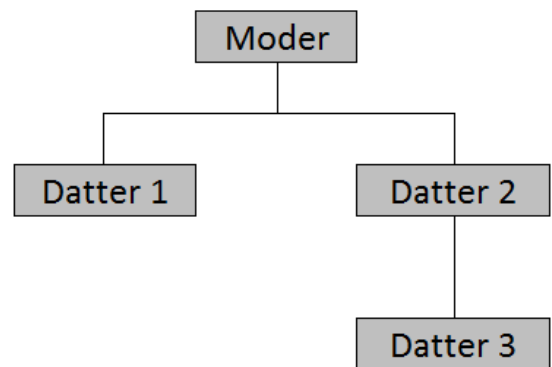


Obligatorisk national sambeskatning

HD(R) Afgangsprojekt – Institut for Regnskab og Revision
Copenhagen Business School – sommeren 2018



Forfatter:

Pernille Hallen

Vejleder:

Henrik Dich

Sidetal: 80

Antal anslag: 164.453

Afleveringsdato: 8. maj 2018

Indholdsfortegnelse

1. Forord	1
2. Indledning	2
3. Problemformulering	3
4. Afgrænsning	4
5. Metodevalg	4
5.1 Disponering	5
5.2 Kildekritik	6
5.3 Målgruppe	6
5.4 Forkortelser	6
6. Hvad er sambeskatning?	7
6.1 Obligatorisk national sambeskatning	7
6.2 Hvilke skattesubjekter er omfattet af national sambeskatning?	8
6.2.1 Eksempler på definition af en sambeskatning	10
6.3 Hvornår er der tale om koncernforbindelse?	13
6.3.1 Eksempler på koncernforbindelse	15
6.4 Delkonklusion	22
7. Hvad er et administrationsselskab?	23
7.1 Valg af administrationsselskab	23
7.2 Administrationsselskabets funktioner og forpligtelser	25
7.3 Hæftelsesregler i en sambeskatningskreds	26
7.4 Hæftelse ved udtræden	28
7.5 Delkonklusion	30
8. Hvilken betydning har indkomståret i en sambeskatning?	31
8.1 Indkomstår begrebet	31
8.2 Samme indkomstår	32
8.3 Omlægning af indkomstår ved indtræden i en sambeskatning	34
8.3.1 Eksempel på omlægning af indkomstår ved koncernetablering	35
8.3.2 Eksempel på nystiftet datterselskab etablerer koncernforbindelse med administrationsselskab	39
8.4 Udtræden af en sambeskatning	40
8.5 Delkonklusion	40
9. Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten?	41
9.1 Grundlæggende regler og principper	42
9.1.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet overskud	44
9.1.2 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet underskud – fast driftssted	45
9.2 Tilskud mellem sambeskattede selskaber	47

9.3 Subsambeskatning.....	49
9.4 Delkonklusion	51
10. Hvordan fordeles over- og underskud i en sambeskatning?.....	52
10.1 Underskuds rækkefølgen.....	53
10.1.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst med fremførte underskud fra tidligere år	54
10.2 Underskudsbegrænsning	56
10.2.1 Eksempel på underskudsbegrænsning i en sambeskatning.....	57
10.3 Handel med underskudsselskaber	60
10.4 Sambeskatningsbidrag.....	62
10.5 Delkonklusion	68
11. Hvordan opgøres delårsindkomst?	69
11.1 Skattemæssige afskrivninger.....	69
11.1.1 Eksempel på forholdsmæssige afskrivninger	70
11.2 Eksempel på delårsindkomst.....	72
11.3 Delkonklusion	77
12. Konklusion	78
13. Litteraturliste	81
14. Figur liste	84
15 Tabel liste.....	85

1. Forord

Interessen for sambeskatning er opstået i forbindelse med mit daglige arbejde som revisor. Udover regnskabsudarbejdelse yder jeg også skattemæssig assistance og rådgivning, hvorved jeg har stiftet bekendtskab med sambeskatning. I den forbindelse har jeg i nogen grad haft med koncernforbundne selskaber at gøre, herunder udarbejdet opgørelse af sambeskatningsindkomsten. Jeg synes sambeskatning er et spændende område, hvorfor jeg med denne opgave ønsker at udbygge min viden herom. Min hensigt med denne opgave er at udarbejde en teoretisk gennemgang af sambeskatningsbegrebet, således at mit kendskab til de lovgivningsmæssige regler styrkes. Den teoretiske læring jeg i forbindelse med opgaveskrivningen tildeler mig, vil jeg løbende anvende i praktiske eksempler i form af egen udarbejdet fiktive eksempler med inspiration fra mit daglige arbejde. Formålet med denne opgave er således at tilegne mig yderligere viden om sambeskatning, som jeg kan anvende i mit daglige arbejde, og understøtte min fremadrettede udvikling.

Opgaven er udarbejdet af:

Pernille Hallen

2. Indledning

I Danmark er der mange selskaber, der på den ene eller anden måde indgår i en koncern, og for hvem sambeskatning er aktuel. Som oftest er det revisor eller anden rådgivningsenhed, der informerer og vejleder selskaberne i de skattemæssige regler herom. Det er derfor vigtigt at holde sig opdateret med de lovændringer, der har været og er på området. For alle danske selskaber, herunder faste driftssteder og faste ejendomme i Danmark, gælder obligatorisk national sambeskatning. Ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 gennemførte regeringen omfattende ændringer af sambeskatningsreglerne, således at der blev skabt en mere sammenhængende koncernbeskatning i Danmark. Det var i denne sammenhæng begrebet "obligatorisk national sambeskatning" blev introduceret og begrebet "koncerndefinition" blev præciseret i lovtæksten, da det er en helt grundlæggende forudsætning i sambeskatningsreglerne.

Reglerne for hvornår der foreligger koncernforbindelse er komplicerede og kan for nogen være uigennemskuelige. Den helt fundamentale forudsætning for, at der er tale om koncernforbindelse er, når et selskab har bestemmende indflydelse i et underliggende selskab. Dette må ikke forveksles med ejerandel.

Når der er konstateret et koncernforhold, indgår de pågældende selskaber i sambeskatning sammen. Helt grundlæggende betyder dette, at selskaberne har mulighed for at anvende og udnytte underskud på tværs i sambeskatningen. En fordel herved kan være positiv likviditetspåvirkning på kort sigt. På lang sigt vil de respektive selskaber altid komme til at betale den indkomstskat, som netop vedrører deres individuelle skatteregnskab. Det skal i denne sammenhæng imidlertid nævnes, at der er nogle begrænsninger på anvendelsen af underskud i forhold til, hvornår og hvordan underskuddene er opstået. Ydermere er der en underskudsbegrænsningsregel, som begrænser selskabers anvendelse af eventuel store underskud.

I en sambeskatning har selskaberne nogle forpligtelser overfor SKAT. Der er blandt andet indført solidarisk hæftelse. Hæftelsen er differentieret, således hæftelsen er afhængig af, om det hæftede selskab er helt eller delvist ejet af det ultimative moderselskab. Dette er indført for at imødegå minoritetsaktionærer.

Lovgivningen på sambeskatningsområdet er med tiden blevet mere kompleks, og løbende lovændringer har medført større krav til de koncerner, der er omfattet af netop disse regler. Der stilles i særdeleshed høje krav til administrationsselskabet, hvilket medfører et større administrativt ressourceforbrug for det pågældende selskab. Det forventes, at der i fremtiden fortsat vil ske lovændringer til sambeskatningsområdet, da der fra politisk side er et ønske om at optimere sambeskatningsforholdene, således muligheden for at misbruge reglerne minimeres. Som følge af de konstante lovændringer og den generelle kompleksitet på området, vurderes netop sambeskatning som et interessant og relevant emne at behandle.

3. Problemformulering

Den nærværende opgaves formål er at udarbejde en teoretisk opgave understøttet af praktiske eksempler omhandlende obligatorisk national sambeskatning. Opgavens problemformulering er som følger:

Hvorledes lyder de nugældende regler for obligatorisk national sambeskatning og hvordan behandles de i praksis?

Følgende underspørgsmål vil tilsammen danne grundlag for besvarelse af opgavens problemformulering:

Hvad er sambeskatning, og hvem er omfattet af de nationale sambeskatningsregler?

Dette afsnit vil beskrive, hvad sambeskatning er, herunder hvilke skattesubjekter der er omfattet af de nationale sambeskatningsregler. Endvidere vil det blive tydeliggjort, hvornår der er tale om koncernforbindelse.

Hvad er et administrationsselskab, og hvilke funktioner og forpligtelser medfølger denne titel?

Dette afsnit vil definere begrebet administrationsselskab, herunder dets funktioner og forpligtelser. Endvidere omfatter afsnittet, hvordan et administrationsselskab udpeges, og hvorledes hæftelsesreglerne er i en sambeskatning.

Hvilken betydning har indkomståret i en sambeskatning?

Dette afsnit vil afdække indkomstårets betydning i en sambeskatning, herunder hvilke regler der forbinder sig hertil. Endvidere vil det belyses, hvorledes der skal ske omlægning af indkomstår ved ind- og udtræden af en sambeskatning.

Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten?

Dette afsnit vil omhandle, hvordan sambeskatningsindkomsten opgøres, herunder de grundlæggende regler herom. Endvidere vil muligheden for skattefri tilskud mellem koncernforbundne selskaber blive belyst, og begrebet "subsambeskatning" inddrages.

Hvordan fordeles over- og underskud i en sambeskatning?

Dette afsnit vil behandle, hvorledes der skal ske anvendelse og fordeling af over- og underskud i en sambeskatning. Endvidere vil reglerne om underskudsbegrænsning, handel med underskudsselskaber og sambeskatningsbidrag inddrages.

Hvordan opgøres delårsindkomst?

Dette afsnit vil behandle, hvorledes en delårsindkomstopgørelse foretages, herunder hvordan skattemæssige afskrivninger opgøres.

4. Afgrænsning

I henhold til problemformuleringen vil denne opgave udelukkende fokusere på national sambeskatning. Jeg afgrænser derved opgaven fra at omhandle international sambeskatning, herunder, CFC-beskatning¹ efter selskabsskattelovens § 32 og overgangsreglerne for international sambeskatning. Begrundelsen for fravalget er, at det ikke findes aktuelt i henhold til opgavens problemformulering.

Opgaven vil ikke omhandle, hvorledes den skattepligtige indkomst opgøres i de enkelte selskaber, da det blot indgår som grundlag for sambeskatningen og ikke har direkte forbindelse til sambeskatningsreglerne. Der fokuseres således alene på, hvorledes den skattepligtige indkomst for hele sambeskatningen opgøres.

Opgaven omfatter udelukkende kapitalselskaber, herunder aktie- og anpartsselskaber, der er fuldt skattepligtige i Danmark. Skattesubjekter, der er begrænset skattepligtig i Danmark, vil således ikke blive behandlet.

De særlige regler om tynd kapitalisering og rentefradragsbegrænsning inddrages ikke i opgaven, da de anses for at ligge udenfor de generelle regler og principper. Derudover findes dette ikke relevant i forhold til problemformuleringen.

Opgaven vil i det omfang det findes relevant omtale likvidation og konkurs i relation til sambeskatning. Reglerne omkring hvordan et selskab likvideres og hvordan et konkursbo behandles, vil ikke blive gennemgået i opgaven.

Opgaven omhandler ikke, hvorledes der skal ske præsentation af henholdsvis skyldig og tilgodehavende selskabsskat i årsrapporten.

5. Metodevalg

Denne opgave vil altovervejende være et litteraturstudie, idet der tages udgangspunkt i eksisterende viden på området². Til at understøtte den teoretiske del i opgaven vil informationsindsamlingen hovedsageligt bestå af sekundære data. Da der allerede er en stor mængde viden og data om dette felt, foretages desk research til at fremskaffe data. Endvidere vil opgaven blive udarbejdet ud fra den videnskabsteoretiske deduktive metode, hvor der tages afsæt i teoretiske kilder³. Dette skal underbygge opgavens konklusioner, samt dokumentere de afsnit, som omhandler tilblivelsen af definitionen og regelsættet om sambeskatning.

¹ CFC-beskatning står for Controlled Financial Company

² <https://www.scribbr.dk/struktur-i-din-afhandling/saadan-foretager-man-et-litteraturstudie/>

³ Den skinbarlige virkelighed, Ib Andersen, 2014, side 265

Dokumentationen vil bygge på eksisterende data, såsom retskilder, den gældende lovgivning, styresignaler fra SKAT, juridiske vejledninger, bekendtgørelser, tidligere afgørelser, tidsskrifter, artikler og bøger omhandlende national sambeskatning.

Opgavens problemformulering omhandler et samfundsvidenskabeligt emne, hvor den normative tilgang som udgangspunkt er valgt. Den normative tilgang fastsætter en retningslinje for, hvordan noget bør gøres⁴. I denne opgaves henseende er det den danske lovgivning på sambeskatningsområdet der danner retningslinjerne for, hvordan selskaber bør agere indenfor regelsættet om national sambeskatning.

I opgaven vil de deskriptive og forklarende niveauer anvendes til systematisk at beskrive teorifeltet og forklare, hvorledes den eksisterende lovgivning anvendes, herunder konsekvenserne ved denne. I forlængelse af teoriafsnit, vil der i opgaven løbende udarbejdes fiktive eksempler til at underbygge og illustrere teorien. Det vurderende niveau anvendes til at kommentere og ræsonnere på disse.

Opgavens hensigt er at forholde sig objektiv, da indholdet er til brug for revisorer, skatterådgivere og øvrige personer indenfor dette felt, som vejleder danske selskaber om de nationale sambeskatningsregler.

5.1 Disponering

Opgavens opbygning vil følge problemformuleringens underspørgsmål kronologisk. De første spørgsmål opererer på det deskriptive niveau, hvor de grundlæggende forhold og sambeskatningslovgivningen præciseres. Herefter er der fundament til at bevæge sig i det forklarende og analyserende niveau, for til sidst at anvende det vurderende niveau. Med denne opbygning vil opgaven bevæge sig fra et simpelt niveau i starten til et mere komplekst niveau undervejs i opgaven. Dette har til formål, at sikre den røde tråd gennem opgaven.

Opgaven opdeles i afsnit med tilhørende underafsnit. Efter gennemgang af hvert hovedafsnit, vil der forekomme en delkonklusion, der opsummerer og konkluderer på de vigtigste forhold i det pågældende hovedafsnit. Hvert hovedafsnit indeholder ét af de i problemformuleringen oplistede underspørgsmål. Afslutningsvis i opgaven vil den endelige konklusion indeholde de vigtigste forhold fra delkonklusionerne, således at der samlet sker en besvarelse af opgavens problemformuleringen.

Der udarbejdes løbende fiktive eksempler og illustrationer i opgaven, hvilke er tilvejebragt med inspiration fra min praktiske erfaring som revisor. I udarbejdelsen heraf bestræbes der på at gøre disse så overskuelige som muligt, med det formål at illustrere enkelte dele af lovgivningens problemstillinger. I de tilfælde, hvor

⁴ Den skinbarlige virkelighed, Ib Andersen, 2014 side 22

der ikke er ejerandelsbenævnelser på de i opgaven viste figurer, forudsættes 100 % ejerskab, medmindre andet er nævnt i det pågældende afsnit.

5.2 Kildekritik

Flertallet af opgavens anvendte kilder er enten officielle eller officiøse, hvorfor kildernes pålidelighed vurderes som værende høj. Dette medvirker til en objektiv opgave, som målgruppen kan anvende.

Kort inden aflevering af opgaven den 8. maj 2018 vil litteratursøgningen og materialeindsamlingen ophøre, hvorfor eventuelle fremsatte lovændringer, litteratur, offentliggjorte afgørelser og lignende efter denne dato ikke vil indgå i opgaven.

5.3 Målgruppe

Opgaven henvender sig primært til vejleder og censor, da den er udarbejdet for at demonstrere, at jeg har tilegnet mig viden og kompetencer indenfor det specifikke fagområde, og jeg med rette kan færdiggøre HD-studiet.

Målgruppen for denne opgave er tilmed revisorer, skatterådgivere og øvrige personer indenfor dette felt, der ønsker at blive opdateret og klogere på de nationale sambeskatningsregler.

5.4 Forkortelser

Nedenfor er anvendte forkortelser i opgaven oplistet:

AL	Afskrivningsloven
ApS	Anpartsselskab
A/S	Aktieselskab
I/S	Interessentskab
KGL	Kursgevinstloven
K/S	Kommanditselskab
LL	Ligningsloven
P/S	Partnerselskab
PSL	Personskatteloven
SL	Selskabsloven
SEL	Selskabsskatteloven
ÅRL	Årsregnskabsloven

6. Hvad er sambeskatning?

Dette afsnit vil beskrive, hvad sambeskatning er, herunder hvilke skattesubjekter der er omfattet af de nationale sambeskatningsregler. Endvidere vil det blive tydeliggjort, hvornår der er tale om koncernforbindelse.

Begrebet sambeskatning indebærer, at to eller flere skattesubjekters skattepligtige indkomst sammenlægges. En sambeskatning omfatter alle skattesubjekter, der er koncernforbundne. Der findes to former for sambeskatning: obligatorisk national sambeskatning og frivillig international sambeskatning. For international sambeskatning gælder globalindkomstprincippet. Dette uddybes ikke yderligere, da nærværende opgave udelukkende omhandler obligatorisk national sambeskatning.

Hovedreglen i dansk selskabsret er helt overordnet et tillempet territorialprincip. Denne bestemmelse medfører jf. SEL § 8, stk. 2, at der reelt gælder et princip om territorialbeskatning for danske selskaber mv. vedrørende deres faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet. Det betyder, at selskaber her i landet ikke skal medregne indtægter og udgifter samt avancer og tab fra faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i udlandet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når international sambeskatning ikke er valgt⁵. National sambeskatning omfatter derfor som udgangspunkt kun virksomhed på dansk territorium. Territorialprincippet medfører således, at der skal foretages en opdeling af indkomsten i selskabers skatteregnskab, hvor indkomst fra faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet skal korrigeres. Ifølge SEL § 8, stk. 1, skal selskaber opgøre deres skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler.

6.1 Obligatorisk national sambeskatning

Selskaber, som anses for værende selvstændige skattesubjekter, er forpligtet til at opgøre og selvangive selskabets egen skattepligtige indkomst og betale selskabets egen selskabsskat⁶.

Danske selskaber, som indgår i koncernforbindelse med andre danske selskaber, bliver omfattet af de obligatoriske regler om national sambeskatning i Danmark. I SEL § 31 fremgår det, at såfremt der er koncernforbindelse, kan national sambeskatning ikke fravælges. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern. Sambeskatningen sker således på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelse og indtil ophør heraf. Der henvises til afsnit ”6.3 Hvornår er der tale om koncernforbindelse?” for uddybende definition og forklaring herom.

⁵ <http://www.skat.dk/skat.aspx?oID=2049126&chk=214955>

⁶ Grundlæggende Skatteret 2017, Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen, 2017, side 503-504

Selskaber, som indgår i en koncern, skal stadigvæk opgøre hver sin skattepligtige indkomst og selvangive dette. Sammenlagt vil selskabernes indkomster udgøre en såkaldt sambeskatningsindkomst, der inkluderer alle selskabers skattepligtige indkomst i koncernen, jf. SEL § 31, stk. 2. Modsat et enkeltstående selskab, der ikke er en del af en koncern, skal et koncernforbundet selskab ikke på egen hånd betale sin skyldige selskabsskat. Der udpeges et administrationsselskab for koncernen, som skal stå for afregning af skatter mv. for alle koncernens selskaber overfor SKAT.

Det kan af ovenstående udledes, at der er forskellige regler for selskaber som er koncernforbundne kontra selskaber, der ikke indgår i en koncern.

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

- Der skal være tale om danske selvstændige skattesubjekter.
- Der skal foreligge koncernforbindelse.

I de to efterfølgende afsnit vil betingelserne hver især blive behandlet.

6.2 Hvilke skattesubjekter er omfattet af national sambeskatning?

Dette afsnit vil omhandle den ene af de to betingelser for obligatorisk national sambeskatning, nemlig hvilke skattesubjekter der er omfattet af national sambeskatning.

Ikke alle virksomheder i Danmark er omfattet af sambeskatningsreglerne. Af selvstændige skattesubjekter, som skal indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning, forefindes positivt oplyst i SEL § 1, stk. 1, SEL § 2, stk. 2, og Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4.

I nærværende opgave findes det relevant at fremhæve og behandle følgende skattesubjekter, som er omfattet af de danske obligatoriske sambeskatningsregler:

- aktie- og anpartsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1.
- faste driftssteder beliggende her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.
- faste ejendomme beliggende her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b.

Der er ingen udfordring i at kunne definere hvornår der er tale om et aktie- eller anpartsselskab, og i henhold til opgavens målgruppe uddybes beskrivelsen heraf ikke yderligere.

Ifølge tidligere omtalte territorialprincip modsætningsvis, er faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i Danmark, men ejet af udenlandske koncernselskaber, omfattet af obligatorisk national sambeskatning. Faste ejendomme sidestilles med faste driftssteder, jf. SEL § 31, stk. 1, 4. pkt. Det er derfor vigtigt at tydeliggøre, hvornår der eksisterer et fast driftssted og ikke mindst, hvornår der ikke gør. De danske

regler⁷ henviser i denne sammenhæng til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Modeloverenskomstens udgangspunkt er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra⁸. Der er tre betingelser for, hvornår et foretagende vurderes at udgøre et fast driftssted:

- eksistensen af et **forretningssted**
- at dette forretningssted skal være **fast**
- **virksomhedsudøvelse** for foretagendet skal ske gennem dette faste forretningssted⁹.

Betingelserne vil i det følgende individuelt blive uddybet og eksemplificeret.

Forretningssted:

Der skal foreligge et egentligt forretningssted såsom et kontor, en fabrik, et værksted, en filial eller et andet sted, hvorfra et foretagende ledes. Det er underordnet om forretningsstedet udelukkende bruges til foretagendets virksomhed eller ej, herunder om lokalerne ejes eller lejes. Af bindende svar SKM2017.213.SR fremgår det, at et »forretningssted« kan være alle former for lokaler og arealer, der benyttes til virksomhedens udøvelse, herunder en medarbejders hjemmekontor.

Fast forretningssted:

Driftsstedet skal have et fast forretningssted, herunder særlig geografisk bestemt lokalitet i en vis varighed. Der er således et tidsmæssigt aspekt. Ifølge retspraksis er grænsen for, hvorvidt der er tale om fast forretningssted, et aktivitetsniveau på mere end 6 måneder. En undtagelse hertil er bygge-, anlægs- eller installationsarbejde, som anses for fast driftssted fra den første dag. Af bindende svar SKM2016.250.SR vurderer Skatterådet, at aktivitet med ombygning af to skibe vil medføre et fast driftssted i Danmark, da der er tale om en vis varighed.

Virksomhedsudøvelse:

Et forretningssted, fx et kontor, er ikke i sig selv nok til at udgøre et fast driftssted. Der skal aktivt forefinde en eller anden form for virksomhed fra stedet. Afgørelse SKM2017.431.LSR praktiserer denne betingelse. Der er indgået en samarbejdsaftale mellem et dansk og et litauisk selskab om, at det litauiske selskab lejede minkbure placeret på en dansk ejendom samtidig med, at parterne indgik en pasningsaftale, hvor det danske selskab varetog pasningen af minkene. I afgørelsen anses den litauiske virksomhed ikke for at have fast

⁷ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.2.3.1 Territorialprincippet – SEL § 8, stk. 2

⁸ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

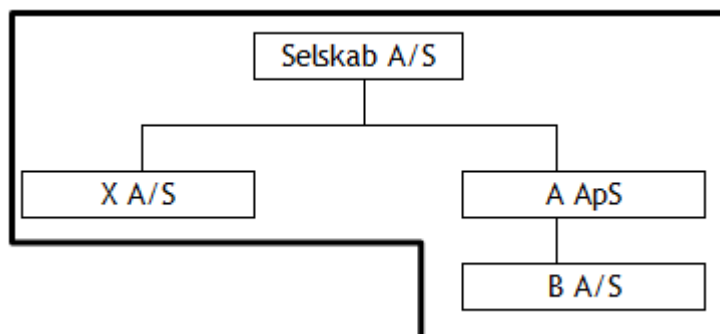
⁹ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

driftssted i Danmark, idet selskabet ikke har nogen ansatte i Danmark eller ifølge aftalen havde instruktionsbeføjelser over for det danske selskab.

6.2.1 Eksempler på definition af en sambeskatning

Når en sambeskatning skal defineres, er det relevant at se på, hvem der er involveret, og ikke mindst, hvad der binder skattesubjekterne sammen. I det efterfølgende illustreres forskellige eksempler herpå. Den tykke sorte markering på figurerne angiver sambeskatningskredsen.

Figur 1: Selskab som øverste subjekt i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning

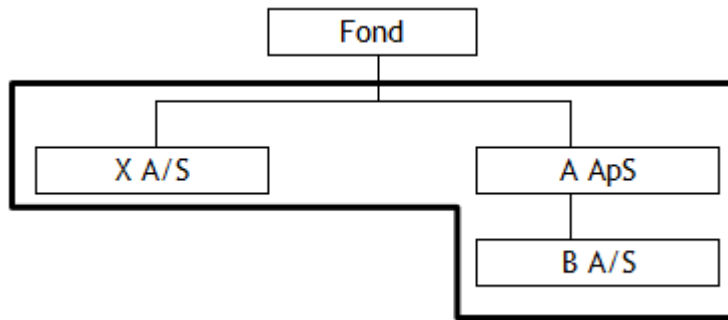
Af figur 1 fremgår det, at alle repræsenterede skattesubjekter tilsammen udgør en sambeskatning, som er omfattet af de danske obligatoriske regler herom. Når moderselskabet er et aktieselskab indgår det både i sambeskatningen, og det binder datterselskaberne sammen. Tilsvarende vil være gældende, såfremt moderselskabet er et anpartsselskab.

Det ses ofte, at en fond eller en fysisk person ejer en koncern. En koncern er ikke at forveksle med en sambeskatningskreds.

Fonde der ikke er skattepligtige efter selskabsskatteloven, men derimod efter fondsbeskatningsloven, er ikke omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning og kan ikke indgå i en sambeskatning. Fonde kan imidlertid agere bindeled for en sambeskatning, i og med fonde indgår i koncerndefinitionen, jf. SEL § 31 C, stk. 1.

I figur 2 skiftes moderselskabet ud med en fond.

Figur 2: Fond som øverste subjekt i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning

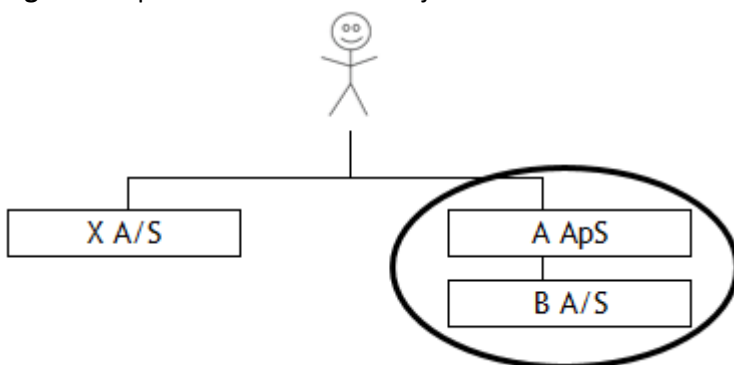
Fonden skal holdes udenfor sambeskatningen, når den særbeskattes efter fondsbeskatningsloven. Ifølge figur 2 agerer moderfonden bindeled for en sambeskatning, da de tre underliggende søsterselskaber udgør en sambeskatning.

Såfremt fonden skiftes ud med et udenlandsk moderselskab, vil samme situation forekomme. Et udenlandsk moderselskab kan også agere bindeled for en sambeskatning, men er ikke selv omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning.

Fysiske personer er ikke skattepligtige efter selskabsskatteloven, men derimod efter personskatteloven. Fysiske personer kan derfor ikke indgå i en sambeskatning. Af SEL § 31 C, stk. 1 modsætningsvist fremgår det, at fysiske personer ikke er en del af koncerndefinitionen og derfor ikke kan agere bindeled for en sambeskatning.

I figur 3 skiftes moderselskabet ud med en fysisk person.

Figur 3: En person som øverste subjekt i en koncern



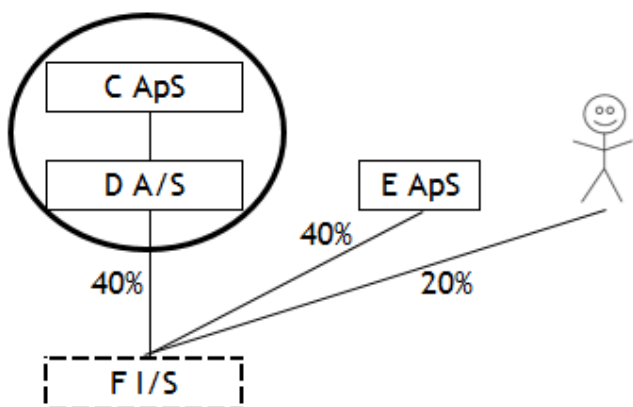
Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 3, at fysiske personer ikke kan agere bindeled i en sambeskatningskreds. Selskabet X A/S skal beskattes selvstændigt, mens de to øvrige selskaber udgør en sambeskatning.

