatterådet har på trods af de ret klare regler og bemærkninger i forbindelse med lovens tilblivelse, lavet en afgørelse der kan undre. Den bliver gennemgået i det kommende underafsnit.

4.3.1.1 Tfs 2011, 190SR SKM2011.42.SR

Skatterådet har på baggrund af ovenstående bestemmelse kommet med et noget usædvanligt bindende svar. Der er i det bindende svar SKM2011.42SR lavet en afgørelse, som umiddelbart modsiger bestemmelsen i stk. 5. Situationen, som ønskes besvaret, er illustreret som vist nedenfor i figur 3:

Figur 3. Før og efter udnyttelse af warrants



Kilde: egen tilvirkning

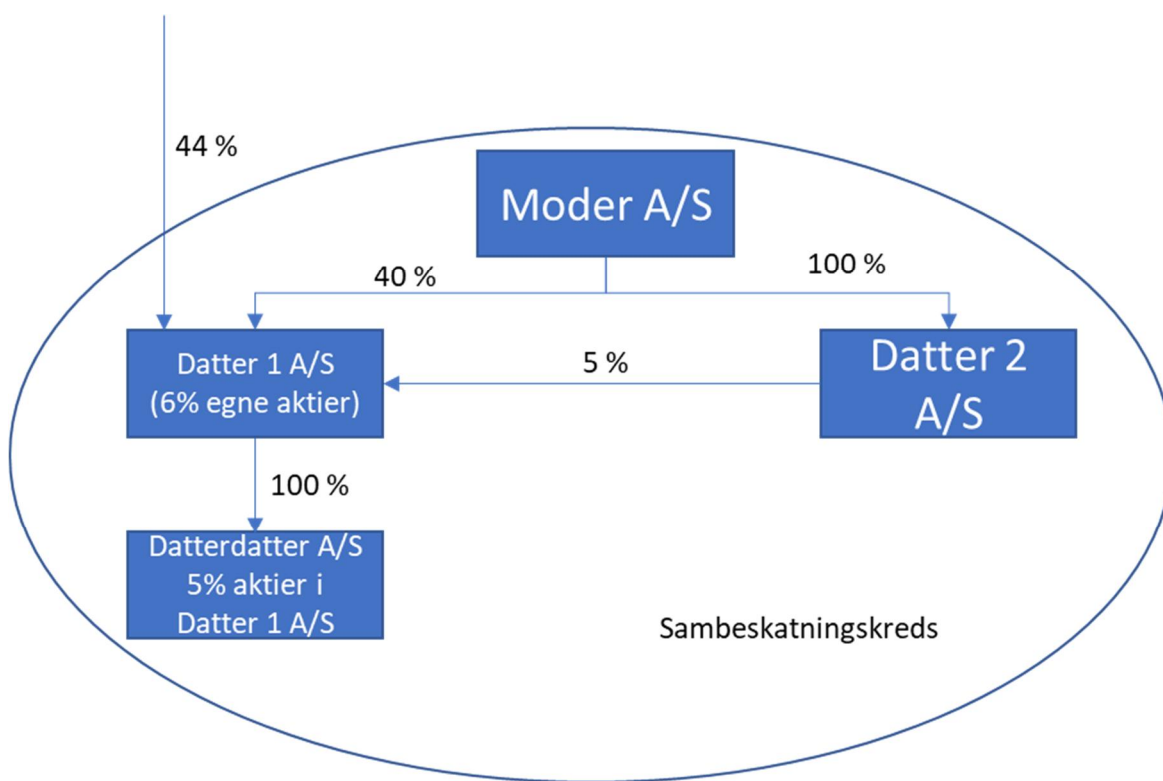
Selskabet Y A/S ejer 10 % af A ApS, og har desuden warrants til at kunne få 51 % af stemmerettighederne. Herudover har B ApS en række vetorettigheder, efter udnyttelsen af warrants. Skatterådet afgør dog, at der er tale om bestemmende indflydelse på trods af disse vetorettigheder. Dette skyldes, at B ApS kun har vetorettigheder på en række områder, som

Skatterådet ikke mener indskrænker den bestemmende indflydelse på økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Skatterådet afgør dog også, at den bestemmende indflydelse opstår efter udnyttelse af warrants, hvorefter der opstår en koncernforbindelse og dermed sambeskatning.

4.3.2 Datterselskabers egne kapitalandele

Selskabsskattelovens § 31 C stk. 6 gør sig gældende i de situationer hvor et selskab ejer egne kapitalandele eller et datterselskab, der ejer kapitalandele i deres moderselskab, ikke skal medregnes i forbindelse med koncernen. I praksis betyder dette, at procentsatserne tages ud af beregningen, hvorfor der i nedenstående eksempelfigur vil være tale om bestemmende indflydelse ved mere end 44,5% af stemmerne.

Figur 4



Kilde: egen tilvirkning

Moder A/S ejer direkte 40 % af stemmerne, samt 5 % af stemmerne gennem Datter 2 A/S. Dermed opnås der 45 % af stemme rettighederne hvilket er bestemmende indflydelse da Datter 1 A/S egne aktier på 6 % trækkes ud, samt Datterdatter A/S aktier i Datter 1 A/S også trækkes ud af beregningen.

4.3.3 Situationer hvor datterselskaber holdes ude af sambeskatning

Det fremgår af selskabsskattelovens § 31 C stk. 7, at uagtet der foreligger et moder-

/datterselskabsforhold efter selskabsskattelovens § 31 C stk. 1-6, så skal et selskab holdes ude af sambeskatning, hvis bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 C stk. 7 opfyldes. Bestemmelsen henviser til kursgevinstlovens § 4 stk. 5 som er således:

*"Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse for skattepligtige, som udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering, såfremt koncernforbindelsen alene er etableret med henblik på kreditors midlertidige drift af debtors virksomhed til afvikling af tidligere ydede udlån eller til medvirken ved omstrukturering af erhvervsvirksomheder."*¹⁷

Der er tale om finansieringsvirksomheder og af denne årsag vil jeg ikke komme nærmere ind på bestemmelsen, da jeg ikke finder den specielt relevant for nærværende afhandling.

Selskabsskattelovens § 31 C stk. 8 gør sig gældende, når et selskab går konkurs. I disse tilfælde vil selskabet holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvor konkursdekretet afsiges. Jf. selskabsskattelovens § 31 stk. 5 pkt. 3 må det udledes, at der ved et salg af et konkursramt selskab vil det konkursramte selskabs underskud stadig kunne udnyttes helt frem til selskabet udtræder af sambeskatningen.¹⁸ Dette skyldes, at der i selskabsskattelovens § 31 stk. 5 pkt. 3 fremgår følgende:

*"På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår"*¹⁹

Hvis vi samtidigt bruger selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 3. pkt. som fastslår, at man kan anse et helt indkomstår som værende fra indkomstårets start til koncernforbindelsens afbrydelse vil være svarende til et helt indkomstår.²⁰

¹⁷ <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=183750>

¹⁸ Sambeskatning 2013/14 s. 32 Guldmand, Vinther & Werlauff

¹⁹ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

²⁰ Sambeskatning 2013/14 s. 32 Guldmand, Vinther & Werlauff

4.4 Delkonklusion

Afsnit 4 er en gennemgang og introduktion til koncernbegrebet såvel selskabsskatteretligt og selskabsretligt. Der blev i 2005, ved indførelsen af nye regler vedrørende blandt andet sambeskatning indført en sammenhæng mellem koncernbegrebet i selskabsskatteloven og selskabsloven. I forbindelse med en nye selskabslov blev definitionen igen ændret, således at der i selskabsskatteloven blev defineret koncernbegrebet ud fra samme definition som IAS 27. Dette betød samtidigt at der i årsregnskabsloven blev lavet samme ændring, ligesom dette også skete i selskabsskatteloven da der stadig var et ønske om sammenhæng på tværs af lovene.

Den grundlæggende forudsætning og definition er hvorvidt der er opstået en bestemmende indflydelse på et selskab jf. selskabsskattelovens § 31C, stk. 2. I størstedelen af selskabsstrukturerne er det enkelt at afgøre hvorvidt der foreligger bestemmende indflydelse på et selskab. I størstedelen af de danske selskaber følger ejerandelen også stemmerettighederne og dermed den bestemmende indflydelse. Der er i afhandlingen illustreret tilfælde på den bestemmende indflydelse.

Der er desuden gennemgået reglerne og praksis i de tilfælde hvor den bestemmende indflydelse ikke er ligetil.

På baggrund af dette mener jeg, at problemformuleringens underspørgsmål 1 at være besvaret fyldestgørende.

5. Reglerne for national sambeskatning

Selskabsskattelovens § 31 indebærer reglerne for national sambeskatning. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 1. pkt. 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)”

I afsnit 4 har jeg redegjort for begrebet koncernforbundne selskaber. Derfor vil bl.a. følgende være omfattet af nationalsambeskatning:

- Indregistrerede aktie- og anpartsselskaber jf. selskabsskattelovens SEL § 1, stk. 1, nr. 1.
- Andre kapitalselskaber hvor ingen deltagere hæfter personligt jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2

- Fonde og foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5b
- Fast driftssted beliggende i Danmark jf. SEL § 2, stk. 1 litra 1 og herunder selskaber som filial beskattes efter SEL § 2A.
- Fast ejendom beliggende i Danmark jf. SEL § 2

Herudover findes der yderligere retssubjekter jf. selskabsskattelovens § 1 som er en del af bestemmelserne. Disse er dog ikke medtaget, da jeg ikke mener de har relevans for nærværende afhandling. Oplistningen af ovenstående og i selskabsskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1 er udtømmende. Dette betyder, at Skattestyrelsen har defineret hvilke retssubjekter der skal indgå i en sambeskatning. Dette indebærer desuden at tidligere tiders bestemmelser omkring frivillig national sambeskatning er fjernet. Dette skete i forbindelse med ændringerne i 2005.

Sambeskatningen opstår når selskaberne på et hvilket som helst givent tidspunkt i indkomståret har været i samme koncern jf. selskabsskattelovens § 31

”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.”²¹

I praksis betyder dette at der skal udarbejdes periodeopgørelser hvis der opstår sambeskatning i løbet af indkomståret.

Bestemmelserne omfatter udelukkende danske selskaber samt faste driftssteder og fast ejendomme i Danmark som er ejet af udenlandske selskaber, fremgår det af selskabsskattelovens § 31, stk. 1.

Der er af Højesteretten lavet en afgørelse at danske selskaber, hvor ledelsens sæde er hjemmehørende i et andet land skal indgå i den nationale sambeskatning, hvis der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land. Det fremgår af TfS 2007, 264H (SKM2007.151.HR)²²

Udenlandske selskaber hvor ledelsens sæde er placeret i Danmark er desuden *hjemmehørende* i Danmark jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

²¹ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

²² <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1616656>

Begrebet ledelsens sæde er af Skattestyrelsen defineret i deres juridiske vejledning. Det fremgår her, at afgørelsen af ledelsens sæde vil bero på en konkret vurdering. Vurderingen sker på baggrund af bl.a. disse tre punkter:

- Har selskabet hovedsæde i Danmark
- Har selskabet en direktion i Danmark
- Bliver selskabets møder og beslutninger taget / afholdt i Danmark

I praksis betyder dette, at det mest afgørende er hvor selskabets hovedsæde eller direktion er beliggende. Hvis der i et selskab er en bestyrelse, der reelt set forestår ledelsen vil dennes bestyrelses beliggenhed være afgørende. Det er Skattestyrelsens holdning, at aktiebesiddelse ikke skal være afgørende for vurderingen, medmindre aktionæren faktisk udøver ledelsen af selskabet. I praksis vil dette udelukkende være af betydning i primært holdingselskaber eller lignende.²³

Det fremgår desuden af skatteministerens svar til FSR i 2005, at der i en situation, hvor der er tale om at det udenlandske selskab er hjemmehørende i Danmark, vil selskabet skulle indgå i den nationale sambeskatning med dets koncernforbundne selskaber i Danmark.²⁴

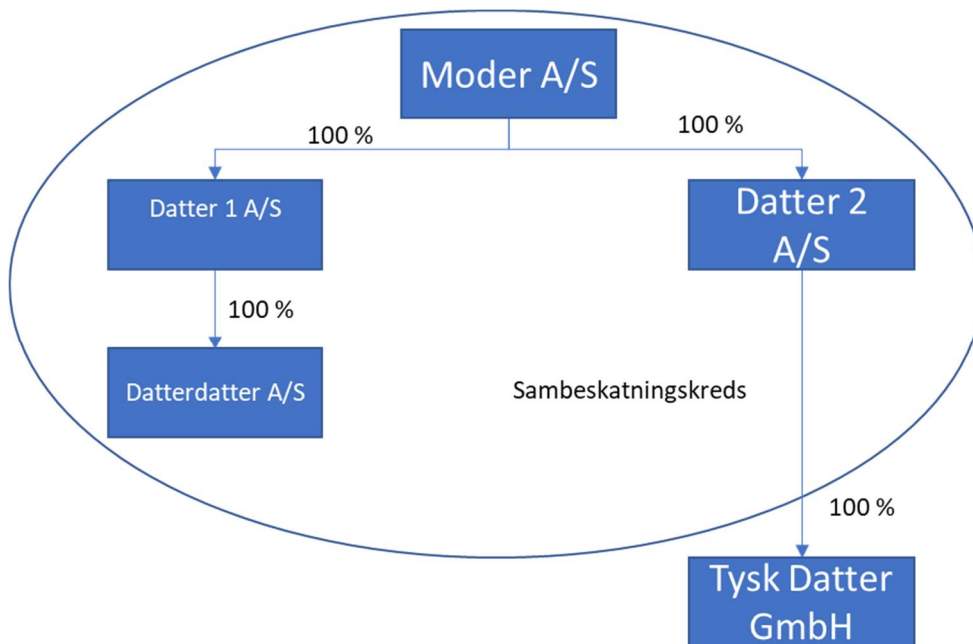
5.1 Sambeskatningskredsen

Det følger af selskabsskatteloven, at der skal være en koncernforbindelse, for at der opstår national sambeskatning. Reglerne for hvornår der er en koncernforbindelse har jeg gennemgået i kapitel 4. Koncernforbindelsen bestemmes ud fra selskabsskattelovens § 31, som tidligere gennemgået. Samtidigt følger det af reglerne, at de skattesubjekter der skal indgå i sambeskatningen kan findes i selskabsskattelovens § 1. Der er herunder illustreret med en række eksempler på selskabsstrukturer, der giver en sambeskatning.

²³ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1900282>

²⁴ Skatteministerens kommentar til henvendelse af 18. april 2005 fra FSR – bilag 18 L121 (2004/05-02), s. 17.

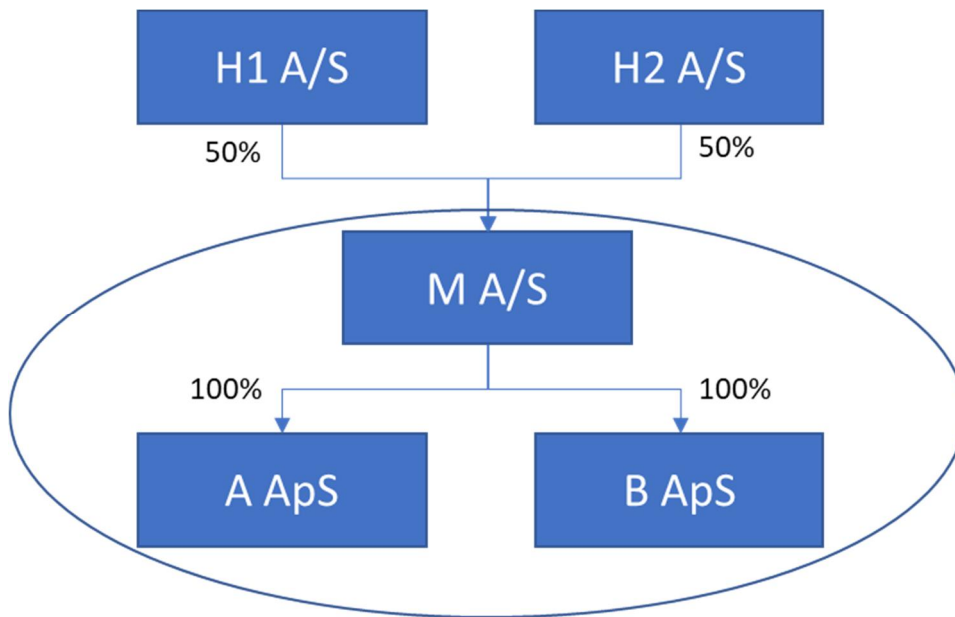
Figur 5. Sambeskatningskreds med udenlandsk datterselskab.



Kilde: egen tilvirkning

Der er etableret en koncernstruktur gennem alle 5 selskaber. Dog indgår det tyske GmbH ikke i den nationale sambeskatning som udgangspunkt. Tidligere har vi fastslået, at det kan indgå, såfremt en række kriterier er opfyldt omkring ledelsens sæde. Som udgangspunkt udelades de dog.

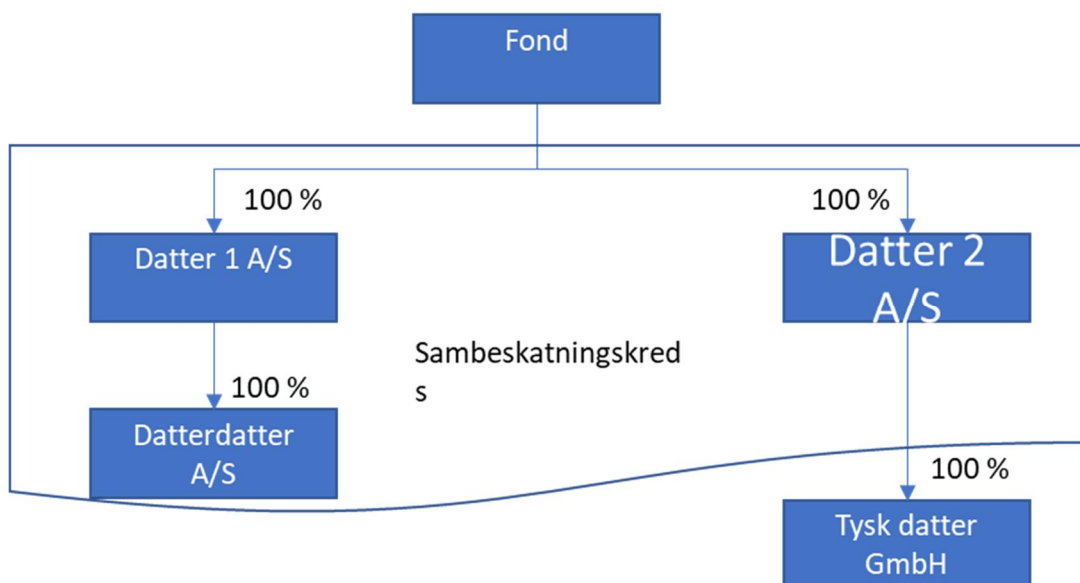
Figur 6. Sambeskatningskreds ved holdingstruktur.



Kilde: egen tilvirkning

Sambeskatningskredsen omfatter i dette tilfælde udelukkende M A/S samt A ApS og B ApS. Dette skyldes at hverken H1 A/S eller H2 A/S har den bestemmende indflydelse fastslået af selskabsskattelovens § 31C, stk. 2.

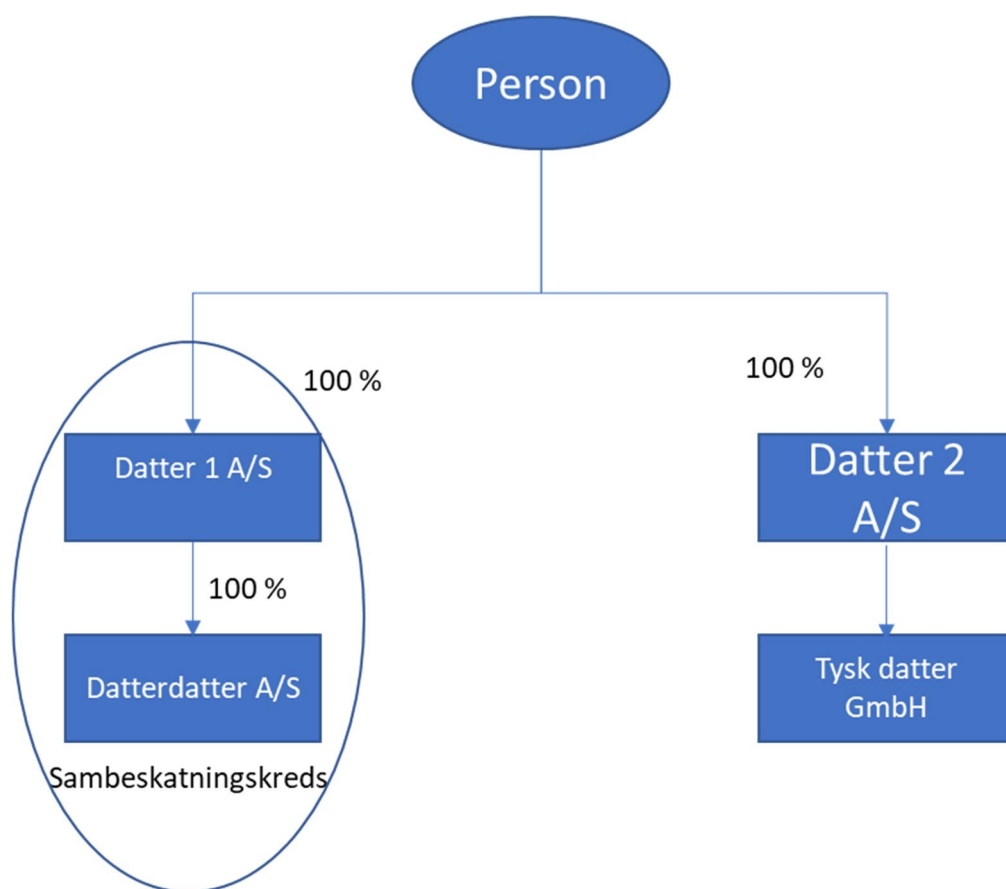
Figur 7. Sambeskatningskreds ved fond som skattesubjekt.



Kilde: egen tilvirkning

Sambeskatningskredsen består i dette tilfælde af Datter 1 A/S, Datter 2 A/S og Datterdatter A/S. Som nævnt ved figur 5, kan det tyske GmbH ikke indgå i sambeskatningskredsen indenfor national sambeskatning. Fonden vil i tilfældet være et bindeled i koncernen, men vil som udgangspunkt ikke indgå i sambeskatningen jf. selskabsskattelovens §1, stk. 1, nr. 5 b. I denne bestemmelse fremgår det, at det udelukkende er de fonde der fremgår af selskabsskattelovens § 214 – 216 der skal indgå i sambeskatning, og dermed ikke 'generelle' fonde.

Figur 8. Sambeskatningskreds ved person aktionær.



Kilde: egen tilvirkning

Modsat en fond kan en person ikke agere som bindeled eller være en del af sambeskatningen. Der vil i ovenstående tilfælde derfor være tale, om at Datter 1 A/S og datterdatter A/S udelukkende indgår i sambeskatningskredsen. Datter 2 A/S indgår ikke i national sambeskatning med det tyske GmbH, som tidligere nævnt i figur 5 og 7.

5.2 Territorialprincippet

Der er tidligere i afhandlingen gennemgået og fastslået, at der jf. selskabsskattelovens § 31 C koncernforbundne selskaber indgår i sambeskatningen. Det fremgår ligeledes i selskabsskattelovens 31A, stk. 1, at der ved international sambeskatning gælder et globalpuljep princip. Dette betyder, at alle koncernforbundne selskaber både opad og nedad i koncernen vil være omfattet af sambeskatningen. I den nationale sambeskatning er der dog den forskel, at der skal tages højde for selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Der fremgår følgende af lovteksten:

” Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A. Som indkomst fra fast driftssted og fast ejendom anses indkomst som nævnt i § 2, stk. 1, litra a og b. 1. pkt. omfatter ikke indkomst ved international skibs- og luftfartsvirksomhed eller tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.”²⁵

Dermed er det udelukkende selskaber omfattet af det danske territorium, der er en del af den nationale sambeskatning. Dette fremgår desuden direkte af lovbemærkningerne til L121 (2004/05-02)²⁶

Det fremgår af bemærkningerne til L 121 (2004/05-02), at baggrunden for indførelsen af dette territorialprincip var, at man ønskede at undgå reducere af beskatningen i Danmark. Dette skyldes, at danske selskaber har kunne udnytte underskud fra faste driftssteder samt faste ejendomme beliggende i udlandet. Betydningen af indførelsen er også, at eventuelle overskud fra udenlandske faste driftssteder eller fast ejendomme heller ikke er skattepligtigt.

Der er en række undtagelser til dette territorialprincip, herunder CFC-beskatning samt international sambeskatning. Dette vil ikke blive behandlet i denne pågældende afhandling.

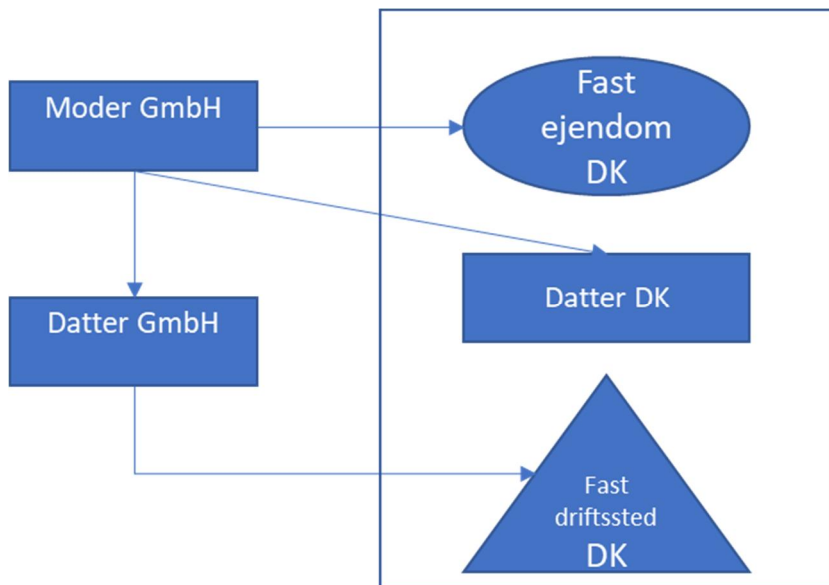
Ligeledes gælder det, at øvrig indkomst som danske selskaber tjener i udlandet, som fx royalty, rente og udbytteindtægter vil skulle medregnes i indkomstopgørelsen og dermed i den nationale sambeskatning. Dette fremgår af statsskattelovens § 4.

²⁵ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

²⁶ <https://www.ft.dk/samling/20042/lovforslag/L121/index.htm>

Territorialprincippet kan illustreres ved hjælp af følgende figur 9.

Figur 9. Territorialprincippet



Kilde: egen tilvirkning

Den nationale sambeskatningskreds vil i ovenstående tilfælde være de skattesubjekter indenfor firkanten, Fast ejendom DK, Datter DK og Fast driftssted DK.

I forbindelse med territorialprincippet er det desuden vigtigt at bestemme hvorvidt der er tale om fast driftssted eller fast ejendom. Ligeledes skal der tages højde for eventuelle dobbeltbeskatningsaftaler. Beskatningsretten tilfalder som udgangspunkt *kildelandet* jf. dog reglerne omkring dobbeltbeskatningsreglerne. Der vil i de kommende tre afsnit gennemgås reglerne om henholdsvis fast driftssted, fast ejendom samt dobbeltbeskatningsaftaler.

5.2.1 Fast driftssted

I forbindelse med forslaget af lov 121 (2004/05-02) blev skatteministeren stillet følgende spørgsmål omkring lovhjemmel i forbindelse med fast driftssted:

” Er det afgørende for, om et fast driftssted i udlandet er omfattet af den i lovforslagets § 1, nr. 5 foreslåede bestemmelse i SEL § 8, at selskabet i kildelandet af de lokale myndigheder anses for at have et fast driftssted i det pågældende land?”

Konklusionen på spørgsmålet var, at afgørelsen af hvorvidt der er tale om et fast driftssted i et andet land alene afgøres ud fra den danske ret samt en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land.²⁷

I forhold til den nationale sambeskatning skal vi derfor udelukkende koncentrere os om de danske love, og der kan dermed ses bort fra hvordan reglerne er i det pågældende kildeland.

Begrebet fast driftssted defineres i OECD's modeloverenskomst artikel nr. 5. Ligeledes bruges begrebet fast driftssted i den danske selskabsskattelov i § 2, stk. 1, litra a. Det fremgår af L 121 (2004/05-02) i spørgsmål 28, at der følges OECD's modeloverenskomst artikel nr. 5 definition på fast driftssted.

Ifølge denne er der tre betingelser der skal opfyldes:

1. Der skal være et forretningssted uagtet om dette er lejet, ejet eller blot frekventeres fast i en længere periode. Det fremgår desuden af OECD's modeloverenskomst art. 5, pkt. 4.5. at en maler som gennem 2 år tilbringer 3 dage om ugen hos en kunde har forretningssted, der vil defineres som fast driftssted.²⁸
2. Forretningsstedet skal være fast. I bogen Sambeskatning 2013/14 fremgår det desuden, at der skal være en forbindelse af kommerciel og geografisk lokalitet. Tidsperioden er ikke nærmere beskrevet, men der er ved den norske højesteret, 8/6 2004, PGA Geophysical AS, behandlet en dom, at forretningsstedet skal være opretholdt i minimum 6 måneder. Det skal samtidig bemærkes, at det er intentionen om længden tidsperioden der kan være afgørende.²⁹ I praksis er dette vigtigt, da der kan være tale om fast driftssted selv efter få måneder hvis upåregnelige omstændigheder indtræffer som fx konkurs eller fejlinvesteringer. I den omvendte situation vil der konstitueres fast driftssted såfremt skatteyderen imod den oprindelige hensigt beholder forretningsstedet længere.

²⁷ <https://www.ft.dk/samling/20042/lovforslag/l121/index.htm>

²⁸ Sambeskatning 2013/14 s. 182, Guldmand, Vinther & Werlauff

²⁹ Sambeskatning 2013/14 s. 183, Guldmand, Vinther & Werlauff

3. Der skal ske virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet. Erhvervsudøvelsen skal være regelmæssig og have en omgang der kan defineres som erhvervsmæssig virksomhed.

5.2.2 Fast ejendom

Definitionen af fast ejendom fastslås, i lighed med definitionen om fast driftssted efter danske love, og specifikt selskabsskattelovens § 8, stk. 2 nr. 2 samt selskabsskattelovens § 2, stk. 1 litra b.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 2, stk. 1 litra b følgende:

”egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom.”³⁰

Det fremgår yderligere af OECD’s modeloverenskomst artikel 6, at begrebet fast ejendom defineres i henhold til lovgivningen i det land hvor ejendommen er beliggende i. Fast ejendom indenfor det danske territorie vil derfor være underlagt national sambeskatning, selvom de ejes af udenlandske selskaber.

Det fremgår desuden af selskabsskattelovens § 2, stk. 1 litra b, at skattepligten også omfatter fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

5.2.3 Dobbeltbeskatningsoverenskomster og territorialprincippet

Reglerne omkring territorialprincippet, hvori indkomsten fra fast driftssted eller fast ejendom i udlandet ikke skal medregnes i den danske skatteopgørelser, gør sig ikke gældende i enkelte tilfælde, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 3. pkt. Det fremgår i denne bestemmelse af Danmark får beskatningsretten i henhold i følgende tilfælde:

”..., hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark”³¹

Det kan derfor udledes, at der er to betingelser, der gør sig gældende hvis indkomsten fra et fast driftssted eller fast ejendom i udlandet skal holdes ude af dansk beskatning. Første betingelse afgøres ved, at der ved hjælp af dansk ret fastslås hvorvidt der er tale om fast ejendom eller fast driftssted jf. de gældende regler skitseret i afsnit 5.2.1 og 5.2.2.

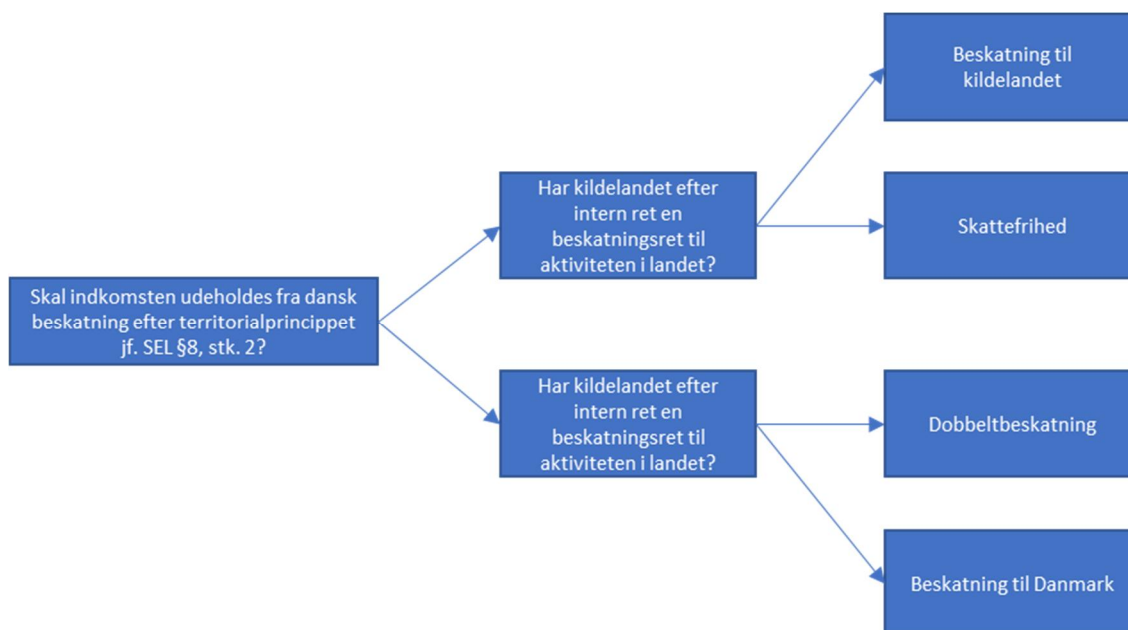
³⁰ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

³¹ Selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 3. pkt. <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

Den sidste betingelse er, at der ikke må være indgået en dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og det pågældende land, som giver Danmark beskatningsretten. Da der kan være forskel på kildelandets beskatning af en aktivitet og de danske reglers beskatning af en aktivitet kan der derfor såvel både være almindelig beskatning, dobbeltbeskatning eller skattefrihed.

Reglerne kan derfor nemmest skitseres i følgende figur 10:

Figur 10. Beskatningsretten ved indkomst i Danmark eller udland.



Kilde: egen tilvirkning

Som følge af risikoen for dobbeltbeskatning er der i ligningslovens § 33, stk. 2 lavet regler om creditlempelse for den kildeskat der er betalt i kildestaten, såfremt der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og kildestaten.³²

³² Sambeskatning 2013/14 s. 189, Guldmand, Vinther & Werlauff

5.3 Administrationsselskabet

Begrebet administrationsselskab blev i forbindelse med indførelsen af selskabsskatteloven i 2005 indført. Tidligere blev der i sambeskatningssammenhæng afregnet skat, tillæg og renter til moderselskabet i sambeskatningen.³³ Ved indførelsen af den nye selskabsskattelov blev der samtidigt indført obligatorisk national sambeskatning. Dette fik samtidigt den konsekvens, at det ikke længere var givet, at moderselskabet var en del af den national sambeskatning. Derfor var man nødsaget til at indføre reglerne omkring administrationsselskabet.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 6 definerer udpegelsen af et administrationsselskab i den nationale sambeskatning. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, pkt. 1-2 følgende:

” Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab.”