Af ovenstående illustrationer kan det opsummeres, at fonde og udenlandske moderselskaber kan agere bindeled for en sambeskatning, og de underliggende selskaber vil defineres som søsterselskaber. I modsætning hertil kan fysiske personer ikke agere bindeled for en sambeskatning, og der vil i stedet opstå flere enheder, som skal beskattes særskilt.

Det kan af SEL §§ 1-2 udledes, at skattemæssige transparente enheder såsom partnerselskaber (P/S), interessentskaber (I/S) og kommanditselskaber (K/S) ikke er omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning. Disse virksomheder er skattemæssigt transparente, hvilket betyder, at de ikke skal udfylde en selvangivelse og afregne skat selvstændigt. Det skattepligtige resultat for et P/S, I/S og K/S skal forholdsmæssigt medtages i skatteopgørelsen for den person eller virksomhed, som ejer dem i henhold til ejerandel. På den måde kan sådanne selskaber indirekte indgå i en sambeskatning, såfremt disse selskaber ejes af et skattesubjekt, der er omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning. Dette illustreres nedenfor i figur 4.

Figur 4: Et Interessentskab (I/S) indgår i en koncern

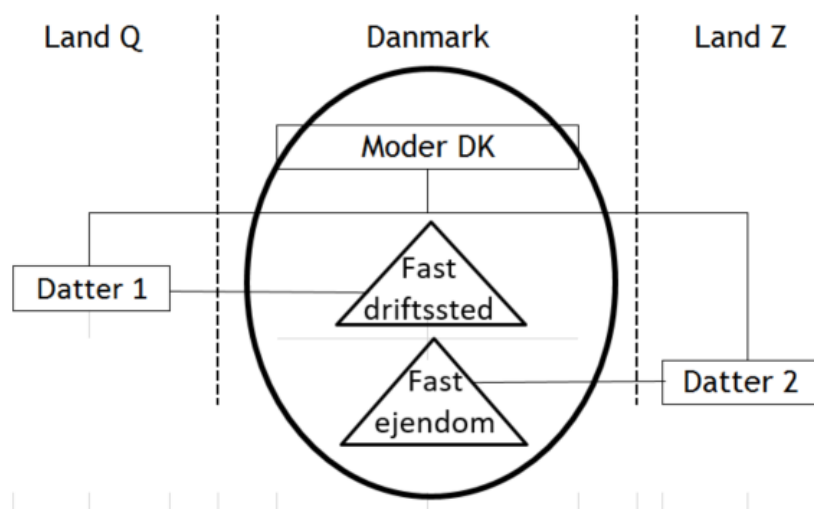


Kilde: Egen tilvirkning

Af figur 4 fremgår det, at 40 % af det skattemæssige resultat i F I/S skal medtages i sambeskatningen.

Faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i Danmark, men ejet af udenlandske koncernselskaber, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning. Dette illustreres i figur 5.

Figur 5: National sambeskatning inkl. fast driftssted og fast ejendom beliggende i landet



Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 5, at de i Danmark hjemmehørende skattesubjekter indgår i den obligatoriske nationale sambeskatning sammen med moderselskabet.

6.3 Hvornår er der tale om koncernforbindelse?

Dette afsnit vil omhandle den anden af de to betingelser for obligatorisk national sambeskatning, nemlig koncernforbindelse.

Ifølge SEL § 31, stk. 1, 1. pkt. fremgår det, at alle koncernforbundne selskaber, selskaber med fast driftssted eller fast ejendom i Danmark mv. er omfattet af tvungen national sambeskatning. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, hvorfor afsnittet indledes med definitionen af en koncern:

SEL § 31 C, stk. 1: "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."

Fra ovenstående definition er det helt centralt at fremhæve ordene »bestemmende indflydelse«. Det afgørende for, om der foreligger koncernforbindelse er nemlig, om moderselskabet har den faktiske bestemmende indflydelse over datterselskaberne. Bestemmende indflydelse defineres:

SEL § 31 C, stk. 2: "Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger."

Et datterselskab defineres som et selskab, der er delvis eller fuldt ud ejet af et andet selskab, der besidder den kontrollerende andel af datterselskabet. Det skal her præciseres, at det andet selskab der besidder den kontrollerede andel af datterselskabet, benævnes moderselskab, og et datterselskab ikke kan have mere end ét moderselskab. På baggrund heraf kan et selskab således ikke indgå i mere end én koncern på samme tid. Hovedreglen for, hvornår der foreligger bestemmende indflydelse i et datterselskab citeres:

SEL § 31 C, stk. 3: "Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre der i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse."

Det tillægges således afgørende betydning, hvor mange af stemmerettighederne der kontrolleres, mens det egentlige ejerforhold er underordnet i denne sammenhæng. Det vil sige, at såfremt der foreligger specifikke stemmerettighedsbegrænsninger skal der tages hensyn hertil. I praksis kan aktierne være opdelt i forskellige aktieklasser, som hver især tillægges specifikke stemmerettigheder.

Et moderselskab kan efter koncerndefinitionen også være et datterselskab. I sådanne tilfælde vil der forefindes flere subkoncerner. Trods dette vil der altid være ét selskab i en koncern, der ikke er et datterselskab af andre selskaber. I sambeskatningsreglerne benævnes dette selskab som »det ultimative moderselskab«, hvis opgave er at agere moderselskab for alle de øvrige koncernselskaber. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. SEL § 31, stk. 1, 3. pkt.

Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, kan der alligevel foreligge bestemmende indflydelse i forskellige situationer:

SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1-4: "Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har

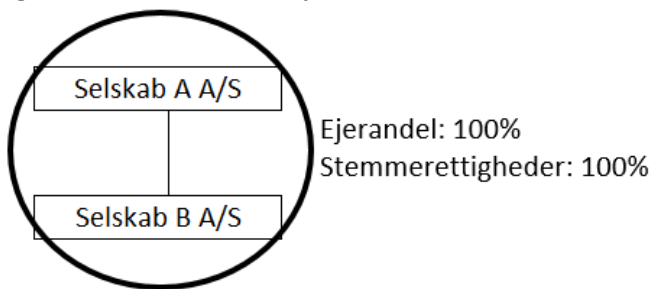
- 1) råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,*
- 2) beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,*
- 3) beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste 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."*

Hvis et selskab ejer mere end 50 % af stemmerettighederne i et andet selskab, men i særlige tilfælde klart kan påvise, at ejerforholdet ikke udgør bestemmende indflydelse, er der ikke tale om koncernforbindelse. Der henvises til dommen af SKM2010.209.SR, hvor et selskab ejede 75 % af både kapital og stemmerettigheder i to datterselskaber, mens et andet selskab ejede de resterende 25 %. Der var desuagtet udarbejdet en ejerftale, hvoraf det eksplicit fremgik, at der krævedes enighed mellem aktionærerne ved beslutningstagen af enhver art. Der var således ikke bestemmende indflydelse, og selskabet indgik dermed ikke i nogen sambeskatning.

6.3.1 Eksempler på koncernforbindelse

I det efterfølgende gennemgås en række illustrationer over, hvornår der foreligger bestemmende indflydelse og dermed koncernforbindelse. I forlængelse heraf illustreres og eksemplificeres de før oplyst fire situationer, hvor der kan foreligge bestemmende indflydelse selvom moderselskaber ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab. Ejerandele og stemmerettigheder er anført i figurerne.

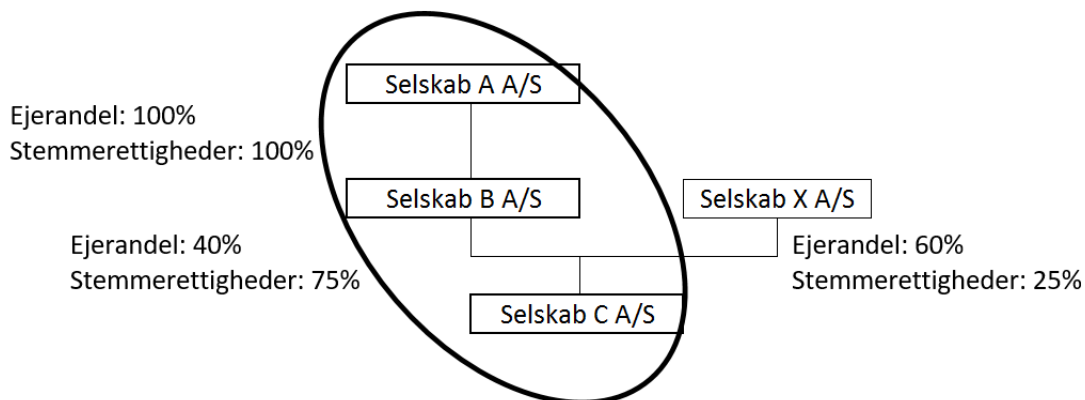
Figur 6: Moderselskabet ejer direkte mere end halvdelen af stemmerettighederne (SEL § 31 C, stk. 3)



Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 6, at moderselskabet ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i datterselskabet, hvorved der er koncernforbindelse og selskaberne udgør en sambeskatning.

Figur 7: Moderselskabet ejer indirekte mere end halvdelen af stemmerettighederne (SEL § 31 C, stk. 3)



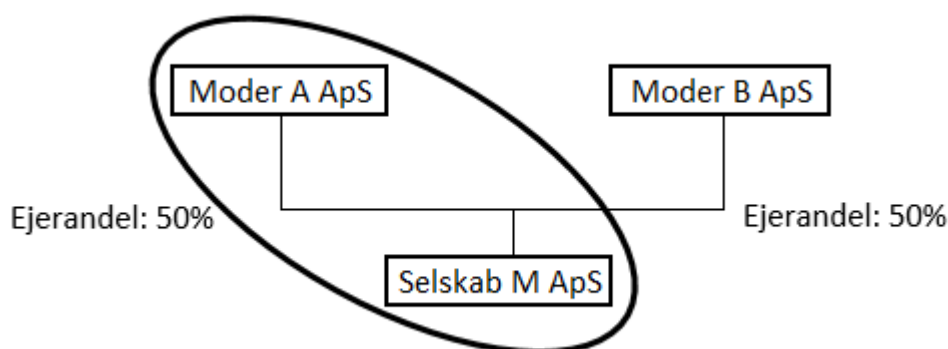
Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 7, at moderselskabet indirekte, gennem Selskab B A/S, ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i datterselskab, Selskab C A/S. Der er således koncernforbindelse, og selskaberne udgør en sambeskatning. Det er underordnet, at Selskab X A/S ejer mere end halvdelen af ejerandelene. Selskab X A/S vil blive beskattet alene ud fra denne illustration.

Figur 7 er et godt eksempel på, at det som tidligere omtalt tillægges afgørende betydning, hvem der reelt har bestemmende indflydelse i et selskab, uanset hvorledes de egentlige ejerforhold fordeler sig.

Undtagelse 1 – SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1:

Figur 8: Moderselskabet har råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne, jf. aftale med andre investorer (SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1)



Moder A ApS og Moder B ApS har indgået en investoraftale hvoraf det fremgår, at Moder A ApS har bestemmende indflydelse i Selskab M ApS.

Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 8, at såfremt der er indgået en investoraftale, kan denne definere hvilke selskaber, der er koncernforbundne. Moder A ApS og Selskab M ApS er på baggrund heraf koncernforbundne og udgør en sambeskatning.

Det er relevant at stille spørgsmålstejn ved, hvorfor et selskab i praksis vil give en medinvestor bestemmende indflydelse i et ligeligt ejet datterselskab og på den måde lade dem sambeskatte. Med udgangspunkt i figur 8 kan et tænkt eksempel demonstreres:

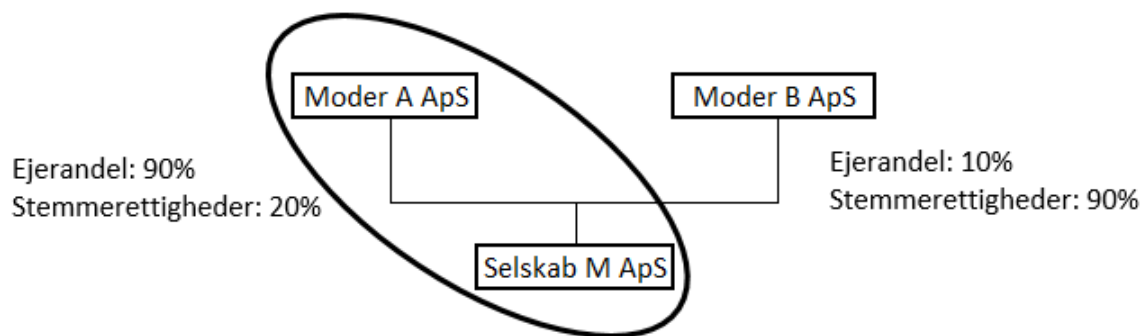
Moder A ApS har tidligere ejet 100 % af både kapital og stemmerettigheder i datterselskabet, hvorved de har været sambeskattet. Det antages, at de har et fremført sambeskatningsunderskud. For at kunne foretage nye investeringer i datterselskabet ønsker Moder A ApS at få tilført ny kapital. Moder A ApS indgår derfor en ejeraftale med Moder B ApS, hvor halvdelen af kapitalen i datterselskabet sælges, mod Moder B ApS indskyder ny kapital. Herefter ejer Moder A ApS og Moder B ApS hver 50 % af kapitalen i datterselskabet. Moder A ApS ønsker at opretholde sambeskatningsunderskuddet til fremførsel, hvorfor der indgås en ejeraftale som går på, at Moder A ApS har bestemmende indflydelse i datterselskabet, men udbytte udloddes

i henhold til de respektive ejerandele. På denne måde opretholdes sambeskatningen mellem Moder A ApS og datterselskabet, og såfremt de får positiv skattepligtig indkomst, kan de anvende deres fremførte sambeskatningsunderskud fra tidligere år.

Undtagelse 2 – SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2:

Den anden undtagelse kan eksemplificeres ud fra dommen af SKM2007.298.SR, hvor et selskab havde en kapitalandel på 90 % i datterselskabet, men ikke flertallet af stemmerettighederne. Selskabet havde imidlertid den bestemmende indflydelse over datterselskabets driftsmæssige og finansielle ledelse, og derved den bestemmende indflydelse over selskabet. Med driftsmæssige og finansielle ledelse menes, at der skal foreligge økonomisk kontrol over de løbende, sædvanlige driftsmæssige og forretningsmæssige beslutninger. Der forelå således koncernforbindelse og dermed sambeskatning. Denne situation illustreres:

Figur 9: Moderselskabet har beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en aftale (SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2)



Moder A ApS og Moder B ApS har nedskrevet i selskabets vedtægter, at det udelukkende er Moder A ApS som har beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i Selskab M ApS.

Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 9, at der foreligger bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i datterselskabet, uagtet moderselskabet ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne. Ved bedømmelsen af, om der er bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder, skal der tages hensyn til alle eventuelle begrænsninger i andre aktionærers adgang til at anvende stemmerettigheder.

Undtagelse 3 – SEL § 31 C, stk. 4, nr. 3:

Ifølge den tredje undtagelse, foreligger der endvidere bestemmende indflydelse, såfremt følgende to elementer er opfyldt:

1. Moderselskabet har beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, og

2. dette organ besidder bestemmende indflydelse på selskabet.

Punkt 1 præciseres med definition af det øverste ledelsesorgan, jf. SL § 5, nr. 5:

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

De to elementer uddybes individuelt nedenfor.

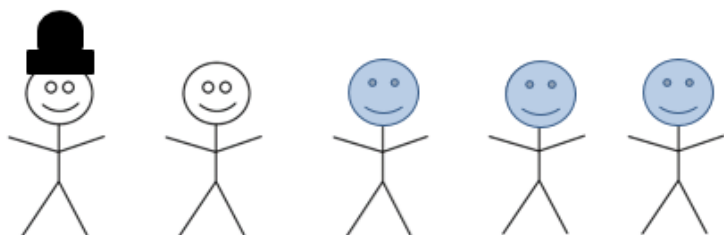
1. Moderselskabet har beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan

Antallet af det øverste ledelsesorgan fastsættes ud fra selskabets vedtægter, hvoraf det også fremgår, hvem der har bemyndigelse til at udpege det øverste ledelsesorgan. Såfremt det øverste ledelsesorgan eksempelvis består af fem personer, skal moderselskabet have beføjelse til at udpege eller afsætte minimum tre af dem, for at denne betingelse er opfyldt.

2. Dette organ besidder bestemmende indflydelse på selskabet

Det er af afgørende betydning, at der ikke er nogle indskrænkninger til de af moderselskabets udpegede medlemmers beføjelser. Såfremt der foreligger indskrænkninger, hvorved medlemmerne ikke kan opnå bestemmende indflydelse over selskabet, kan der ikke forekomme koncernforbindelse. Et eksempel herpå illustreres:

Figur 10: Bestemmende indflydelse – øverste ledelsesorgan med formand i datterselskab



Formanden er illustreret med hat på. Formanden har mulighed for at anvende vetoet. De af moderselskabet udpegede medlemmer er markeret med blå hoveder.

Kilde: Egen tilvirkning

Formanden kan til enhver tid anvende hans vetoet og dermed afværge en vedtagelse, selvom der i øvrigt er flertal for den. I disse situationer har moderselskabet ikke bestemmende indflydelse, og der foreligger således ikke koncernforbindelse. Såfremt moderselskabet i stedet havde beføjelse til at udpege tre medlemmer, herunder formanden med tilhørende vetoet, havde moderselskabet bestemmende indflydelse i selskabet, og der ville foreligge koncernforbindelse. Der henvises til SKM2007.558.SR, hvor Skatterådet

bekræftede, at der forelå koncernforbindelse mellem et moderselskab A og et datterselskab F, da de havde beføjelse til at udpege bestyrelsesformanden som besad vetoret.

I de selskaber, hvor antallet af det øverste ledelsesorgan er lige, vil det af selskabets vedtægter oftest fremgå, hvorledes stemmelighed reguleres. Er dette ikke indskrevet i selskabets vedtægter, er det op til selskabets aktionærer at træffe en beslutning. I sådanne situationer har moderselskabet derved ikke bestemmende indflydelse, og der kan ikke foreligge koncernforbindelse. For at imødegå problemstillingen ved stemmelighed, er der oftest et ulige antal medlemmer i det øverste ledelsesorgan. Det skal i øvrigt bemærkes, at ved tilfælde hvor der kræves enighed i ledelsesorganet om væsentlige beslutninger, foreligger der heller ikke bestemmende indflydelse over selskabet.

Undtagelse 4 – SEL § 31 C, stk. 4, nr. 4:

Den fjerde undtagelse bygger på, at såfremt moderselskabet har råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ, foreligger der bestemmende indflydelse. Et eksempel herpå kan være, hvis det er praksis på generalforsamlingen, at 30 % af de samlede stemmerettigheder i et selskab er tilstrækkelig for at besidde den bestemmende indflydelse. Såfremt et selskab som minimum besidder denne andel, vil dette selskab betragtes som moderselskab. I denne sammenhæng skal det nævnes, at der også skal tages hensyn til stemmeretsbegrænsninger, hvis der er aftale om sådanne. Et eksempel på stemmeretsbegrænsning er et selskab, der ejer 70 % af stemmerettighederne, men kun kan stemme for 10 %. I dette tilfælde må det som udgangspunkt antages, at der ikke er et koncernforhold, da "moderselskabet" ikke besidder flertallet af stemmerne på generalforsamlingen. Hvis moderselskabet på trods af stemmerettighedsbegrænsningen faktisk har bestemmende indflydelse på generalforsamlingen, vil dette blive omfattet af denne undtagelse.

Præcisering af stemmerettigheder:

Ved bedømmelsen af, om der er bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder, skal der tages hensyn til alle eventuelle begrænsninger i andre aktionærers adgang til at anvende stemmerettigheder. Specifikke ejeraftaler, der begrænser visse aktionærers stemmemuligheder er allerede gennemgået. Såfremt stemmeretten, der er knyttet til visse aktier, er suspenderet, skal dette også indgå i vurderingen af, om aktionæren råder over mere end 50 % af stemmerettighederne¹⁰. Dette eksemplificeres i det efterfølgende.

Potentielle stemmerettigheder

Af SEL § 31 C, stk. 5, fremgår det, at eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende

¹⁰ https://tax.dk/jv/cd/C_D_11_1_2_2.htm

indflydelse. Hvis der er umiddelbar ret til en stemmerettighed er det underordnet at den endnu ikke ejes. Ved »umiddelbar ret« menes, at stemmerettigheden aktuelt skal kunne udnyttes. Såfremt de potentielle stemmerettigheder er betinget af forhold, der endnu ikke er indtrufne, skal de ikke medregnes.

Et eksempel på potentielle stemmerettigheder er et konvertibelt gælds-brev, der giver långiveren ret – men ikke pligt – til på et givet tidspunkt at lade sit tilgodehavende konvertere til kapitalandele i selskabet¹¹. Konverteringsretten er betinget af misligholdelse af lånebetingelserne. Dette betyder, at nu og her har ejeren den bestemmende indflydelse i selskabet, men såfremt gælds-brevet konverteres til kapitalandele, der svarer til over 50 %, får långiveren bestemmende indflydelse i selskabet, og ejeren har ikke længere noget at skulle have sagt. Et lån med konverteringsret er en anerkendt finansieringsform for iværksættere som i startfasen har brug for en investor. Der henvises til Skatterådets afgørelse journalnr. 10-184357, hvor A ApS og Y A/S har indgået en ejeraftale. Y A/S tildeles tegningsretter ”warrants”¹², der giver Y A/S ret til at tegne anparten i A ApS svarende til, at Y A/S opnår en ejerandel i A ApS på 51 % af anpartskapitalen og stemmerne. Y A/S kan efter eget valg udnytte de tildelte warrants fra hvilket som helst tidspunkt frem til og med 2 måneder efter en nærmere angivet begivenhed. Skatterådet bekræftede, at A ApS indtræder i sambeskatning med Y A/S fra datoen for fuld udnyttelse af de tildelte warrants.

Egne kapitalandele

Af SEL § 31 C, stk. 6, fremgår det, at 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. Det vil sige, ejer et selskab egne aktier, skal den aktiekapital og de stemmerettigheder, som er tilknyttet disse aktier, ikke medregnes ved afgørelsen af, om der er tale om kontrol af selskabet¹³. Kravet til antal stemmer der skal til, for at udøve bestemmende indflydelse bliver således reduceret.

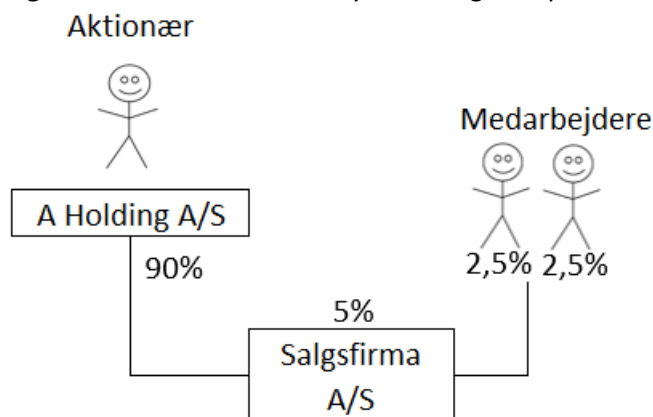
Et eksempel på egne kapitalandele er et salgssfirma som har udstedt medarbejderaktier til nøglemedarbejdere. Forinden har aktionæren solgt 10 % af aktierne til selskabet, som derefter giver 2,5 % af de købte aktier videre til to medarbejdere. De resterende 5 % ejer selskabet selv, da der ikke ønskes at give flere aktier på nuværende tidspunkt. På baggrund af de nævnte transaktioner, forekommer følgende ejer- og stemmefordeling:

¹¹ Overblik, Inspiration, Viden, Regnskabshåndbogen 2018, PwC, 2017, side 816

¹² Warrants er finansielle instrumenter, der berettiger indehaveren til at købe eller sælge en vis mængde underliggende aktier eller, til en på forhånd aftalt pris på eller inden udløbsdatoen. Warrants giver ikke nogen kontrol over det underliggende indtil kontrakten udnyttes.

¹³ Indsigt i årsregnskabsloven, EY's praktiske guide til forståelse af loven, 4. udgave 2017/18, side 575

Figur 11: Bestemmende indflydelse – egne kapitalandele



Kilde: Egen tilvirkning

Når datterselskabet ejer 5 % af sin egen kapital, skal moderselskabet kun eje mere end 50 % af 95 % (100 % - 5 %) af aktiekapitalen for at have bestemmende indflydelse over selskabet. Der ses således bort fra egne aktier ved afgørelsen af, hvem der har bestemmende indflydelse, i og med et selskab ikke kan have godkendelsesbeføjelser overfor sig selv. I dette eksempel skal moderselskabet blot eje mere end 47,5 % af aktiekapitalen i datterselskabet, for at have bestemmende indflydelse.

Formodningsreglen

Ovenstående forhold og beskrivelser er indeholdt i den såkaldte formodningsregel. Formodningsreglen antager, hvis et moderselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et datterselskab direkte eller indirekte gennem et datterselskab, er der tale om bestemmende indflydelse, med mindre det modsatte klart kan bevises¹⁴. Der pålægger således selskaberne omvendt bevisbyrde. Ligeledes antages det, at et selskab, der ikke besidder mere end halvdelen af stemmerettighederne ikke udøver bestemmende indflydelse. Formodningsreglen kommer på den måde for alvor til udtryk i de situationer, hvor ejerandel og stemmerettigheder ikke er ens. Det er nemlig selskabet selv, som skal godtgøre og påvise, hvorvidt de har den bestemmende indflydelse eller ej. Der henvises til bindende svar af SKM2014.174.SR, hvor der blev taget stilling til formodningsreglen. Skatterådet fastlagde, at SKAT selvstændigt kan vurdere, om der foreligger bestemmende indflydelse og dermed koncernforbindelse. Såfremt selskabet ikke er enig i denne betragtning, er det selskabet som skal løfte bevisbyrden. Denne bevisbyrde lykkedes det ikke selskabet at løfte i afgørelse af SKM2015.357.BR, hvorved de ikke fik medhold i, hvorvidt der var grundlag for national sambeskatning i forbindelse med uklarhed om stemmerettigheder.

¹⁴ <http://skat.dk/skat.aspx?oid=2084915>

6.4 Delkonklusion

Begrebet sambeskatning indebærer, at to eller flere skattesubjekters skattepligtige indkomst sammenlægges. Der er to betingelser, som skal være opfyldt for, at der foreligger obligatorisk national sambeskatning. Der skal dels være tale om selvstændige skattesubjekter, og der skal dels være tale om koncernforbundne selskaber.

Af selvstændige skattesubjekter som skal indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning, forefindes positivt oplistet i SEL § 1, stk. 1, SEL § 2, stk. 2, og Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4. Hovedreglen i dansk selskabsret er helt overordnet et tillempet territorialprincip. Denne bestemmelse indebærer, at danske selskaber ikke skal medregne indkomst fra faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i udlandet ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst. Ifølge OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1, er et fast driftssted et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra.

Når en sambeskatning skal defineres, er det relevant at se på, hvem der er involveret og ikke mindst, hvad der binder skattesubjekterne sammen. I nærværende afsnit kan det konkluderes, at når moderselskabet er et aktie- eller anpartsselskab både indgår det i sambeskatningen, og binder datterselskaberne sammen. Fonde og udenlandske moderselskaber kan ikke indgå i en national sambeskatning, men derimod agere bindeled for en sambeskatning. De underliggende selskaber vil defineres som søsterselskaber. I modsætning hertil kan fysiske personer ikke agere bindeled for en sambeskatning, og der vil i stedet opstå flere enheder som skal beskattes særskilt. Derudover kan det udledes, at skattetransparente virksomheder, som I/S, K/S og P/S, ikke som udgangspunkt er omfattet. Dog kan de indirekte indgå i en sambeskatning, såfremt de er ejet af et skattesubjekt, der er omfattet af reglerne.

Ydermere er koncerndefinitionen gennemgået, og der er redegjort for hvornår og i hvilke situationer, der foreligger koncernforbindelse. Udgangspunktet er, at der foreligger koncernforbindelse når moderselskabet har den faktiske bestemmende indflydelse over datterselskabet. Bestemmende indflydelse forefinder, når moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne, mens det egentlige ejerskab over kapitalandele er underordnet i denne sammenhæng. Dette er indbegrebet af den såkaldte formodningsregel. Denne indebærer, at selskaberne pålægges omvendt bevisbyrde, hvis de ejer mere end halvdelen af stemmerne, men ikke udøver bestemmende indflydelse. I visse tilfælde er det imidlertid ikke stemmerettighederne, der gør sig gældende, men andre forhold såsom specifikke aftaler, stemmerettighedsbegrænsninger eller særlige beføjelser. De særlige beføjelser kan bestå i at moderselskabet har berettigelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold eller udpege flertallet af

medlemmerne i det øverste ledelsesorgan i et andet selskab. Der kan således foreligge koncernforbindelse, og dermed obligatorisk national sambeskatning, på baggrund af flere forskellige forhold.