Heri kan det udledes, at det øverste moderselskab skal udpeges som administrationsselskab, medmindre dette ikke indgår i den nationale sambeskatning. Udgangspunktet er derfor udelukkende, at det er moderselskabet der også er administrationsselskab. I de tilfælde hvor det ikke er det øverste moderselskab kan det skyldes, at selskabet kooperationsbeskattes jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1 nr. 3, foreningsbeskattes efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 eller fondsbeskattes efter fondsbeskatningslovens § 1. I et sådan tilfælde står det koncern frit for at vælge hvilket søsterselskab, der skal være administrationsselskab. Det står i en lignende situation desuden koncern frit for at ændre administrationsselskab undervejs, uagtet om der er sket ændringer i koncernens struktur jf. SAU 2006 bilag 74³⁴.

Administrationsselskabets rolle vil i sambeskatningskredsen være at indbetale indkomstskatten for hele sambeskatningskredsen til skattemyndighederne. Ligeledes er det administrationsselskabets ansvar at indbetale og afregne aconto skat, restskat, tillæg og renter til skattevæsenet ifølge selskabsskattelovens § 31, stk. 6, pkt. 8.

³³ Sambeskatning (2005), s. 120 – Bent Ramskov & Torben Buur

³⁴ Finansudvalget SAU alm. del - Bilag 74

I forhold til den resterende del af sambeskatningskredsen, så vil disse være forpligtet til deres andel af den samlede skat til administrationsselskabet. Disse betalinger kan ske via mellemregninger eller kontant.

Det kan samtidigt fastslås, at et fast driftssted kan være administrationsselskab i sambeskatningskredsen såfremt dette er øverste selskab i kredsen. Der gælder de samme regler som for søsterselskaber, at det står koncernen frit for at vælge hvilket et af søsterselskaberne der er administrationsselskab.³⁵ Jeg har tidligere gennemgået, at et fast driftssted kan sidestilles med en fast ejendom, hvorfor det kan konkluderes at en fast ejendom også kan agere administrationsselskab hvis ovenstående kriterier er opfyldt.

I lighed med at der i administrationsselskabet skal ske afregning af indkomstskatter, acontoskatter, renter og tillæg, vil administrationsselskabet ligeledes få udbetalt overskydende skat og rentegodtgørelse mv. Dette følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 9, pkt. 9:

”Told- og skatteforvaltningen kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet.”

Fordelingen af en eventuel restskat og overskydende skat i koncern skal som udgangspunkt fordeles efter frit fordelingsprincippet. Dette fremgår af styresignalet TfS 2010, 39 (SKM2009.759). Der kan yderligere laves en fast fordelingsprocedure, det er dog et krav at denne gælder alle selskaber i sambeskatningen, og samtidigt, at ingen af selskaberne i sambeskatningen bliver ringere stillet end hvis de havde været et selskab alene uden for sambeskatning, et såkaldt *stand-alone* selskab.

Udover disse funktioner har administrationsselskabet desuden en række opgaver. Der er ved skatteministeriets *bekendtgørelsen om sambeskatning af selskaber mv* BEK nr. 1299 af 09/11/2018³⁶ desuden en række opgaver som et administrationsselskab skal gøre. Bekendtgørelsens § 1 fastslår, at den finder anvendelse på selskaber i såvel national som international sambeskatning efter selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A. Bekendtgørelsens § 1, stk. 2 fastslår desuden, at bekendtgørelsen er anvendelig på fast driftssted og fast ejendom.

³⁵ Lovforslag L 121 (2004/05-02) bilag 18 side 23.

³⁶ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=203224>

Bekendtgørelsens § 2 fastslår, at det påhviler administrationsselskabet at indgive meddelelser jf. bekendtgørelsens §§ 3-16. Meddelelserne skal indgives digitalt, bortset fra meddelelser jf. bekendtgørelsens § 7, stk. 2, som vedrører national sambeskatning og § 10, stk. 4, som vedrører international sambeskatning.

Bekendtgørelsens §§ 3 – 7 vedrører udelukkende national sambeskatning, mens bekendtgørelsens §§ 8 – 15 vedrører international sambeskatning. Den sidste paragraf vedrører ikrafttrædelsen og virkningsdatoen for bekendtgørelsen. Jeg vil udelukkende fokusere på bekendtgørelsens §§ 3 – 7.

§ 3 vedrører, at der skal indgives meddelelse om hvilket selskab mv. der er administrationsselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Meddelelsen skal ske senest 1 måned efter udpegningen af administrationsselskabet.

§ 4 fastslår, at der ved en ny udpegelse af administrationsselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6 skal det nye administrationsselskab indgive meddelelse herom. Meddelelsen skal ske senest 1 måned efter udpegningen af administrationsselskabet.

Bekendtgørelsens §§ 5-7 fastslår hvilke opgaver administrationsselskabet har i forbindelse med deres egen rolle i sambeskatningen, men også de andre selskaber mv. i sambeskatningskredsen:

- Administrationsselskabet er ansvarligt for at der indgives meddelelse om såvel ind som udtræden af sambeskatningen. Der skal angives med hvilken dato de ind eller udtræder samt hvilken indkomst periode, der skal indgå i sambeskatningen. (§5)
- Administrationsselskabet er ansvarligt for årligt at redegøre for koncernen og ændringer i koncernen. Herudover er administrationsselskabet ansvarligt for at oplyse om hvilke selskaber i koncern der ikke indgår i sambeskatningen samt en begrundelse herfor. Såfremt oplysningerne fremgår af årsrapporten, kan man undlade denne redegørelse. (§6)
- Administrationsselskabet er ansvarligt for årligt at oplyse om fordeling af overskud og underskud mellem selskaberne i sambeskatningskredsen. Oplysningerne skal udover overskud og underskud desuden indeholde oplysninger om fremførselsberettigede underskud i de enkelte selskaber. Det er desuden administrationsselskabets opgave at oplyse om der ses bort for underskud samt baggrunden herfor. (§7)

Der skal desuden ved skifte fra et administrationsselskab til et nyt skal rettigheder for forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab på dagen for udpegelsen jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 4. pkt. samt jf. TfS 2008, 233 SR (SKM2007.761.SR)

I samme proces af skiftet vil det tidligere administrationsselskab forpligte sig til at betale et beløb svarende til forpligtelserne som overføres til det nye administrationsselskab. Der skal ikke betales for flytning af eventuelaktiver fra det tidligere administrationsselskab til det nye.³⁷

5.4 Krav om samme indkomstår

Det er obligatorisk, at der i sambeskatningen opgøres den skattepligtige indkomst i samme periode. Dette følger direkte af selskabsskattelovens § 31, stk. 7 således:

” Alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler, jf. § 10, stk. 5.”

Der henvises i ovenstående lovtekst til selskabsskattelovens § 10, stk. 5. Denne paragraf omhandler, at alle selskaberne i sambeskatningen skal følge administrationsselskabets indkomstår. Ved en koncernetablering vil det derfor være påkrævet at lave en omlægning af indkomståret, såfremt dette fraviger fra administrationsselskabet. Der vil ved opkøb af selskaber, og dermed koncernetablering desuden være krav om, at datterdatterselskaber skal omlægge indkomståret så det svarer til administrationsselskabets indkomstår jf. skatteministerens svar på spørgsmål 36 ved L 121 (2004/05-02)

I samme ombæring skal det nævnes, at selskaberne i sambeskatningskredsen godt kan have forskellige regnskabsår i forhold til skatteår. I praksis ses dette dog ikke så tit, da det er upraktisk. Hovedparten af sambeskattede selskaber har sammenfaldende regnskabsår som indkomstår med administrationsselskabet.

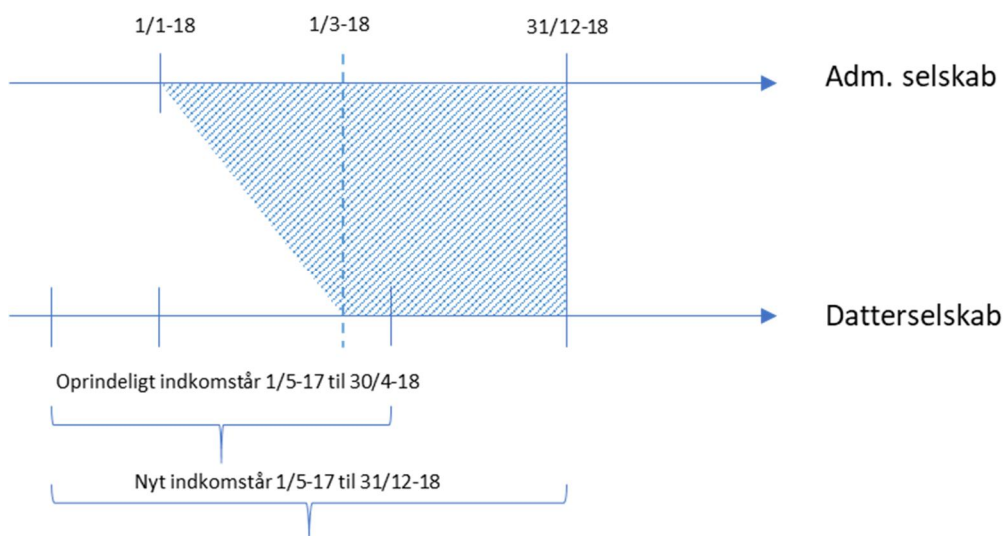
Indkomstperioden er defineret i selskabsskattelovens § 4, hvori det fremgår, at den første indkomstperiode kan udgøre op til 18 måneder medmindre andet følger af selskabsskattelovens § 10, stk. 5 som vi tidligere har berørt kort. Jeg vil i eksemplerne herunder bl.a. berøre denne problemstilling hvori man ved omlægning kan være nødsaget til at have en længere indkomstperiode, eller en kortere indkomstperiode ved koncernetableringen. Det fremgår af

³⁷ Sambeskatning 2013/14 s. 87, Guldmand, Vinther & Werlauff

bogen Sambeskatning 2013/14, at der som udgangspunkt omlægges efter reglerne i selskabsskattelovens § 10, stk. 1-4, således at indkomståret omlægges så det udløber samtidigt med administrationsselskabets indkomstår. Samtidig bemærkes det, at det er en forudsætning at der ikke omlægges, således at indkomstperioder ikke overspringes eller bliver beskattet dobbelt.³⁸

Som nævnt vil der blive gennemgået eksempler på omlægningsperioder i de følgende sider:

Figur 11. Omlægning af indkomstperiode for nyt datterselskab i koncernen.



Kilde: egen tilvirkning på baggrund af den juridiske vejledning C.D.3.1.3

Ovenstående eksempel i figur 11 er som følger:

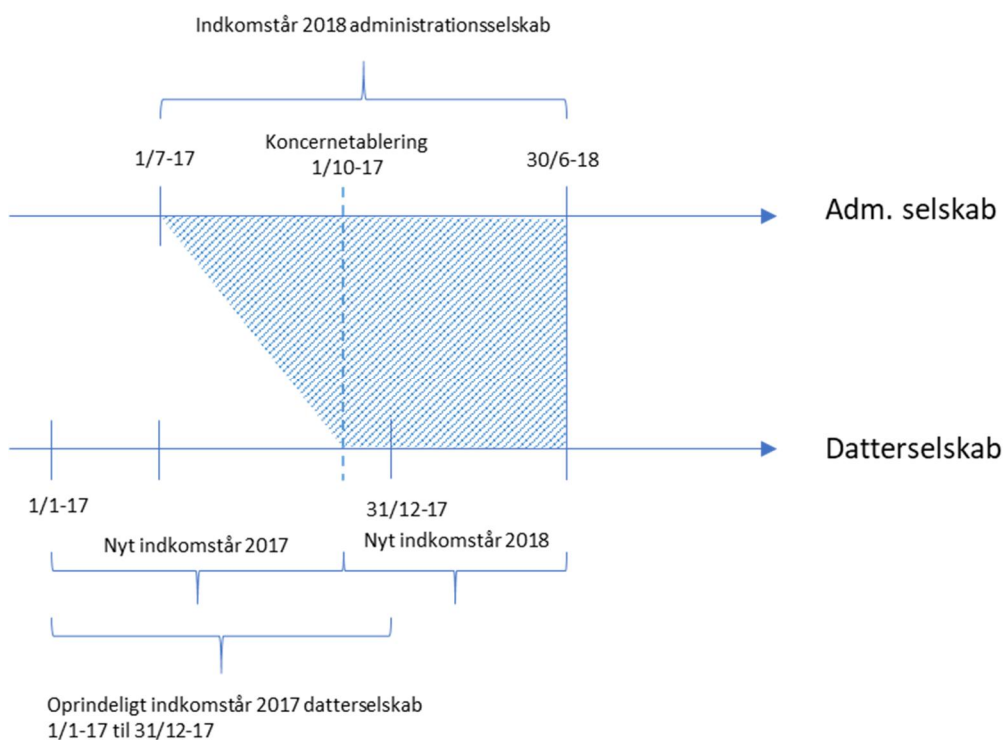
Der er udelukkende tale om 2 selskaber, moderselskab og et datterselskab. Moderselskabet har indkomstår 2018 fra 1. januar 2018 til 31. december 2018. Datterselskabet har et bagudforskuet indkomstår 2018 fra 1. maj 2017 til 30. april 2018. Moderselskabet køber pr. 1/3-18 datterselskabet, hvorefter der sker en koncernetablering. Ved koncernetableringen bliver moderselskabet herefter administrationsselskab. Datterselskabets indkomstperiode bliver derfor som følge heraf forlænget til 31. december 2018. I det konkrete tilfælde betyder dette, at datterselskabets indkomstperiode herefter bliver 20 måneder og dermed overstiger udgangspunkter i selskabsskattelovens § 4, stk. 2 om at en indkomstperiode maksimalt må være 18 måneder.

³⁸ Sambeskatning 2013/14 s. 94, Guldmand, Vinther & Werlauff

Koncernetableringen sker som nævnt pr. 1 marts 2018, hvorfor sambeskatningen begynder her. Dette betyder, at datterselskabet skal lave en særskilt selvangivelse fra 1. maj 2017 til 28. februar 2018. Herudover skal datterselskabets indkomst fra 1. marts 2018 til 31. december 2018 indgå i moderselskabets samlede indkomstopgørelse for 2018, således at perioden før 1. marts 2018 fra moderselskabets side også selvangives i sambeskatningen. Visuelt fremgår sambeskatningsperioden desuden at det skrabelede felt i figur 11.

Der kan i praksis desuden opstå situationen hvor administrationsselskabet i en ny etableret koncern har påbegyndt et nyt indkomstår, hvor datterselskabet endnu ikke har færdiggjort det foregående indkomstår. Denne situation kan skitseres og forklares ved hjælp af figur 12:

Figur 12. Administrationsselskabet påbegyndt indkomstår, datterselskabet har endnu ikke afsluttet foregående indkomstår.



Kilde: egen tilvirkning på baggrund af den juridiske vejledning C.D.3.1.3

Ligesom i figur 11 er der her tale om 2 selskaber, et moderselskab og et datterselskab. Datterselskabet har indkomstår 2017 fra 1. januar 2017 til 31. december 2017. Moderselskabet har et bagudforskudt indkomstår 2018 fra 1. juli 2017 til 30. juni 2018. Moderselskabet køber pr. 1/10-17 datterselskabet, hvorefter der sker en koncernetablering. Ved koncernetableringen bliver

moderselskabet herefter administrationsselskab. Datterselskabets indkomstperiode følger ikke administrationsselskabets indkomstperiode. Derfor er man nødsaget til at ændre indkomstperioden. Moderselskabet er i gang med indkomstår 2018, som følge af deres bagudforskudte indkomstår. Datterselskabet er stadig i gang med indkomstår 2017, da de følger kalenderåret. Selskabsskattelovens § 10, stk. 2, 2. pkt. foreskriver, at der hverken må overspringes eller dubleres indkomstår, hvorfor man er nødsaget til at forkorte indkomstperioden for 2017 for datterselskabet til perioden 1. januar 2017 til 30. september 2017. Indkomståret 2018 vil for datterselskabet herefter være perioden 1. oktober 2017 til 30. juni 2018. Indkomståret 2018 for moderselskabet vil være uændret fra 1. juli 2017 til 30. juni 2018, som forevist i figur 12.

5.4.1 Omlægning af administrationsselskabets indkomstår

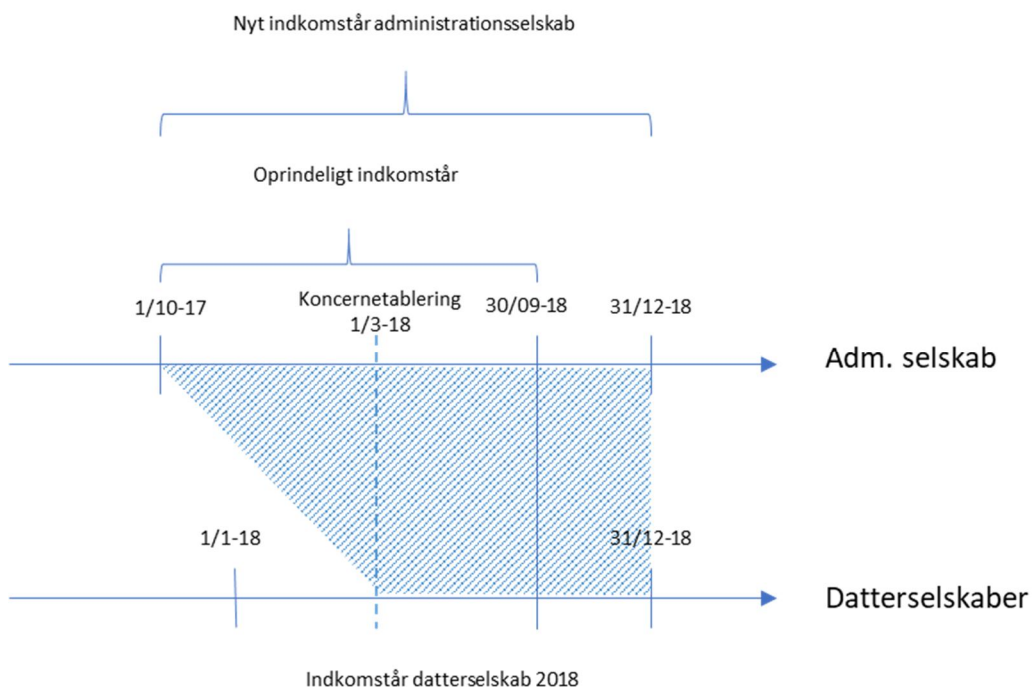
Selskabsskattelovens § 31 B, stk. 1, 3. pkt. giver anledning og tilladelse til at administrationsselskabet tilpasser og omlægger sin indkomstperiode til den opkøbte sambeskatningsselskabs indkomstperiode. Dette følge direkte af stk. 1, 3. pkt.:

”Skatterådet kan tillade, at omlægning af indkomstår ved etablering af koncernforbindelsen sker på anden måde end foreskrevet i § 10, stk. 5, hvis administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herved.”