7. Hvad er et administrationsselskab?

Dette afsnit vil definere begrebet administrationsselskab, herunder dets funktioner og forpligtelser. Endvidere omfatter afsnittet, hvordan et administrationsselskab udpeges, og hvorledes hæftelsesreglerne er i en sambeskatning.

I en sambeskatningskreds er det et krav, at der skal udpeges et administrationsselskab, jf. SEL § 31, stk. 6. Administrationsselskabet er, som titlen antyder, dét selskab, som administrerer hele sambeskatningen. Med denne titel følger en vigtig rolle med tilhørende rettigheder og forpligtelser. I de følgende afsnit vil denne rolle beskrives nærmere, herunder konsekvenser ved udskiftning af administrationsselskab og hæftelsesreglerne i en sambeskatningskreds.

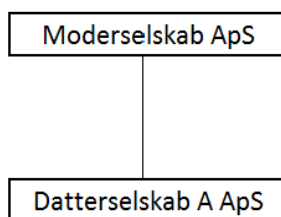
7.1 Valg af administrationsselskab

I SEL § 31, stk. 6, 1. pkt., fremgår det, at ved national sambeskatning skal det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, udpeges som administrationsselskab. Det øverste moderselskab er tidligere også omtalt som det ultimative moderselskab. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste sambeskattet moderselskab, men i stedet flere sideordnede danske skattepligtige søsterselskaber, skal der mellem søsterselskaberne udpeges et administrationsselskab. Valget som administrationsselskab er i sådanne situationer frit mellem søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen. Såfremt søsterselskaberne ikke kan blive enige om hvilket selskab, der skal være administrationsselskab, skal beslutningen tages af det ultimative moderselskab. Reglerne herfor er frie, men det kan være relevant for det udenlandske moderselskab at udpege eksempelvis det væsentligste selskab, og/eller det selskab som ventes ejet i længst tid¹⁵. Dette kan være tilfældet for en udenlandsk koncern med flere koncernselskaber i Danmark, hvor moderselskabet ligger i udlandet. Administrationsselskabet kan således ikke udpeges frit mellem koncernselskaberne, men skal udpeges efter nogle retningslinjer.

De mest simple koncerner i Danmark består af et driftsselskab og et holdingselskab. I sambeskatningshenseende benævnes disse henholdsvis datterselskab og moderselskab, hvilket er illustreret nedenfor i figur 12.

¹⁵ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.3.1.5.1 Hvilket selskab skal være administrationsselskab?

Figur 12: Udpegning af administrationsselskab

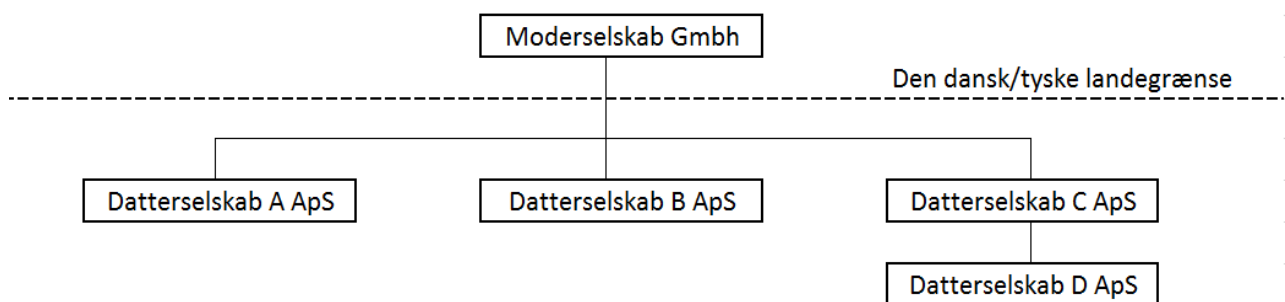


Kilde: Egen tilvirkning

I figur 12 udpeges moderselskabet som administrationsselskab for sambeskatningen, da det er det øverste moderselskab i koncernen.

Koncerner er imidlertid ikke alle så simple som ovenstående illustration. Mere komplicerede situationer foreligger, når der er tale om et udenlandsk moderselskab med flere sideordnede danske skattepligtige søsterselskaber.

Figur 13: Udpegning af administrationsselskab i koncern med udenlandsk moderselskab



Ejerandel: 100 % Stemmerettigheder: 100 %

Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 13, at såfremt et moderselskab, der er hjemmehørende i udlandet, har bestemmende indflydelse over danske selskaber mv. indtræder reglerne om obligatorisk national sambeskatning mellem de danske selskaber. I den danske sambeskatningskreds er der ikke et ultimativ moderselskab, men derimod tre søsterselskaber. Søsterselskaberne skal blive enige om hvem af dem der skal udpeges som administrationsselskab. Det skal fremhæves, at Datterselskab D ApS ikke vil kunne udpeges som administrationsselskab i og med det er datterselskab til Datterselskab C ApS, og derved ikke overholder betingelsen for at være ultimativ moderselskab.

Såfremt selskaberne ønsker det, har de mulighed for at vælge et nyt administrationsselskab året efter. Det står nemlig koncernen frit at udpege et andet søsterselskab som administrationsselskab, selvom det hidtidige administrationsselskab stadig indgår i koncernen, og selvom der ikke er sket ændringer i koncernens retlige

opbygning, jf. SKM2006.772.SR¹⁶. Det skal bemærkes, at skift af administrationsselskab på en sådan måde udelukkende er muligt for sideordnede søsterselskaber.

Lignende situation opstår, såfremt moderselskabet er hjemmehørende i Danmark, men eksempelvis er en fond, et I/S, et K/S eller et P/S, og dermed ikke omfattet af sambeskatningsreglerne.

7.2 Administrationsselskabets funktioner og forpligtelser

Når et selskab enten udpeges eller er tvunget til at være administrationsselskab, medfører denne titel en række opgaver. Administrationsselskabets hovedopgave er at forvalte sambeskatningen. Administrationsselskabet er ansvarlig for at indberette og indbetale den samlede indkomstskat af sambeskatningsindkomsten, herunder acontoskat, restskat, tillæg og renter, jf. SEL § 31, stk. 6, 7-8. pkt. Eventuel overskydende skat og rentegodtgørelse vil SKAT ligeledes udbetale til administrationsselskabet. Det er således administrationsselskabet, der har al kommunikation og overførsel med SKAT for hele sambeskatningskredsen. Indgår et skattesubjekt ikke i sambeskatningen hele indkomståret, skal administrationsselskabet udelukkende betale indkomstskatten for den del af indkomståret, hvor skattesubjektet har været en del af sambeskatningen.

Af sambeskatningsbekendtgørelsens §§ 5-7 fremgår administrationsselskabets yderligere forpligtelser:

- § 5 stk. 1 og stk. 2: Indtræder eller udtræder et selskab i en sambeskatning, skal der indgives meddelelse om datoen samt hvilken indkomstperiode der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten
- § 6: En årlig redegørelse for koncernen der beskriver hvilke ændringer der har været, herunder hvilke selskaber der henholdsvis indgår og ikke indgår i sambeskatningen
- § 7: For hvert indkomstår skal der gives oplysning om:
 - skattepligtig indkomst før fremførsel og fordeling af underskud for hvert selskab
 - den samlede anvendelse af underskud fra tidligere år
 - det resterende underskud ultimo for hvert af de sambeskattede selskaber

Alle selskaber i sambeskatningskredsen er forpligtet til at opgøre deres selvstændige skattepligtige indkomst og indberette en selvstændig selvangivelse til SKAT. Administrationsselskabets opgave er efterfølgende, at opgøre den samlede indkomstskat for hele koncernen, fordele over- og underskud mellem selskaberne og holde styr på eventuel uudnyttet fremført underskud for de enkelte selskaber. Administrationsselskabet skal herefter opkræve de respektive selskabers indkomstskat hos dem selv, sørge for der sker godtgørelse af

¹⁶ Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, 2013, side 85-87

eventuel underskudsværdi udnyttet af de sambeskattede selskaber og indberette samt betale den samlede indkomstskat for koncernen til SKAT.

Ændring af sambeskatning

På det tidspunkt, hvor der sker ændringer i en koncern, skal dette først og fremmest meddeles til SKAT. Det kan være ændringer i form af ind- og udtræden af sambeskatningen eller skift af administrationsselskab. Ændringer i sambeskatningskredsen skal registreres løbende og med en frist på 1 måned efter den beslutning/begivenhed, der har givet anledning til ændringen. Det er det administrationsselskab som overtager et datterselskab eller som er valgt til nyt administrationsselskab, der er forpligtet til at foretage registreringen. Registreringer skal foretages digitalt på SKATs hjemmeside og indeholde en redegørelse for ikrafttrædelsesdato, indkomstperiode samt årsag til ind- eller udtræden¹⁷. Ændringen skal godkendes digitalt af datterselskabet, før det får virkning. På det tidspunkt, hvor der sker ændringer i en koncern, hvormed der opstår et nyt administrationsselskab, overføres det hidtidige administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser til det nye administrationsselskab. Det tidligere administrationsselskab skal forpligte sig til - senest samtidig med at den endelige indkomstskat skal afregnes overfor SKAT - at overføre skatteværdien af forpligtelsen til det nye administrationsselskab. Der henvises til styresignal SKM2009.759.SKAT, hvor dette er præciseret. Det nye administrationsselskab bliver således godtgjort for betaling af indkomstskatten. Denne betaling har ingen skattemæssige konsekvenser for nogen af parterne. De forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab, er derved alle de forpligtelser som kan henføres til rollen som administrationsselskab i sambeskatningen for den pågældende koncern.

I bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber mv. fremgår det ikke, hvilke sanktioner, der er forbundet med for sen eller urigtig indberetning af oplysninger. Det kan antages, at en sådan overtrædelse vil blive sidestillet med for sen indsendelse af selskabsselvangivelse og derfor udløse et såkaldt kontrollovstillæg, som kan koste op til 5.000 kr.

7.3 Hæftelsesregler i en sambeskatningskreds

Det er ikke udelukkende administrationsselskabet, der hæfter for betaling af indkomstskatten i sambeskatningen der er i Danmark nemlig indført solidarisk hæftelse for alle selskaber, som indgår i en koncern. Hæftelsen er differentieret, således at hæftelsen er afhængig af, om det hæftede selskab er helt eller kun delvist ejet af det ultimative moderselskab. Dette er indført for at imødegå minoritetsaktionærer.

¹⁷ Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v. § 4-5

Administrationsselskabet og andre helejede selskaber i sambeskatningen hæfter solidarisk for indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter af den del af indkomsten, som fordeles til skyldnerselskabet. Med helejede selskaber forstås de selskaber, hvis kapitalandele ved indkomstårets udløb alle er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. SEL § 31, stk. 6, 10. pkt. Den solidariske hæftelse omfatter også selskaber, hvis kapitalandele ved indkomstårets udløb alle er ejet direkte eller indirekte af skyldnerselskaber eller selskaber, der hæfter solidarisk, jf. SEL § 31, stk. 6, 11. pkt.

De øvrige selskaber i sambeskatningen kan omtales "minoritetsselskaberne". Disse selskaber er kun delvist ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab og hæfter derfor subsidiært. Det betyder, at minoritetsselskaberne kun hæfter for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der svarer til den andel af kapitalen, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab. Stemmerettighederne er således ikke afgørende i denne henseende, men ejerandelen af kapitalandelene¹⁸.

Såfremt der ikke er udsigt til at SKAT modtager deres skattekrav fra en sambeskatningskreds, skal følgende rækkefølge anvendes i forbindelse med forsøg på inddrivelse:¹⁹

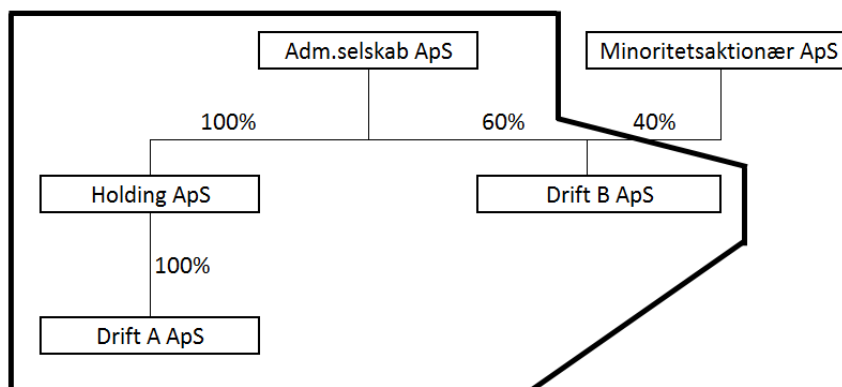
1. Skattekravet skal som udgangspunkt inddrages hos skyldnerselskabet, dvs. administrationsselskabet.
2. Såfremt hele eller dele af kravet ikke kan inddrives, kan SKAT gå til de øvrige selskaber, der fuldt ud hæfter solidarisk med administrationsselskabet.
3. Såfremt hele kravet ikke er inddrevet endnu, kan SKAT til sidst gå til de selskaber, der hæfter subsidiært. Her kan SKAT dog kun inddrive penge svarende til den andel af kapitalandelene, som administrationsselskabet ejer direkte eller indirekte. SKAT kan således ikke inddrive hele restancen hos de selskaber, som hæfter subsidiært.

Hæftelsesreglerne eksemplificeres i figur 14 nedenfor.

¹⁸ Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning, Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 555-557

¹⁹ Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, 2013, side 88-90

Figur 14: Hæftelse i sambeskatning



Fordeling af inddrivelse ved forhøjet skattepligtig indkomst i Drift A ApS:

Skattekrav	500.000
Adm.Selskab ApS	-10.000
Drift A ApS	-200.000
Holding ApS	-100.000
Resterende krav	190.000
Drift B ApS	114.000 60%
Restgæld til SKAT	76.000

Den tykke sorte markering angiver sambeskatningskredsen.

Kilde: Egen tilvirkning

Det antages, at SKAT forhøjer den skattepligtige indkomst i Drift A ApS, der derfor skal betale yderligere 500.000 kr. i selskabsskat. Holding ApS og Adm.selskab ApS hæfter solidarisk med Drift A ApS. SKAT inddriver 10.000 kr. hos Adm.selskab ApS, 200.000 kr. hos Drift A ApS og 100.000 kr. hos Holding ApS, dvs. i alt 310.000 kr. Drift B ApS hæfter kun subsidært, da 40 % af kapitalandelene ejes af en minoritetsaktionær. Drift B ApS hæfter således kun for 60 % af den del af skatten, der er tilbage, når SKAT har søgt sig fyldestgjort hos administrationsselskabet og dets direkte og indirekte helejede datterselskaber. Drift B ApS kan derved kun komme til at hæfte for 60 % af det resterende krav på 190.000 kr., svarende til 114.000 kr. Forhøjelsen af den skattepligtige indkomst i Drift A ApS får også konsekvenser for Minoritetsaktionær ApS, hvis andel af årets resultat i Drift B ApS bliver reduceret med 40 % af 114.000 kr., svarende til 45.600 kr.

7.4 Hæftelse ved udtræden

Fra tid til anden sker det, at et selskab i løbet af indkomståret udtræder af en koncern og dermed også af en sambeskatning. Årsagen hertil kan skyldes, at selskabet sælges eller på anden måde får nyt ejerskab. I forlængelse af ovenstående afsnit er det derfor relevant at kende til reglerne for, hvem der hæfter for indkomstskatten og fra hvornår, i forbindelse med et selskab udtræder af en sambeskatning.

I SEL § 31, stk. 6, 14. pkt., fremgår det, at fra det tidspunkt, hvor et selskab træder ud af en sambeskatning, hæfter det udtrådte selskab ikke for skattekrav mod de øvrige selskaber i sambeskatningen. Selskabet hæfter således kun for skatten af den del af indkomsten, som i sambeskatningen er fordelt til selskabet fra datoen for udtrædelsen²⁰. Hæftelsen ophører uanset om udtrædelsen af sambeskatningen sker ved et egentlig frasalg af selskabet eller på anden måde, fx som følge af omstrukturering, likvidation eller konkurs. Det skal

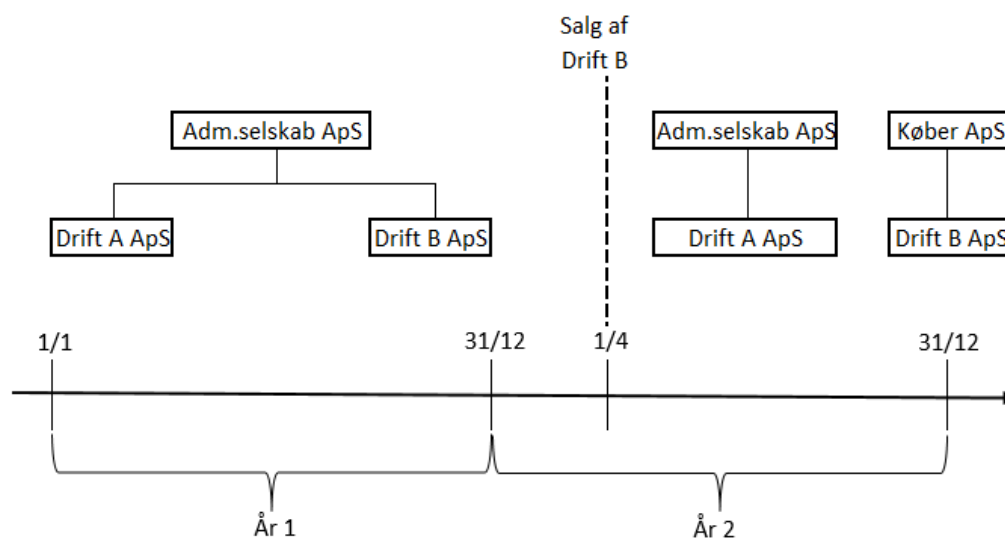
²⁰ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.3.1.5.5 Hæftelse i sambeskatning

præciseres, at hæftelsen for de tilbageværende selskaber, dvs. de selskaber, der ikke er udtrådt af sambeskatningen, ikke ophører²¹.

Såfremt samme aktionærkreds efter KGL § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne, ophører det udtrædende selskab ikke med at hæfte. Det betyder, at hvis et selskab sælges eller overdrages til en hovedaktionær eller dennes nærtstående, vil selskabet stadig hæfte for betaling af indkomstskatten efter tidspunktet for udtrædelsen af sambeskatningen, jf. lovforslag nr. L173 (2011/12) – bilag 32, s. 20. Dette gælder for så vidt angår perioden indtil selskabet udtræder af sambeskatningen, og vil bestå så længe majoriteten i det udtrædende selskab ejes af aktionærkredsen nævnt i KGL § 4, stk. 2.

Om et selskab skal anses for at være udtrådt, vurderes efter de samme kriterier som anvendes ved vurderingen af, hvilke selskaber der er koncernforbundne. Regler og praksis for ophør af koncernforbindelse er tilmed gældende i forhold til hvilke selskaber, der forbliver omfattet af eller udtræder af hæftelsen.

Figur 15: Hæftelsesforhold ved udtræden



Koncernen har kalenderår som indkomstår.

Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 15, at Adm.Selskab ApS sælger dets ene datterselskab til Køber ApS den 1. april i år 2, hvorefter der foreligger to koncerner og dermed to sambeskatningskredse. Forholdene om samme aktionærkreds er ikke aktuel i dette eksempel.

Det antages, at SKAT i år 3 forhøjer den skattepligtige indkomst i Drift A ApS for år 1. SKAT kan rette skattekravet mod Drift A ApS som skyldner, ligesom SKAT kan rette kravet mod Adm.selskab ApS, der hæfter

²¹ Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning, Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 558-560

solidarisk for skattekrav opstået i Drift A ApS. I denne situation vil Drift B ApS ikke hæfte for skattekravet, hvorfor SKAT ikke vil have mulighed for at inddrage penge derfra.

Forhøjer SKAT i år 3 den skattepligtige indkomst i Drift B ApS for år 1, kan SKAT selvsagt rette kravet mod Drift B ApS, som skyldner. Derudover kan SKAT rette kravet mod både Adm.selskab ApS og Drift A ApS, der hæfter solidarisk for skattekrav i Drift B ApS opstået i sambeskatningsperioden. Da det først er i år 2 Køber ApS overtager Drift B ApS, hæfter Køber ApS ikke for forhøjelsen af den skattepligtige indkomst i Drift B ApS for år 1. Årsagen hertil er, at de nye ejere ikke skal være underlagt eventuelle fejldispositioner under perioden i anden sambeskatningskreds.

7.5 Delkonklusion

I alle sambeskatningskredse skal der udpeges et administrationsselskab. I langt de fleste tilfælde vil administrationsselskabet være det ultimative moderselskab. Såfremt der ikke er et dansk ultimativ moderselskab, men i stedet flere sideordnede danske søsterselskaber, udpeges frit et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen som administrationsselskab. Dette kan være tilfældet for en udenlandsk koncern med flere koncernselskaber i Danmark, hvor moderselskabet ligger i udlandet.

Administrationsselskabets hovedopgave er at forvalte og administrere sambeskatningen, herunder indberette og indbetale den samlede indkomstskat af sambeskatningsindkomsten, herunder acontoskat, restskat, tillæg og renter til SKAT. Eventuel overskydende skat og rentegodtgørelse vil SKAT ligeledes udbetale til administrationsselskabet. På det tidspunkt hvor der sker ændringer i en sambeskatning, herunder ind- og udtræden, er det tilmed administrationsselskabets pligt at indmelde dette til SKAT løbende og med en frist på 1 måned efter beslutningsdagen. Det er således administrationsselskabet, der har al kommunikation og overførsel med SKAT for hele sambeskatningskredsen.

I Danmark er der indført solidarisk hæftelse for alle selskaber, der indgår i en sambeskatning. Hæftelsen er differentieret. Administrationsselskabet og alle helejede selskaber, dvs. selskaber som alle er 100 % ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, hæfter solidarisk med hinanden. Øvrige selskaber, minoritetsselskaberne, er kun delvist ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab og hæfter derfor subsidiært. For selskaber der udtræder af en sambeskatning, hæfter det udtrådte selskab kun for skatten af den del af indkomsten, som i sambeskatningen er fordelt til selskabet pr. udtrædelsesdatoen. Råder samme aktionærkreds fortsat direkte eller indirekte over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter udtrædelsen, ophører selskabet midlertidig ikke med at hæfte for indkomstskatten.

8. Hvilken betydning har indkomståret i en sambeskatning?

Dette afsnit vil afdække indkomstårets betydning i en sambeskatning, herunder hvilke regler der forbinder sig hertil. Endvidere vil det belyses, hvorledes der skal ske omlægning af indkomstår ved ind- og udtræden af en sambeskatning.

I forbindelse med indførelsen af reglerne om obligatorisk national sambeskatning, er der indført særlige regler for sambeskattede selskabers indkomstår. Disse er helt centrale, når der sker ind- og udtræden af en sambeskatning, som henleder til behov for omlægning af indkomstår.

8.1 Indkomstår begrebet

Afsnittet indledes med en definition af indkomstår:

SEL § 10, stk. 1, 1-3. pkt.: "Den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af indkomsten i indkomståret. Indkomståret er kalenderåret. Består skattepligten kun en del af året, er indkomståret denne del."

Indkomståret løber således fra 1. januar til 31. december. Imidlertid er det muligt at vælge et andet indkomstår end kalenderåret, hvilket kaldes forskudt indkomstår. Forskudte indkomstår kan både være fremadforskudte og bagudforskudte.

Fremadforskudt indkomstår

Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde den 1. april i kalenderåret, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for. Dvs. indkomståret 2017 senest kan påbegyndes den 1. april 2017 og løbe frem til den 31. marts 2018²². Ved fremadforskudte indkomstår vil kredittiden for betaling af indkomstskatten være kortere end hos de selskaber, der har kalenderår eller bagudforskudt indkomstår. Fremadforskudte indkomstår udløber senest den 31. marts og allerede knap 8 måneder efter, den 20. november, skal indkomstskatten indbetales. Dette er delvist afhjulpet ved indførelse af 3. rate frivillig acontoskat, hvor selskaberne har mulighed for at indbetale en yderligere acontoskatte rate den 1. februar, og hele indkomstskatten således ikke forfalder til betaling i november. Ved anvendelse af denne mulighed, kan selskaberne undgå restskattetillæg.

Bagudforskudt indkomstår

Et bagudforskudt indkomstår kan tidligst begynde den 2. april i kalenderåret forud for det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for. Dvs. indkomståret 2017 tidligst kan påbegyndes den 2.

²² Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.2.1.2 Indkomstår

april 2016 og løbe frem til den 1. april 2017²³. Ved bagudforskudte indkomstår vil der forekomme en likviditetsforskydning af indkomstskatten, hvilket for mange selskaber vil være en fordel. Årsagen til dette er, at indkomstskatten for 2017 tidligst beregnes pr. 1. april 2017 i forbindelse med regnskabsaflæggelse, men først forfalder til betaling den 20. november 2018. Et selskab med bagudforskudt indkomstår får således 9 måneder yderligere kredit for skattebetalingen modsat et selskab, der har indkomstår sammenfaldende med kalenderåret.

8.2 Samme indkomstår

Administrationsselskabet kan selv vælge, hvornår det vil have indkomstår, blot det følger reglerne i SEL § 10, stk. 1. Det følger tilmed, at alle selskaber i en sambeskatning, skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Jf. SEL § 31, stk. 7, skal alle selskaber i sambeskatningen ydermere opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet, uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler. Det betyder ved national sambeskatning, at alle koncernforbundne selskaber mv. skal have samme indkomstår som administrationsselskabet.

Kravet om samme indkomstår som administrationsselskabet er ubetinget. Der er således ikke hjemmel til at fravige kravet. Ved etablering af koncernforbindelse, må det således altid påses, om datterselskabernes indkomstår er sammenfaldende med administrationsselskabets. Såfremt et selskab ved etablering af koncernforbindelse har et indkomstår, som afviger fra administrationsselskabets indkomstår, skal selskabets indkomstår omlægges efter reglerne i SEL § 10, stk. 1-4, således at det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår. Det er en forudsætning, at omlægningen af indkomståret organiseres således, at alle indkomstperioder kommer til beskatning, og ingen periode hverken udelades eller dubleres²⁴. Efter SEL § 10, stk. 5, er omlægningen af indkomstår obligatorisk. Den obligatoriske omlægning af indkomståret medfører, at omlægningen foretages af skattemyndighederne, såfremt selskaberne ikke på egen hånd foretager den og indleverer selvangivelse i overensstemmelse hermed²⁵.

Udgangspunktet er, at når der etableres koncernforbindelse, skal datterselskabet omlægge sit indkomstår, således det følger administrationsselskabets indkomstår. Det er dog muligt at opnå tilladelse til i stedet at omlægge administrationsselskabets indkomstår, så det bliver sammenfaldende med datterselskabets indkomstår²⁶.

²³ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.2.1.2 Indkomstår.

²⁴ Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, 2013, side 93-94

²⁵ SAMBESKATNING, Bent Ramskov, advokat, PH.D og Torben Buur, advokat, 2009, side 64-65

²⁶ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.2.1.2 om indkomstår.

SEL § 10, stk. 2, 1. pkt.: ”Et tidligere benyttet indkomstår kan vælges omlagt til et andet indkomstår, hvis der er begrundet i de forhold, der gør sig gældende for selskabet eller foreningen m.v., såsom hensyn til sæson, brancheændring, personaleferie, nye forretningsforbindelser eller koncerntilhørsforhold. ”

Det betyder, at omlægning af indkomstår ved koncernetablering kan ske på anden måde end reglerne i SEL § 10, stk. 5, hvis eksempelvis administrative hensyn til selskaberne taler for det. Det skal her tilføjes, at der ikke må opnås særlige skattemæssige fordele herved. Skatterådet har givet SKAT bemyndigelse til at træffe afgørelse i disse sager²⁷. En ordlydsfortolkning af formuleringen i SEL § 10, stk. 2, 1. pkt., »i de andre forhold, der gør sig gældende for selskabet« har medført forvirring og ubeslutsomhed hos SKAT. Af SKM2016.133.SKAT fastsætter SKAT, at »de andre forhold« skal være forhold i det selskab, som ønsker omlægning af indkomstår. Andre forhold i et datterselskab vil derfor ikke kunne begrunde en omlægning af administrationsselskabets indkomstår. SKAT blev efter denne afgørelse opmærksom på, at disse fortolkninger kan medføre nogle uhensigtsmæssige situationer i sambeskattede koncerner, hvorfor SKAT i SKM2017.553.SKAT ændrede opfattelse af SEL § 10, stk. 2, 1. pkt. Det fremgår af SKM2017.553.SKAT, at der kan gives tilladelse til omlægning af administrationsselskabets indkomstår, hvis et administrationsselskab ønsker at omlægge sit indkomstår begrundet i »andre forhold« i datterselskabet.