Situationen sker som oftest i de tilfælde hvor et administrationsselskab opkøber et række datterselskaber, hvor der allerede er sammenhængende indkomstperiode. I sådanne tilfælde kan det ressourcemæssigt være en væsentlig mindre administrativ byrde at omlægge administrationsselskabets indkomstperiode. Ligeledes kan det administrativt være en fordel, såfremt administrationsselskabets eneste aktivitet er at eje kapitalandele i det opkøbte selskaber, og der dermed ingen anden aktivitet er.

Situationen kan skitseres således i figur 13:

Figur 13. Omlægning af administrationsselskabets indkomstperiode



Kilde: egen tilvirkning på baggrund af den juridiske vejledning C.D.3.1.3

Administrationsselskabet opkøber 1/3-2018 datterselskabet. Administrationsselskabet har indkomstår fra 1/10-17 til 30/9-18. Datterselskabet har indkomstperiode fra 1/1-18 – 31/12-18. Der er ingen aktivitet i administrationsselskabet udover ejerskabet af den nye koncern af datterselskaber. Administrativt er det derfor nemmere, og der ansøges derfor om tilladelse til at omlægge administrationsselskabets indkomstperiode. I ovenstående eksempel betyder dette, at administrationsselskabets indkomstperiode for 2018 indeholder 15 måneder fra 1. oktober 2017 til 31. december 2018. For datterselskabet indeholder indkomståret 2018 den samme periode som tidligere. Sambeskatningsperioden vil dog udelukkende for datterselskaberne gælde for 1. marts 2018 til 31. december 2018. Der skal derfor laves en delperiodeopgørelse. Sambeskatningsperioden fremgår i lighed med tidligere af det skrabede felt.

5.5 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Sambeskatningsindkomsten opgøres ud fra de to hovedområder; tilfælde hvor hele indkomsten medregnes og tilfælde hvor der laves delindkomstopgørelser. Som udgangspunkt laves der kun

delindkomstopgørelser hvis sambeskatningen ikke har eksisteret hele året, eller at der er kommet nye selskaber ind i løbet af året. Der gælder i disse tilfælde en række specifikke regler ved opgørelsen og udarbejdelsen af delopgørelserne. I begge tilfælde, som nævnt ovenfor, er der dog en række generelle regler ved blandt andet anvendelse af underskud samt begrænsning af anvendelsen af underskuddet.

Hovedreglen for opgørelsen af sambeskatningsindkomsten kan findes i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 1. pkt.:

”For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber.”

Der henvises i ovenstående lovtekst til de *almindelige regler*, heri lægges der vægt på at der tages udgangspunkt i indkomstopgørelserne og reglerne i bl.a. statsskatteloven, ligningsloven, afskrivningsloven og lign. De sambeskattede selskaber tager derfor udgangspunkt i samme regelsæt, som selskaber der ikke er sambeskattede.

Der findes dog en række forskelligheder til de almindelige regler herunder blandt andet følgende området:

- 5.5.1 Almindelige skatteregler
- 5.5.2 Anvendelse af underskud
- 5.5.3 Ind og udtræden af sambeskatning
- 5.5.4 Delopgørelser

Disse områder vil løbende blive gennemgået og analyseret i kommende afsnit.

5.5.1 Almindelige skatteregler

Der er, som tidligere nævnt i afhandlingen, krav til at de sambeskattede selskaber har samme indkomstår. Samtidigt skal det dog nævnes, at der ikke nødvendigvis skal være sammenhæng mellem opgørelsesprincipperne på tværs af sambeskatningskredsen. Selskaberne i sambeskatningskredsen er uafhængige af hinanden, for så vidt angår dette, og kan derfor fx vælge deres egne afskrivningsprincipper mv. Dette gør sig specielt gældende i større koncerner, hvor

selskaberne på tværs af sambeskatningskredsene kan være helt forskellige såvel ledelsesmæssigt som forretningsmæssigt.

Reglerne omkring kilde-/artsbegrænset tab omtales i ejendomsavancebeskatningsloven og vil ikke blive uddybet specifikt i denne afhandling. Det skal blot nævnes, at et sådan tab udelukkende kan fradrages i det selskab, hvor tabet er opstået. Der vil derfor ikke kunne modregnes et eventuelt tab ved salg af ejendom i et andet selskabs gevinst af salg ved ejendom.³⁹ Der vil dog blive gennemgået senere hvilken betydning disse kildeartsbegrænsede tab har for fx underskudsbegrænsningen.

Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten skal der medregnes sambeskatningskredsens fulde indkomst, uagtet om koncernens samlede ejerandel er mindre end 100%. Dette følges af selskabsskattelovens § 31, stk. 2. Tidligere i afhandlingen har jeg fastslået, at der kan opstå koncernforbindelse med en ejerandel mindre end 50 % jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 4. I samme ombæring skal det nævnes, at ændringer i ejerandele mellem selskaberne i sambeskatningskredsen ikke gør, at der skal laves nye indkomstopgørelser, hvis de selskaber var omfattet af sambeskatningen både før og efter ændringen.⁴⁰

Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 5, pkt. 1 følgende:

”Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.”

Denne bestemmelse kommer også i spil ved delopgørelserne, som vil blive gennemgået i afsnit 5.5.5 senere i afhandlingen.

I forbindelse med tilblivelsen af lovbemærkningerne til nr. 121 i 2005 har skatteministeren slået fast at indkomst tilhørende udenlandske koncernselskabers faste driftssted eller faste ejendom beliggende i Danmark udelukkende skal indregnes i forhold til den ejerandel der ejes.⁴¹ Dette er en klar forskel fra danske selskaber som medregnes 100 % i den obligatoriske sambeskatning i forhold

³⁹ Sambeskatning 2013/14 s. 52 Guldmand, Vinther & Werlauff

⁴⁰ Sambeskatning (2009) – af Bent Ramskov og Torben Buur

⁴¹ Skatteministerens kommentar til henvendelse af 18. april 2005 fra FSR – bilag 18 L121 (2004/05-02), s. 16-17

fast driftssted og fast ejendom. Reglerne om med regning af udenlandske selskabers fast driftssted og fast ejendom følger af territorialprincippet som er gennemgået tidligere.

5.5.2 Anvendelse af underskud

I forbindelse med etableringen af sambeskatningsreglerne var den væsentligste fordel, at selskaber på tværs af sambeskatningen ville kunne udnytte andre selskabers underskud til modregning i deres egne positive skattepligtige indkomster. Den samlede skattebetaling reduceres derfor på kort sigt i koncernen og likviditeten bliver forbedret på kort sigt.

Reglerne for hvordan underskuddet i sambeskatningskredsen kan og skal udnyttes findes i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 3-8 pkt. Bestemmelserne er senest blevet behandlet i forbindelse med lovforslag 173 (2011/12), samt ved vedtagelsen af lov nr. 591 af 18. juni 2012, hvor reglerne blev gjort mere overskuelige. Det bemærkes dog at der ved dette lovforslag ikke blev ændret ved underskudsrækkefølgen i sambeskatningskredsen, men blot ordlyden af bestemmelserne.⁴² Rækkefølgende for udnyttelse af underskuddet anvendes i sambeskatningen kan skitseres som følgende:

1. Særunderskud fra indkomstperioder før sambeskatningen opstod udnyttes først. (§ 31, stk. 2, 3. pkt.) Det bemærkes i 4. pkt. at der udelukkende kan udnyttes selskabets egne underskud opstået før sambeskatningen. Dette kaldes også særunderskud.
2. Selskabets egne underskud fra sambeskatningen tidligere år (§ 31, stk. 2, 5. pkt.)
3. Eventuelt resterende underskud fra det aktuelle indkomstårs underskud i sambeskatningskredsen fordeles forholdsmæssigt til de skattemæssigt overskudsgivende selskaber. (§ 31, stk. 2, 6. pkt.)
4. Eventuelt resterende underskud fra tidligere indkomstårs underskud i sambeskatningskredsen fordels forholdsmæssigt til de skattemæssigt overskudsgivende selskaber (§ 31, stk. 2, 7. pkt.)

Er der herefter stadig selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, vil denne kunne modregnes i kommende indkomstår jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 8 pkt.

Bestemmelserne i § 31, stk. 2, 9. pkt. foreskriver, at der udnyttes det ældste underskud først;

⁴² Bemærkningerne til L 173 (2011/12), § 2, nr. 12

”Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først.”⁴³

Udnyttelsen af de sambeskattede selskabers underskud fra tidligere år kan udelukkende ske hvis begge selskaber har været underlagt sambeskatning i den periode hvor underskuddet er opstået. Det er desuden et krav, at sambeskatningen ikke har været afbrudt efterfølgende jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 10. pkt.

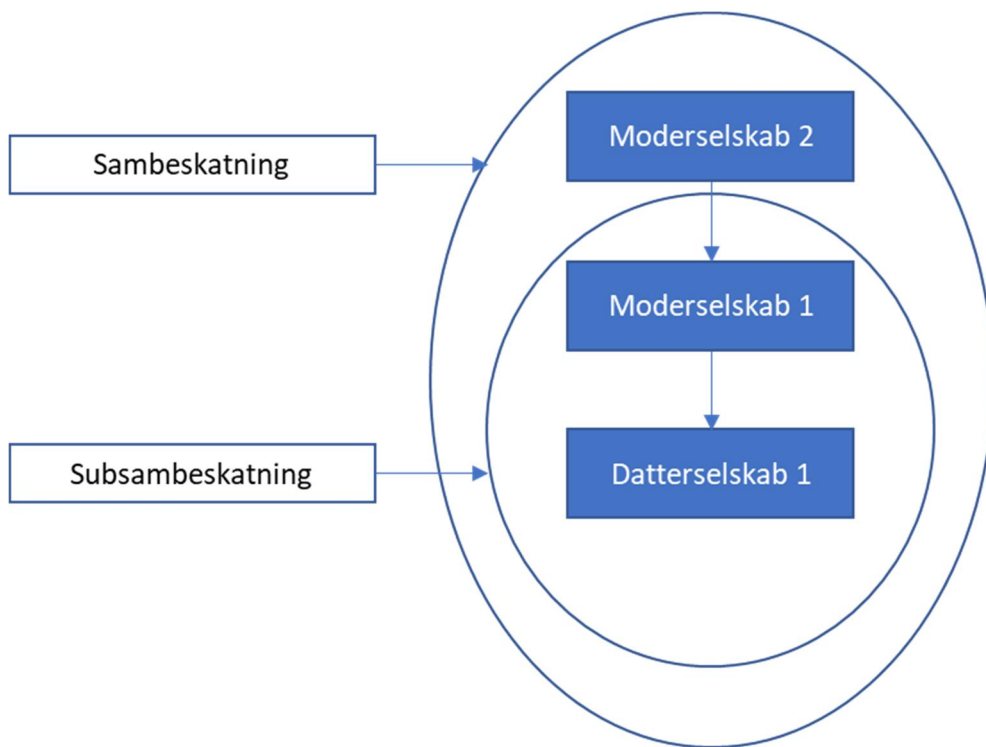
Reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 9-10 pkt. kommer særligt i anvendelse ved en såkaldt subsambeskatning.

En subsambeskatning kan blandt andet opstå ved, at en koncern med et moderselskab 1 og et datterselskab 1 opkøbes af et selskab som får den bestemmende indflydelse jf. koncerndefinitionen gennemgået tidligere.

I et sådant tilfælde vil der opstå et nyt moderselskab 2. Der vil i den tidligere sambeskatningskreds indeholdende moderselskab 1 og datterselskab 1 være underskud, som disse stadig kan udnytte på tværs af disse to selskaber indenfor subsambeskatningen. Den nye sambeskatningskreds vil herefter være moderselskab 2 som administrationselskab, og moderselskab 1 og datterselskab 1 som deltagende i denne sambeskatningskreds. Denne situation er illustreret i figur 14 på næste side:

⁴³ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480> Selskabsskatteloven

Figur 14. Subsambeskatning i en koncern.



Kilde: egen tilvirkning

Anvendelsen af underskud skal løbes igennem hvert år i sambeskatningen, såfremt der er underskud fra tidligere år. Rækkefølgen kan ikke afviges. Efter udnyttelsen af underskud vil administrationsselskabet kunne opgøre den samlede og endelige sambeskatningsindkomst. Anvendelsen af underskuddet kan illustreres ved hjælp af skitser eller modeller, som vist ved følgende eksempel. I eksemplet, som er lavet på baggrund af bemærkningerne til L 121 (2004/05) bemærkningerne er følgende lagt til grund:

Selskab A er moderselskab i en koncern bestående af selskab A, selskab C og selskab D. Selskab A har erhvervet selskab C og D 1. januar 2018. Selskab A erhverver desuden 1. juli 2018 Selskab B.

Figur 15. Fremførte underskud tidligere år samt årets indkomst 2018

Selskab	Fremførte underskud 2017 og tidligere	Periode	Indkomstår 2018
A	-100	1.1.2018-31.12.2018	200
B	0	1.1.2018-30.06.2018	-300
		1.7.2018-31.12.2018	200
C	-100	1.1.2018-31.12.2018	-50
D	-50	1.1.2018-31.12.2018	150

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af eksemplet i bemærkningerne til lovforslag 121 (2004/05), § 1, nr. 16.

I eksemplet antages, at følgende er gældende:

Selskab A har et særunderskud på 100. Selskab C og D har tidligere indgået i en sambeskatning tidligere med hinanden, inden selskab A har erhvervet sig disse selskaber. Deres fremførbare underskud kan derfor udnyttes i begge disse selskaber.

Figur 16. Udnyttelse af underskud – rækkefølgen.

	Selskab A	Selskab B	Selskab C	Selskab D
Indkomst 2018 før fremførsel af underskud	200	200	-50	150
Særunderskud fra tidligere år	-100	-200	0	-50
Indkomst herefter	100	0	-50	100
Egne sambeskatningsunderskud fra tidl. år	0	0	0	0
Indkomst herefter	100	0	-50	100
Fordeling af årets underskud	-25	0	50	-25
Indkomst herefter	75	0	0	75
Sambeskatningsunderskud modregnes	0	0	0	-75
Sambeskatningsindkomst	75	0	0	0
Underskud til fremførsel ultimo 2018	0	100	25	0

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af eksemplet i bemærkningerne til lovforslag 121 (2004/05), § 1, nr. 16.

Til brug for fordeling af underskud fra tidligere år bruges de 4 punkter, som nævnt tidligere i afhandlingens afsnit 5.5.2 *anvendelse af underskud*. Først bruges selskabernes egne særunderskud til brug for reduktion af den samlede sambeskatningsindkomst. Selskab A har som nævnt i figur 15

et særunderskud på kr. 100, der udnyttes. Selskab B kan reducere sin indkomst til kr. 0, som følge af, at de har et særunderskud på 300 fra før sambeskatningen indtræder pr. 1 juli 2018. Selskab C har underskud og kan derfor ikke reducere deres indkomst. Selskab D kan reducere sin indkomst med 50 kr. da de også som forevist i figur 15 har et særunderskud. Ingen af selskaberne kan bruge punkt 2 nævnt ovenfor til reducere af sambeskatningsindkomsten. Ved punkt 3 fordeles det aktuelle indkomstårs underskud forholdsmæssigt. Selskab A og Selskab D har en lige stor skattepligtig indkomst på kr. 100 (kr. 200 samlet) og der kan derfor ligeligt reduceres med kr. 25 i begge selskaber på baggrund af selskab C's underskud i år. Slutteligt kan der ved punkt nr. 4 reduceres selskab D's indkomst som følge af subsambeskatningens, bestående af selskab C og D, underskud fra tidligere år. Den samlede sambeskatningsindkomst ender på kr. 75 i selskab A. Det skal i samme ombæring nævnes, at der er et underskud til fremførsel i Selskab B på kr. 100. Dette kan udelukkende udnyttes i selskab B. Ligeledes er der kr. 25 tilbage i underskud til fremførsel i subsambeskatningen mellem selskab C og D.

5.5.2.1 Fortabelse af underskud

Uudnyttede underskud i et selskab, der deltager i sambeskatningen, vil blive tabt såfremt selskabet ophører ved almindelige likvidation eller ved opløsning ved betalingserklæring.⁴⁴ Ligeledes vil uudnyttede underskud fortabes ved en opløsning af selskabet ved en skattepligtig fusion eller spaltning.⁴⁵ Et uudnyttet underskud samt løbende underskud fra indeværende indkomstår vil senest kunne udnyttes i sambeskatningen for ophørsåret af det ophørte selskab jf. lovforslag 121 (2004/05-02) – bilag 18.⁴⁶ Ved en likvidation skal det bemærkes, at det ingen betydning har hvorvidt underskuddet anvendes i likvidationsfortjenesten i det likviderede selskab, eller for så vidt de modregnes i overskud fra andre selskaber i sambeskatningen. Det bør derfor være en overvejelse ikke at likvidere et selskab førend underskuddet er udnyttet.

Alternativt kan det overvejes hvorvidt man bør lade det underskudsgivende selskab fusionere skattefrit med et andet selskab i sambeskatningskredsen, da underskuddet bevares såfremt de har

⁴⁴ Sambeskatning 2013/14 s. 51 Guldmand, Vinther & Werlauff

⁴⁵ Bemærkningerne til L 121 (2004/05-02), § 1, nr. 16

⁴⁶ Sambeskatning 2013/14 s. 51 Guldmand, Vinther & Werlauff

været sambeskattet mens underskuddet er opstået. Dette fremgår af fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt.

5.5.2.2 Underskudsbegrænsning lov nr. 591 af 18. juni 2012

I 2012 foreslog og vedtog regeringen et lovforslag, der havde til formål at sikre et robust skattegrundlag for selskaber jf. bemærkningerne til forslaget. Forslaget fik titlen *Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabets skattebetalinger m.v.* og blev vedtaget ved lov nr. 591 af 18. juni 2012. Vedtagelsen skete på baggrund af aftalepartiernes ønske om bl.a. at beskatte multinationale selskaber, og sikre at disse bidrog til finansieringen af velfærdsstaten i Danmark. Vedtagelsen indebærer en række stramninger til selskabsskatteloven, som i det følgende afsnit vil blive gennemgået og analyseret på.

Indførelsen af lov nr. 591 den 18. juni 2012 gjorde bl.a. at selskabsskattelovens § 12 blev ændret. Således blev selskabsskattelovens § 12, stk. 2 ændret til følgende lovtekst:

” Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.”⁴⁷

Grundbeløbet var i første forslag lavere end 7,5 million, men på baggrund af høringsforslaget blev der foreslået at ændre dette til 7,5 million, således at denne fulgte en tilsvarende tysk grænse på 1 million euro.⁴⁸

I praksis betød ændringen udelukkende noget for selskaber hvis skattepligtige indkomst oversteg 7,5 millioner kroner, og som havde underskud tilsvarende over 7,5 millioner kroner der var fremførbare.

Indførelsen af loven skete med virkning for indkomstår, der påbegyndte 1. juli 2012 eller senere. Begrænsningen omfattede dog også underskud, der var opstået i tidligere indkomstår, men som

⁴⁷ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

⁴⁸ L173 (2011/12, bilag 1, oversigt over høringssvar

bliver brugt efter 1. juli 2012. Som fastslået tidligere i afhandlingen, så bruges de ældste underskud først jf. selskabsskattelovens § 31 stk. 2, 9. pkt.

Underskudsbegrænsningen kan illustreres således:

Figur 17. Underskudsbegrænsning for ét selskab (tal er i t.kr.)

Fremført underskud, tidligere år	55.000
Årets skattepligtige indkomst	35.000
Fremførsel op til underskudsbegrænsning	-7.500
Tilbageværende overskud	27.500
Fremførsel af 60 %	-16.500
Skattepligtig indkomst efter fremførsel af underskud	11.000
Fremført underskud, ultimo indkomståret	31.000

Kilde: egen tilvirkning.

I ovenstående eksempel er der tale om et selskab, der har 55 mio. kr. i fremført underskud fra tidligere år. Selskabet har i indeværende år en skattepligtig indkomst på 35 mio. kr.

Inden indførelsen af lov nr. 591 af 18. juni 2012 ville selskabet kunne udnytte 35 mio. kr. og dermed få en skattepligtig indkomst på kr. 0 i året. Selskabet ville ultimo året, før indførelsen, derfor have yderligere 20 mio. kr. til fremført underskud til modregning.

Efter indførelsen ser beregningen således ud, at der fratrækkes 7,5 mio. kr. i grundbeløbet fra de 35 mio. kr., således at der et resterende overskud på 27,5 mio. kr. som der kan fremføres 60 % af. Selskabet kan udnytte 16,5 mio. kr. yderligere.

Selskabet ender med en skattepligtig indkomst på 11 mio. kr. i året, og vil have 31 mio. kr. til fremført underskud ultimo året. Selskabet bliver derfor svækket likviditetsmæssigt med skatteprocenten af den skattepligtige indkomst. For nuværende er denne 22 %, og i eksemplet i figur 17, vil selskabet derfor skulle betale t.kr. 2.420 i selskabsskat, modsat kr. 0 i forhold til reglerne før indførelsen af lov nr. 591 af 18. juni 2012.

Indførelsen af reglerne førte bl.a. til kritik fra DVCA – *Danish Venture Capital and Private Equity Association* som i et nyhedsbrev bl.a. kritiserede, at der i bemærkningerne til loven blev antaget, at 10 % af fremførte underskud ville tabes som følge af selskabers ophør. Ligeledes blev det

kritiseret, at ændringen ville få konsekvenser for specielt nystartede virksomheder, som havde behov for likviditeten i modsætning til større multinationale selskaber.⁴⁹

Indførelsen af reglerne har udover fra DVCA desuden fået en del kritik fra brancheorganisationen FSR – foreningen for statsautoriserede revisorer, som bl.a. kritiserede for, at reglerne ville ramme de forkerte og samtidigt gøre et i forvejen kompliceret regelsættet mere komplekst⁵⁰. FSR påpeger desuden, at bestemmelserne for mange udelukkende er et spørgsmål om likviditetsbehov, der opstår tidligere end før. For en række selskaber har det dog større konsekvenser. Lovgivningen skulle ramme de såkaldte nulskatteselskaber, men ved indførelsen blev bl.a. følgende selskaber ramt hårdt jf. FSR's henvendelse:

- Udviklings- og forskningsvirksomheder der i opstartsfasen har store omkostninger til udvikling af deres produkt
- Selskaber, hvis primære aktivitet består i at besidde lagerbeskattede aktiver og passiver som fx porteføljeaktier
- Selskaber, der etableres med formålet om at gennemføre et enkelt projekt. Her kan der opstå større omkostninger i opstartsfasen og hvor der udelukkende realiseres en gevinst ved projektets afslutning

Problemet for bl.a. forsknings- og udviklingsvirksomheder kan opstå hvis der i årrække er oparbejdet et større underskud for at forske og/eller udvikle et produkt. Hvis dette produkt sælges til et andet selskab, vil de ikke kunne udnytte deres underskud, som følge af begrænsningen. Underskuddet kan i sådanne tilfælde blive tabt, som følge af driften i et sådant selskab stoppes, da produktet er færdigudviklet og solgt videre. Kritikken blev ligeledes stillet af Dansk Biotek, som mente det ville være umuligt at drive innovativ bioteknologisk virksomhed i Danmark, som følge af stramningerne. Dette skyldes, at der i tidligere stadier af virksomhedens levetid er behov for likviditet, og begrænsningen derfor ville ramme disse hårdere.

Der blev i 2013 dog lukket delvist ned for denne konsekvens, da regeringen i forbindelse med en ny ligningslov indførte en bestemmelse, som gjorde det muligt at søge skattecredit for forsknings-

⁴⁹ De nye regler om underskudsfræmførsel – Jan Steen Hansen

⁵⁰ FSR henvendelse jf. bilag 19 til L 173 (2011/12)

og udviklingsomkostninger jf. ligningslovens § 8X.⁵¹ Også i denne lov var der dog en begrænsning på omfanget, der kunne søges om skattecredit for, hvorfor der for større virksomheder stadig er en konsekvens, som følge af lov nr. 591 af 18. juni 2012.

FSR's største kritikpunkt vedrørte dog begrænsningen af underskud, fik unødvendige store konsekvenser for selskaber med lagerbeskattede aktiver og passiver som fx aktier, renteswaps og finansielle instrumenter.⁵² Selskaber med aktiver og passiver under lagerbeskatning kan derfor uden at have realiseret et tab, blive begrænset i sin modregning som følge af store udsving. For sådanne selskaber kan der være store forskelle på den skattepligtige indkomst som følge af markedets udvikling for år til år. Likviditetsbehovet stiger dermed yderligere, og det kan have den konsekvens at der investeres mindre i aktiver, som følge af det øgede likviditetsbehov.

En anden konsekvens ved indførelsen, var samtidigt, at det gjorde incitamentet til at have overskud i Danmark, for multinationale selskaber, endnu mindre. Der kan i multinationale selskaber faktureres på tværs af landegrænserne for ydelser således at der ikke sker beskatning i Danmark som følge af, at der ikke er en positiv skattepligtig indkomst. Man kan derfor betvivle om regelsættet ender med at ramme de multinationale selskaber, som det var ønsket af aftalepartierne.

5.5.2.3 Underskudsbegrænsning i sambeskatningen

Som følge af ændringen i lov nr. 591 af 18. juni 2012, og som tidligere nævnt var den primære målgruppe bl.a. erhvervslivet herunder multinationale selskaber, således at disse også bidrog til vældfærdssamfundet. I lyset af dette var en regulering også nødvendig at foretage i bestemmelserne i selskabsskatteloven vedrørende sambeskatningen. Selskabsskattelovens § 31, stk. 3 foreskriver således følgende:

"Selskabsskattelovens § 12, stk. 2, gælder samlet for de sambeskattede selskaber. § 12, stk. 2, anvendes kun, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret er positiv. Den samlede begrænsning efter § 12, stk. 2, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud, jf. stk. 2, 3., 5. og 7. pkt., således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den

⁵¹ <https://www.pwc.dk/da/services/skat/skattecreditordningen.html>

⁵² FSR henvendelse jf. bilag 19 til L 173 (2011/12)

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

Som det fremgår ovenfor, så finder reglerne kun anvendelse når summen af sambeskatningsindkomsten er positiv, før modregning af underskud fra tidligere år. I praksis betyder dette, at der for indeværende år kan modregnes på tværs af selskaberne, før underskudsbegrænsningen kommer i betragtning jf. bemærkningerne til L 173 (2011/12), § 1, nr. 13.

Således har denne regel yderligere den konsekvens, at et selskab kan være bedre stillet ved at være en del af en sambeskatning, end hvis det var et *stand alone* selskab. Samtidigt kan det modsatrettet også være værre stillet, da ét selskab skal dele bundgrænsen på kr. 7,5 mio. kr. med de andre sambeskattede selskaber. Dette blev bl.a. besluttet, således at der ikke kunne være en fordel i at have flere selskaber, så man dermed havde en større bundgrænse. Det fremgår direkte af bemærkningerne til L 173 (2011/12) således:

”at det ikke skal være muligt at opnå flere bundgrænser blot ved at tilrettelægge en koncernstruktur med mange selskaber. En sådan mulighed ville udhule effekten af underskudsbegrænsningen.”⁵³

Som nævnt vil underskudsbegrænsningen udelukkende være omfattet af fremførte underskud for tidligere år, jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 2 som forklaret i afsnit 5.5.2.4.

Beregningen af underskudsbegrænsningen vil være individuel fra gang til gang, og ændringer i et enkelt selskabs skattepligtige indkomst vil have konsekvenser på tværs af de resterende selskaber i sambeskatningen. Et eksempel herpå kan derfor illustreres ved hjælp af en række figurer og tekst herefter:

Sambeskatningskredsen består af 3 danske selskaber. Selskab A har et særunderskud på 18 mio. kr. inden sambeskatningen opstod. Der er for året en skattepligtig indkomst på 40 mio. kr. for Selskab A.

Selskab B har et sambeskatningsunderskud fra tidligere år på 6 mio. kr. Selskab B har for året en skattepligtig indkomst på 6 mio. kr.

⁵³ Bemærkninger til L 173 (2011/12) afsnit 3.1.2

Selskab C har et sambeskatningsunderskud fra tidligere år på 9 mio. kr. Selskab C har for året en negativ skattepligtig indkomst på 4 mio. kr. Beregningerne kan således illustreres:

Figur 18. Underskudsbegræsning.

Sambeskatningsindkomst før fremførsel af underskud	42.000
Fremførsel op til underskudsbegræsning	-7.500
Tilbageværende overskud	34.500
Fremførsel af 60 % af 34.500	-20.700
Sambeskatningsindkomst efter fremførsel af underskud	13.800
Andel af fremført underskud	0,8545

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af bemærkningerne til L 173 (2011/12), § 1 nr. 13.

Selskabets samlede sambeskatningsindkomst før underskudsmodregning er således 42 mio. kr., som vidst i figur 18. Sambeskatningskredsen har en underskudsbegræsning på 7,5 mio. kr.

Det betyder, at der efterfølgende er en skattepligtig indkomst på 34,5 mio. kr. Der kan herefter udelukkende modregnes 20,7 mio. kr.

Det ses i figur 18 også, at det svarer til at 85,45 % af det samlede underskud kan modregnes. Dette tal vendes der tilbage til senere i fordelingen af underskuddene på tværs af selskaberne.

Sambeskatningsindkomsten og modregningerne af underskud kan herefter skitseres ved hjælp af figur 19 på næste side:

Figur 19. Sambeskatningsindkomst samt modregning af underskud.

	A	B	C
Indkomsten før fremførsel af underskud	40.000	-4.000	6.000
Særunderskud fra tidligere år	-18.000	0	0
Indkomst herefter	22.000	-4.000	6.000
Egne sambeskatningsunderskud fra tidl. år	0	0	-6.000
Indkomst herefter	22.000	-4.000	0
Fordeling af årets underskud	-4.000	4.000	0
Indkomst herefter	18.000	0	0
Sambeskatningsunderskud modregnes	-9.000	0	0
Indkomst efter fremførsel af underskud	9.000	0	0
Tilbageførsel af begrænsede underskud	3.927	0	873
Sambeskatningsindkomst	12.927	0	873

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af bemærkningerne til L 173 (2011/12), § 1 nr. 13.

Modregningen af underskud sker i rækkefølgen, som er gennemgået tidligere i afhandlingen. Indkomsten efter fremførsel af alle underskud er for hele sambeskatningen t.kr. 9.000. Herefter skal der for tilbageføres modregning, som følge af, at der kun kan modregnes 60 % udover bundgrænsen. Denne beregning sker på baggrund af følgende figur 20:

Figur 20. Fordeling af begrænsede underskud

	A	B	C
Anvendt underskud fra tidligere år	27.000	0	6.000
Andel der kan modregnes	23.073	0	5.127
Andel der ej kan modregnes i år	3.927	0	873

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af bemærkninger til L 173 (2011/12), § 1, nr. 13.

5.5.2.4 Kildeartsbegrænsede tab og underskudsbegrænsning

Jf. afsnit 5.5.1 tidligere i afhandlingen er kildeartsbegrænsede tab udelukkende

fradragsberettigede i det selskab det er opstået i. Ejendomsavancebeskatningslovens § 1

omhandler fortjeneste ved afståelse af fast ejendom reguleres i

ejendomsavancebeskatningsloven. Det fremgår dog af § 1 stk. 2, at den ikke omfatter fortjeneste

eller tab ved næringsvej. Reglerne for næringsvej ved fortjeneste eller tab ved afståelse af ejendomme vil ikke blive gennemgået i denne afhandling.

Det gælder for afståelse af fast ejendom, at en fortjeneste skal medregnes i den skattepligtige indkomst jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6. Det fremgår desuden af denne bestemmelse, at der dog skal tages forbehold for ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 2-6.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3 regulerer således:

”I fortjeneste, der i et givet indkomstår er skattepligtig efter stk. 1, kan den skattepligtige fradrage indkomstårets tab ved afståelse af fast ejendom, jf. dog stk. 4. Overstiger årets tab årets fortjenester, kan det overskydende tab fradrages i fortjeneste efter stk. 1 i de følgende indkomstår, jf. dog stk. 6. Tabet kan kun overføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke kan rummes i nettofortjenesten ved afståelse af fast ejendom i et tidligere indkomstår.”

Det fremgår heri, at fortjeneste skal modregnes i et eventuelt tab i samme indkomstår. Herudover kan der modregnes tab fra tidligere år i fortjenesten. Det er dog en forudsætning, at tabet modregnes en fortjeneste i første år dette kan gøres.

Det er forfatterens holdning og antagelse på baggrund af disse to bestemmelser, at den opgjorte fortjeneste kan modregnes tidligere års tab, og at denne modregning af tidligere års tab ikke påvirker underskudsbegrænsningen. Dette skyldes, at der i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 lægges vægt på at fortjenesten skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Det konkluderes dermed også at det kildeartsbegrænsede tab modregnes før den endelige skattepligtige indkomst for et selskab kan udregnes.

5.5.2.5 Sambeskatningsbidrag

Tidligere i afhandlingen er der gennemgået hvilke opgaver administrationselskabet har i forbindelse med betaling af indkomstskatten. Ligeledes er der gennemgået reglerne for udnyttelse af underskud på tværs af sambeskatningskredsen.

Administrationselskabet har jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 8 ligeledes pligt til at betale skatteværdien af det udnyttede underskud til de underskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen. Dette fremgår direkte af følgende lovtekst:

”Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber og faste driftssteder i Danmark skal administrationsselskabet forpligte sig til betaling til underskudsselskabet af et beløb svarende til den i § 17, stk. 1, nævnte procent (skatteværdien) af det udnyttede underskud senest på dagen for rettidig skattebetaling efter § 30.”

Administrationsselskabets forpligtelse bunder i, at der skal tages et hensyn til eventuelle minoritetsaktionærer samt kreditorer i det underskudsgivende selskab. Det underskudsgivende selskab mister et underskud de kan modregne overskud i fremadrettet, men bliver så kompenseret 1:1 med skatteværdien af det udnyttede underskud. I praksis betyder dette, at det underskudsgivende selskab opnår en styrket likviditet, mens det overskudsgivende er i en status quo i forhold til deres likviditet. Dette skal ses i lyset af, at de skulle have betalt indkomstskatten til Skattestyrelsen, såfremt de ikke havde kunne udnytte deres koncernforbundne selskabers underskud.⁵⁴

Det overskudsgivende selskab i sambeskatningen har, som følge af loven, desuden en forpligtelse til at betale administrationsselskabet skatteværdien af det udnyttede underskud. Bliver betalingsforpligtelsen ikke udlignet senest for dagen hvor administrationsselskabet skal afregne skattebetalingen, vil der opstå en fordring mellem administrationsselskabet og det overskudsgivende selskab. Ligeledes vil der opstå en fordring, hvis administrationsselskabet ikke afregner med det underskudsgivende selskab senest for dagen for skattebetalingen.

Følger man loven bogstaveligt, skal betalingerne ske til og fra administrationsselskabet ved udnyttelse af underskud på tværs af koncern. I praksis, og jf. svar fra ministeren ved lovvedtagelsen kan man dog *springe* administrationsselskabet over, og afregne direkte mellem det overskudsgivende og det underskudsgivende selskab.⁵⁵

I praksis vil det derfor være op til hver enkelt koncern hvorvidt administrationsselskaber betaling af fordelingen af sambeskatningsbidraget, og herefter udbetaler til de underskudsgivende, eller om dette step springes over, og der blot betales direkte fra det overskudsgivende selskab til det underskudsgivende selskab.