Ifølge SEL § 10, stk. 2, 3. pkt., skal der indsendes en ansøgning om omlægning af indkomstår til SKAT inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt. Hensigten hermed er at forhindre efterfølgende indkomstudjævning og hensynet til at kunne påse, om selskabet overholder selvangivelsesfristen, der maksimalt er seks måneder efter indkomstårets udløb. Selskabet skal i den forbindelse give oplysning om, hvilken periode indkomståret ønskes omlagt til. Lovgivningen giver ikke mulighed for at dispensere fra fristen for meddelelse om omlægning af indkomstår, jf. SKM2001.29.LSR og SKM2016.133.SKAT.

I forbindelse med, at et selskab skal omlægge sit indkomstår, må omlægningsperioden ikke overskride 12 måneder. Omlægningsperioden kan dog omfatte op til 18 måneder, hvis det er nødvendigt at ændre regnskabsår for at opnå samme regnskabsperiode i forbindelse med etablering af koncernforhold, jf. ÅRL § 15, stk. 3, nr. 2. En forudsætning for, at regnskabsperioden må omfatte op til 18 måneder er, at etableringen af koncernforholdet er sket inden for omlægningsperioden. Imidlertid kan der være forhold, som er ude af virksomhedens kontrol, der ikke gør det muligt for virksomheden at ændre regnskabsåret inden for denne periode. Det fremgår af SEL § 4, stk. 2, at den første indkomstperiode for et nystiftet selskab kan udgøre op til 18 måneder, medmindre andet følger af SEL § 10, stk. 5. Ordlyden i SEL § 10, stk. 5 medfører, at et nystiftet selskab i nogle situationer ikke kan opnå et indkomstår på op til 18 måneder, selvom det fremgår af SEL § 4,

²⁷ BEK. nr. 464 af 22. maj 2017 om administrationsselskabers omlægning af indkomstår

stk. 2. For at sikre intet indkomstår hverken udelades eller dubleres, er reglerne nemlig praktiseret således, at der ikke kan være to gange 1. april i et indkomstår jf. SKM2016.57.SKAT.

8.3 Omlægning af indkomstår ved indtræden i en sambeskatning

I forbindelse med koncernetablering vil der naturligvis opstå tilfælde, hvor et selskabs indkomstår ikke er sammenfaldende med administrationsselskabets indkomstår. I sådanne tilfælde skal der ske omlægning af indkomstår, således de involverede selskabers indkomstår slutter samtidig.

Helt overordnet gælder det, at et selskab indtræder i en sambeskatning på den dato, hvor koncernforbindelsen etableres. Det påhviler administrationsselskabet at indgive meddelelse til SKAT om ikrafttrædelsesdatoen, hvilken indkomstperiode der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten og årsagen til, at selskabet indtræder i sambeskatningen²⁸. På det tidspunkt hvor koncernforbindelsen etableres, skal der opgøres en delårsindkomst efter skattelovgivningens almindelige regler. Der skal dels opgøres en delårsindkomst for perioden før sambeskatningens indtræden og dels en delårsindkomst for perioden efter sambeskatningens indtræden. Den delsårsindkomst, der vedrører perioden efter sambeskatningens indtræden, og hvor der har været koncernforbindelse, medtages ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, jf. SEL § 31, stk. 5. Det betyder således, at indkomsten i selskabet skal opdeles på det tidspunkt, hvor selskabet indtræder i en sambeskatning. Opdelingen kan ikke føre til, at samme udgift eller indtægt fradrages eller indtægtsføres to gange. Hvorledes delårsindkomsten nærmere opgøres, vil blive gennemgået i afsnit ”11 Hvordan opgøres delsårsindkomst?”.

²⁸ Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber mv. § 5, stk. 1.

8.3.1 Eksempel på omlægning af indkomstår ved koncernetablering

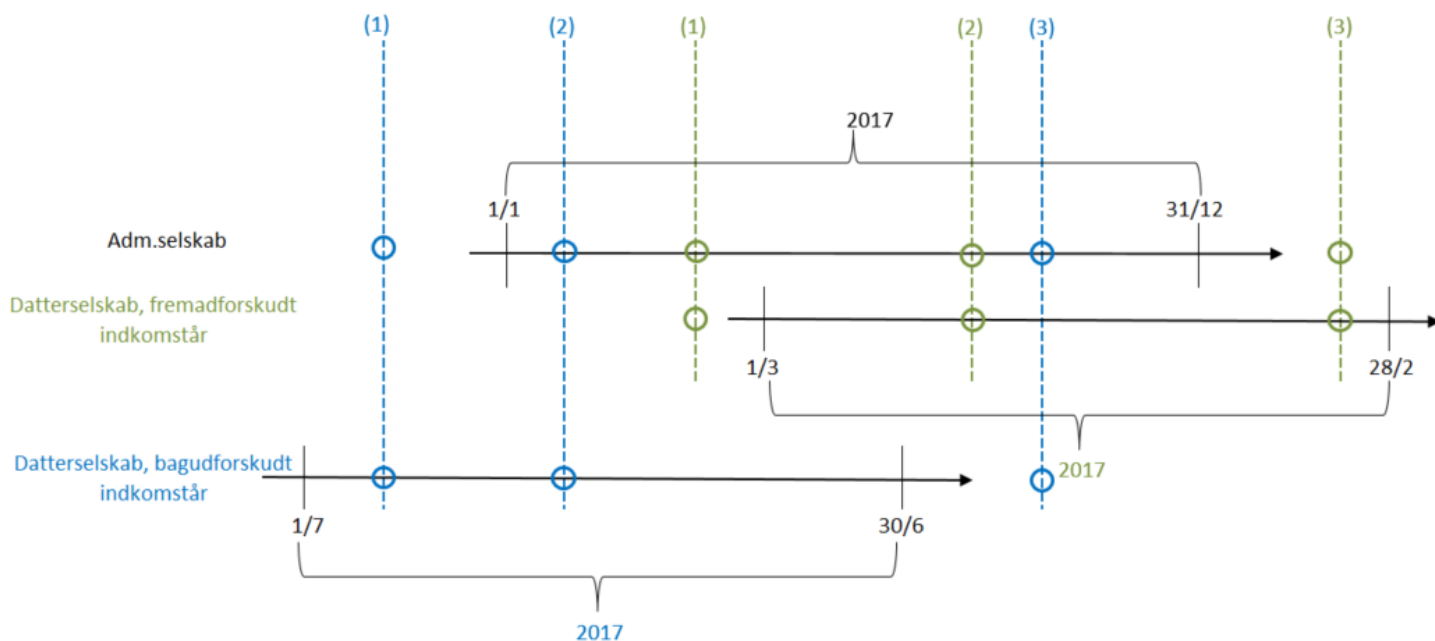
Afhængig af hvornår et selskab indtræder i en koncern, har det betydning for de praktiske forhold i forbindelse med omlægning af indkomståret.

Der er tre scenarier, der kan opstå ved omlægning af indkomstår for henholdsvis bagudforskudte- og fremadforskudte indkomstår. De tre scenarier kan oplistes som følgende:

Datterselskab, fremadforskudt indkomstår	Datterselskab, bagudforskudt indkomstår
(1) Adm.selskab har påbegyndt indkomstår før datter	(1) Datter har påbegyndt indkomstår før adm.selskab
(2) Adm.selskab og datter er i samme indkomstår	(2) Adm.selskab og datter er i samme indkomstår
(3) Adm.selskab har påbegyndt indkomstår før datter	(3) Datter har påbegyndt indkomstår før adm.selskab

I nedenstående figur 16 illustrerer de stiplede linjer scenarierne ved brug af farvekoder. Cirklerne er et udtryk for tidspunktet for koncernetablering.

Figur 16: Omlægning af indkomstår ved indtræden i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning", Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 503-504

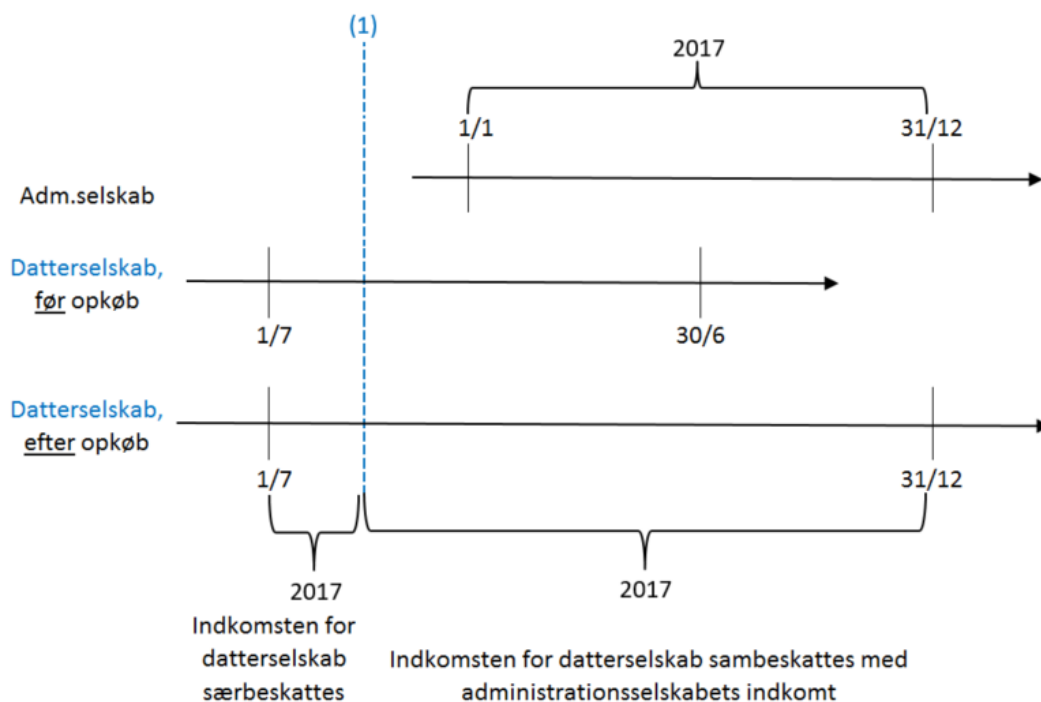
Når administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår og datterselskabet har fremadforskudt indkomstår, er scenarie 1 og 3 det samme (farvekode grøn). Tilsvarende hvis datterselskabet har bagudforskudt indkomstår (farvekode blå).

Med udgangspunkt i figur 16 vil det efterfølgende eksemplificeres, hvorledes omlægning af indkomstår skal behandles ved de tre forskellige scenarier. Farvekoder i afsnittenes overskrifter og figurer kan henføres til figur 16. Datterselskabets indkomstår illustreres både før og efter koncernetablering i forbindelse med opkøb.

Scenarie (1) Datterselskabet har påbegyndt et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af administrationsselskabet ved koncernetablering

I modsætning til administrationsselskabet har datterselskabet påbegyndt indkomståret 2017. Administrationsselskabet skal derfor selvangive for indkomstår 2016 alene, da ingen periode hverken må udelades eller dubleres. Sambeskatningen får først virkning fra og med indkomståret 2017. Datterselskabets indkomstår 2017 skal omlægges, således det er sammenfaldende med administrationsselskabets indkomstår. Indkomståret for datterselskabet løber herefter fra den 1. juli 2016 til 31. december 2017, og vedrører 18 måneder i omlægningsåret. Dette er illustreret i figur 17:

Figur 17: Omlægning af indkomstår – datter har påbegyndt indkomstår før administrationsselskab



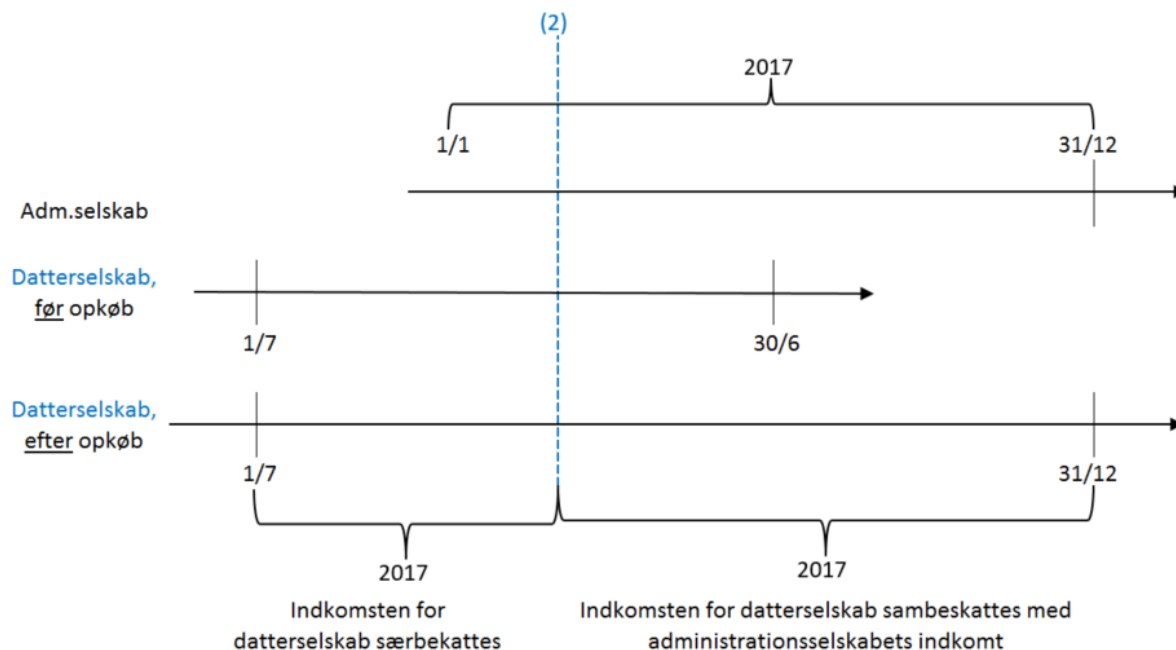
Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning", Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 503-504

Datterselskabet skal efter indkomstomlægningen opgøre delårsindkomst for henholdsvis perioden før og efter koncernetablering og derved indtræden i sambeskatningen. Datterselskabets indkomst fra 1. juli 2016 til koncernetableringen selvangives særskilt af datterselskabet selv og særbeskattes. Alternativt sammen med tidligere sambeskatning. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2017 medregnes hele indkomsten i administrationsselskabet og indkomsten i datterselskabet for perioden fra koncernetablering til 31. december 2017. Herefter har datterselskabet kalenderår som indkomstår i lighed med administrationsselskabet.

Scenarie (2) Administrationsselskab og datterselskab er i samme indkomstår ved koncernetablering

Da datterselskabets indkomstår ikke er afsluttet ved etablering af koncernforbindelse, forlænges indkomståret, således det slutter samtidig med administrationsselskabets indkomstår. Datterselskabets indkomstår løber herefter fra den 1. juli 2016 til 31. december 2017 og vedrører 18 måneder i omlægningsåret. Dette er illustreret i figur 18:

Figur 18: Omlægning af indkomstår – samme indkomstår



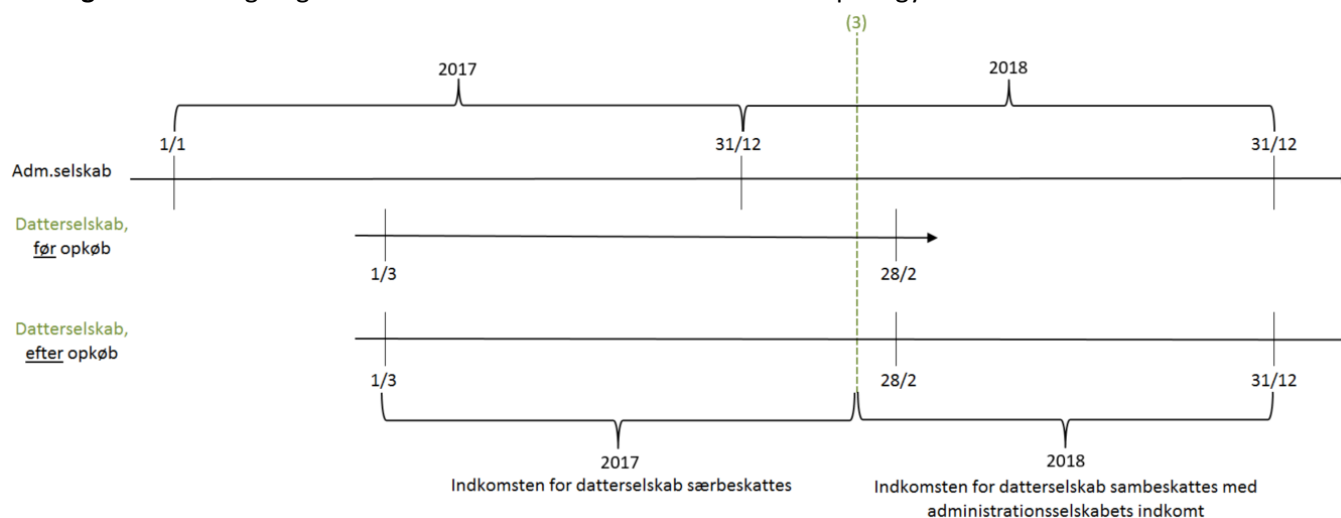
Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning", Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 503-504

Datterselskabet skal efter indkomstomlægningen opgøre delårsindkomst for henholdsvis perioden før og efter koncernetablering og derved indtræden i sambeskatningen. Datterselskabets indkomst fra 1. juli 2016 til koncernetableringen selvangives særskilt af datterselskabet og særbeskattes. Alternativt sammen med tidligere sambeskatning. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2017 medregnes hele indkomsten i administrationsselskabet og indkomsten i datterselskabet for perioden fra koncernetablering til 31. december 2017. Herefter har datterselskabet kalenderår som indkomstår i lighed med administrationsselskabet.

Scenarie (3) Administrationsselskabet har påbegyndt et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af datterselskabet ved koncernetablering

I modsætning til datterselskabet har administrationsselskabet påbegyndt indkomståret 2018. I dette tilfælde skal datterselskabets indkomstår anses for at være udløbet på tidspunktet for koncernetableringen, således ingen periode hverken udelades eller dubleres. Datterselskabet påbegynder herefter et nyt indkomstår, der udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår. Indkomståret for datterselskabet løber således fra koncernetablering til 31. december 2018. Dette er illustreret i figur 19:

Figur 19: Omlægning af indkomstår – administrationsselskab har påbegyndt indkomstår før datter



Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning", Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 503-504

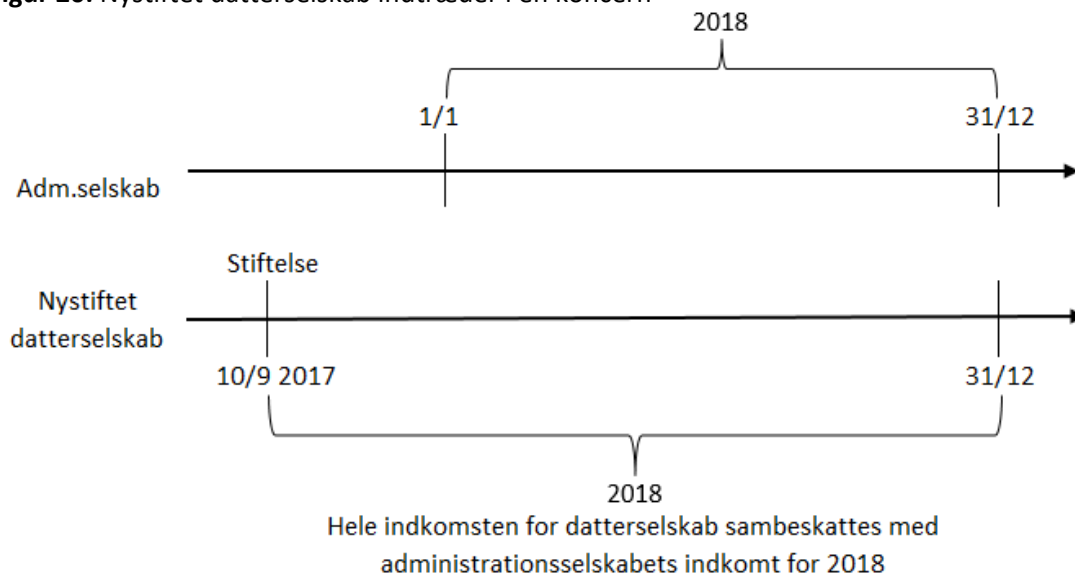
Datterselskabet skal efter indkomstomlægningen selvangive og særbeskattes af det beskårne indkomstår 2017. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2018 medregnes hele indkomsten i administrationsselskabet og indkomsten i datterselskabet for perioden fra koncernetablering til 31. december 2018. Herefter har datterselskabet kalenderår som indkomstår i lighed med administrationsselskabet.

På baggrund af illustrationen i figur 16 og gennemgangen af de tre mulige scenarier for omlægning af indkomstår kan det udledes, at såfremt datterselskabet har bagudforskudt indkomstår er der tale om en historie, og en anden hvis datterselskabet har fremadforskudt indkomstår.

8.3.2 Eksempel på nystiftet datterselskab etablerer koncernforbindelse med administrationsselskab

Nystiftede selskaber har ofte et første regnskabsår, som omfatter en indkomstperiode på mere end 12 måneder. Udgangspunktet er, at et nystiftet selskab skal inddrages i sambeskatningen med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår. Dette illustreres nedenfor i figur 20:

Figur 20: Nystiftet datterselskab indtræder i en koncern



Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra bogen "Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning", Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 506-507

Administrationsselskabet stifter et datterselskab den 10. september 2017, hvorved der samme dato etableres koncernforbindelse. Datterselskabets første indkomstperiode løber fra den 10. september 2017 til 31. december 2018, hvilket defineres som indkomstår 2018. Den særlige regel for nystiftede selskaber indebærer, at datterselskabet først indtræder i sambeskatningen i indkomståret 2018. Det svarer til behandlingen i de tilfælde, hvor et selskab med bagudforskudt indkomstår erhverves af et selskab, hvis indkomstår følger kalenderåret.

I forlængelse af ovenstående kan det generelt tilføjes, at såfremt datterselskabet stiftes inden for seks måneder før administrationsselskabets indkomstår udløber, vil datterselskabet kunne springe et indkomstår over. Dette skyldes reglen om, at et indkomstår maksimalt må være op til 18 måneder. En fordel ved dette er, at det nystiftede selskab sparer administrativt arbejde og omkostninger til at opgøre den skattepligtige indkomst for indkomståret 2017, jf. figur 20. Såfremt selskabet har positiv skattepligtig indkomst, vil selskabet kunne udskyde betalingen af selskabsskatten og derved opnå en likviditetsmæssig fordel. En ulempe ved dette kan være, at en eventuel negativ skattepligtig indkomst hos det nystiftede datterselskab ikke straks kan

modregnes i sambeskattede selskabers positive skattepligtige indkomster. Dette underskud er først muligt at modregne fra og med indkomstår 2018 jf. figur 20.

8.4 Udtræden af en sambeskatning

Helt overordnet gælder det, at et selskab udtræder af en sambeskatning fra det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen ophører, dvs. den dato hvor et selskab sælges eller lukkes på den ene eller anden måde. Det påhviler administrationsselskabet at indgive meddelelse til SKAT om ikrafttrædelsesdatoen for selskabets udtræden. Endvidere skal der indgives meddelelse om, hvilken indkomstperiode for det udtrædende selskab, der skal modregnes i sambeskatningsindkomsten, herunder årsagen til selskabets udtræden af sambeskatningen²⁹.

På det tidspunkt hvor et selskab udtræder af en sambeskatning, skal der opgøres en delårsindkomst efter skattelovgivningens almindelige regler. Der skal dels opgøres en delårsindkomst for perioden før sambeskatningens udtræden og dels en delårsindkomst for perioden efter sambeskatningens udtræden. Den delårsindkomst der vedrører perioden før sambeskatningens udtræden, og hvor der har været koncernforbindelse, medtages ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten, jf. SEL § 31, stk. 5. Det betyder således, at indkomsten i det udtrædende selskab skal opdeles på det tidspunkt, hvor selskabet udtræder af en sambeskatning. Reglerne og forpligtelserne ved udtræden er i lighed med reglerne og forpligtelserne ved indtræden i en koncern. Der henvises til afsnit ”8.3 Omlægning af indkomstår ved indtræden i en sambeskatning”.

Da reglerne for indtræden og udtræden af en koncern er i lighed med hinanden, udarbejdes der ikke eksempler på udtræden af en koncern. Der henvises i stedet til eksempler i tidligere afsnit ”8.3.1 Eksempel på omlægning af indkomstår ved koncernetablering”.

8.5 Delkonklusion

Alle selskaber i en sambeskatning skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Som udgangspunkt følger et indkomstår kalenderåret, men det er også muligt at vælge fremadforskudt- eller bagudforskudt indkomstår. Kravet om samme indkomstår som administrationsselskabet er ubetinget. Der er således ikke hjemmel til at fravige kravet.

Ved etablering af koncernforbindelse skal der derfor ske omlægning af datterselskabets indkomstår, såfremt det ikke er sammenfaldende med administrationsselskabets indkomstår. Imidlertid kan administrationsselskabet søge tilladelse hos SKAT til at omlægge sit indkomstår, hvis det kan begrundes i

²⁹ Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber mv. § 5, stk. 2.

administrative forhold, og der ikke opnås skattemæssige fordele herved. Det er en forudsætning, at omlægningen af indkomståret organiseres således, at alle indkomstperioder kommer til beskatning, og ingen periode hverken udelades eller dubleres. Oplægningsperioden kan omfatte op til 18 måneder, hvis det er nødvendigt at ændre regnskabsår for at opnå samme regnskabsperiode i forbindelse med koncernetablering.

Afhængig af hvornår et selskab indtræder i en koncern, og hvornår administrationsselskabets indkomstår udløber, har det betydning for de praktiske forhold i forbindelse med omlægningen af indkomståret. Såfremt administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, er der tre scenarier der kan opstå ved omlægning af indkomstår for henholdsvis bagudforskudte- og fremadforskudte indkomstår, hvor det indtrædende selskab enten skal forlænge eller forkorte sit indkomstår. Ved bagudforskudte indkomstår skal det indtrædende selskab opgøre delårsindkomst for henholdsvis perioden før og efter indtræden i en sambeskatning. Ved fremadforskudte indkomstår, skal det indtrædende selskab anse dets indkomstår som udløbet på tidspunktet for koncernetablering og derefter påbegynde et nyt indkomstår, som udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår. På baggrund heraf kan det udledes, at såfremt datterselskabet har bagudforskudt indkomstår er der tale om en historie, og en anden hvis datterselskabet har fremadforskudt indkomstår. Indkomståret har således en væsentlig betydning ved ændringer i en sambeskatning. Regler og forpligtelser ved udtræden af en sambeskatning, er i lighed med reglerne og forpligtelserne ved indtræden i en sambeskatning.

9. Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten?

Dette afsnit vil omhandle, hvordan sambeskatningsindkomsten opgøres, herunder de grundlæggende regler herom. Endvidere vil muligheden for skattefri tilskud mellem koncernforbundne selskaber blive belyst, og begrebet "subsambeskatning" inddrages.

Den skattepligtige indkomst for sambeskattede selskaber skal som udgangspunkt opgøres efter samme regler som for selskaber, der ikke indgår i en sambeskatning³⁰. Imidlertid findes der tilmed særlige regler for sambeskattede selskaber, som skal overholdes. Det er regler i forbindelse med ind- og udtræden af en sambeskatning, anvendelse- og fordeling af underskud, og tilskud mellem koncernforbundne selskaber.

³⁰ Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.D.3.1.4.1 Sambeskatningsindkomsten

SEL § 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."

Af ovenstående citat kan det tilføjes, at sambeskatningsindkomsten udelukkende indeholder de løbende indtægter og udgifter fra selskaberne, korrigeret for skattetekniske forhold. Med dette forstås, at kildeartsbestemte tab ikke indgår i sambeskatningen. Eksempler på kildeartsbestemte tab kan være tab ved salg af fast ejendom, nettokurstabssaldo og tidligere gældende tab på aktier ejet under 3 år. Sådanne kildeartsbestemte tab kan kun modregnes i eventuelle fremtidige gevinster inden for samme område og kun hos det selskab, hvor tabet er opstået. Et selskab kan således ikke udnytte et søsterselskabs tidligere tab ved salg af fast ejendom i egen positiv ejendomsavance³¹.

Det er de sambeskattede selskabers individuelle beslutning, hvorledes den skattepligtige indkomst skal opgøres inden for skattelovgivningens almindelige regler herom. Det er således også selskaberne, der selvstændigt bærer ansvaret for opgørelsen heraf. Af individuelle beslutninger der træffes af selskaberne selvstændigt kan nævnes afskrivningsprocenter og regulering for periodiseringer. Det skal her påpeges, at det i nogle tilfælde kan være relevant at revurdere de truffe beslutninger i forbindelse med opgørelsen af den samlede sambeskatningsindkomst, således der ikke sker suboptimering, men derimod totaloptimering.

9.1 Grundlæggende regler og principper

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten, skal den fulde indkomst fra et koncernforbundet selskab medregnes. Dette er uagtet moderselskabets ejerandel i datterselskabet, jf. SEL § 31, stk. 2, men forudsat at der er koncernforbindelse. Det vil sige, at såfremt moderselskabets ejerandel i et datterselskab ændres i indkomståret, men den bestemmende indflydelse opretholdes, påvirkes sambeskatningsopgørelsen ikke. Datterselskabets indkomst for hele perioden skal fortsat medtages til fulde. Hvis koncernforbindelsen afbrydes i indkomståret, skal indkomsten for den periode, hvor der har været koncernforbindelse medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, jf. SEL § 31, stk. 5.

Essensen ved sambeskatning er muligheden for fuld fordeling af over- og underskud imellem de involverede selskaber. Princippet er således, at et selskabs underskud kan modregnes i et andet selskabs overskud. Fordelen herved kan være, at der opnås en bedre likviditet i koncernen på kort sigt, da det overskudsgivende selskab får fradraget med det samme. Dette mindsker tilmed koncernens samlede skattebetaling for

³¹ Sambeskatning 2013/14, Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, 2013, side 52

indkomståret. På lang sigt vil de respektive selskaber altid komme til at betale den indkomstskat, som netop vedrører deres individuelle skatteregnskab³².

Særregel vedrørende fast driftssted

Når der indgår et fast driftssted i en sambeskatning, er det vigtigt at undersøge, hvorvidt det udenlandske selskab har mulighed for at anvende eventuel underskud herfra i selskabets udenlandske skattepligtige indkomst. Såfremt muligheden for det udenlandske selskab anvender underskuddet blot foreligger, kan underskuddet ikke anvendes i den danske sambeskatningsindkomst:

SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.: "Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A."

I de situationer, hvor det udenlandske selskabs hjemland har regler, der afholder anvendelse af underskuddet, kan underskuddet anvendes i den danske sambeskatningsindkomst.

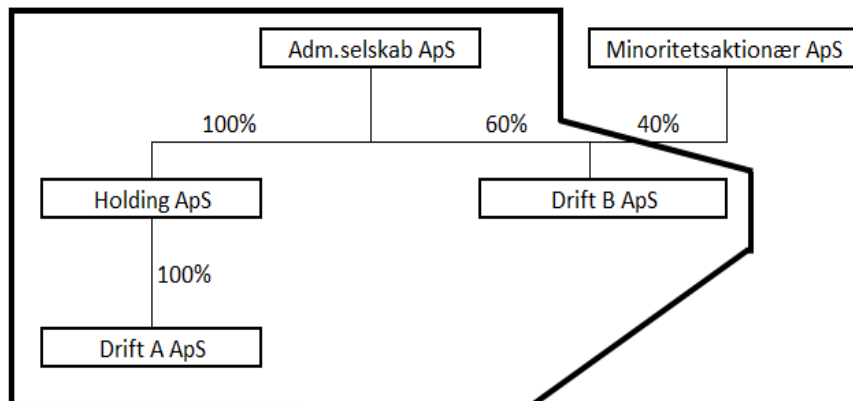
Når selskaberne i en sambeskatning lægger deres individuelle skattepligtige indkomster sammen, vil der enten forekomme en samlet positiv- eller negativ skattepligtig sambeskatningsindkomst. Underskud i selskaber skal fordeles forholdsmæssig mellem selskaber med overskud. Den forholdsmæssige fordeling beregnes på selskabsniveau. I de to efterfølgende eksempler gennemgås, hvorledes sambeskatningsindkomsten opgøres ved henholdsvis samlet overskud og samlet underskud. Det forudsættes, at der ikke er fremført underskud fra tidligere år. Hvorledes der skal ske fordeling af tidligere års underskud i en sambeskatning, behandles i afsnit "10. Hvordan fordeles over- og underskud i en sambeskatning?".

³² Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, 2013, side 39

9.1.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet overskud

Der tages udgangspunkt i samme koncernstruktur i figur 21 som i figur 14.

Figur 21: Opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet overskud



Den tykke sorte markering angiver sambeskatningskredsen. Selskaberne har været koncernforbundne hele indkomståret.

Kilde: Egen tilvirkning

Det oplyses, at selskaberne har følgende skattepligtige indkomster for år 2017:

Tabel 1: Skattepligtig indkomst 2017 – samlet overskud

Selskab	Skattepligtig indkomst før årets fordeling	3) Årets fordeling	4) Indkomst til sambeskatning
Adm.selskab ApS	100.000	-23.077	76.923
Holding ApS	-300.000	300.000	-
Drift A ApS	500.000	-115.385	384.615
Drift B ApS	700.000	-161.538	538.462
Sambeskatningsindkomst	1.000.000	-	1.000.000

1) Samlet positiv: 1.300.000

2) Samlet negativ: -300.000

Kilde: Egen tilvirkning

Da der både er selskaber med positiv- og negativ skattepligtig indkomst, skal der ske forholdsmæssig fordeling af holdingselskabets underskud mellem de øvrige selskabers overskud.

Ved samlet overskud opgøres sambeskatningsindkomsten som følger:

- 1) Alle positive skattepligtige indkomster lægges sammen.
- 2) Alle negative skattepligtige indkomster lægges sammen.
- 3) Årets fordeling beregnes på selskabsniveau:

$$\frac{\text{Positiv indkomst}}{\text{Samlet positiv indkomst}} * \text{samlet negativ indkomst}$$

Eksempel på beregning jf. tabel 1: $\frac{100.000}{1.300.000} * -300.000 = -23.077$ kr.

- 4) Årets fordeling fratrækkes skattepligtig indkomst før årets fordeling, hvorved indkomst til sambeskatning fremkommer.

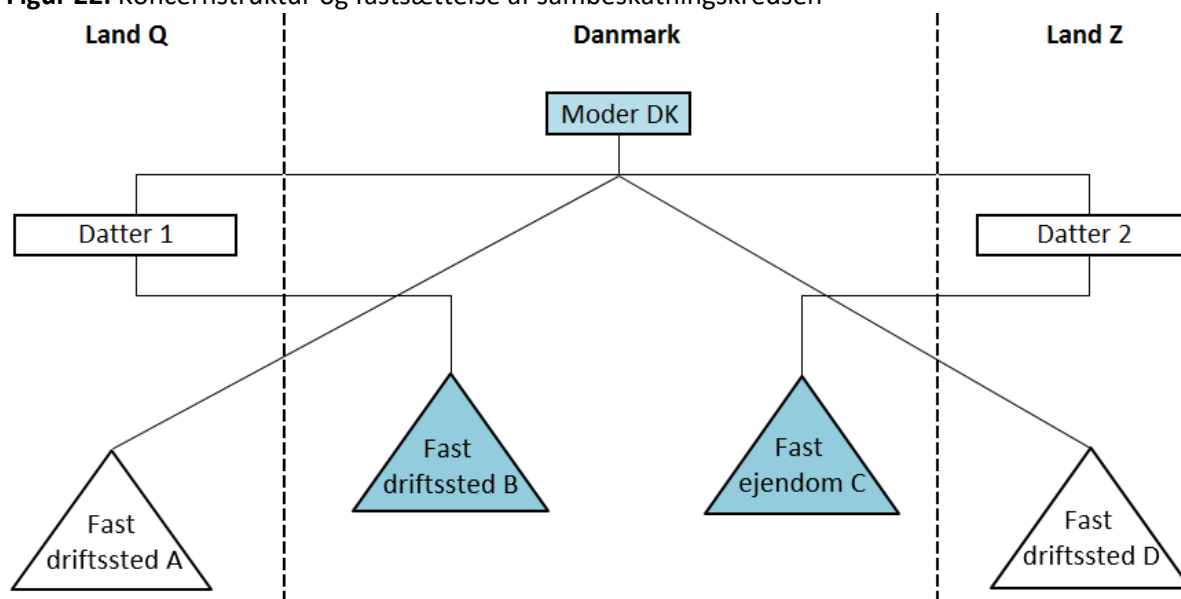
Eksempel på beregning jf. tabel 1: $100.000 - 23.077 = 76.923$ kr.

Det er nettoindkomsten på 1.000 t.kr. hvoraf der beregnes indkomstskat, som skal afregnes til SKAT. Administrationsselskabet er forpligtet til at sørge for at sambeskatningsindkomsten selvangives og indkomstskatten rettidig afregnes. Datterselskabet, hvis underskud de øvrige selskaber har anvendt, skal herefter kompenseres for skatteværdien af det underskud. Der henvises til afsnit "10.4 Sambeskatningsbidrag", hvor fordeling og betaling af indkomstskat gennemgås.

9.1.2 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet underskud – fast driftssted

Figur 22 er en videreudvikling af figur 5, hvor moderselskabet nu har faste driftssteder i udlandet.

Figur 22: Koncernstruktur og fastsættelse af sambeskatningskredsen



Kilde: Egen tilvirkning

I det følgende vil det kommenteres, hvorvidt skattesubjekterne i figur 22 skal indgå i national sambeskatning.

Datter 1 i Land Q og Datter 2 i Land Z: Den skattepligtige indkomst skal beskattes i deres hjemmehørende lande og indgår således ikke i den danske sambeskatning.

Det faste driftssted A i Land Q og det faste driftssted D i land Z: Selvom de er ejet af et dansk moderselskab, skal deres skattepligtige indkomst beskattes i henholdsvis land Q og land Z ifølge tidligere omtalte territorialprincip.

Det faste driftssted B og den faste ejendom C i Danmark: Faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i Danmark, men ejet af udenlandske koncernselskaber, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

Sambeskatningskredsen udgør således de skattesubjekter, som er markeret med blå i figur 22. Moder DK udpeges til administrationsselskab.

Det oplyses, at selskaberne har følgende skattepligtige indkomster for år 2017:

Tabel 2: Skattepligtig indkomst 2017 – samlet underskud

Selskab	Skattepligtig indkomst før årets fordeling	3) Årets fordeling	4) Indkomst til sambeskatning
Moder DK	-100.000	66.667	-33.333
Fast driftssted B	400.000	-400.000	-
Fast ejendom C	-500.000	333.333	-166.667
Sambeskatningsindkomst	-200.000	-	-200.000

1) Samlet positiv: 400.000

2) Samlet negativ: -600.000

Kilde: Egen tilvirkning

Da der både er selskaber med positiv- og negativ skattepligtig indkomst, skal der ske forholdsmæssig fordeling af Fast driftssted B's overskud mellem de øvrige skattesubjekters underskud.

Ved samlet underskud opgøres sambeskatningsindkomsten som følger:

1. Alle positive skattepligtige indkomster lægges sammen.
2. Alle negative skattepligtige indkomster lægges sammen.
3. Årets fordeling beregnes på selskabsniveau:

$$\frac{\text{Negativ indkomst}}{\text{Samlet negativ indkomst}} * \text{samlet positiv indkomst}$$

Eksempel på beregning jf. tabel 2: $\frac{-100.000}{-600.000} * 400.000 = 66.667$ kr.

4. Årets fordeling fratrækkes skattepligtig indkomst før årets fordeling, hvorved indkomst til sambeskatning fremkommer.

Eksempel på beregning jf. tabel 2: $-100.000 + 66.667 = -33.333$ kr.

Sambeskatningskredsen har samlet et underskud på 200 t.kr., hvorfor der ikke skal betales selskabsskat for indkomståret 2017. Administrationsselskabet er imidlertid stadig forpligtet til at sørge for sambeskatningsindkomsten selvangives til SKAT. Fast driftssted B, hvis overskud de øvrige skattesubjekter har anvendt, skal herefter kompenseres for skatteværdien af det overskud. Der henvises til afsnit "10.4 Sambeskatningsbidrag", hvor fordeling og betaling af indkomstskat gennemgås.

9.2 Tilskud mellem sambeskattede selskaber

Et tilskud er som udgangspunkt ikke fradragsberettiget for tilskudsyderen og skattepligtig for tilskudsmodtageren, jf. SL § 4 og 6. Dette udgangspunkt er dog afvejet i SEL § 31 D for tilskud ydet mellem koncernforbundne selskaber.

I SEL § 31 D, stk. 1, fremgår, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke skal medregnes tilskud fra koncernforbundne selskaber. Ydes et tilskud efter disse regler, er modtageren således skattefri af tilskuddet, mens tilskudsyderen ikke kan få fradrag for tilskuddet³³.

For at et tilskud kan anses som skattefrit, skal følgende betingelser være opfyldt³⁴:

- Tilskuddet er ydet af et koncernforbundet selskab efter definitionen i SEL § 31 C.
- Tilskudsyderen og –modtageren sambeskattes efter reglerne om national sambeskatning i SEL § 31 eller enten er eller ville kunne sambeskattes efter reglerne om international sambeskatning i SEL § 31 A.
- Tilskudsyderen er direkte eller indirekte moderselskab for tilskudsmodtageren, eller
- tilskudsyderen og –modtageren er søsterselskab, og har fælles direkte eller indirekte moderskab.

Ifølge SEL § 31 D, stk. 2, omfatter reglen om skattefri tilskud ikke udbytteudlodninger. Udbytter indbefatter som udgangspunkt alt, hvad der udloddes fra et selskab til aktionærerne. Hvis det selskab, der modtager tilskuddet, ejer aktier i det selskab, der yder tilskuddet, er der tale om udbytte. Udbyttet vil i stedet være omfattet af LL §§ 16 A, 16 B og SEL § 13³⁵.

Reglerne omkring tilskud og udbytte mellem koncernforbundne selskaber illustreres i det efterfølgende.

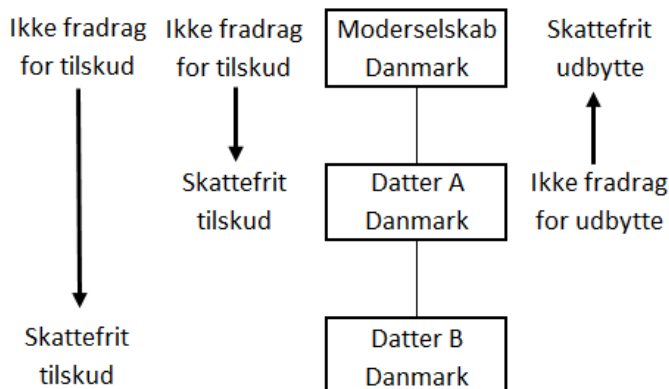
³³ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.3.3.2 Skattefri tilskud – betingelser og undtagelser

³⁴ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.3.3.2 Skattefri tilskud – betingelser og undtagelser

³⁵ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.3.3.2 Skattefri tilskud – betingelser og undtagelser

Tilskud mellem danske selskaber

Figur 23: Skattefrit tilskud og udbytte

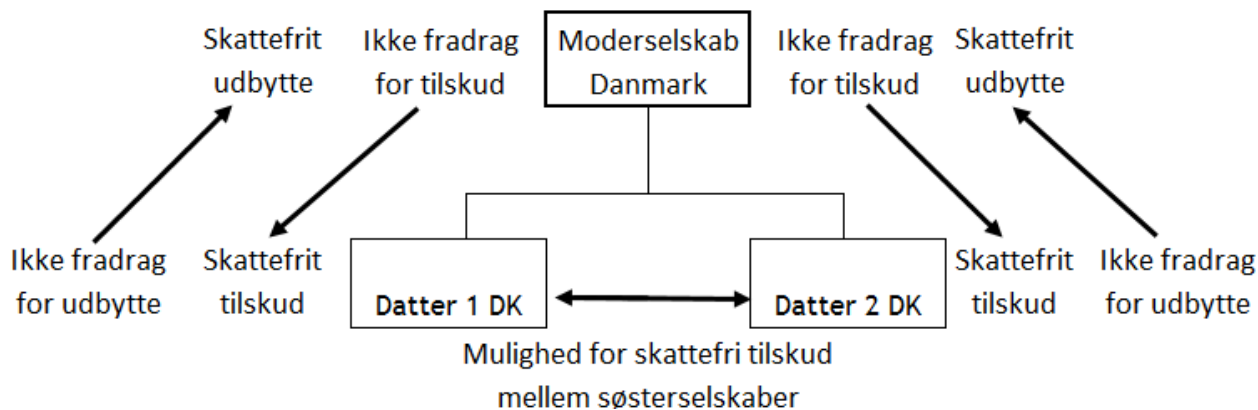


Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af figur 23, at et dansk moderselskab kan yde et skattefrit tilskud til dets direkte og indirekte ejet danske datterselskaber, såfremt der foreligger koncernforbindelse og de er sambeskattet. Moderselskabet har ikke fradrag for tilskuddet. Et datterselskab kan modsat ikke yde skattefrit tilskud til dets moderselskab. Dette betragtes i stedet som udbytte. Udbytte kan modtages skattefrit for moderselskabet, og datterselskabet kan ikke få fradrag for udbyttet.

Tilskud mellem søsterselskaber

Figur 24: Skattefrit tilskud mellem søsterselskaber

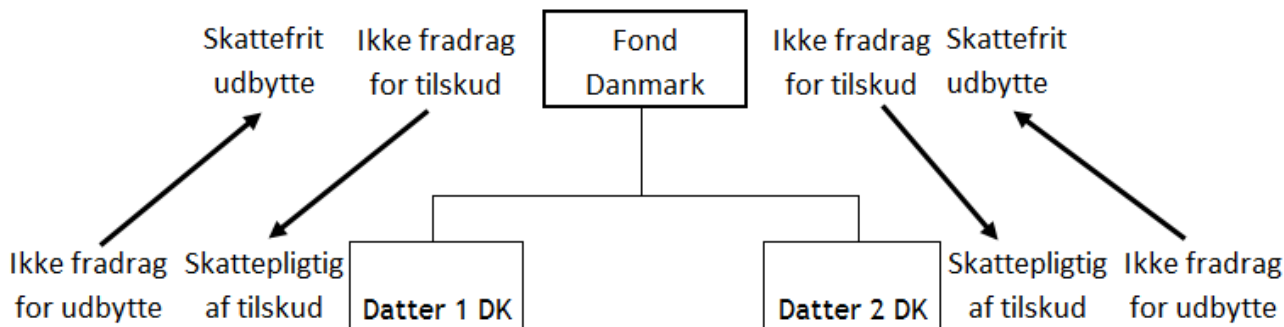


Kilde: Egen tilvirkning

Såfremt et dansk datterselskab har et dansk søsterselskab, er der også mulighed for skattefrit tilskud dem imellem. Ved søsterselskab forstås, at selskaberne har fælles direkte eller indirekte moderselskab. Ved skattefrit tilskud mellem søsterselskaber er det desuden en betingelse, at det fælles moderselskab kan modtage skattefrit udbytte fra tilskudsyderen.

Tilskud i koncern med en fond som øverste led

Figur 25: Tilskud og udbytte – moder er en fond



Kilde: Egen tilvirkning

Af tidligere afsnit fremgår det at en fond ikke kan indgå i en sambeskatning, men derimod agere bindeled for en sambeskatning. Et tilskud fra en fond vil derfor være skattepligtig. I modsætning til figur 24, har søsterselskaber med en fælles moderfond ikke mulighed for skattefri tilskud imellem hinanden. Dette er kun en mulighed, såfremt moder er et selskab. Ifølge en særskilt bestemmelse i fondsbeskatningslovens § 10, stk. 1, kan en fond modtage skattefrit udbytte. Datterselskaber har ikke fradrag for udloddet udbytte til en moderfond.

Ved brug af redskaber, som tilskud og udbytteudlodninger, kan en koncern fordele likviditeten i selskaberne indenfor sambeskatningen, uden det får skattemæssige konsekvenser.

Selve tilskudsbegrebet er ikke nærmere defineret i loven, administrativ praksis eller retspraksis. De tilfælde, hvor der er tale om en armslængdebetaling for en modydelse vil dog ikke betragtes som et tilskud, jf. SEL § 31 D. Modsat kan skattefrie tilskud betragtes som penge eller aktier, der ydes uden at der modtages en modydelse af samme værdi³⁶. Et eksempel herpå kan ses i bindende svar af SKM2017.194.SR, hvor et moderselskab ønsker at yde et tilskud til dets 100 % ejet datterselskab. SKAT bekræftede at tilskuddet kunne ydes skattefrit.

9.3 Subsambeskatning

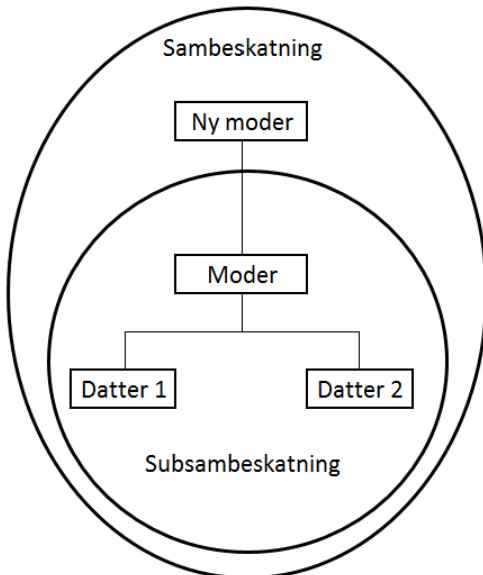
Sambeskatningsreglerne giver mulighed for en såkaldt subsambeskatning. En subsambeskatning er karakteriseret ved, at to eller flere selskaber, som er en del af en allerede eksisterende sambeskatning, er inddraget i en overordnet sambeskatning³⁷. Det er således en sambeskatning som indgår i en anden sambeskatning. En subsambeskatning kan opstå på flere måder. Et eksempel på en subsambeskatning er illustreret i figur 26 nedenfor. En eksisterende sambeskatning, som består af et moderselskab og to

³⁶ Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, 2013, side 52-53

³⁷ Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning, Karnov Group Denmark A/S og FSR – danske revisorer, 2016, side 536-537

datterselskaber, erhverves her af et nyt overordnet moderselskab. I dette tilfælde etableres en ny overordnet sambeskatning mellem alle fire selskaber, mens der opstår en subsambeskatning mellem det første moderselskab og dets datterselskaber.

Figur 26: Subsambeskatning – koncern

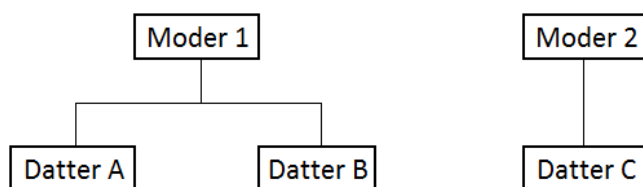


Kilde: Egen tilvirkning

En anden måde en subsambeskatning kan opstå ved er, hvis to datterselskaber overføres til en ny koncern uden, at det fælles moderselskab medoverdrages. Det kan være ved køb eller andre former for dispositioner. Datterselskaberne skal nødvendigvis ikke overføres ved samme form for disposition, jf. styresignal SKM2015.535.SKAT. Det afgørende i en sådan situation er, at der er samtidighed, jf. skatteministeriet svar til FSR³⁸ i SKM2008.728.DEP. Overførslerne skal forestå samme dag, hvormed sambeskatningen mellem de to datterselskaber derfor ikke anses at være afbrudt. Dette er illustreret i figur 27 nedenfor:

Figur 27: Subsambeskatning – søsterselskaber

Før Moder 2 erhverver Datter A og Datter B

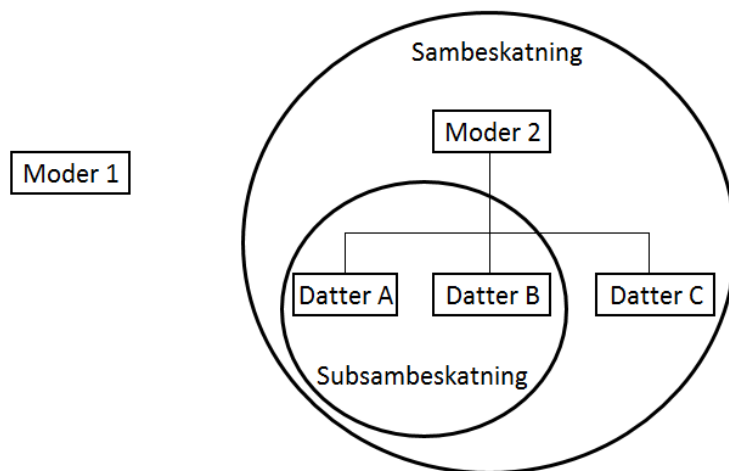


Fortsættes...

³⁸ FSR: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Figur 27: Subsambeskatning – søsterselskaber (fortsat)

Efter Moder 2 erhverver Datter A og Datter B



Kilde: Egen tilvirkning

Af figur 27 fremgår øverst to koncerner. Moder 2 erhverver datterselskaberne i den anden koncern i form af et almindeligt salg med overgang af kontrol samme dag, som salget vedtages selskabsretligt. De erhvervede datterselskaber udgør herefter en subsambeskatningskreds, mens de overordnet også indgår i en sambeskatning med de ørige selskaber. Moder 1 er et selvstændigt selskab efter salg af dets datterselskaber.

Anerkendelsen af subsambeskatning betyder, at selskaber har bredere muligheder for at anvende underskud opstået før udvidelsen af sambeskatningskredsen, da sådanne underskud nemlig kan modregnes i overskud hos øvrige selskaber i en subsambeskatning. Årsagen til dette er, at underskuddene vil være opstået i tidligere indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet, og deres sambeskatning ikke efterfølgende har været afbrudt³⁹.

9.4 Delkonklusion

En sambeskatningsindkomst består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen. Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten skal den fulde indkomst fra et koncernforbundet selskab medregnes. Dette er uagtet moderselskabets ejerandel i datterselskabet, men forudsat at der er koncernforbindelse. Essensen ved sambeskatning er muligheden for fuld fordeling af over- og underskud imellem de involverede selskaber. Princippet er således, at et selskabs underskud forholdsmæssigt kan modregnes i et andet selskabs overskud. Fordelen herved kan være, at der opnås en bedre likviditet i koncernen på kort sigt, da det overskudsgivende selskab får fradraget med det samme. Dette

³⁹ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.3.1.4.3.3 Subsambeskatning

minder tilmed koncernens samlede skattebetaling for indkomståret. På lang sigt vil de respektive selskaber altid betale den indkomstskat, som netop vedrører deres individuelle skatteregnskab.

Når der indgår et fast driftssted i en sambeskatning, er det vigtigt at undersøge, hvorvidt det udenlandske selskab har mulighed for at anvende eventuel underskud herfra i selskabets udenlandske skattepligtige indkomst. Såfremt muligheden for det at udenlandske selskab anvender underskuddet blot foreligger, kan underskuddet ikke anvendes i den danske sambeskatningsindkomst.

I sambeskatningskredse er det muligt at yde skattefrie tilskud mellem selskaber, såfremt en række betingelser er opfyldt. Tilskudsyderen skal bl.a. være direkte eller indirekte moderselskab for tilskudsmodtageren og der skal foreligge koncernforbindelse. Et datterselskab kan således ikke yde skattefrit tilskud til dets moderselskab. Dette betragtes i stedet som udbytte. Ved brug af disse redskaber kan en koncern fordele likviditeten i selskaberne indenfor sambeskatningen, uden det får skattemæssige konsekvenser.

Sambeskatningsreglerne giver mulighed for en subsambeskatning, hvilket vil sige en eksisterende sambeskatning som indgår i en overordnet sambeskatning. Anerkendelsen af subsambeskatning betyder, at selskaber har bredere muligheder for at anvende underskud opstået før udvidelsen af sambeskatningskredsen.

10. Hvordan fordeles over- og underskud i en sambeskatning?

Dette afsnit vil behandle, hvorledes der skal ske anvendelse og fordeling af over- og underskud i en sambeskatning. Endvidere vil reglerne om underskudsbegrænsning, handel med underskudsselskaber og sambeskatningsbidrag inddrages.

Såfremt de fradragsberettigede udgifter og tab i et år overstiger de skattepligtige indtægter og fortjenester, forekommer et underskud. Dette underskud kan som udgangspunkt fradrages i den skattepligtige indkomst senere år. På den måde sikres det, at selskaber mv. over tid alene beskattes af de samlede nettoindtægter. I en sambeskatning vil et selskabs underskud kunne modregnes i et andet selskabets overskud i stedet for at blive fremført til senere år. Til brug for fordeling heraf, skal en bestemt prioritetsregel efterfølges.

10.1 Underskuds rækkefølgen

I SEL § 31, stk. 2, 3-10. pkt., fremgår det, hvorledes underskud fremføres ved sambeskatning, den såkaldte prioritetsregel. Rækkefølgen er som følger⁴⁰:

1. Særunderskud

Hvert overskudsgivende selskab skal først modregne den del af særunderskuddet, der kan rummes i årets positive indkomst. Ved særunderskud forstås underskud, som er opstået i et selskab inden sambeskatningen. Særunderskud kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab, jf. SEL § 31, stk. 2, 3-4. pkt.