⁵⁴ Sambeskatning 2013/14 s. 164/165 Guldmand, Vinther & Werlauff

⁵⁵ Jf. lovforslag 110 2006/07 - Bilag 10

Der blev ved lov nr. 343 af 18. april 2007⁵⁶ indført en række bestemmelser der påvirkede blandt andet sambeskatningsbidraget fremadrettet.

Med indførelsen af en bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 D, blev der indsat en bestemmelse, der gjorde at tilskud fra koncernforbundne selskaber jf. selskabsskattelovens § 31 ikke skulle medregnes i den skattemæssige indkomstopgørelse under visse betingelser. Dette gjorde blandt andet, at der kunne gives tilskud i relation til blandt andet sambeskatningsbidraget, som derved gjorde at betalingsforpligtelsen efter indførelsen af lov nr. 343 af 18. april 2007 skulle ske rettidigt til administrationsselskabet bortfaldt.⁵⁷

5.5.3 Hæftelse ved sambeskatning

Ved indførelsen af lov nr. 591 af 18. juni 2012 og indførelsen af underskudsbegrænsningen gennemgået tidligere blev der i selvsamme lov vedtaget ændringer til solidarisk hæftelse for selskaber i sambeskatningskredsen. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. pkt. følgende vedrørende solidarisk hæftelse:

*”Administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.”*⁵⁸

Hovedreglen i denne bestemmelse er, at selskaber der ejer 100 % af kapitalandelene direkte eller indirekte derfor hæfter for det sambeskattede selskabs indkomstskatter, acontoskatter samt tillæg og renter. I selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 13. pkt. er der dog en udvidelse, da det samtidigt gælder at selskaber der ikke er ejer 100 % af moderselskaber hæfter subsidiært for de øvrige selskaber i sambeskatningen. Hæftelsen er dog begrænset til den faktiske andel af kapitalen som moderselskabet ejer i selskabet.

I lighed med indførelsen af underskudsbegrænsningen havde denne indførelse af solidarisk hæftelse virkning for indkomstår der begyndte 1. juli 2012 eller senere.

⁵⁶ Lov nr. 344 af 18. april 2007

⁵⁷ Sambeskatning (2005), s. 164/165 – Bent Ramskov & Torben Buur

⁵⁸ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=183480>

I forbindelse med indførelsen af reglerne spurgte blandt andet Foreningen for statsautoriserede revisorer ind til den praktiske forståelse af reglerne og inddrivelsen af en eventuel betaling af skat og hæftelse fra andre selskaber. Skatteministeriet har i forbindelse med spørgsmål ved lovudformningen af L 173 (2011/12) bekræftet, at der som hovedregel skal kravet gøre sig gældende mod skyldnerselskabet og herefter kun mod de andre selskaber i sambeskatningen, hvis der ikke er udsigt til, at Skattestyrelsen kan opnå dækning for kravet hos skyldnerselskabet.⁵⁹

Dette betyder samtidig, at der er en prioritetsrækkefølge, som følges i forbindelse med den solidariske hæftelse:

1. *"Skattekravet skal først og fremmest gøres gældende mod skyldnerselskabet*
2. *Kan skyldnerselskabet helt eller delvist ikke betale skattekravet, skal kravet primært rettes mod de selskaber, der hæfter solidarisk med skyldnerselskabet for skattekravets betaling.*
3. *Er der forgæves forsøgt udlæg for skattekravet hos de selskaber, der hæfter solidarisk, kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskaber, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab"*⁶⁰

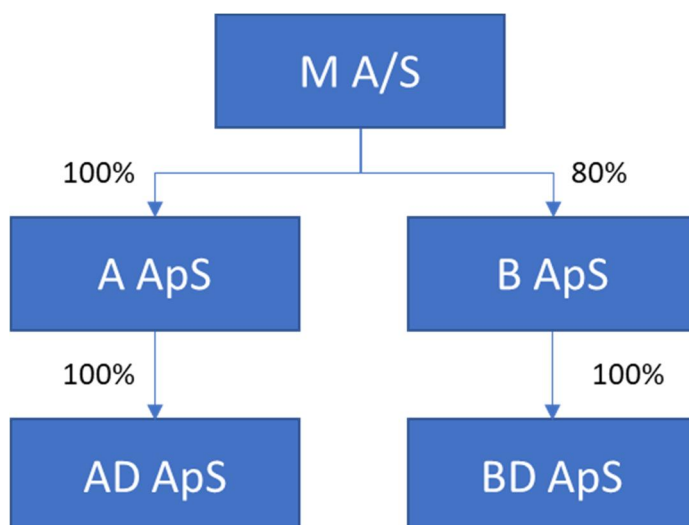
Regeringen ønskede ved indførelsen at sikre, at udestående skattekrav i blandt andet konkurssituationer ikke gik tabt. Regeringen brugte blandt andet argumentet, at man ikke ønskede at der kunne spekuleres i at tømme et administrationsselskab for værdier, som dermed ikke havde til at betale indkomstskatter og lignende efterfølgende.

Dette argument har været kraftigt kritiseret blandt andet af Jesper Anker Howes i TFS 2012, 439. Han argumenterer for, at der i sådanne tilfælde må være mulighed for at skattemyndighederne udnytter selskabsretlige, konkursretlige eller strafferetlige regler i forbindelse med indkrævningen af skatteprovenu. Dette skyldes, at der i forbindelse med spekulation og skatteunddragelse er et ledelsesansvar. Hæftelsen i sambeskatningen kan illustreres ved hjælp af figuren herunder:

⁵⁹ Lovforslag 173 (2011/12) bilag 32, side 15

⁶⁰ Sambeskatning 2013/14 s. 89 Guldmand, Vinther & Werlauff

Figur 21. Sambeskatningshæftelse



Kilde: egen tilvirkning på baggrund af den juridiske vejledning C.D.3.1.5.5

Sambeskatningskredsen består i ovenstående figur af alle fem selskaber. Som gennemgået i ovenstående, så hæftes der solidarisk og ubegrænset for indkomstskatter, acontoskatter samt tillæg og renter imellem M A/S, A ApS og AD ApS jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10. pkt. Yderligere hæfter B ApS og BD ApS subsidiært for 80 % af indkomstskatter, acontoskatter samt tillæg og renter i M A/S, A ApS og AD ApS. Det må derudover antages at der mellem B ApS og BD ApS er en ubegrænset og solidarisk hæftelse for det omfattede skattekrav i disse to selskaber.

5.5.3.1 Hæftelse ved udtræden af sambeskatning

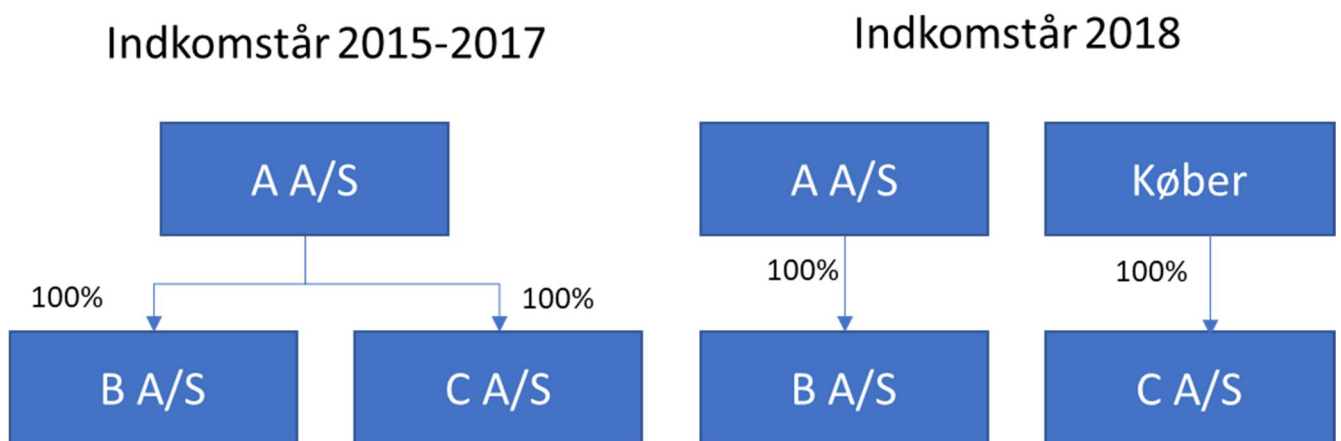
Hvis et selskab træder ud af sambeskatningen, hæfter selskabet efterfølgende udelukkende for sin egen andel af indkomstskatten, acontoskatten, renter og tillæg. Der er dog en undtagelse til denne regel, således at der stadig hæftes for de nævnte skatter, såfremt den samme aktionærkreds jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2 fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne. I praksis betyder dette, at der ikke kan undgås hæftelsen ved en overdragelse af stemmerettighederne til den oprindelige aktionærs nærtstående eller til den samme aktionærkreds.⁶¹

Hæftelsen ophører uagtet om det udtrædende selskab, sælges, likvideres, omstruktureres eller går konkurs. Dette følger af den juridiske vejledning C.D.3.1.5.5. Hvor det udtrædende selskab ikke

⁶¹ Sambeskatning 2013/14 s. 91 Guldmand, Vinther & Werlauff

hæfter for skattekrav for øvrige selskaber i deres tidligere sambeskatning, forholder det sig midlertidigt anderledes for de øvrige selskaber. De øvrige sambeskattede selskaber hæfter fortsat for det udtrædende selskabs skatter mv. for de år de var med i sambeskatningen. Dette kan illustreres ved hjælp af følgende figur 22.

Figur 22. Hæftelse i koncern ved frasalg af selskab.



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af Sambeskatning 2013/14 s. 92 Guldmand, Vinther & Werlauff.

Skulle der i indkomståret 2018 ske en ændring for tidligere indkomstår for B A/S vil der udelukkende være hæftelse for denne ændring i B A/S og A A/S. Skulle samme ændring ske i C A/S vil hæftelsen derimod også gælde for B A/S og A A/S.

5.5.4 Delperiodeopgørelser

Sambeskatningskredsen kan såvel udvides som reduceres i løbet af indkomstperioderne.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 5 bestemmer disse situationer. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 1. pkt. følgende:

”Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.”

Omvendt skal der ikke laves en delperiodeopgørelse såfremt koncernforbindelsens ophør eller etablering sker ved selskabets indkomstårs udløb.

Der er derfor i den praktiske verden en del ressourcer og omkostninger at spare såfremt man

planlægger, at den bestemmende indflydelse overdrages ved udgangen af et selskabs indkomstår.⁶²

Delperiodeopgørelsen skal udelukkende laves for det selskab der træder ud eller ind i sambeskatningen. Delperiodeopgørelsen laves desuden som en indkomstopgørelse for et helt indkomstår jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 3. pkt.

5.5.4.1 Opgørelse af delperiodeopgørelsen

Delperiodeopgørelsen opgøres efter de almindelige skattemæssige lovgivningsregler samt jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 1-4 pkt. Som nævnt i foregående afsnit skal delperiodeopgørelsen opgøres som var den et helt indkomstår selv. Jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 4. pkt. skal der bruges samme skattemæssige værdier og periodiseringsprincipper mv. som der anvendes i delperiodeopgørelse som der skal i den resterende periode af det oprindelige indkomstår efterfølgende.

Der gælder den særlige regel vedrørende afskrivninger, at der udelukkende maksimalt kan foretages skattemæssige afskrivninger for den forholdsvis andel, som delperiodeopgørelsen udgør af et indkomstår på 12 måneder. I praksis har dette den konsekvens, at de skattemæssige afskrivninger vil være lavere som følge af delperiodeopgørelsen skal ses som et helt indkomstår. Dette kan illustreres ved hjælp af figur 23:

Figur 23:

	<u>1/1-31/12</u>
Saldo primo, driftsmidler	1.000.000
Afskrivninger 25 %	250.000
Saldo ultimo, driftsmidler	750.000

	<u>1/1-30/6</u>	<u>1/7-31/12</u>
Saldo primo, driftsmidler	1.000.000	875.000
Afskrivninger 25 %	125.000	109.375
Saldo ultimo, driftsmidler	875.000	765.625

Kilde: egen tilvirkning.

⁶² Sambeskatning 2013/14 s. 58 Guldmand, Vinther & Werlauff

I den første skitsering, er der tale om et selskab hvor der afskrives 25 % over hele perioden fra 1. januar til 31. december.

I den anden skitsering er der tale om samme afskrivningsmetode, men fordi man ser delperiodeopgørelsen som et helt indkomstår, vil der skulle laves to selvstændige beregninger ud fra den forholdsmæssige andel som beskrevet ovenfor. Dette betyder at der samlet set kun afskrives kr. 234.375, når der laves delperiodeopgørelsen, mod kr. 250.000 hvis ikke der skal laves en delperiodeopgørelse.

5.6 Delkonklusion

Afsnit 5 har været en gennemgang af indførelsen af de gældende nationale sambeskatningsregler. Lovgivningen tager udgangspunkt i selskabsskattelovens § 31, hvor den nationale sambeskatning primært er beskrevet. Det er desuden fastslået, at sambeskatningskredsen kan bestå af retssubjekter defineret i selskabsskattelovens § 1.

Der er i afsnit 5.1 gennemgået i hvilke situationer der er tale om en sambeskatningskreds. Det er blandt andet fastslået, at fysiske personer ikke kan bindeled i sambeskatningen. Der er desuden gennemgået reglerne for, at udenlandske selskaber kan indgå i den nationale sambeskatning såfremt ledelsen sæde er i Danmark.

Jeg har gennemgået den obligatoriske nationale sambeskatning som blev indført ved lov nr. 426. af 6 juni 2005.

Ændringerne til sambeskatningsreglerne i lov nr. 591 af 18. juni 2012 er ligeledes gennemarbejdet. Der blev konkret ændret, således at der blev sat en begrænsning for udnyttelse af underskud fra tidligere år. Reglerne blev blandt andet indført for at ramme multinationale selskaber, men har vist sig i ligeså høj grad at ramme almindelige selskaber.

Der er i kapitlet yderligere gennemgået underskuds rækkefølge i en sambeskatningskreds, herunder særunderskud og kildeartsbegrænsede tab.

På baggrund af dette, mener jeg, at problemformuleringens underspørgsmål 2-6 at være besvaret fyldestgørende.

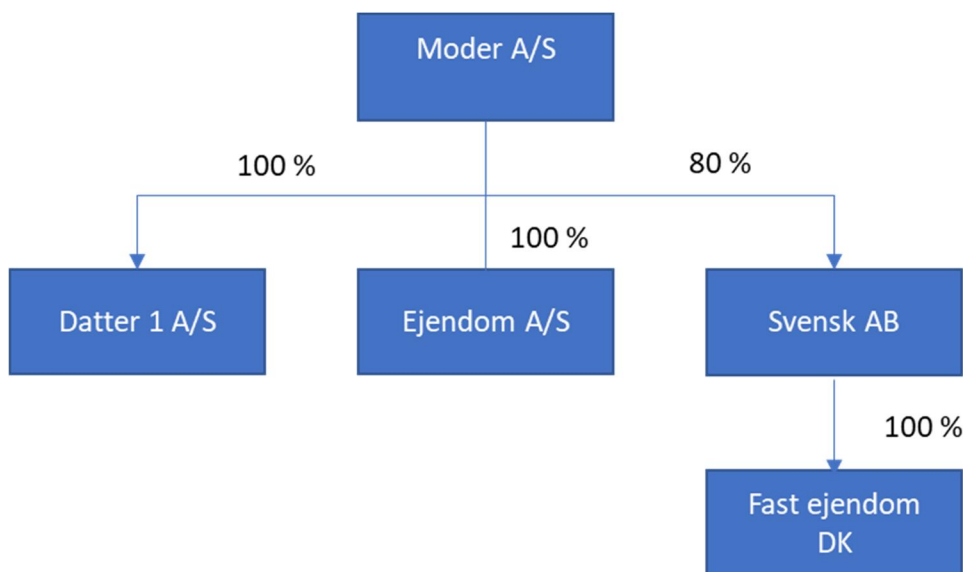
6. Case eksempel

Afhandlingens case eksempel vil tage udgangspunkt i en fiktiv koncern, hvor moderselskabet er et dansk holdingselskab med en række datterselskaber. I koncern vil der indgå et svensk selskab (AB). Casen vil tage udgangspunkt i to beregninger af den skattepligtige indkomst i koncernen og dermed på sambeskatningsniveau ud fra nogle givne forudsætninger. De to beregninger vil til sidst sammenlignes, så der kan drages konklusioner i forhold til de overvejelser case eksemplerne giver i dette tilfælde, men også i lignende tilfælde i den virkelige verden. Casen vil blandt andet diskutere hvordan selskabsstruktur og ledelsesstruktur vil få betydning for den nationale sambeskatning.

6.1 Case 1. Beskrivelse af koncernens struktur og ledelse

Koncernens ejerstruktur kan skitseres således ved hjælp af figur 24:

Figur 24. Case 1. Koncernstruktur



Kilde: egen tilvirkning.

Koncernstruktur:

Moderselskabet er et dansk selskab, der er 100 % ejet af eneaktionær Anders Andersen.

Moderselskabet ejer Datter 1 A/S med 100 %, Datter 1 A/S er et produktionsselskab.

Moderselskabet ejer Ejendom A/S med 100 %, hvori der er investeret i ejendomme i en årrække.

Moderselskabet ejer yderligere et svensk AB med 80 %. Det svenske selskab er et salgsselskab, som primært sælger Datter 1 A/S varer, men herudover også en række andre produkter. Det svenske AB har desuden en fast ejendom i Danmark.

Selskabets eneaktionær Anders Andersen har opbygget koncernen helt fra bunden

Ledelse:

Ledelsen i såvel Moderselskabet A/S, datter 1 A/S og Ejendom A/S består af en bestyrelse, som indeholder Anders Andersen selv, samt to familiemedlemmer. I det svenske AB består bestyrelsen dog af Anders Andersen, mindretals aktionæren samt et familiemedlem til Anders Andersen. Yderligere er Anders Andersen enedirektør i alle selskaberne på tværs af koncernen. Anders Andersen er bosiddende i Danmark og styrer alle selskaberne fra hovedkontorets adresse i Danmark. Der afholdes bestyrelsesmøder og lignende i Danmark for alle selskaberne.