2. Egne underskud

Hvert overskudsgivende selskab skal herefter modregne den del af egne underskud, der kan rummes i årets positive indkomst. Ved egne underskud forstås underskud, som er opstået i et selskab i den aktuelle sambeskatning, jf. SEL § 31, stk. 2, 5. pkt. Under dette punkt indgår også underskud fra subsambeskatning. Underskud fra subsambeskatning skal modregnes før modregningen af tidligere års underskud i den overordnede sambeskatning, da disse underskud er ældst.

Punkt 1 og 2 skal foretages, inden den egentlige sambeskatningsindkomst kan opgøres.

3. Fordeling af årets underskud

Såfremt der efter modregning af særunderskud og egne underskud både er selskaber med positiv- og negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af årets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt.

4. Andre selskabers underskud fra tidligere år

Såfremt der fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Under dette punkt indgår også subsambeskatningsunderskud, jf. SEL § 31, stk. 2, 7. pkt., og SKATs styresignal om underskuds rækkefølgen i sambeskatning af SKM2015.765.SKAT.

Er der efter ovenstående gennemgang fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i senere indkomstår, jf. SEL § 31, stk. 2, 8. pkt. Uudnyttet underskud fremføres hos det selskab, hvor underskuddet er opstået. Såfremt selskabet ikke længere indgår i sambeskatningen, kan underskuddet ikke modregnes i overskud hos de selskaber, som det pågældende selskab tidligere var sambeskattet med.

⁴⁰ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.3.1.4.3.2 Underskuds rækkefølgen

Når der sker modregning af underskud, er der to centrale forhold at være opmærksom på:

SEL § 31, stk. 2, 9. pkt.: "Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først."

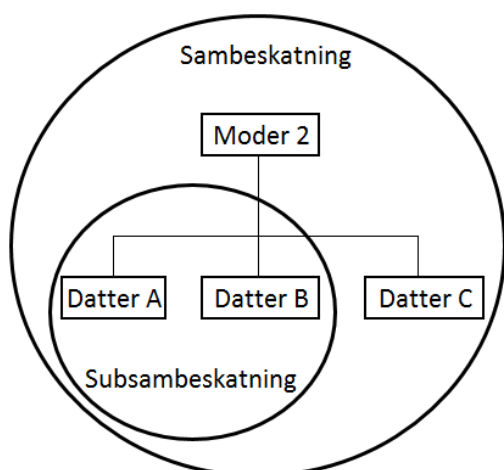
SEL § 31 stk. 2, 10. pkt.: "Underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt."

I det efterfølgende illustreres hvorledes sambeskatningsindkomsten skal opgøres ved anvendelse af underskudsrækkefølgen.

10.1.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst med fremførte underskud fra tidligere år

I dette eksempel tages der udgangspunkt i tidligere anvendte koncernstruktur i figur 27.

Udklip fra figur 27: Subsambeskatning - søsterselskaber



Moder 2 udpeges til administrationsselskab.

Kilde: Egen tilvirkning

Det oplyses, at selskaberne har følgende skattepligtige indkomster for år 2017, herunder fremførte underskud fra tidligere år:

Tabel 3: Skattepligtig indkomst 2017 og fremførte underskud fra tidligere år

Selskab	Skattepligtig indkomst	Fremførte underskud tidl. år.	Bemærkning til underskud
Moder 2	-300.000	-100.000	Opstået før sambeskatning
Datter A	1.200.000		
Datter B	-400.000	-700.000	Opstået i subsambeskatning
Datter C	800.000	-200.000	Opstået i sambeskatning
I alt	1.300.000	-1.000.000	

Det blå markerer selskaberne i subsambeskatningen.

Kilde: Egen tilvirkning

Med de i tabel 3 anførte oplysninger, kan sambeskatningsindkomsten for 2017 opgøres som følgende:

Tabel 4: Opgørelse af sambeskatningsindkomst 2017

Selskab	Årets skattepligtige indkomst kr.	Anvendelse af egne særunders- skud fra tidl. år kr.	Anvendelse af egne sambeskat- ningsunderskud fra tidl. år kr.	Skattepligtig indkomst før årets fordeling kr.	Årets fordeling kr.	Skattepligtig indkomst efter årets fordeling kr.	Anvendelse af andre selskabers sambeskatnings- underskud fra tidl. år kr.	Indkomst til sambeskatning kr.
Moder 2	-300.000	0	0	-300.000	300.000	0	0	0
Datter A	1.200.000	0	0	1.200.000	-466.667	733.333	-700.000	33.333
Datter B	-400.000	0	0	-400.000	400.000	0	0	0
Datter C	800.000	0	-200.000	600.000	-233.333	366.667	0	366.667
	1.300.000	0	-200.000	1.100.000	0	1.100.000	-700.000	400.000

Det skal bemærkes, at der i beregningen ikke er foretaget afrunding ifm. beregning af årets fordeling.

Det blå markerer selskaberne i subsambeskatningen.

Kilde: Egen tilvirkning

Opgørelse af sambeskatningsindkomsten kommenteres i henhold til underskuds rækkefølgen:

Særunderskud:

Moder 2 er den eneste med egne særunderskud fra tidligere år. Da Moder 2 har negativ skattepligtig indkomst, kan dette underskud ikke anvendes i år, hverken af Moder 2 eller de øvrige selskaber i sambeskatningen. Jf. tabel 5 fremføres dette særunderskud til næste indkomstår.

Egne underskud:

Både Datter B og Datter C har fremført underskud fra tidligere år. Da Datter B har negativ skattepligtig indkomst, kan selskabet ikke selv anvende sit underskud. Datter C har positiv skattepligtig indkomst på 800 t.kr., hvorved hele underskuddet fra tidligere år på 200 t.kr. modregnes.

Fordeling af årets underskud:

Efter anvendelse af egne særunderskud og egne sambeskatningsunderskud fra tidligere år kan den egentlige sambeskatningsindkomst opgøres til 1.100 t.kr. De to selskaber med negative skattepligtige indkomster fordeler herefter forholdsmæssigt deres underskud mellem de to øvrige selskabers positive skattepligtige indkomster. Beregningen herfor er i lighed med gennemgang i afsnit "9.1.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet overskud". Efter fordeling af årets underskud, er de to selskaber med oprindelig negativ skattepligtig indkomst ændret til 0 kr., mens de to øvrige selskabers skattepligtige indkomst er reduceret med den forholdsmæssige andel af underskuddet.

Andre selskabers underskud fra tidligere år:

Eftersom Datter B ikke selv kan anvende tidligere underskud opstået i subsambeskatning, anvendes dette af Datter A. Det skal her fremhæves, at Datter B's underskud ikke kan anvendes af Datter C, selvom selskabet stadigvæk har en positiv indkomst. Datter C har tidligere selv anvendt hele dets eget sambeskatningsunderskud fra tidligere år, og da der ikke er øvrig fremført underskud opstået i den nuværende sambeskatning, kan Datter C's indkomst ikke reduceres yderligere.

Hele sambeskatningskredsen ender med en skattepligtig indkomst for 2017 på 400 t.kr. De uudnyttede skattemæssige underskud ultimo 2017 opgøres herefter:

Tabel 5: Opgørelse af uudnyttede skattemæssige underskud pr. 31.12.2017

Selskab	Særunderskud til fremførsel	Sambeskatnings- underskud til fremførsel	Anvendelse af særunderskud	Anvendelse af egne sambeskat- nings underskud	Anvendelse af sambeskatnings- underskud fra andre selskaber	Underskud	Særunderskud til fremførsel	Sambeskatnings- underskud til fremførsel
	01.01.2017 kr.	01.01.2017 kr.	2017 kr.	2017 kr.	2017 kr.	2017 kr.	31.12.2017 kr.	31.12.2017 kr.
Moder 2	100.000	0	0	0	0	0	100.000	0
Datter A	0	0	0	0	0	0	0	0
Datter B	700.000	0	0	0	-700.000	0	0	0
Datter C	0	200.000	0	-200.000		0	0	0
	800.000	200.000	0	-200.000	-700.000	0	100.000	0

Det blå markerer selskaberne i subsambeskatningen.

Kilde: Egen tilvirkning

Det fremgår af tabel 5, at moderselskabet er den eneste, som fremfører underskud til senere indkomstår.

Skattemæssige underskud kan som udgangspunkt fremføres uden tidsbegrænsning. Der gælder dog en række regler, som kan medføre, at skattemæssige underskud eller udnyttelsen af underskuddene begrænses eller helt bortfalder. I de efterfølgende afsnit vil reglerne om underskudsbegrænsning og handel med underskudsselskaber blive behandlet.

10.2 Underskudsbegrænsning

Af ovenstående afsnit fremgår det, hvordan underskud fordeles og fremføres i en sambeskatning. Udnyttelsen af fremførselsberettigede underskud begrænses dog af underskudsbegrænsningsreglen:

SEL § 12, stk. 2-3: "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. Underskud kan kun fremføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke efter reglerne i stk. 2 kan rummes i tidligere års indkomst".

Underskudsbegrænsningen er indført fra og med indkomståret 2013 og med det formål, at sikre en vis skattebetaling uden at fratage selskaberne fradrag for udgifter, som de reelt har afholdt. Det skal i denne sammenhæng fremhæves, at reglen er gældende på sambeskatningsniveau. Der sker kun underskudsbegrænsning, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst før fremførsel af underskud overstiger grundbeløbet, jf. SEL § 31, stk. 3. Såfremt summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ, sker der således ikke underskudsbegrænsning. I 2018 udgør grundbeløbet 8.205.000 kr. som følge af reguleringen efter PSL § 20. De selskaber som indgår i en sambeskatning, har dermed én fælles bundgrænse. Årsagen til dette er, at det ikke skal være muligt at strukturere en koncern med mange selskaber for at opnå flere bundgrænser⁴¹. Underskudsbegrænsningen medfører, at selskaber først på et senere tidspunkt kan udnytte en del af underskuddene, hvilket hidfører en rentefordel for det offentlige. Underskud vil fortsat kunne fremføres i ubegrænset tid, og selskaberne risikerer derfor ikke at miste underskud.

Helt overordnet gælder det, at hvis sambeskatningsindkomsten overstiger 8.205.000 kr. i 2018, skal tidligere års underskud fradrages med 60 % af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet.

I SEL § 31, stk. 3, fremgår det, at den samlede begrænsning skal fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførselsberettigede underskud. Formålet hermed er, at der kun kan ske modregning af hvert underskud med den forholdsmæssige andel af det samlede underskud der kan fradrages i indkomståret og det samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis underskudsbegrænsningsreglen ikke fandt anvendelse⁴².

Anvendelse af underskudsbegrænsningsreglen er illustreret i det efterfølgende eksempel.

10.2.1 Eksempel på underskudsbegrænsning i en sambeskatning

Selskab A, B og C er alle danske selskaber og udgør en sambeskatning. Sambeskatningsindkomsten for 2018 skal beregnes og til brug herfor, er følgende oplyst:

- Selskab A har en skattepligtig indkomst på 7 mio. kr. og et underskud fra tidligere år i sambeskatningen på 8 mio. kr.
- Selskab B har en skattepligtig indkomst på – 3 mio. kr. og et underskud fra tidligere år i sambeskatningen på 7 mio. kr.
- Selskab C har en skattepligtig indkomst på 24 mio. kr. og et særunderskud fra før sambeskatningen på 9 mio. kr.

⁴¹ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.3 General begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2

⁴² Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.3 General begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2

Til brug for beregning af den forholdsmæssige andel af fremførselsberettiget underskud, udarbejdes en oversigt over sambeskatningsindkomsten henholdsvis før- og efter underskudsbegrænsning.

Tabel 6: Underskudsbegrænsning på koncernniveau

Før underskudsbegrænsning	t.kr.
Sambeskatningsindkomst før modregning af underskud fra tidl. år	28.000
Modregnet underskud for tidligere år	-24.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	4.000
Efter underskudsbegrænsning	t.kr.
Sambeskatningsindkomst før modregning af underskud fra tidl. år	28.000
Fradrag for grudbeløb på 8.205 t.kr.	-8.205
Sambeskatningsindkomst efter fradrag	19.795
Rest overskud nedbringes med 60 % (19.795 * 60%)	-11.877
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	7.918
Underskud der kan modregnes: (8.205 + 11.877)	20.082
Underskud fra tidl. år i alt	24.000
Forholdsmæssig andel af fremførselsberettiget underskud, jf. SEL § 12, stk. 2 (20.082/24.000)	0,8368 *

**Beregning af den forholdsmæssige andel af fremførselsberettiget underskud, er foretaget ved at dividere den del af underskuddet der i år kan modregnes ifølge underskudsbegrænsningsreglen med det samlede underskud fra tidligere år, som ville være modregnet, hvis underskudsbegrænsningsreglen ikke var aktuel.*

Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.3 General begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2.

Af tabel 6 fremgår det, at før underskudsbegrænsningsreglen blev indført, kunne koncernen nedbringe årets positive sambeskatningsindkomst til 4.000 t.kr. Eftersom underskudsbegrænsningsreglen er indført, er det ikke muligt at anvende hele underskuddet fra tidligere år, hvorved den skattepligtige indkomst bliver højere. Ifølge ovenstående beregninger opgøres sambeskatningsindkomsten til 7.918 t.kr., dvs. 3.918 t.kr. højere end hvis underskudsbegrænsningsreglen ikke fandt anvendelse. Forskellen på de 3.918 t.kr., fremføres som uudnyttet underskud til brug i senere indkomstår.

Den forholdsmæssige andel af det fremførselsberettiget underskud anvendes til at fordele den del af underskuddet, som kan modregnes i årets skattepligtige indkomst. Der skal foretages beregning for hvert enkelt modregnet underskud på selskabsniveau⁴³.

Nedenfor illustreres, hvordan underskudsbegrænsningen forholdsmæssigt påvirker de enkelte selskaber i sambeskatningen.

⁴³ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.3 General begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2

Tabel 7: Underskudsbegrænsning på selskabsniveau

Selskab	Før underskudsbegrænsning			Efter underskudsbegrænsning	
	A	B	C	Modregningsberettiget underskud efter begrænsning	Begrænset underskud
Indkomst til sambeskatning	7.000	-3.000	24.000		
Særunderskud modregnes	-	-	-9.000	-7.531	-1.469
Indkomst herefter	7.000	-3.000	15.000		
Egne underskud modregnes	-7.000	-	-	-5.857	-1.143
Indkomst herefter	-	-3.000	15.000		
Årets underskud fordeles	-	3.000	-3.000		
Indkomst herefter	-	-	12.000		
Underskud fra tidl. indkomstår modregnes	1.000	7.000	-8.000	-6.694	-1.306
Indkomst herefter	1.000	7.000	4.000	-20.082	-3.918
Underskud til fremførsel ultimo 2018 (efter begrænsning)	-1.306	-1.143	-1.469	-20.082	-3.918
	*1	*2	*3		

Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.3 General begrænsning af selskabers underskud SEL § 12. stk. 2

Af tabel 7 fremgår det, at selskabernes skattepligtige indkomst for 2018 først er opgjort efter prioritetsreglen om underskudsrækkefølge. Det underskud fra tidligere år, som selskaberne anvender, ganges med den forholdsmæssige andel på 0,8368, hvorefter det modregningsberettigede underskud efter begrænsning fremkommer. Se kolonne to fra højre. Summen heraf udgør 20.082 t.kr., hvilket er lig beregningen i tabel 6. Koncernens begrænsede underskud på 3.918 t.kr. fremføres som uudnyttet underskud ultimo 2018 til brug i senere indkomstår. Med henvisning til angivet * i tabel 7, specificeres fordelingen af dette beløb nedenfor:

- *1 Selskab A: Fremførselsberettiget underskud på 1.306 t.kr., udgør dels 1.143 t.kr. svarende til andel af eget underskud der tilbageføres til A, og dels 163 t.kr. svarende til A's forholdsmæssige andel af det begrænsede underskud fra tidl. år.
- *2 Selskab B: Fremførselsberettiget underskud på 1.143 t.kr. udgør B's forholdsmæssige andel af det begrænsede underskud fra tidl. år.
- *3 Selskab C: Fremførselsberettiget underskud udgør det begrænsede særunderskud, der tilbageføres til C, i alt 1.469 t.kr.

Efter underskudsfordeling og -begrænsning kan selskabernes skattepligtige indkomst opgøres:

Tabel 8: Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling og –begrænsning

Selskab	Årets indkomst før underskudsfordeling og -begrænsning kr.	Anvendelse af egne selskabers underskud fra tidl. år		Årets fordeling kr.	Anvendelse af andre selskabers samskatningsunderskud fra tidl. år		Indkomst til samskatning efter underskudsfordeling og -begrænsning kr.
		skud fra tidl. år kr.	egne samskatningsunderskud fra tidl. år kr.		underskud fra tidl. år kr.		
A	7.000		-5.857				1.143
B	-3.000			3.000			-
C	24.000	-7.531		-3.000	-6.694		6.775
I alt	28.000	-7.531	-5.857	-	-6.694		7.918

Kilde: Egen tilvirkning, med inspiration fra Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.3 General begrænsning af selskabers underskud SEL § 12. stk. 2

Det ses af ovenstående eksempel, at indførelsen af underskudsbegrænsningsreglen har medført mere komplicerede regler for samskatningskredse med store underskud. For dem, er opgørelsen af samskatningsindkomsten blevet mere omstændig. Selskaberne tvinges til at udskyde fradrag i form af fremført uudnyttet underskud til senere indkomstår, mens de nu og her skal betale mere i indkomstskat. Indførelsen af underskudsbegrænsningen er således til det offentliges fordel, da den merindkomstskat som selskaberne skal betale, er medvirkende til forbedret likviditet hos skattevæsnet.

10.3 Handel med underskudsselskaber

Af tidligere afsnit kan det udledes, at fremført skattemæssigt underskud er attraktivt at besidde, såfremt der genereres positiv skattepligtig indkomst. Anvendelse heraf vil nemlig nedsætte eller helt undlade en skattebetaling for indkomståret, da selskaber over tid alene beskattes af de samlede nettoindtægter. Af selv samme årsag, kan det forudsat en rimelig pris være attraktivt at købe sig ind i selskaber med fremført underskud, hvorfor der er særlige regler herom.

Salg af aktive selskaber

Af SEL § 12 D, stk. 1, fremgår det, at såfremt der er sket væsentlig ændring i aktionærkredsens sammensætning, kan et underskud fra tidligere indkomstår ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb, der er mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter. Underskud fra tidligere år kan dermed ikke bruges til modregning i "passive" indtægter som eksempel renteindtægter, udbytter og fortjeneste på værdipapirer. Selskabets skattemæssige underskud kan dog bruges til modregning i indtægter fra aktiv erhvervsvirksomhed i form af udlejning af driftsmidler og skibe. Disse aktiver skal være afskrivningsberettigede og erhvervet den 19. maj 1993 eller senere⁴⁴.

⁴⁴ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.2.2 Underskudsbegrænsning ved væsentlig skift i selskabets ejerkreds – SEL § 12 D

Ved væsentlig ændring i aktionærkredsen forstås:

- hvis mere end 50 % af aktiekapitalen i et selskab har skiftet ejere, eller
- hvis andre aktionærer råder over 50 % af den samlede stemmевærdi

Ændringen i ejerkredsen vurderes ved at sammenligne aktionærkredsen ved begyndelsen af det indkomstår, som udviser underskud, med aktionærkredsen ved udløbet af det indkomstår hvori underskuddet ønskes fradraget. Bedømmelsen skal foretages særskilt for hvert enkelt indkomstår⁴⁵. Moderselskaber med ejerandele på 25 % eller derover af aktiekapitalen i et andet selskab, anses ifølge SEL § 12 D, stk. 5, som transparente i denne vurdering. Det vil sige, at når et datterselskabs aktionærkreds skal opgøres, skydes moderselskabet ud som aktionær og i stedet anses aktionærerne i moderselskabet som aktionærer, hvilke også kan benævnes "reelle ejere".

Bestemmelsen regulerer kun adgangen til at fremføre underskud fra tidligere år. Der er således ingen begrænsninger ved modregning af indtægter og udgifter, der vedrører samme indkomstår.

Salg af tomme selskaber

Sker der et væsentlig ejerskifte i et "tomt" selskab, vil der indtræde fuld underskudsbegrænsning, og tidligere års underskud vil ikke kunne modregnes i den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 12 D, stk. 2.

Der er to betingelser som skal være opfyldt for, at der ikke indtræder fuld underskudsbegrænsning⁴⁶:

- 1) virksomheden skal have erhvervsmæssig aktivitet, og
- 2) omfanget af virksomheden skal ikke være af underordnet betydning

Reglen om tomme underskudsselskaber er behandlet i bindende svar SKM2015.289.SR fra Skatterådet. Det bindende svar vedrørte et selskab, som tidligere havde drevet virksomhed med produktion og salg. Virksomheden var imidlertid blevet solgt, og selskabets aktivitet bestod nu kun i udlejning af en erhvervsejendom og investering i værdipapirer. Ejendommen havde stået tom i en periode efter lejerens konkurs, men ville blive udlejet til en ny lejer. Skatterådet mente begge betingelser var opfyldt, hvorved de bekræftede, at der ikke ville indtræde underskudsbegrænsning. Argumenterne herfor var, at udlejningsaktiviteten havde givet overskud og ville også gøre det i fremtiden. Derudover lagde Skatterådet

⁴⁵ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.2.2 Underskudsbegrænsning ved væsentlig skift i selskabets ejerkreds – SEL § 12 D

⁴⁶ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.2.4.5.2.2 Underskudsbegrænsning ved væsentlig skift i selskabets ejerkreds – SEL § 12 D

vægt på, at selskabets aktiver ikke hovedsageligt bestod af likvider og værdipapirer, og selskabets passiver ikke hovedsageligt bestod af skyldig eller latent selskabsskat eller andre skyldige skatter.

Det er således afgørende, om selskabet er "tomt" på det tidspunkt, hvor der indgås aftale om overdragelse af kapitalandele eller stemmerettigheder. Bestemmelsen anvendes også, hvis der indgås to eller flere aftaler om overdragelse af kapitalandele i et tomt selskab, selvom den enkelte aftale vedrører mindre end 50 % af kapitalandelene, men aftalerne sammenlagt vedrører mere end 50 % af kapitalandelene i perioden.

Reglerne omkring salg af tomme underskudsselskaber anvendes ikke, såfremt der på et tidspunkt, hvor selskabet ikke er tomt, indgås aftale om overdragelse af kapitalandele eller stemmerettigheder for mere end 50 %, og selskabet efterfølgende bliver tomt af en given årsag. Tilsvarende, hvis der i perioden, hvor selskabet er tomt, indgås aftale om overdragelse af kapitalandele eller stemmerettigheder for mindre end 50 %, anvendes reglerne heller ikke.

10.4 Sambeskatningsbidrag

Efter sambeskatningsindkomsten er opgjort og fordelt mellem de involverede selskaber, skal indkomstkatten afregnes. Som tidligere nævnt, er det administrationsselskabets ansvar at betale hele indkomstkatten for sambeskatningen til SKAT. Indgår et selskab ikke i sambeskatningen hele indkomståret, skal administrationsselskabet kun betale indkomstkatten for den del af indkomståret, hvor selskabet har været en del af sambeskatningskredsen.

For indkomståret 2018 er selskabsskatteprocenten 22 %⁴⁷. Den samlede indkomstskat for sambeskatningskredsen beregnes som 22 % af sambeskatningsindkomsten. Da der i sambeskatningssammenhæng er fuld fordeling af over- og underskud, skal indkomstkatten efterfølgende fordeles og betales selskaberne imellem.

Fordeling og betaling af indkomstskat

Alle selskaber i en sambeskatning er forpligtet til at betale et beløb svarende til indkomstkatten af deres skattepligtige indkomst for året. Det betyder, at anvender overskudsgivende selskaber andre selskabers underskud, skal der afregnes en kompensation svarende til 22 % af det anvendte underskud. Årsagen til, at der skal afregnes kompensation for udnyttelse af underskud i sambeskattede selskaber, er af hensyn til minoritetsaktionærer og kreditorer⁴⁸. De skal ikke stilles dårligere, end hvis selskabet var enkeltstående og særbeskattes. Derudover giver selskabet afkald på et skatteaktiv, som det ville have kunnet udnytte, hvis

⁴⁷ <http://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivningen-2010-2018>

⁴⁸ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.3.1.5.4 Godtgørelse for underskud

selskabet fik positiv skattepligtig indkomst kommende år. Betalingen har ingen skattemæssige konsekvenser for hverken det betalende selskab eller det modtagende selskab⁴⁹.

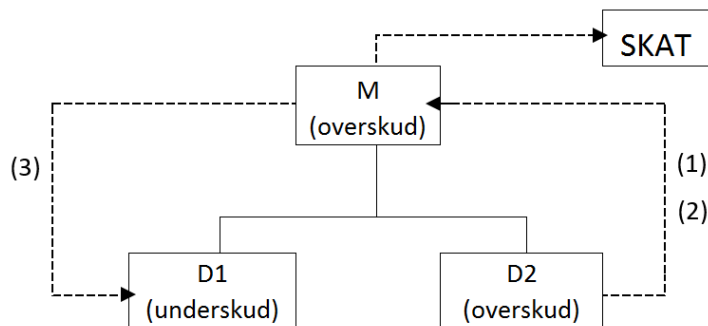
Fordelingen af den samlede skat mellem de af sambeskatningen omfattende selskaber foregår normalt efter den fulde fordelingsmetode. Den fulde fordelingsmetode anvender følgende retningslinjer⁵⁰:

1. Selskaber med positiv indkomst betaler deres andel af den samlede indkomstskat til administrationsselskabet.
2. Selskaber med positiv indkomst betaler desuden skatteværdien af deres andel af anvendt underskud fra andre selskaber til administrationsselskabet.
3. Selskaber med negativ indkomst modtager skatteværdien af det underskud, som de øvrige selskaber har anvendt, fra administrationsselskabet.

Forpligtelsen til at foretage ovenfor nævnte betalinger skal være påtaget senest på dagen for rettidig skattebetaling, dvs. senest den 20. november i året efter indkomståret, såfremt indkomståret følger kalenderåret.

De relevante betalinger kan illustreres ved det i figur 28 illustrerede betalingsflow:

Figur 28: Betalingsflow af skat i en sambeskatning



M er administrationsselskab. Tallene refererer til retningslinjerne i den fulde fordelingsmetode.

Kilde: Egen tilvirkning

Betalingsflowet kommenteres:

- M betaler den samlede indkomstskat for sambeskatningen til SKAT.
- D2 betaler selskabets andel af indkomstskatten til administrationsselskabet.
- D2 betaler tilmed for selskabets brug af D1's underskud til administrationsselskabet.
- M betaler selskabets og D2's brug af D1's underskud til D1.

⁴⁹ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.3.1.5.3 Fordeling og betaling af indkomstskat og acontoskat

⁵⁰ Styresignal fra SKAT: Sambeskatning – selskabsskatter – betaling, hæftelse og inddrivelse. SKM2009.759.SKAT

Det kan anses som en fordel for underskudsgivende selskaber, at deres underskud udnyttes i sambeskatningen, da skatteværdien af underskuddet i hurtigere grad veksles til likvider. Alternativt kan selskabet først modregne underskuddet i kommende indkomstår, såfremt der genereres positiv skattepligtig indkomst. For overskudsgivende selskaber er det lige vidt, om de forpligter sig til at betale skatteværdien af det anvendte underskud til sambeskattede selskaber, eller afregningen sker direkte til SKAT.

Nedenfor illustreres fordeling og betaling af indkomstskatter i en sambeskatning med både overskuds- og underskudsgivende selskaber. Der tages udgangspunkt i koncernstruktur og tallene fra afsnit "10.1.1 Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomst med fremførte underskud fra tidligere år", side 54-55.

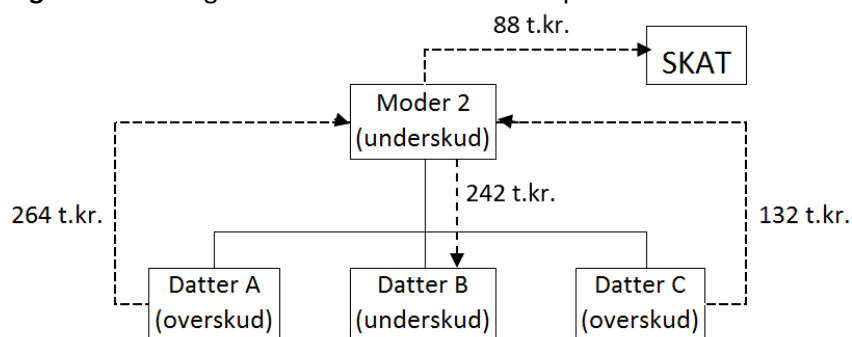
Tabel 9: Fordeling af skatter i en sambeskatning

Opgørelse af sambeskatningsindkomst - udklip fra tabel 4, s. 55					Beregning af skat 22%		
Selskab	Skattepligtig	Årets	Anvendelse af		Årets	Skatteværdien af	Samlet
	indkomst efter		sambeskatnings-	Indkomst til			
	særunderskud	fordeling	underskud	tidl. år	(22%)	og anvendelse	skat
Moder 2	-300.000	300.000		-	-	66.000	66.000
Datter A	1.200.000	-466.667	-700.000	33.333	-7.333	-256.667	-264.000
Datter B	-400.000	400.000	700.000	-	-	242.000	242.000
Datter C	600.000	-233.333		366.667	-80.667	-51.333	-132.000
I alt	1.100.000	-	-	400.000	-88.000	-	-88.000

Kilde: Egen tilvirkning

Årets indkomstskat beregnes som 22 % af sambeskatningsindkomsten på 400 t.kr. svarende til 88 t.kr. Skatteværdien af intern fordeling og anvendelse beregnes som 22 % af årets fordeling og årets anvendelse af andre selskabers sambeskatningsunderskud tidl. år. Moder 2 og Datter B skal have kompensation på hhv. 66 t.kr. og 242 t.kr., mens Datter A og Datter C skal betale hhv. 264 t.kr. og 51 t.kr. Betalingsflowet for årets skattransaktioner i sambeskatningen illustreres i figur 29:

Figur 29: Betalingsflow af skat i konkret eksempel



Kilde: Egen tilvirkning

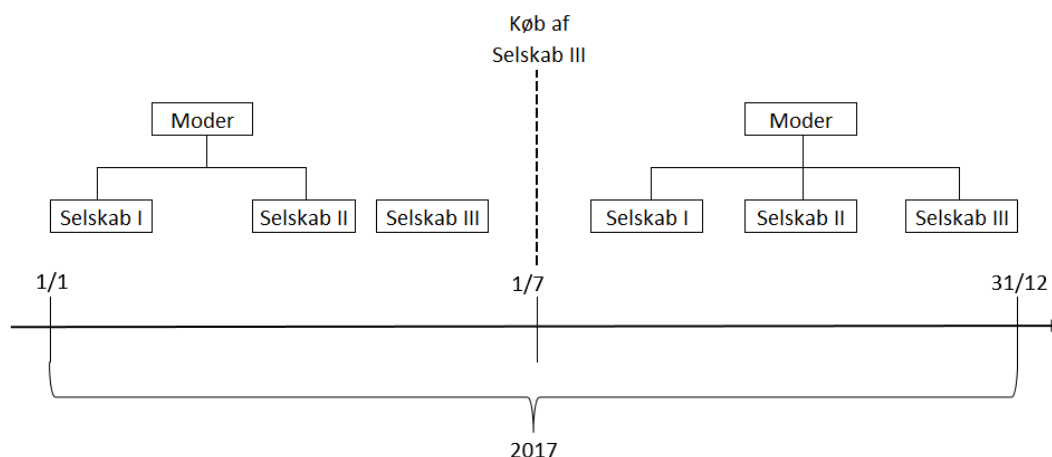
Acontoskat, tillæg og godtgørelser

Administrationsselskabet skal i løbet af indkomståret indbetale acontoskat svarende til sambeskatningskredsens forventede indkomstskat for året, jf. SEL § 29 A, stk. 1. Beregningen af acontoskatten foretages af SKAT, som halvdelen af gennemsnittet af de tre foregående års indkomstskat for hele sambeskatningen. Betalingen heraf skal forefinde i to lige store rater, henholdsvis den 1. marts og den 1. november, i indkomståret, jf. SEL § 29 A, stk. 2, med en betalingsfrist på 20 dage. Forventes sambeskatningskredsens indkomstforhold at blive højere end beregningsgrundlaget, er der mulighed for at indbetale en frivillig acontoskat den 20. marts og den 20. november i indkomståret samt den 1. februar året efter indkomståret, jf. SEL § 29 A, stk. 6. Inden acontoskatteerne forfalder til betaling kan de også nedsættes, hvis sambeskatningskredsens indkomstforhold forventes at afvige væsentligt fra beregningsgrundlaget.

Spørgsmålet, om hvorvidt det kan betale sig at foretage frivillige indbetalinger, beror i første omgang på forholdet mellem selskabets lånerente/indlånsrente og den rente, der skal betales til SKAT i form af restskattetillæg alternativt rentegodtgørelse i tilfælde af overskydende skat, jf. SEL § 29 B, stk. 4 og stk. 5. En eventuel restskat skal nemlig betales sammen med et restskattetillæg, som for 2017 udgjorde 3,1 %. Tilsvarende skal en eventuel overskydende skat udbetales sammen med en skattefri rentegodtgørelse, som for 2017 udgjorde 0,1 %. I en sambeskatningsindkomst indgår der som oftest både selskaber med negativ- og positiv skattepligtig indkomst, hvorfor restskattetillæg og rentegodtgørelse opgøres på selskabsniveau, og betales alternativt modtages sammen med fordelingen af indkomstskatten ifølge sidste afsnit.

Ved ændringer i en sambeskatning foreligger der specifikke regler om fordeling af indbetalte acontoskatte. Af SEL § 29 B, stk. 2, fremgår det at indbetalt acontoskat for selskaber, der ved indkomstårets udløb indgår i en sambeskatning, indgår fuldt ud i sambeskatningen. Dette uagtet, acontoskatten eksempelvis er indbetalt den 20. marts og der først etableres koncernforbindelse senere på året. Reglen er både gældende for enkeltstående selskaber og for selskaber i en sambeskatning som i løbet af et indkomstår etablerer ny koncernforbindelse. I sådanne situationer skal der, som tidligere omtalt, opgøres delårsindkomst for hhv. perioden før og efter etablering af koncernforbindelse. Det er muligt at henføre angivet og betalt acontoskat til perioden før koncernetableringen, såfremt der sker anmodning herom senest den 1. februar i året efter indkomståret eller senest 3 måneder efter etableringen af koncernforbindelsen. Selskabet, der har betalt acontoskatten, kan beslutte om det fulde beløb skal henføres eller blot en del af det. Betydningen af manglende stillingtagen til dette forhold, kan for de respektive selskaber være mærkbart på den endelige årsopgørelse. Det vil nemlig udtrykke sig i form af den forholdsmæssige fordeling af hhv. restskattetillæg og rentegodtgørelse. Hvor stor konsekvensen er, afhænger af om den skattepligtige indkomst medfører en restskat eller en overskydende skat. Forskellen illustreres ved brug af koncernstruktur i figur 30 nedenfor.

Figur 30: Koncernstruktur før og efter køb af Selskab III



Alle selskaber har kalenderår, som indkomstår. Ingen selskaber har uudnyttet underskud fra tidligere år.

Kilde: Egen tilvirkning

En eksisterende sambeskatning bestående af tre selskaber køber den 1/7 i indkomståret et datterselskab, hvor der samtidig sker koncernetablering. Det tilkøbte datterselskab skal opgøre delårsindkomst for hhv. perioden før og efter koncernetablering og derved indtræden i sambeskatningen.

Eksempel ved samlet restskat:

Selskab III har den 20. marts 2017 angivet og betalt 100 t.kr. i acontoskat. Sambeskatningskredsen har ikke indbetalt acontoskat for indkomståret 2017. Af tabel 10, jf. bilag 1, beregnes sambeskatningsindkomsten hvor SEL § 29 B, stk. 2, hhv. anvendes og ikke anvendes. Beregningerne kommenteres i det følgende:

Ved anvendelse af SEL § 29 B, stk. 2, har Selskab III senest den 1. februar 2018 anmodet SKAT om at henføre 44 t.kr. af den betalte acontoskat til delårsindkomstperioden. Da den overførte acontoskat arkurat svarer til periodens beregnede indkomstskat, har Selskab III derved hverken overskydende- eller restskat for perioden 1/1 – 30/6 2017, i hvilken selskabet særbeskattes. Sambeskatningskredsen har en restskat på 55.674 kr., hvoraf 1.674 kr. udgør restskattetillæg.

Hvis Selskab III ikke havde nået at anmode SKAT om fordeling af acontoskatten, ville hele acontoskatten fuldt ud indgå i sambeskatningen. I denne situation, vil Selskab III få en restskat for perioden 1/1 – 30/6 2017 på 45.364 kr. inkl. restskattetillæg på 1.364 kr., mens sambeskatningskredsen derimod kun vil få en restskat på 10.310 kr. inkl. restskattetillæg på 310 kr.

Når årets beregnede skat er højere end de indbetalte acontoskatte, vil der forekomme en restskat. Af denne restskat beregnes et restskattetillæg, hvilket vil udgøre det samme uagtet som bestemmelsen i SEL § 29 B, stk. 2, anvendes eller ej. I dette eksempel 1.674 kr. Selve fordelingen af restskattetillægget mellem selskaberne er dér hvor bestemmelsen i SEL § 29 B, stk. 2, har stor betydning. Såfremt Selskab III rettidig

anmoder SKAT om henføring af acontoskat til perioden før koncernetableringen, vil selskabet isoleret set spare 1.320 kr. i restskattetillæg, som de øvrige selskaber i sambeskatningen i stedet skal betale.

Eksempel ved samlet overskydende skat:

Selskab III har den 20. marts 2017 angivet og betalt 300 t.kr. i acontoskat. Sambeskatningskredsen har ikke indbetalt acontoskat for indkomståret 2017. Af tabel 11, jf. bilag 2, beregnes sambeskatningsindkomsten hvor SEL § 29 B, stk. 2, hhv. anvendes og ikke anvendes. Beregningerne kommenteres i det følgende:

Ved anvendelse af SEL § 29 B, stk. 2, er forholdene for Selskab III det samme som i eksemplet ved samlet restskat jf. ovenfor. Selskab III har hverken overskydende- eller restskat for perioden 1/1 – 30/6 2017. Sambeskatningskredsen har en overskydende skat på 146.146 kr., hvoraf 146 kr. udgør rentegodtgørelse.

Hvis Selskab III ikke havde nået at anmode SKAT om fordeling af acontoskatten, ville hele acontoskatten fuldt ud indgå i sambeskatningen. I denne situation vil Selskab III få en restskat for perioden 1/1 – 30/6 2017 på 45.364 kr. inkl. restskattetillæg på 1.364 kr., mens sambeskatningskredsen derimod vil få en overskydende skat på hele 190.190 kr. inkl. rentegodtgørelse på 190 kr.

Når årets beregnede skat er lavere end de indbetalte acontoskatter, vil der forekomme en overskydende skat, hvoraf der beregnes en rentegodtgørelse. Da procentsatsen for rentegodtgørelse ikke tilnærmelsesvis er på niveau med procentsatsen for restskattetillæg, kan konsekvensen ved at glemme at anmode SKAT om henføring af acontoskat i sådanne situationer være betydelige. Såfremt der ikke sker omfordeling af acontoskatten, skal Selskab III betale 1.364 kr. i restskattetillæg. Dette er til trods for at det selv samme selskab har indbetalt 300 t.kr. i acontoskat og isoleret set alene skal betale 88.000 kr. i beregnet skat for hele indkomståret 2017.

Af ovenstående eksempler kan det udledes, at såfremt selskabet, der skal opgøre delårsindkomst, har positiv skattepligtig indkomst i første delperiode, vil det være mest hensigtsmæssigt at henføre acontoskat nøjagtig svarende til restskatten for perioden. Årsagen til dette er, at restskattetillægget er højere end rentegodtgørelsen. Konsekvensen ved manglende anmodning om henføring af acontoskat vil selvsagt være større, såfremt den skattepligtige indkomst i første delperiode udgør et stort overskud, mens sambeskatningen udviser en negativ skattepligtig indkomst. Med henblik på at simplificere ovenstående eksempler, er der taget udgangspunkt i ét selskab som i indkomståret etablerer koncernforbindelse med en eksisterende sambeskatning. Det skal i forlængelse heraf fremhæves, at reglerne tilsvarende er gældende hvis flere selskaber fra en sambeskatning eller en hel sambeskatning etablerer ny koncernforbindelse i et indkomstår, og forinden har indbetalt acontoskat.

10.5 Delkonklusion

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten er der en række grundlæggende regler og principper for fordeling af over- og underskud mellem selskaberne. En bestemt prioritetsregel skal i den forbindelse følges, hvoraf underskuds rækkefølgen definerer, at de ældste underskud fra tidligere år skal anvendes først. Derudover kan selskaber kun anvende andre selskabers underskud, såfremt underskuddene er opstået i en periode, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet. Skattemæssige underskud kan som udgangspunkt fremføres uden tidsbegrænsning. Der gælder dog regler om underskudsbegrænsning og handel med underskudsselskaber, som kan medføre, at skattemæssige underskud eller udnyttelsen af underskud begrænses eller helt bortfalder.

Efter sambeskatningsindkomsten er opgjort, beregnes den samlede indkomstskat for sambeskatningskredsen som 22 % af sambeskatningsindkomsten. Indkomstskatten skal efterfølgende fordeles og betales selskaberne imellem. Når selskaber anvender øvrige sambeskatningsselskabers underskud, skal de afregne et sambeskatningsbidrag, der svarer til skatteværdien af underskudsanvendelsen. Dette er en kompensation for det anvendte underskud, da underskuddet ikke fremover kan anvendes af selskabet selv. Der skal afregnes sambeskatningsbidrag internt i sambeskatningen, således selskaberne individuelt ikke stilles dårligere, end hvis de var enkeltstående og af hensyn til minoritetsaktionærer. Normalvis sker fordelingen af sambeskatningsbidragene via administrationsselskabet.

Administrationsselskabet skal i løbet af indkomståret indbetale acontoskat og eventuel frivillige acontoindbetalinger svarende til sambeskatningskredsens forventede indkomstskat for året. En eventuel restskat skal betales sammen med et restskattetillæg, mens en overskydende skat udbetales sammen med en skattefri rentegodtgørelse. Ved ændringer i en sambeskatning, herunder ind- og udtræden, foreligger der specifikke regler og tidsfrister for anmodning om fordeling af indbetalte acontoskatter. Det kan have økonomisk betydning for selskaberne, hvis kendskabet til disse regler og frister ikke er tilstede. Årsagen til dette er, at restskattetillægget er højere end rentegodtgørelsen.

11. Hvordan opgøres delårsindkomst?

Dette afsnit vil behandle, hvorledes en delårsindkomstopgørelse foretages, herunder hvordan skattemæssige afskrivninger opgøres.

Af opgavens afsnit ”8. Hvilken betydning har indkomståret i en sambeskatning?” fremgår det, at hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten af den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. På det tidspunkt hvor koncernforbindelsen etableres eller ophører, skal indkomsten opdeles og opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Der skal ske opgørelse for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår. Opdelingen kan ikke føre til, at samme udgift eller indtægt fradrages eller indtægtsføres to gange⁵¹.

Reglerne omkring delårsopgørelse er tilsvarende gældende i de situationer hvor et selskab ikke overdrages mellem to koncerner, men hvor selskabet har været eller vil blive et enkeltstående selskab. Det vil eksempelvis være tilfældet, når et uafhængigt selskab, der er ejet af en person, overdrages til et andet selskab, hvorved der etableres koncernforbindelse. I disse situationer vil perioden før koncernforbindelsen etableres udgøre en særindkomst for selskabet, og skal ikke indgå i nogen sambeskatningsindkomst. Denne særindkomst skal selskabet selv selvangive. Såfremt særindkomsten er positiv, skal selskabet selv afregne indkomstskatten til SKAT. Såfremt særindkomsten er negativ, vil selskabet have et fremført særunderskud, som kun kan modregnes i senere positiv skattepligtig indkomst hos det selvsamme selskab.

Ved udarbejdelse af delårsindkomst skal også de skattemæssige værdier opgøres. I det efterfølgende gennemgås og eksemplificeres beregninger af skattemæssige afskrivninger.

11.1 Skattemæssige afskrivninger

De skattemæssige værdier i indkomstopgørelsen der er anvendt for den første delperiode, skal også anvendes for den resterende del af indkomståret, jf. SEL § 31, stk. 5, 4. pkt.

Der kan maksimalt foretages skattemæssige afskrivninger, herunder straksafskrivning efter AL § 18, i forhold til, hvor stor en del af indkomstperioden udgør af et kalenderår, jf. SEL § 31, stk. 5, 2. pkt. Afskrivningerne skal således opgøres forholdsmæssigt mellem de to indkomstperioder. Dette gælder uagtet om indkomstperioden udgør mere eller mindre end 12 måneder⁵².

⁵¹ Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.3.1.4.2.1 Opgørelse af delårsindkomst

⁵² Den juridiske vejledning 2018-1 C.D.3.1.4.2.1 Opgørelse af delårsindkomst

I tilfælde hvor et selskab sælges fra en koncern til en anden koncern, og de to koncerner på overdragelsestidspunktet befinder sig i samme indkomstår, kan der ikke foretages et helt års skattemæssige afskrivninger hos både den sælgende og købende koncern. Årets skattemæssige afskrivninger skal fordeles forholdsmæssigt mellem de to koncerner i henhold til tidspunktet for selskabets overdragelse.

Såfremt et selskabs indkomstår skal afsluttes i forbindelse med overdragelse til en anden koncern, kan der foretages skattemæssige afskrivninger efter de almindelige regler. Årsagen til dette er, at den indkomstperiode, der skal medregnes hos den sælgende koncern, udgør hele det solgte indkomstår. Dette vil være tilfældet, hvis den sælgende koncerns indkomstår følger kalenderåret, og et selskab den 1. september i indkomståret overdrages til en koncern med bagudforskudt indkomstår. I andre tilfælde hvor omlægning af indkomstår omvendt medfører, at det overtagne selskabs indkomstår forlænges, således indkomstperioden bliver længere end 12 måneder, skal der beregnes forholdsmæssige afskrivninger på baggrund af denne længere periode.

11.1.1 Eksempel på forholdsmæssige afskrivninger

Dette eksempel er udarbejdet for at illustrere beregningen af forholdsmæssige afskrivninger, når et selskab sælges i løbet af indkomståret.

Koncern A køber den 1. juli et selskab fra koncern B. Begge koncerner har indkomstår som følger kalenderåret. Selskabets første delårsperiode løber fra 1. januar til 30. juni, og skal medregnes i sambeskatningen med koncern B. Selskabets anden delårsperiode løber fra 1. juli til 31. december, og skal medregnes i sambeskatningen med koncern A.

Ved overdragelsestidspunktet (1. juli) oplyses følgende:

- Selskabets driftsmiddelsaldo opgøres til 2 mio. kr.
- Afskrivningsgrundlaget for selskabets produktionsejendom opgøres til 3 mio. kr.
- Skattemæssigt resultat før afskrivninger i perioden 1. januar til 30. juni udgør 400 t.kr.
- Skattemæssigt resultat før afskrivninger i perioden 1. juli til 31. december udgør 600 t.kr.

Følgende forudsætninger er til grund for beregning af de forholdsmæssige afskrivninger:

- Ifølge AL § 5, stk. 3, kan afskrivninger på driftsmidler højest udgøre 25 % af den afskrivningsberettigede saldo værdi ved indkomstårets udgang.
- Ifølge AL § 17, kan afskrivninger på bygninger foretages fra og med anskaffelsesåret med indtil 4 % årligt af anskaffelssummen.

Med ovenstående forudsætninger kan de maksimale skattemæssige afskrivninger for et helt indkomstår opgøres til følgende:

Afskrivninger på driftsmidler: $-2.000.000 * 25 \% = -500.000$ kr.

Afskrivninger på ejendommen: $-3.000.000 * 4 \% = -120.000$ kr.

Herefter opgøres den del af selskabets indkomst, som skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for den sælgende koncern B. Halvdelen af de beregnede maksimale afskrivninger medtages, da koncernforbindelsen mellem koncern B og selskabet afbrydes efter præcis halvdelen af indkomståret. Beregningen sker med 6/12 måneder.

Tabel 12: Opgørelse af delårsindkomst for 1. delårsperiode

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	400.000
Afskrivninger på ejendommen $-120.000 * (6/12)$	-60.000
Afskrivninger på driftsmidler $-500.000 * (6/12)$	-250.000
Skattepligtig indkomst for 1. delårsperiode	90.000

Kilde: Egen tilvirkning

Koncern A skal overtage de skattemæssige værdier mv. efter indkomstopgørelsen af den første delårsperiode. Det betyder, at driftsmiddelsaldoen nedbringes med afskrivningerne for denne periode. Driftsmiddelsaldoen udgør herefter $2.000.000 - 250.000 = 1.750.000$ kr., forudsat der ikke er købt eller solgt driftsmidler i perioden. Værdien af ejendommen nedbringes tilsvarende med periodens afskrivninger på 60 t.kr. Dette ændrer ikke på afskrivningsgrundlaget, da der foretages lineær afskrivninger på ejendommen. Afskrivningerne på ejendommen for anden delårsperiode er således tilsvarende 60 t.kr. jf. tabel 13.

Den del af selskabets indkomst, som skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for den køvende koncern A kan opgøres som følger:

Tabel 13: Opgørelse af delårsindkomst for 2. delårsperiode

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	600.000
Afskrivninger på ejendommen $-120.000 * (6/12)$	-60.000
Afskrivninger på driftsmidler $(-1.750.000 * 25 \%) * (6/12)$	-218.750
Skattepligtig indkomst for 2. delårsperiode	321.250

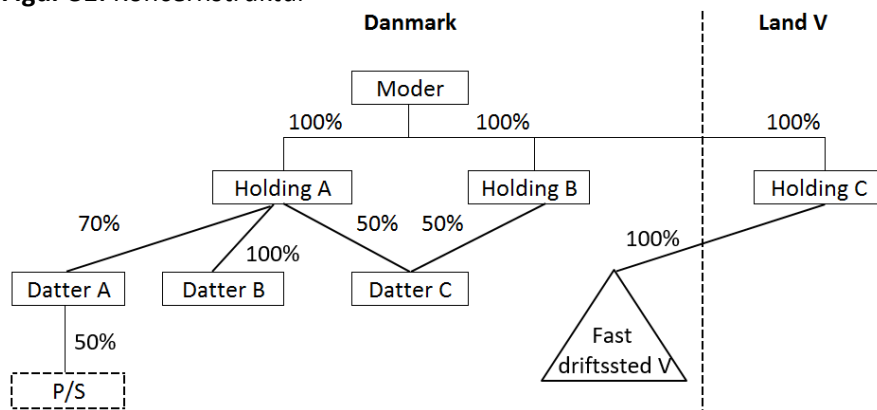
Kilde: Egen tilvirkning

De to delårsindkomster med forholdsmæssige afskrivninger er hermed opgjort. Der skal indgå i 90.000 kr. ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for den sælgende koncern B og 321.250 kr. ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for den køvende koncern A.

11.2 Eksempel på delårsindkomst

I dette eksempel vil det illustreres, hvorledes en sambeskatningskreds skal forholde sig ved ind- og udtræden, herunder opgørelse af delårsindkomst og sambeskatningsindkomst, samt fordeling af over- og underskud.

Figur 31: Koncernstruktur



Kilde: Egen tilvirkning

Angivet eje andele antages at være lig stemmerettigheder. Koncernen har kalenderår som indkomstår. Moder, som er det ultimative moderselskab, udpeges til administrationsselskab.

Partnerselskabet (P/S) er ikke omfattet af de obligatoriske nationale sambeskatningsregler. I dette eksempel ejer Datter A 50 % af partnerselskabet. Halvdelen af det skattemæssige resultat i partnerselskabet skal medregnes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i Datter A, hvorved partnerselskabet indirekte indgår i sambeskatningen.

Som udgangspunkt er Datter C ikke en del af sambeskatningen, da der ikke er nogle selskaber som har bestemmende indflydelse. Eftersom Holding A og Holding B begge ejes 100 % af samme moder, ejes Datter C indirekte også 100 % af Moder. Moder har således via den bestemmende indflydelse i Holding A og Holding B også bestemmende indflydelse i Datter C. Af denne årsag, er Datter C med i sambeskatningen.

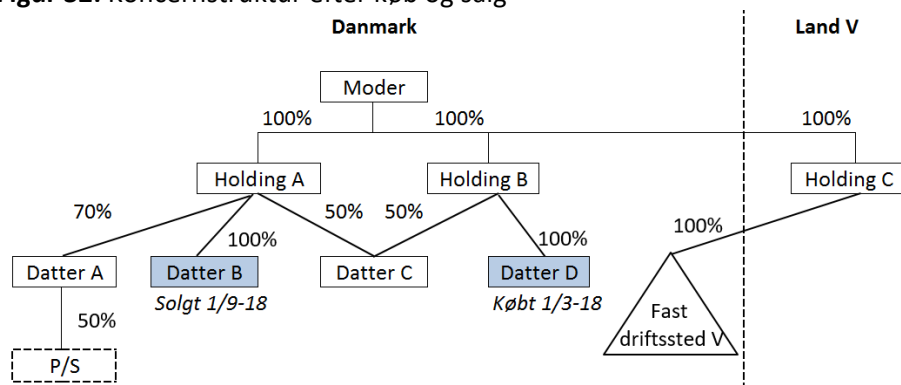
Den skattepligtige indkomst i Holding C skal beskattes i land V ifølge tidligere omtalte territorialprincip, hvorfor Holding C ikke indgår i sambeskatningen.

Alle skattesubjekter beliggende i Danmark jf. koncernstruktur i figur 31, indgår således i en sambeskatning.

Følgende dispositioner foretages i løbet af indkomståret 2018:

- Datter B sælges den 1. september til en anden koncern.
- Datter D købes den 1. marts. Datter D har indkomstår fra 1/7 – 30/6 og har ikke indgået i sambeskatning tidligere.

Figur 32: Koncernstruktur efter køb og salg

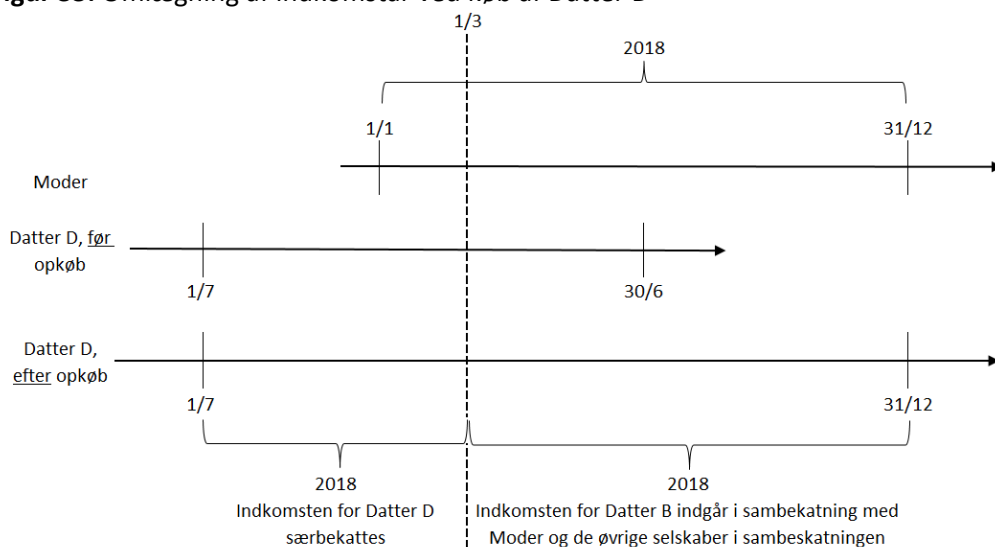


Kilde: Egen tilvirkning

Datter B: Da Datter B sælges den 1. september, er det alene perioden inden salget, 1. januar – 31. august, som skal medtages i sambeskatningsindkomsten for 2018. Perioden efter salget skal medregnes i den nye koncern.

Datter D: Der sker koncernforbindelse den 1. marts, hvor Moder og Datter D befinder sig i samme indkomstår år. Da Datter D endnu ikke har afsluttet indkomståret 2018, forlænges dette indkomstår, således det følger kalenderåret i lighed med de øvrige selskaber i sambeskatningen. Indkomståret 2018 for Datter D løber herefter fra den 1. juli 2017 til 31. december 2018 og vedrører 18 måneder.

Figur 33: Omlægning af indkomstår ved køb af Datter D



Kilde: Egen tilvirkning

Datter D skal efter indkomstomlægningen opgøre delårsindkomst for henholdsvis perioden før og efter indtræden i sambeskatningen. Delårsindkomsten for perioden før indtræden skal selvangives særskilt af datterselskabet og særbeskattes, da Datter D ikke tidligere indgik i en sambeskatning. Delårsindkomsten for perioden efter indtræden medtages i sambeskatningsindkomsten for 2018.

Opgørelse af sambeskatningsindkomsten 2018

Det oplyses, at selskaberne har følgende skattepligtige indkomster for år 2018, herunder fremførte underskud fra tidligere år:

Tabel 14: Skattepligtig indkomst for 2018 og fremførte underskud fra tidligere år

Selskab	Skattepligtig indkomst	Fremførte underskud tidl. år.	Bemærkning til underskud
Moder	-50.000	50.000	Opstået i sambeskatning
Holding A	-200.000	50.000	Opstået i sambeskatning
Holding B	-200.000	100.000	Opstået før sambeskatning
Datter A	400.000	500.000	Opstået i sambeskatning
Datter B, 1/1-31/8	800.000		
Datter B, 1/9-31/12	400.000		
Datter C	500.000	100.000	Opstået før sambeskatning
Datter D, 1/7-28/2	450.000	50.000	Opstået før sambeskatning
Datter D, 1/3-31/12	250.000		
Fast driftssted V	100.000		
I alt	2.450.000	850.000	

Det blå markerer selskaberne med delårsindkomster.