Dobbeltbeskatningsaftale:

Det er i casen antaget at det svenske selskab Svensk AB har sit skattemæssige hjemsted i Danmark. Det skal i samme ombæring nævnes, at dette ikke er normalt, og udelukkende kan ske såfremt de svenske skattemyndigheder acceptere dette jf. den nordiske dobbeltbeskatningsaftale.

Sambeskatningskreds

Moder A/S er stiftet 1. januar 2014, og indkomståret følger kalenderåret. Der købes pr. 1 januar 2015 Datter 1 A/S som i foregående indkomstår 2014 har en negativ skattepligtig indkomst på kr. 5.000.000. Der er derfor tale om et særunderskud. Yderligere stiftes Ejendom A/S 1. januar 2015 som samme dag køber koncernens nye domicilejendom. Hele sambeskatningen giver 0 kr. i skattepligtig indkomst for indkomståret 2015. Pr. 1. januar 2016 stiftes det svenske selskab Svensk AB, og samtidigt etableres det faste driftssted i Danmark. I løbet af indkomståret 2016 sælges domicilejendommen i Ejendom A/S med et tab på kr. 10.000.000. Datter 1 A/S har en negativ skattepligtig indkomst for året på kr. 15.000.000, mens de resterende selskaber, herunder faste driftssted har en skattepligtig indkomst på kr. 0. Indkomståret 2017 fortsætter den negative skattepligtige indkomst for Datter 1 A/S som har en negativ skattepligtig indkomst på kr. 20.000.000. De resterende selskaber, herunder det faste driftssted har en skattepligtig indkomst på kr. 0. Dette betyder at der ved indgangen til indkomståret 2018 er underskud til fremførsel i

Datter 1 A/S på kr. 35.000.000, herudover har Datter 1 A/S et særunderskud på yderligere 5.000.000 fra før de trådte ind i sambeskatningen. Opgørelsen af den skattepligtige indkomst i sambeskatningen vil tage udgangspunkt i indkomståret 2018 i følgende afsnit.

6.2 Case 1. Opgørelse af sambeskatningsindkomst.

Når der tages udgangspunkt i ovenstående beskrivelse, må det antages, at alle selskaber i figur 24 i koncernstrukturen er en del af sambeskatningen. For så vidt angår de tre danske selskaber er de sambeskattede, fordi der er tale om 100 % ejerskab, og dermed bestemmende indflydelse jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 3. Yderligere er der tidligere i afhandlingen slået fast, at hvis et udenlandsk selskabs ledelse er placeret i Danmark, vil dette også være hjemmehørende i sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Det svenske AB er derfor også hjemmehørende i Danmark og den danske sambeskatning. Det faste driftssted i DK som er ejet af det svenske AB, er ligeledes en del af sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 8.

I koncernen har Ejendom A/S et kildeartsbegrænset tab på kr. 10.000.000.

Datterselskabet 1 har et underskud fra tidligere år på kr. 35.000.000. Heraf er kr. 5.000.000 opstået som før sambeskatningen, og er derfor et særunderskud.

Den skattepligtige indkomst for de fem selskaber er således:

Moder A/S har en skattepligtig indkomst på kr. 3.000.000

Datterselskab 1 har en skattepligtig indkomst på kr. 32.000.000

Ejendom A/S har en skattepligtig indkomst på kr. 20.000.000. I denne indgår bl.a. en fortjeneste på ejendomme på kr. 15.000.000. Grundet det kildeartsbegrænsede tab kan modregnes, har Ejendom A/S derfor udelukkende en skattepligtig indkomst på kr. 10.000.000.

Svensk AB har en skattepligtig indkomst på kr. -8.000.000

Fast driftssted DK har en skattepligtig indkomst på kr. -4.000.000.

Fordelingen af sambeskatningsindkomsten, samt underskudsbegrænsningen ser derfor således ud:

Figur 25. Sambeskatningsindkomst case 1

	Moder A/S	Datter 1 A/S	Ejendom A/S	Svensk AB	Fast driftssted DK
Indkomsten før fremførsel af underskud	3.000	32.000	10.000	-8.000	-4.000
Særunderskud fra tidligere år		-5.000		0	0
Indkomst herefter	3.000	27.000	10.000	-8.000	-4.000
Egne sambeskatningsunderskud fra tidl. år	0	-27.000	0	0	0
Indkomst herefter	3.000	0	10.000	-8.000	-4.000
Fordeling af årets underskud	-2.769	0	-9.231	8.000	4.000
Indkomst herefter	231	0	769	0	0
Sambeskatningsunderskud modregnes	-231	0	-769	0	0
Indkomst efter fremførsel af underskud	0	0	0	0	0
Tilbageførsel af begrænsede underskud	72	9.891	237	0	0
Sambeskatningsindkomst	72	9.891	237	0	0

Kilde: egen tilvirkning

Figur 26. Underskuds begrænsning case 1

Sambeskatningsindkomst før fremførsel af underskud	33.000
Fremførsel op til underskudsbegrænsning	-7.500
Tilbageværende overskud	25.500
Fremførsel af 60 % af 25.500	-15.300
Sambeskatningsindkomst efter fremførsel af underskud	10.200
Andel af fremført underskud	0,6909

	Moder A/S	Datter 1 A/S	Ejendom A/S	Svensk AB	Fast driftssted DK
Anvendt underskud fra tidligere år	231	32.000	769	0	0
Andel der kan modregnes	159	22.109	532	0	0
Andel der ej kan modregnes i år	72	9.891	237	0	0

Kilde: egen tilvirkning

Sambeskatningsindkomsten før modregning af tidligere års underskud, tidligere års særunderskud og underskudsbegrænsning ses i figur 25, hvor det kan udledes at være t.kr. 33.000. I

sambeskatningsindkomsten er der for Ejendom A/S modregnet det kildeartsbegrænsede tab på ejendomme, der tidligere har været realiseret i gevinsten, der er realiseret i året. Herefter følges underskuds rækkefølge, som er gennemgået i afsnit 5.5.2. Der modregnes først særunderskud som er opstået før sambeskatningskredsens etablering. Det betyder at Datter 1 A/S' indkomst reduceres med t.kr. 5.000. Sambeskatningsindkomsten er efter særunderskud derfor t.kr. 28.000. Herefter skal der modregnes egne underskud i sambeskatningen for tidligere år. Dette reducerer Datter 1 A/S' indkomst med t.kr. 27.000, så den er på kr. 0. Dette betyder, at der inden modregning i andre selskabets indkomst er en samlet sambeskatningsindkomst på t.kr. 1.000 fordelt med overskud i to enheder, Moder A/S og Ejendom A/S, og underskud i to enheder, Svensk AB og Fast Driftssted DK. Underskuddet i de to enheder skal herefter forholdsmæssigt fordeles i de to overskudsgivende enheder. Dette betyder, at Moder A/S herefter har en indkomst, før beregningen af underskuds begrænsningen, på t.kr. 231, mens Ejendom A/S har en indkomst på t.kr. 769. I sidste ende skal der beregnes den del af underskuddet, som ikke kan anvendes på baggrund af underskuds begrænsningen jf. afsnit 5.5.2.2 og 5.5.2.3. Dette gøres i figur 26, hvor der anvendes sambeskatningsindkomsten før modregning af tidligere års underskud til fremførsel. Denne reduceres med grundbeløbet på t.kr. 7.500 (2010 niveau). Der er anvendt 2010 beløbet, men dette skal reguleres alt efter hvilket årstal der er tale om. For overblikkets skyld, og for validiteten på længere sigt er der brugt det beløb, der står i selskabsskattelovens bestemmelser og ikke det beløb, der er opdateret og offentliggøres årligt. I figur 26 findes der herefter en forholdsmæssig andel, som kan udnyttes i selskaberne, hvorefter denne fordelingsnøgle på 0,6909 bruges til at modregne den andel, der er brugt. Herefter har vi den samlede sambeskatningsindkomst, som skal indberettes til de danske myndigheder. Sambeskatningsindkomsten ender på t.kr. 10.200. Dette betyder samtidigt, at der skal afregnes skatteprocentsatsen af dette beløb svarende til 22 %. Der skal derfor afregnes t.kr. 2.244 til de danske skattemyndigheder vedrørende skat for sambeskatningskredsen. Samtidigt skal der tages beregnes sambeskatningsbidraget. Dette gøres på baggrund af afsnit 5.5.2.5. Moder A/S og Ejendom A/S har begge udnyttet underskud opstået i henholdsvis Svensk AB, Fast Driftssted DK og Datter 1 A/S. Dette skal disse tre enheder kompenseres for. Jf. afsnit 5.5.2.5 kompenseres der med skatteværdien af det udnyttede underskud. Der udnyttes henholdsvis t.kr. 8.000 hos Svensk AB og t.kr. 4.000 hos Fast Driftssted DK. Dette betyder at administrationsselskabet skal betale

henholdsvis t.kr. 1.760 og t.kr. 880 til Svensk AB og Fast Driftssted. Samtidigt skal administrationsselskabet Moder A/S opkræve tilsvarende beløb hos de udnyttende enheder. Dette betyder at Ejendom A/S skal betale t.kr. 2.031 vedrørende udnyttelsen af underskud i Svensk AB og Fast Driftssted DK. Den resterende del skal Moder A/S selv betale, da de er det udnyttende selskab. Det drejer sig om t.kr. 609. Yderligere udnytter Moder A/S t.kr. 159 af sambeskatningsunderskuddet, hos Datter 1 A/S, fra tidligere år, svarende til t.kr. 231 fraregnet underskudsbegrænsningen på t.kr. 72. Dette betyder, at der skal afregnes t.kr. 35 til Datter 1 A/S. Ejendom A/S udnytter t.kr. 532 af sambeskatningsunderskuddet, hvilket gør der skal afregnes t.kr. 117 til Datter 1 A/S for udnyttelse af deres underskud. Datter 1 A/S har herefter et underskud til fremførsel fremadrettet på t.kr. 10.200.

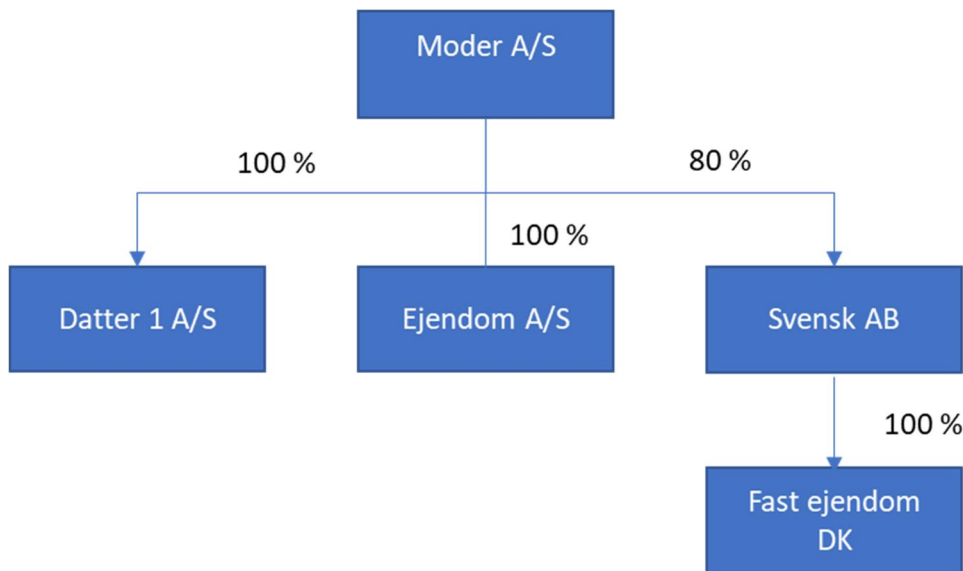
Sambeskatningskreds

Moder A/S er stiftet 1. januar 2014, og indkomståret følger kalenderåret. Der købes pr. 1 januar 2015 Datter 1 A/S som i foregående indkomstår 2014 har en negativ skattepligtig indkomst på kr. 5.000.000. Der er derfor tale om et særunderskud. Yderligere stiftes Ejendom A/S 1. januar 2015 som samme dag køber koncernens nye domicilejendom. Hele sambeskatningen giver 0 kr. i skattepligtig indkomst for indkomståret 2015. Pr. 1. januar 2016 stiftes det svenske selskab Svensk AB, og samtidigt etableres det faste driftssted i Danmark. I løbet af indkomståret 2016 sælges domicilejendommen i Ejendom A/S med et tab på kr. 10.000.000. Datter 1 A/S har en negativ skattepligtig indkomst for året på kr. 15.000.000, mens de resterende selskaber, herunder faste driftssted har en skattepligtig indkomst på kr. 0. Indkomståret 2017 fortsætter den negative skattepligtige indkomst for Datter 1 A/S, som har en negativ skattepligtig indkomst på kr. 20.000.000. De resterende selskaber, herunder det faste driftssted har en skattepligtig indkomst på kr. 0. Dette betyder, at der ved indgangen til indkomståret 2018 er underskud til fremførsel i Datter 1 A/S på kr. 35.000.000, herudover har Datter 1 A/S et særunderskud på yderligere 5.000.000 fra før de trådte ind i sambeskatningen. Opgørelsen af den skattepligtige indkomst i sambeskatningen vil tage udgangspunkt i indkomståret 2018 i følgende afsnit.

6.3 Case 2. Beskrivelse af koncernens struktur og ledelse

Koncernens ejerstruktur kan skitseres således ved hjælp af figur 27:

Figur 27 Case 2. Koncernstruktur



Kilde: egen tilvirkning.

Koncernstruktur:

Moderselskabet er et dansk selskab, der er 100 % ejet af eneaktionær Anders Andersen.

Moderselskabet ejer Datter 1 A/S med 100 %, Datter 1 A/S er et produktionsselskab.

Moderselskabet ejer Ejendom A/S med 100 %, hvori der er investeret i ejendomme i en årrække.

Moderselskabet ejer yderligere et svensk AB med 80 %, det svenske selskab er et salgsselskab, som primært sælger Datter 1 A/S varer, men herudover også en række andre produkter. Det svenske AB har desuden en fast ejendom i Danmark.

Selskabets eneaktionær Anders Andersen har opbygget koncernen helt fra bunden

Ledelse:

Ledelsen i såvel Moderselskabet A/S, datter 1 A/S og Ejendom A/S består af en bestyrelse som indeholder Anders Andersen selv, samt to familiemedlemmer. I det svenske AB består bestyrelsen dog af Anders Andersen, samt to svenske bestyrelsesmedlemmer, herunder formanden. Anders Andersen er direktør i Moder A/S, Ejendom A/S og Datter 1 A/S. I det svenske AB er der ansat en

svensk direktør. For så vidt angår det svenske AB så foregår bestyrelsesmøder og ledelsesmøder i Sverige. For de danske selskaber, foregår alle bestyrelsesmøder i Danmark, hvor Anders Andersen leder selskaberne fra.

6.4 Case 2. Opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Når der tages udgangspunkt i ovenstående beskrivelse, må det antages at alle selskaberne i figur 27 i koncernstrukturen, på nær Svensk AB, er en del af sambeskatningen. For så vidt angår de tre danske selskaber er de sambeskattede fordi der er tale om 100 % ejerskab, og dermed bestemmende indflydelse jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 3. Yderligere er der tidligere i afhandlingen slået fast at hvis et udenlandsk selskabs ledelse er placeret i Danmark, vil dette også være hjemmehørende i sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Det svenske AB er derfor ikke hjemmehørende da selskabets ledelse fungerer i Sverige. Det faste driftssted i DK som er ejet af Svensk AB er en del af sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 8.

I koncernen har Ejendom A/S et kildeartsbegrænset tab på kr. 10.000.000.

Datterselskabet 1 har et underskud fra tidligere år på kr. 35.000.000. Heraf er kr. 5.000.000 opstået som før sambeskatningen, og er derfor et særunderskud.

Den skattepligtige indkomst for de fem selskaber er således:

Moder A/S har en skattepligtig indkomst på kr. 3.000.000

Datterselskab 1 har en skattepligtig indkomst på kr. 32.000.000

Ejendom A/S har en skattepligtig indkomst på kr. 20.000.000. I denne indgår bl.a. en fortjeneste på ejendomme på kr. 15.000.000. Grundet det kildeartsbegrænsede tab kan modregnes, har Ejendom A/S derfor udelukkende en skattepligtig indkomst på kr. 10.000.000.

Fast driftssted DK har en skattepligtig indkomst på kr. -4.000.000.

Fordelingen af sambeskatningsindkomsten, samt underskudsbegrænsningen ser derfor således ud:

Figur 28. Sambeskatningsindkomst case 2

	Moder	Datter 1	Ejendom	Fast driftssted
	A/S	A/S	A/S	DK
Indkomsten før fremførsel af underskud	3.000	32.000	10.000	-4.000
Særunderskud fra tidligere år		-5.000		0
Indkomst herefter	3.000	27.000	10.000	-4.000
Egne sambeskatningsunderskud fra tidl. år	0	-27.000	0	0
Indkomst herefter	3.000	0	10.000	-4.000
Fordeling af årets underskud	-923	0	-3.077	4.000
Indkomst herefter	2.077	0	6.923	0
Sambeskatningsunderskud modregnes	-2.077	0	-6.923	0
Indkomst efter fremførsel af underskud	0	0	0	0
Tilbageførsel af begrænsede underskud	679	10.459	2.262	0
Sambeskatningsindkomst	679	10.459	2.262	0

Kilde: egen tilvirkning

Figur 29. Underskuds begrænsning case 2

Sambeskatningsindkomst før fremførsel af underskud	41.000
Fremførsel op til underskudsbegrænsning	-7.500
Tilbageværende overskud	33.500
Fremførsel af 60 % af 33.500	-20.100
Sambeskatningsindkomst efter fremførsel af underskud	13.400
Andel af fremført underskud	0,6732

	Moder	Datter 1	Ejendom	Fast driftssted
	A/S	A/S	A/S	DK
Anvendt underskud fra tidligere år	2.077	32.000	6.923	0
Andel der kan modregnes	1.398	21.541	4.661	0
Andel der ej kan modregnes i år	679	10.459	2.262	0

Kilde: egen tilvirkning

Sambeskatningsindkomsten før modregning af tidligere års underskud, tidligere års særunderskud og underskudsbegrænsning ses i figur 28, hvor det kan udledes at være t.kr. 41.000. I

sambeskatningsindkomsten er der for Ejendom A/S modregnet det kildeartsbegrænsede tab på ejendomme, der tidligere har været realiseret i gevinsten, der er realiseret i året. Herefter følges underskuds rækkefølgen, som er gennemgået i afsnit 5.5.2. Der modregnes først særunderskud som er opstået før sambeskatningskredsens etablering. Det betyder at Datter 1 A/S' indkomst reduceres med t.kr. 5.000. Sambeskatningsindkomsten er efter særunderskud derfor t.kr. 36.000. Herefter skal der modregnes egne underskud i sambeskatningen for tidligere år. Dette reducerer Datter 1 A/S' indkomst med t.kr. 27.000, så den er på kr. 0. Dette betyder, at der inden modregning i andre selskabets indkomst er en samlet sambeskatningsindkomst på t.kr. 9.000 fordelt med overskud i to enheder, Moder A/S og Ejendom A/S, og underskud i Fast Driftssted DK. Underskuddet i Fast Driftssted DK skal herefter forholdsmæssigt fordeles i de to overskudsgivende enheder. Dette betyder, at Moder A/S herefter har en indkomst, før beregningen af underskuds begrænsningen, på t.kr. 2.077, mens Ejendom A/S har en indkomst på t.kr. 6.923. I sidste ende skal der beregnes den del af underskuddet som der ikke kan anvendes på baggrund af underskuds begrænsningen jf. afsnit 5.5.2.2 og 5.5.2.3. Dette gøres i figur 29, hvor der anvendes sambeskatningsindkomsten før modregning af tidligere års underskud til fremførsel. Denne reduceres med grundbeløbet på t.kr. 7.500. I figur 29 findes der herefter en forholdsmæssig andel som kan udnyttes i selskaberne, hvorefter denne fordelingsnøgle på 0,6732 bruges til at modregne den andel der er brugt. Herefter har vi den samlede sambeskatningsindkomst, som skal indberettes til de danske myndigheder. Sambeskatningsindkomsten ender på t.kr. 13.400. Dette betyder samtidigt at der skal afregnes skatteprocentsatsen af dette beløb svarende til 22 %. Der skal derfor afregnes t.kr. 2.948 til de danske skattemyndigheder vedrørende skat for sambeskatningskredsen. Samtidigt skal der beregnes sambeskatningsbidraget. Dette gøres på baggrund af afsnit 5.5.2.5. Moder A/S og Ejendom A/S har begge udnyttet underskud opstået i henholdsvis Fast Driftssted DK og Datter 1 A/S. Dette skal disse to enheder kompenseres for. Jf. afsnit 5.5.2.5 kompenseres der med skatteværdien af det udnyttede underskud. Der udnyttes t.kr. 4.000 hos Fast Driftssted DK. Dette betyder, at administrationsselskabet skal betale t.kr. 880 til Fast Driftssted DK. Samtidigt skal administrationsselskabet, Moder A/S, opkræve tilsvarende beløb hos de udnyttende enheder. Dette betyder, at Ejendom A/S skal betale t.kr. 677 vedrørende udnyttelsen af underskud i Fast Driftssted. Den resterende del skal Moder A/S selv betale, da de er det udnyttende selskab. Det drejer sig om t.kr. 203. Yderligere udnytter Moder A/S t.kr. 1.398 af

sambeskatningsunderskuddet, hos Datter 1 A/S, fra tidligere år, svarende til t.kr. 2.077 fraregnet underskudsbegrænsningen på t.kr. 679. Dette betyder at der skal afregnes t.kr. 308 til Datter 1 A/S. Ejendom A/S udnytter t.kr. 4.661 af sambeskatningsunderskuddet, hvilket gør der skal afregnes t.kr. 1.025 til Datter 1 A/S for udnyttelse af Datter 1 A/S' underskud.

Datter 1 A/S har herefter et underskud til fremførsel fremadrettet på t.kr. 13.400.

6.5 Analyse af konsekvens ved ledelsens sæde i de to cases

Sammenlignes de to cases er den primære forskel, at der er behov for et yderligere

likviditetsbehov på kort sigt i case 2. Forskellen i de to cases går udelukkende på at det Svenske AB's ledelse er placeret i Danmark i case 1, og i Sverige i case 2. Betydningen af dette er, at det svenske AB er sambeskatningspligtig i henhold til den obligatoriske nationale sambeskatning i case 1. Modsat i case 2 er der ikke obligatorisk nationalsambeskatning. Der kan derimod laves international sambeskatning, såfremt dette ønskes. De internationale sambeskatningsregler er ikke gennemgået og ej heller relevante, da der er fokus på den nationale sambeskatning i denne afhandling.

Betalingerne af sambeskatningsbidraget er ikke relevante at sammenligne, da dette udelukkende er penge, der flyttes internt i koncernen, og set fra koncernniveauet derfor ikke et likviditetsbehov. Forskellen ligger derfor primært, som nævnt, i at der i case 1 er en sambeskatningsindkomst på t.kr. 10.200 hvilket medfører et likviditetsbehov for koncernen på t.kr. 2.244. I case 2 er sambeskatningsindkomsten t.kr. 3.200 højere og er på t.kr. 13.400. Likviditetsbehovet i case 2 er derfor t.kr. 2.948. Ledelsens sæde i Sverige 'koster' dermed koncernen t.kr. 704 i likviditetsbehov på den korte bane.

Det skal i øvrigt nævnes, at likviditetsbehovet kan vise sig udelukkende at være på kort sigt, da det modregningen af begrænsede underskud ikke tabes, men blot udskydes til efterfølgende år.

7. Konklusion

Kandidatafhandlingen har taget udgangspunkt i en gennemgang af den teoretiske del i forbindelse med obligatorisk national sambeskatning. Der er i afsnittene 3-5 gennemgået henholdsvis i afsnit 3 den historiske udvikling i den danske lovgivning og praksis vedrørende national sambeskatning, i afsnit 4 gennemgik jeg reglerne og definitionerne af den selskabsretlige og selskabsskatteretlige koncerndefinition, mens der i afsnit 5 er gennemgået de nuværende regler for selskaber i en national sambeskatning. Afhandlingen er afsluttet med en fiktiv case der indebar en koncern med en række selskaber.

Det er fastslået, at den obligatoriske nationale sambeskatning indtræder, når der opstår en koncernforbindelse. Koncerndefinitionen er beskrevet i selskabsskattelovens § 31C. Den overordnede definition er, at der er tale om koncernforbundne selskaber, når der et selskab enten direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerne, jf. fodmodningsreglen. Det er desuden fastslået, at det ikke er nok at eje mere end 50 % af selskabskapitalen for at have bestemmende indflydelse, og således følger den selskabsretlige koncerndefinition også den selskabsskatteretlige definition. Det er fastslået, at det er rets subjekterne defineret i selskabsskattelovens § 1 der kan indgå i sambeskatningskredsen.

Det er i selskabsskattelovens § 8, stk. 2 desuden fastslået, at faste driftssteder og fast ejendom i Danmark, der ejes af udenlandske selskaber, kan være en del af sambeskatningskredsen jf. territorialprincippet. Ligeledes afhænger dette princip af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Der er ved en gennemgang af de skatteretlige regler om ledelsens sæde desuden fastslået, at et udenlandsk selskab kan indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning jf. dog de enkelte landes dobbeltbeskatningsaftaler.

Det er formålet med sambeskatningen, at der på tværs af sambeskatningskredsen kan udnyttes underskud fra tidligere år hos de koncernforbundne selskaber eller hos sig selv. Udnyttelsen af underskud fra tidligere modregnes i selskabets skattepligtige indkomst, således denne reduceres. Det er beskrevet hvordan en udnyttelse af et andet selskabs uudnyttede underskud ikke udgør en skattebesparelse for det udnyttende selskab, da disse er pålagt at kompensere for udnyttelsen af underskud ved at betale skatteværdien af det udnyttede underskud. Skatteværdien er for nuværende 22 % af det udnyttede underskud. Sambeskatningen kan derfor udgøre en

likviditetsboost i koncernen og for de selskaber, som har underskud fra tidligere år. Der er tale om en udskydelse af betaling af skat for disse selskaber.

Det er desuden fastslået, at der i sambeskatningen skal udpeges et administrationsselskab. Dette følger af selskabsskattelovens § 31 stk. 6. Administrationsselskabet skal være det øverste moderselskab i koncernen. I enkelte tilfælde vil der være flere moderselskaber i koncernerne, og her er der frit valg blandt de øverste moderselskaber.

Det er desuden fastslået, at selskaberne i koncernen, og dermed sambeskatningen, skal have samme indkomstår. Der er i afhandlingen gennemgået reglerne for at omlægge de enkelte selskabers, eller administrationsselskabets indkomstår, således at de følger hinanden.

Udgangspunktet var, at datterselskaber omlægger deres indkomstår. I praksis er det dog accepteret, efter skattemyndighederne godkendelse at omlægge administrationsselskabets indkomstår, såfremt dette giver mening ud fra et ressourcensynspunkt, og at der ikke er skattemæssige fordele herved.

Det er fastslået, at den skattepligtige indkomst opgøres for hvert enkelt selskab i koncernen alene. Sambeskatningsindkomsten kan herefter opgøres ved at tillægge de enkelte selskabers skattepligtige indkomst for at få den samlede sambeskatningsindkomst før modregning af underskud fra tidligere år.

Der er i afsnit 5.5.2 gennemgået rækkefølgen for anvendelse af underskud i en sambeskatning. Der er 4 hovedpunkter, der skal igennem ved anvendelsen. Underskud fra indkomstperioder opstået før sambeskatningen er opstået skal udnyttes først. Dette betyder, at det kun er selskabet selv der kan udnytte disse, og der er dermed tale om særunderskud. Punkt to er selskabets egne underskud fra tidligere år der skal udnyttes. Tredje punkt i udnyttelsen er underskud fra andre selskaber i det aktuelle års sambeskatning. Sidste punkt er eventuelt resterende underskud fra tidligere i sambeskatningskredsens andre selskaber. Udgangspunktet vil på baggrund af ovenstående altid være udnyttelse af de ældste underskud fra egen selskab først.

I forbindelse med udnyttelsen af underskud, fandt forfatteren, desuden at der ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 var indført en begrænsning af udnyttelse af underskud fra tidligere år. Det gælder at der for et selskab var en begrænsning af udnyttelse af underskud fra tidligere år på kr. 7.500.000 (2010 tal, der reguleres hvert år). I praksis betød dette, at der ved en sambeskatningsindkomst før

udnyttelse af underskud på over kr. 7.500.000 (2010) vil blive begrænset deres udnyttelse af underskud, såfremt der er et underskud til fremførsel fra tidligere år på højere end kr. 7.500.000 (2010). Det resterende underskud, over kr. 7.500.000, fra tidligere år vil således være begrænset til udnyttelse af 60 %. Underskudsanvendelsen vil derfor i disse tilfælde være udskudt over en længere periode.

Der blev ved gennemgangen af kildeartsbegrænsede tab desuden fundet, at modregning af disse tab, i fremtidig gevinst ikke vil være omfattet af denne underskudsbegrænsning.

Det blev i afhandlingen desuden fastslået, at der i sambeskatningskredsen vil være en solidarisk hæftelse på tværs af sambeskatningen for indkomstkatten, acontoskatten, restskatten samt tillæg og renter. Ligeledes hæftes der i sambeskatningen for udbytteskatter og royaltyskat. Den solidariske hæftelse blev indført med virkning fra 1. juli 2012 og samtidigt med indførelse af underskudsbegrænsningen i lov nr. 591 af 18. juni 2012.

Hæftelsen for de andre selskaber er dog afhængig af hvorvidt det hæftende selskab er ejet helt eller delvist af de resterende selskaber i koncernen. Der kan derfor være tale om en begrænset solidarisk hæftelse på baggrund af ejerandelen, som bliver kaldt subsidær hæftelse.

Hæftelsen blev desuden klarlagt kun at være gældende i de tilfælde hvor der allerede var forsøgt udlæg hos de selskaber som det oprindelige krav var vedrørende. Ligeledes er det et krav at Skattestyrelsen kun kan gøre krav hos andre selskaber i de tilfælde, hvor der ikke er udsigt til at Skattestyrelsen kan indhente kravet hos skyldnerselskabet.

Der blev desuden fundet, at selskaber der udtræder af sambeskatningen udelukkende, hæfter fra tidspunktet ved udtræden for sin egen andel af indkomstkatten, acontoskatten, restskatten samt renter og tillæg. Hæftelsen for de resterende selskaber er uændret, og hæftelsen vil som udgangspunkt ligge på administrationsselskabet og de helejede selskaber. Først efterfølgende vil der kunne pålægges de øvrige selskaber at hæfte for deres subsidære begrænsede andel.

8. Perspektivering

Den danske obligatoriske nationale sambeskatning har jeg gennem opgaven fået vist sig som et effektivt, men dog komplekst område. Der blev i EU i 2011 foreslået at lave et direktiv kaldet CCCBT-direktivet (Common Consolidated Corporate Tax Base), som skulle hjælpe koncerner der arbejdede indenfor EU. Tanken bag dette, var at man som koncern udelukkende skulle rapportere til et EU-system i stedet for alle de lokale skattemyndigheder. Forslaget blev lavet således at de skattepligtige indkomster skulle indrapporteres til det ene EU-system, hvorefter der skulle på baggrund af en formel fordeles indkomsten i de lande hvori koncern var aktiv. Fordelingen skete på baggrund af følgende 3 parametre; personale, aktiver og salg. Indkomsten skulle herefter beskattes ud fra det enkelte medlems land skatteprocent. Forslaget strandede ved forhandlingsbordet i 2011 og blev aldrig til noget i den form.

EU-kommissionen fremsatte dog et nyt forslag til et direktiv, på baggrund af det gamle direktiv. Der blev i 2016 foreslået at dele direktivet op i to trin. Der blev således foreslået at lave en CCBT (Common Corporate Tax Base) som skulle fungere som en obligatorisk fælles selskabsskattebase. Meningen var at medlemsstaterne fortsat skulle fastsætte skattesatserne, og ligeledes bevare beskatningsretten. I praksis ville dette betyde, at der udelukkende blev lavet en harmonisering af reglerne på tværs af medlemslandene.

Anden trin i forslaget gik på at indføre et CCCTB-direktiv (Common Consolidated Corporate Tax Base). Direktivet skulle, ved indførelse, gøre det billigere og lettere at drive virksomhed indenfor EU. Indførelsen af et sådant system ville gøre at de enkelte medlemsstater ikke har den fulde beskatningsret til selskabernes indkomst, men i stedet skulle den allokere ud til de enkelte medlemslande på baggrund af en særlig formel.

Fordelen ved et sådant system vil være at det, som nævnt, vil skabe et lettere og billigere system, således at virksomhedernes administrative byrde gøres mindre. Samtidigt vil det kunne skabe mere vækst i form af øgede investeringer, på baggrund af de sparede omkostninger/ressourcer. Udfordringen i et sådant system vil dog være at forskellen i skatteprocenten i de enkelte lande stadig vil gøre det aktuelt at skatteplanlægge / optimere.

Direktivet er endnu ikke vedtaget ved denne afhandlings afslutning.

9. Litteraturliste

Bøger:

Grundlæggende skatteret 2019 12. udgave, Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen. Karnov Group

Skattelovsamling med noter 2019/1, Karnov Group.

SKATs juridiske vejledning.

Retskilder og Retsteorier 4. reviderede udgave, Christina D. Tvarnø, Ruth Nielsen. Jurist og Økonomforbundets forlag.

Sambeskatning 2013/14, Jan Guldmand Hansen, Nikolaj Vinther, Erik Werlauff. Karnov Group.

Sambeskatning 2009, 2. udgave, Bent Ramskov, Torben Buur. Advokatfirmaet Dahl A/S.

Tidsskrifter, afgørelser og domme:

U1936.715H

U1940.421H

U1943.784H

SKM2007.151.HR

SKM2007.761.SR

SKM2008.408.LSR

SKM2008.688.SR

SKM2009.759

SKM2010.677.SR

SKM2010.733.SR

Afgørelse fra fondsrådet den 22. februar 2010 (j.nr. 2009-00019048)

TfS 2007, 264H

TfS 2008, 233SR

TfS 2010, 39

TfS 2011, 190SR SKM2011.42.SR

TfS 2012, 439

Vejledninger:

Den juridiske vejledning 2019-2

Hjemmesider:

www.skat.dk

www.ft.dk

www.tax.dk

www.retsinformation.dk

www.danskelove.dk

Love:

Lov nr. 426 af 6. juni 2005

Lov nr. 343 af 18. april 2007

Lov nr. 591 af 18. juni 2012

Selskabsskatteloven

Kursgevinstloven

Ejendomsavancebeskatningsloven

Lovforslag:

L110 2006/07

L170 2008/09

L121 2004/05-02

Diverse:

Rapport fra sambeskatningsudvalget, betænkning nr. 1452, november 2004

Business combinations and changes in ownership interests - A guide to the revised IFRS 3 and IAS 27 (2008) – Deloitte

EU-Kommissionen fremsætter (igen) forslag om fælles konsolideret selskabsskattebase (CCCTB) PWC

Skatteministerens kommentar til henvendelse af 18. april 2005 fra FSR – bilag 18 L121 (2004/05-02)

OECD's modeloverenskomst artikel 5

OECD's modeloverenskomst artikel 6

<https://www.ft.dk/samling/20051/almindel/sau/bilag/74/index.htm>

BEK nr. 1299 af 09/11/2018

<https://www.pwc.dk/da/services/skat/skattekreditordningen.html>

<https://dvca.dk/wp-content/uploads/2016/11/Artikel-fremf%C3%B8rsel-underskud.pdf>

IAS 27