Kilde: Egen tilvirkning

Med de i tabel 14 anførte oplysninger, kan sambeskatningsindkomsten for 2018 opgøres som følgende:

Tabel 15: Opgørelse af sambeskatningsindkomst 2018

Selskab	Årets skattepligtige indkomst kr.	Anvendelse af egne særunderskud fra tidl. år kr.	Anvendelse af egne sambeskatningsunderskud fra tidl. år kr.	Skattepligtig indkomst før årets fordeling kr.	Årets fordeling kr.	Skattepligtig indkomst efter årets fordeling kr.	Anvendelse af andre selskabers sambeskatningsunderskud fra tidl. år kr.	Indkomst til sambeskatning kr.
Moder	-50.000	0	0	-50.000	50.000	0	0	0
Holding A	-200.000	0	0	-200.000	200.000	0	0	0
Holding B	-200.000	0	0	-200.000	200.000	0	0	0
Datter A	400.000	0	-400.000	0	0	0	0	0
Datter C	500.000	-100.000	0	400.000	-120.000	280.000	-53.333	226.667
Fast driftssted V	100.000	0	0	100.000	-30.000	70.000	-13.333	56.667
Tilkøbte selskaber								
Datter D	250.000	-50.000	0	200.000	-60.000	140.000	-26.667	113.333
Frasolgte selskaber								
Datter B	800.000	0	0	800.000	-240.000	560.000	-106.667	453.333
	1.600.000	-150.000	-400.000	1.050.000	0	1.050.000	-200.000	850.000

Kilde: Egen tilvirkning

Det skal til opgørelse af sambeskatningsindkomsten tydeliggøres, at partnerselskabet ikke fremgår separat af opgørelsen, da partnerselskabets skattemæssige resultat allerede er indregnet med 50 % i Datter A's skattepligtige indkomst på 400 t.kr.

Opgørelse af sambeskatningsindkomsten kommenteres i henhold til underskudsrækkefølgen:

Særunderskud:

Holding B, Datter C og Datter D har alle egne særunderskud fra tidligere år. Da Holding B har negativ skattepligtig indkomst, kan dette underskud ikke anvendes i år, hverken af Holding B eller de øvrige selskaber i sambeskatningen. Jf. tabel 16 fremføres dette særunderskud til næste indkomstår. De to øvrige selskaber anvender begge deres særunderskud.

Egne underskud:

Øvrige selskaber, på nær Datter B og Fast driftssted V har fremført underskud fra tidligere år. Da Moder og Holding A har negativ skattepligtig indkomst, kan selskaberne ikke selv anvende deres underskud. Datter A har positiv skattepligtig indkomst på 400 t.kr., hvori underskuddet fra tidligere år modregnes.

Fordeling af årets underskud:

Efter anvendelse af egne særunderskud og egne sambeskatningsunderskud fra tidligere år, kan skattepligtig indkomst før årets fordeling opgøres til 1.050 t.kr. Både Moder, Holding A og Holding B har en negativ indkomst, hvilke forholdsmæssigt fordeles mellem de øvrige selskaber med fortsat positiv indkomst. Efter fordelingen, er Moder, Holding A og Holding B's skattepligtige indkomst 0 kr., mens overskuddet i de øvrige selskaber er reduceret med den forholdsmæssige andel.

Andre selskabers underskud fra tidligere år:

Datter A har tidligere selv anvendt 400 t.kr. af dets eget sambeskatningsunderskud fra tidligere år, hvorved der er 100 t.kr. tilbage til sambeskatningen. Moder og Holding A har hver 50 t.kr. som også anvendes i sambeskatningen i år. Alle fremførte sambeskatningsunderskud fra tidligere år er herefter anvendt.

De uudnyttede skattemæssige underskud ultimo 2018 opgøres herefter:

Tabel 16: Opgørelse af uudnyttede skattemæssige underskud pr. 31.12.2018

Selskab	Særunderskud til fremførsel 01.01.2018 kr.	Sambeskatnings- underskud til fremførsel 01.01.2018 kr.	Anvendelse af særunderskud 2018 kr.	Anvendelse af egne sambeskatnings- underskud 2018 kr.	Anvendelse af sambeskatnings- underskud fra andre selskaber 2018 kr.	Underskud 2018 kr.	Særunderskud til fremførsel 31.12.2018 kr.	Sambeskatnings- underskud til fremførsel 31.12.2018 kr.
Moder	0	50.000	0	0	-50.000	0	0	0
Holding A	0	50.000	0	0	-50.000	0	0	0
Holding B	100.000	0	0	0	0	0	100.000	0
Datter A	0	500.000	0	-400.000	-100.000	0	0	0
Datter C	100.000	0	-100.000	0	0	0	0	0
Fast driftssted V	0	0	0	0	0	0	0	0
Tilkøbte selskaber								
Datter D	50.000	0	-50.000	0	0	0	0	0
Frasolgte selskaber								
Datter B	0	0	0	0	0	0	0	0
	250.000	600.000	-150.000	-400.000	-200.000	0	100.000	0

Kilde: Egen tilvirkning

Holding B er den eneste som har skattemæssig underskud til fremførsel pr 31.12.2018, hvilket er et særunderskud på 100 t.kr.

Sambeskatningskredsen ender med en skattepligtig indkomst på 850 t.kr. hvoraf 187 t.kr. skal betales i indkomstskat til SKAT. Administrationsselskabet har imidlertid indbetalt to acontoskatterater på 50 t.kr. hver, i forbindelse med de ordinære frister hhv. den 1. marts og den 1. november 2018. Indbetalt acontoskat fratrækkes indkomstskatten, hvorved administrationsselskabet alene skal afregne 87 t.kr. til SKAT.

Fordelingen af den samlede skat mellem de af sambeskatningen omfattende selskaber opgøres:

Tabel 17: Fordeling af beregnet skat, rest/overskydende skat

Selskab	Rest-/over-			Overførsel af sambeskat- ningsbidrag
	Beregnet skat	Betalt acontoskat	skydende skat	
	kr.	kr.	kr.	kr.
Moder	-22.000	-100.000	-122.000	-209.000
Holding A	-55.000	0	-55.000	-55.000
Holding B	-44.000	0	-44.000	-44.000
Datter A	-22.000	0	-22.000	-22.000
Datter C	88.000	0	88.000	88.000
Fast driftssted V	22.000	0	22.000	22.000
Tilkøbte selskaber				0
Datter D	44.000	0	44.000	44.000
Frasolgte selskaber				0
Datter B	176.000	0	176.000	176.000
	187.000	-100.000	87.000	0

Kilde: Egen tilvirkning

Af figur 17 fremgår hvorledes skatten fordeles mellem de involverede selskaber. Tabellen læses således, at Moder skal have refunderes 122 t.kr. fra de øvrige selskaber. De 100 t.kr. vedrører indbetalt acontoskat, mens de 22 t.kr. vedrører indkomstskatten af hhv. Moders underskud i år samt fremført underskud fra tidligere år, som begge var 50 t.kr. Fordelingen af skatterne er således en kombination af anvendelse af tidligere års fremførte underskud i sambeskatningen, årets underskud samt restskat for året. Overførslerne af sambeskatningsbidragene fremgår til højre i tabel 17. Moder har her fået tillagt sambeskatningens samlede skyldige skat på 87 t.kr., da administrationsselskabet er forpligtet til at afregne beløbet overfor SKAT. Overførslerne af de øvrige skatter foretages normalvis gennem administrationsselskabet.

11.3 Delkonklusion

På det tidspunkt hvor et selskab ind- og udtræder af en sambeskatning, skal der opgøres en delårsindkomst for henholdsvis perioden før og efter koncernetableringen. Opdelingen kan ikke føre til, at samme udgift eller indtægt fradrages eller indtægtsføres to gange. Reglerne omkring delårsopgørelse er tilsvarende gældende i de situationer, hvor et selskab ikke overdrages mellem to koncerner, men hvor selskabet har været eller vil blive et enkeltstående selskab. I disse situationer, vil indkomsten for perioden hvori selskabet ikke har været koncernforbunden udgøre en særindkomst, som selskabet individuelt skal selvangive.

Ved opgørelsen af delårsindkomsten skal der tages højde for de skattemæssige afskrivninger, hvilke skal opgøres forholdsmæssigt mellem de to delårsindkomster. Der kan maksimalt foretages skattemæssige afskrivninger i forhold til hvor stor en del af indkomstperioden udgør af et kalenderår. Såfremt et selskabs indkomstår skal afsluttes i forbindelse med overdragelse til en anden koncern, kan der foretages skattemæssige afskrivninger efter de almindelige regler. Dette skyldes, at den indkomstperiode, der skal medregnes hos den sælgende koncern, udgør hele det solgte indkomstår. I andre tilfælde hvor omlægning af indkomstår omvendt medfører, at det overtagne selskabs indkomstår forlænges, således indkomstperioden bliver længere end 12 måneder, skal der beregnes forholdsmæssige afskrivninger på baggrund af denne længere periode.

12. Konklusion

Formålet med opgave har været at udarbejde en teoretisk opgave, understøttet af praktiske eksempler, omhandlende obligatorisk national sambeskatning. Via opgavens opbygning, er de angivet underspørgsmål i problemformuleringen besvaret, hvilket danner grundlag for besvarelse af opgavens problemformulering.

Begrebet sambeskatning indebærer, at to eller flere skattesubjekters skattepligtige indkomst sammenlægges. Selvstændige skattesubjekter som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, forefindes positivt oplistet i SEL § 1, stk. 1, SEL § 2, stk. 2, og Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4. Hovedreglen i dansk selskabsret er helt overordnet et tillempt territorialprincip. Denne bestemmelse indebærer, at danske selskaber ikke skal medregne indkomst fra faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i udlandet ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst.

For at et skattesubjekt kan indgå i obligatorisk national sambeskatning, skal der foreligge koncernforbindelse. Udgangspunktet er, at der foreligger koncernforbindelse når moderselskabet har den faktiske bestemmende indflydelse over datterselskabet. Bestemmende indflydelse forefinder, når moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne, mens det egentlige ejerskab over kapitalandele er underordnet. I visse tilfælde er det imidlertid ikke stemmerettighederne, der gør sig gældende, men andre forhold såsom specifikke aftaler, stemmerettighedsbegrænsninger eller særlige beføjelser.

I alle sambeskatningskredse skal der udpeges et administrationsselskab. I langt de fleste tilfælde vil administrationsselskabet være det ultimative moderselskabet. Administrationsselskabets hovedopgave er at forvalte og administrere sambeskatningen. Der følger således både nogle funktioner og forpligtelser med denne opgave, herunder at afregne sambeskatningens indkomstskat til SKAT og registrere når der sker ændringer i sambeskatningen. Derudover er det administrationsselskabets ansvar at fordele sambeskatningsbidragene intern mellem de sambeskattede selskaber.

I Danmark er der indført solidarisk hæftelse for alle selskaber, der indgår i en sambeskatning. Hæftelsen er differentieret afhængig af om datterselskaberne et helejet eller delvist ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab. For selskaber der udtræder af en sambeskatning, hæfter det udtrådte selskab kun for skatten af den del af indkomsten, som i sambeskatningen er fordelt til selskabet pr. udtrædelsesdatoen. Råder samme aktionærkreds fortsat direkte eller indirekte over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter udtrædelsen, ophører selskabet midlertidig ikke med at hæfte for indkomstskatten.

Alle selskaber i en sambeskatning skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Kravet om samme indkomstår er ubetinget, og der er således ikke hjemmel til at fravige dette krav. Ved etablering af

koncernforbindelse skal der derfor ske omlægning af datterselskabets indkomstår, såfremt det ikke er sammenfaldende med administrationsselskabets indkomstår. Imidlertid kan administrationsselskabet søge tilladelse hos SKAT til at omlægge sit indkomstår, hvis det kan begrundes i administrative forhold, og der ikke opnås skattemæssige fordele herved. Det er en forudsætning, at omlægningen af indkomståret organiseres således, at alle indkomstperioder kommer til beskattning, og ingen periode hverken udelades eller dubleres. Oplægningsperioden kan omfatte op til 18 måneder.

Afhængig af hvornår et selskab ind- eller udtræder i en koncern, og hvornår administrationsselskabets indkomstår udløber, har det betydning for de praktiske forhold i forbindelse med omlægningen af indkomståret. Såfremt administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, er der tre scenarier der kan opstå ved omlægning af indkomstår for henholdsvis bagudforskudte- og fremadforskudte indkomstår, hvor det indtrædende selskab enten skal forlænge eller forkorte sit indkomstår. Heraf kan det udledes, at såfremt datterselskabet har bagudforskudt indkomstår er der tale om en historie, og en anden hvis datterselskabet har fremadforskudt indkomstår. Indkomståret har således en væsentlig betydning ved ændringer i en sambeskatning.

En sambeskatningsindkomst består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen. Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten skal den fulde indkomst fra et koncernforbundet selskab medregnes, uagtet moderselskabets ejerandel, men forudsat at der er koncernforbindelse. Essensen ved sambeskatning er muligheden for fuld fordeling af over- og underskud i koncernen. Princippet er således, at et selskabs underskud forholdsmæssigt kan modregnes i et andet selskabs overskud. Fordelen herved kan være, at der opnås en bedre likviditet i koncernen på kort sigt, da det overskudsgivende selskab får fradraget med det samme. Dette mindsker tilmed koncernens samlede skattebetaling for indkomståret. På lang sigt vil de respektive selskaber altid betale den indkomstskat, som netop vedrører deres individuelle skatteregnskab.

I sambeskatningskredse er det muligt for et direkte eller indirekte moderselskab at yde skattefri tilskud, og datterselskaber kan udlodde skattefri udbytte til dets moderselskab. Ved brug af disse redskaber kan en koncern fordele likviditeten i selskaberne indenfor sambeskatningen, uden det får skattemæssige konsekvenser.

Sambeskatningsreglerne giver ydermere mulighed for en subsambeskatning, hvilket vil sige en eksisterende sambeskatning som indgår i en overordnet sambeskatning. Anerkendelsen af subsambeskatning betyder, at selskaber har bredere muligheder for at anvende underskud opstået før udvidelsen af sambeskatningskredsen.

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten er der en bestemt prioritetsregel som skal følges. Underskudsrækkefølgen er som følger: Særunderskud, egne underskud, fordeling af årets underskud og andre selskabers underskud fra tidligere år. De ældste underskud fra tidligere år skal således anvendes først. Sambeskattede selskaber kan kun anvende andre selskabers underskud, såfremt underskuddene er opstået i en periode, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet. Skattemæssige underskud kan som udgangspunkt fremføres uden tidsbegrænsning. Der gælder dog regler om underskudsbegrænsning og handel med underskudsselskaber, som kan medføre, at skattemæssige underskud eller udnyttelsen af underskud begrænses eller helt bortfalder.

Der skal beregnes 22 % i indkomstskat af sambeskatningsindkomsten. Indkomstskatten skal efterfølgende fordeles og betales selskaberne imellem. Når selskaber anvender øvrige sambeskatningsselskabers underskud, skal de afregne et internt sambeskatningsbidrag, der svarer til skatteværdien af underskudsanvendelsen. Dette er en kompensation for det anvendte underskud, da de af sambeskatningen involverede selskaber individuelt ikke skal stilles dårligere, end hvis de var enkeltstående. Normalvis sker fordelingen af sambeskatningsbidragene via administrationsselskabet.

Administrationsselskabet skal i løbet af indkomståret indbetale acontoskat og eventuel frivillige acontoindbetalinger svarende til sambeskatningskredsens forventede indkomstskat for året. Ved ændringer i en sambeskatning, foreligger der specifikke regler og tidsfrister for anmodning om fordeling af indbetalte acontoskatte. Uvished om disse regler, kan have økonomisk betydning for selskaberne, i og med restskattetilægget er højere end rentegodtgørelsen.

På det tidspunkt hvor et selskab ind- og udtræder af en sambeskatning, skal der opgøres en delårsindkomst for henholdsvis perioden før og efter koncernetableringen. Opdelingen kan ikke føre til, at samme udgift eller indtægt fradrages eller indtægtsføres to gange. Delårsindkomsten før indtræden i sambeskatningen skal selvangives og særbeskattes af det indtrædende selskab. Alternativt sammen med tidligere sambeskatning. Delårsindkomsten efter indtræden i sambeskatningen skal medregnes i den samlede sambeskatningsindkomst. Ved opgørelsen af delårsindkomsten skal der tages højde for de skattemæssige afskrivninger, hvilke skal opgøres forholdsmæssigt mellem de to delårsindkomster. Der kan maksimalt foretages skattemæssige afskrivninger i forhold til hvor stor en del af indkomstperioden udgør af et kalenderår.

Som følge af de ovenstående konklusioner kan det ræsonneres, at de nugældende obligatoriske nationale sambeskatningsregler er mange og på flere områder komplekse. Sambeskatningskredse har adskillige praktiske hensyn at være opmærksomme på og tidsfrister at overholde. Skattesubjekter, som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, bør holde sig opdateret på lovgivningen nu og i fremtiden.

13. Litteraturliste

Bøger:

-  Den skinbarlige virkelighed
Forfattere: Ib Andersen
Forlag: Samfundslitteratur. 5. udgave, 2. oplag 2014
Udgivelsesår: 2014
-  Grundlæggende skatteret 2017
Forfattere: Henrik Dam, Henrik Gam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen
Forlag: Karnov Group Danmark A/S, 10. udgave, 1. oplag
Udgivelsesår: 2017
-  Indsigt i årsregnskabsloven, EY's praktiske guide til forståelse af loven
Forfattere: EY
Forlag: EY, 4. udgave 2017/18
Udgivelsesår: 2017
-  Overblik, Inspiration, Viden, Regnskabshåndbogen 2018,
Forfattere: PwC, Strandvejen 44, 2900 Hellerup
Forlag: M&C – 0412-17
Udgivelsesår: 2017
-  SAMBESKATNING
Forfattere: Bent Ramskov, advokat, PH.D og Torben Buur, advokat
Forlag: STOUT, 2. udgave, 1. oplag
Udgivelsesår: 2009
-  Sambeskatning 2013/14
Forfattere: Guldmand, Vinther, Werlauf
Forlag: Karnov Group Danmark A/S, 1. udgave, 1. oplag
Udgivelsesår: 2013
-  Selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning, januar 2016
Forfattere: Karnov Group Denmark A/S, FSR – danske revisorer, SRF, Skattefaglig forening
Forlag: Karnov Group Danmark A/S, 1. udgave, 1. oplag
Udgivelsesår: 2016

Love og lovforslag:

-  L173 (2011/12)
-  Lov nr. 426 af 6. juni 2005

Domme, bindende svar, styresignaler:

-  SKM2001.29.LSR
-  SKM2006.772.SR
-  SKM2007.298.SR
-  SKM2007.558.SR
-  SKM2008.728.DEP
-  SKM2009.759.SKAT
-  SKM2010.209.SR
-  SKM2015.289.SR
-  SKM2015.357.BR
-  SKM2015.535.SKAT
-  SKM2015.765.SKAT
-  SKM2016.57.SKAT
-  SKM2016.133.SKAT
-  SKM2016.250.SR
-  SKM2017.174.SR
-  SKM2017.194.SR
-  SKM2017.213.SR
-  SKM2017.431.LSR
-  SKM2017.553.SKAT
-  Skatterådets afgørelse: Journalnr. 10-184357

Bekendtgørelser og vejledninger:

-  Den juridiske vejledning 2018-1 af SKAT
-  BEK. nr. 464 af 22. maj 207 om administrationsselskabers omlægning af indkomstår
-  Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber mv. af Skatterådet
-  OECD's modeloverenskomst artikel 5

Internethjemmesider:

-  www.bdo.dk/getmedia/23bd51c6-f6bb-4b9d-85d9-38bb2f987cd0/Sambeskatning-2017.pdf.aspx
-  www.bechbruun.com/-/media/Files/Videncenter/Artikler/Corporate/2015/Salg+af+underskudsselskaber.pdf
-  www.retsinformation.dk
-  www.scribbr.dk/struktur-i-din-afhandling/saadan-foretager-man-et-litteraturstudie/
-  www.skat.dk
-  www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivningen-2010-2018

Diverse:

-  PowerPoint plancher og materiale udleveret af CBS i HD faget Erhvervsbeskatning

14. Figur liste

Figur nr.	Figur navn
1	Selskab som øverste subjekt i en koncern
2	Fond som øverste subjekt i en koncern
3	En person som øverste subjekt i en koncern
4	Et Interessentskab (I/S) indgår i en koncern
5	National sambeskatning inkl. fast driftssted og fast ejendom beliggende i landet
6	Moderselskabet ejer direkte mere end halvdelen af stemmerettighederne (SEL § 31 C, stk. 3)
7	Moderselskabet ejer indirekte mere end halvdelen af stemmerettighederne (SEL § 31 C, stk. 3)
8	Moderselskabet har råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne jf. aftale med andre investorer (SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1)
9	Moderselskabet har beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en aftale (SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2)
10	Bestemmende indflydelse – øverste ledelsesorgan med formand i datterselskab
11	Bestemmende indflydelse – egne kapitalandele
12	Udpegning af administrationsselskab
13	Udpegning af administrationsselskab i koncern med udenlandsk moderselskab
14	Hæftelse i sambeskatning
15	Hæftelsesforhold ved udtræden
16	Omlægning af indkomstår ved indtræden i en koncern
17	Omlægning af indkomstår – datter har påbegyndt indkomstår før administrationsselskab
18	Omlægning af indkomstår – samme indkomstår
19	Omlægning af indkomstår – administrationsselskab har påbegyndt indkomstår før datter
20	Nystiftet datterselskab indtræder i en koncern
21	Opgørelse af sambeskatningsindkomst ved samlet overskud
22	Koncernstruktur og fastsættelse af sambeskatningskredsen
23	Skattefrit tilskud og udbytte
24	Skattefrit tilskud mellem søsterselskaber
25	Tilskud og udbytte – moder er en fond
26	Subsambeskatning – koncern
27	Subsambeskatning – søsterselskaber
28	Betalingsflow af skat i en sambeskatning
29	Betalingsflow af skat i konkret eksempel
30	Koncernstruktur før og efter køb af Selskab III
31	Koncernstruktur
32	Koncernstruktur efter køb og salg
33	Omlægning af indkomstår ved køb af Datter D

15 Tabel liste

Tabel nr.	Tabel navn
1	Skattepligtig indkomst 2017 – samlet overskud
2	Skattepligtig indkomst 2017 – samlet underskud
3	Skattepligtig indkomst 2017 og fremførte underskud fra tidligere år
4	Opgørelse af sambeskatningsindkomst 2017
5	Opgørelse af uudnyttede skattemæssige underskud pr. 31.12.2017
6	Underskudsbegrænsning på koncernniveau
7	Underskudsbegrænsning på selskabsniveau
8	Skattepligtig indkomst efter underskudsfordeling og –begrænsning
9	Fordeling af skatter i en sambeskatning
10	Opgørelse af rentegodtgørelse/-tillæg ved samlet restskat
11	Opgørelse af rentegodtgørelse/-tillæg ved samlet overskydende skat
12	Opgørelse af delsårsindkomst for 1. delårsperiode
13	Opgørelse af delårsindkomst for 2. delårsperiode
14	Skattepligtig indkomst for 2018 og fremførte underskud fra tidligere år
15	Opgørelse af sambeskatningsindkomst 2018
16	Opgørelse af uudnyttede skattemæssige underskud pr. 31.12.2018
17	Fordeling af beregnet skat, rest/overskydende skat

Bilag 1: Tabel 10, Opgørelse af rentegodtgørelse/-tillæg ved samlet restskat

Beregning af skattepligtig indkomst:

SEL § 29 B, stk. 2 anvendes og acontoskatten fordeles mellem indkomstperioder:

Selskab	Årets skattepligtige indkomst kr.	Årets fordeling kr.	Skattepligtig indkomst efter årets fordeling kr.	Beregnet skat kr.	Betalt acontoskat kr.	Rest-/over-skydende skat kr.	Rente godtgørelse /tillæg kr.	Rest-/over-skydende skat inkl. renter kr.
Moder	-100.000	100.000	-	-22.000	0	-22.000	-1.042	-23.042
Selskab I	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III, 1/7 - 31/12	200.000	-33.333	166.667	44.000	-56.000	-12.000	-12	-12.012
Sambeskatningsindkomst	500.000	-	500.000	110.000	-56.000	54.000	1.674	55.674
Delårsindkomst								
Selskab III, 1/1 - 30/6	200.000	-	200.000	44.000	-44.000	-	-	-
Selskab III, 2017	Skyldig/tilgodehavende skat i alt:					(-12.012 + 0)		-12.012

Grøn: rentegodtgørelse 0,10 % i 2017

Rød: restskattetillæg 3,10 % i 2017

SEL § 29 B, stk. 2 anvendes ikke og acontoskatten indgår fuldt ud i sambeskatningen:

Selskab	Årets skattepligtige indkomst kr.	Årets fordeling kr.	Skattepligtig indkomst efter årets fordeling kr.	Beregnet skat kr.	Betalt acontoskat kr.	Rest-/over-skydende skat kr.	Rente godtgørelse /tillæg kr.	Rest-/over-skydende skat inkl. renter kr.
Moder	-100.000	100.000	-	-22.000	0	-22.000	-2.362	-24.362
Selskab I	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III, 1/7 - 31/12	200.000	-33.333	166.667	44.000	-100.000	-56.000	-56	-56.056
Sambeskatningsindkomst	500.000	-	500.000	110.000	-100.000	10.000	310	10.310
Delårsindkomst								
Selskab III, 1/1 - 30/6	200.000	-	200.000	44.000	-	44.000	1.364	45.364
Selskab III, 2017	Skyldig/tilgodehavende skat i alt:					(-56.056 + 45.364)		-10.692

Grøn: rentegodtgørelse 0,10 % i 2017

Rød: restskattetillæg 3,10 % i 2017

Minusbeløb i ovenstående beregninger er hhv. rentegodtgørelse og overskydende skat.

Kilde: Egen tilvirkning

Bilag 2: Tabel 11, Opgørelse af rentegodtgørelse/-tillæg ved samlet overskydende skat

Beregning af skattepligtig indkomst:

SEL § 29 B, stk. 2 anvendes og acontoskatten fordeles mellem indkomstperioder:

Selskab	Årets skattepligtige indkomst kr.	Årets fordeling kr.	Skattepligtig indkomst efter årets fordeling kr.	Beregnet skat kr.	Betalt acontoskat kr.	Rest-/over- skydende skat kr.	Rente godtgørelse /tillæg kr.	Rest-/over- skydende skat inkl. renter kr.
Moder	-100.000	100.000	-	-22.000	0	-22.000	-2.662	-24.662
Selskab I	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III, 1/7 - 31/12	200.000	-33.333	166.667	44.000	-256.000	-212.000	-212	-212.212
Sambeskatningsindkomst	500.000	-	500.000	110.000	-256.000	-146.000	-146	-146.146
Delårsindkomst								
Selskab III, 1/1 - 30/6	200.000	-	200.000	44.000	-44.000	-	-	-
Selskab III, 2017	Skyldig/tilgodehavende skat i alt:					(-212.212 + 0)		-212.212

Grøn: rentegodtgørelse 0,10 % i 2017 Rød: restskattetillæg 3,10 % i 2017

SEL § 29 B, stk. 2 anvendes ikke og acontoskatten indgår fuldt ud i sambeskatningen:

Selskab	Årets skattepligtige indkomst kr.	Årets fordeling kr.	Skattepligtig indkomst efter årets fordeling kr.	Beregnet skat kr.	Betalt acontoskat kr.	Rest-/over- skydende skat kr.	Rente godtgørelse /tillæg kr.	Rest-/over- skydende skat inkl. renter kr.
Moder	-100.000	100.000	-	-22.000	0	-22.000	-2.662	-24.662
Selskab I	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III	200.000	-33.333	166.667	44.000	0	44.000	1.364	45.364
Selskab III, 1/7 - 31/12	200.000	-33.333	166.667	44.000	-300.000	-256.000	-256	-256.256
Sambeskatningsindkomst	500.000	-	500.000	110.000	-300.000	-190.000	-190	-190.190
Delårsindkomst								
Selskab III, 1/1 - 30/6	200.000	-	200.000	44.000	-	44.000	1.364	45.364
Selskab III, 2017	Skyldig/tilgodehavende skat i alt:					(-256.256 + 45.364)		-210.892

Grøn: rentegodtgørelse 0,10 % i 2017 Rød: restskattetillæg 3,10 % i 2017

Minusbeløb i ovenstående beregninger er hhv. rentegodtgørelse og overskydende skat.

Kilde: Egen tilvirkning