

Kandidatafhandling

Karen-Marie Andersen

Dansk sambeskatning kontra tysk organschaft i et EU retlig perspektiv

Antal sider: 80

Vejleder: Andreas Albrechtsen

Afleveret den: 30.11.2016

Indholdsfortegnelse

SUMMARY	3
INDLEDNING	3
Problemformulering.....	5
Problemformulering.....	5
Problemafgrænsning og definitioner.....	5
Relevans.....	5
Opbygning af afhandling	6
Metode.....	6
Deduktion, kvalitativ undersøgelse.....	6
Reliabilitet.....	7
Validitet	7
Empiri.....	7
De sekundære kvalitative data.....	7
Kildekritik.....	7
SAMBESKATNING/ORGANSCHAFT	8
Dansk.....	8
Historie (Sambeskatningsudvalget, 2004, s. 1-69).....	8
Begrundelse for gennemgribende ændring i 2005 (Sambeskatningsudvalget, 2004, s. 21).....	14
Udvalgets anbefalinger	17
Nuværende sambeskatningsregler i Danmark	19
Lovforslag L 121 (Jensen, 2. marts 2005).....	19
Koncernbegrebet (Werlauff, Jan. 2013, s. 19-32).....	23
National sambeskatning (Werlauff, Jan. 2013, s. 33-109).....	25
International sambeskatning (Werlauff, Jan. 2013, s. 111-156)	29
Bindingsperioden.....	31
Administrationselskabet	31
Udnyttelse af underskud i udenlandske selskaber.....	32
Indgangsværdier	32
Ordinær genbeskatning	33
Fuld genbeskatning.....	36
Fremførbare underskud.....	37
Fordele og ulemper ved international sambeskatning.....	37
Virkninger af omstrukturering af sambeskattede koncerner.....	37

Tysk (Hellriegel, s. 1 - 42).....	40
Historie	40
Begrundelse for ændring i 2013 samt nuværende Organschaftsregler i Tyskland	40
Organgesellschaft (Schirmer, s. 7- 20).....	40
Organträger (Schirmer, s. 7-20).....	42
Gewinnabführungsvertrag (Schirmer, s. 44-70)	44
Dobbelt underskudsudnyttelse udelukket.....	48
Bestemmende indflydelse (Schirmer, s. 22-34).....	49
Fast driftssted (Schirmer, s. 34-43).....	50
På hvilken måde adskiller dansk og tysk sambeskatning sig? (Niehren, s. 233 - 333)	51
Tal eksempel	55
ETABLERINGSRETEN OG KAPITALENS FRI BEVÆGELIGHED	57
Etableringsretten/kapitalens fri bevægelighed med udgangspunkt i sambeskatning? (Nielsen, s. 499-553).....	57
Danske og tyske regler i overensstemmelse med etableringsretten og den fri bevægelighed af kapitalen?	
(Werlauff, Jan. 2013, s. 307-367) (Hellriegel)	60
Situation 1 ó oprindelsesstaten i Danmark	60
Situation 2 ó værtsstaten i Danmark	63
Situation 1 ó oprindelsesstaten i Tyskland	64
Situation 2 ó værtsstaten i Tyskland	66
BETYDNING FOR VALG AF HJEMSTED	67
Bestemmende indflydelse	67
Sambeskatning/organschaft i indland	69
International sambeskatning.....	72
Dansk sambeskatning og tysk organschaft overfor EU retten	75
KONKLUSION.....	76
REFERENCES	80

Summary

As a result of own ties with Denmark and Germany and that Denmark and Germany are neighbors, it was found relevant in this thesis to understand these two countries taxation systems of several companies. As Denmark and Germany are neighbors, could it be, that the companies, which are part of a group, are interested in knowing the differences in being resident in Denmark or in Germany. The fact that Denmark and Germany are neighbors allows that companies can more easily see the advantage of settling for example in Germany, if it turns out that the company sees benefits in Germany's way of dealing with the taxation of several companies. It may also be that the establishment in Denmark makes a difference to a company rather than in Germany.

Direct taxes are handled in both countries differently. It is up to EU law, ensuring equal treatment between domestic and foreign companies.

The two countries have changed their regulations within a few years of 11 years. Denmark in 2005, Germany in 2013. Among other things, judgment Marks and Spencer has meant that countries had to change their rules to achieve compliance with EU law. The thesis explores both the differences in countries' rules, but also the individual rules against EU law. Various non-conformity with EU law in Denmark and Germany are likely to result in rule changes in the near future. Therefore, not only the current framework interesting to know for a company, but also the expectations of changes in the future.

The first two chapters examine joint taxation in Denmark and Germany. Subsequently compares both countries' rules in a table. A figure example gives you some idea. Subsequent chapter examines EU matters which may result in changes in the two countries' joint taxation systems. At the end the knowledge from both countries of their joint taxation are compared.

Indledning

Afhandlingens tema udspinger af egen tilknytning til Danmark og Tyskland samt det, at Danmark og Tyskland er naboer. I afhandlingen belyses mulighederne for beskatning af flere selskaber sammen i begge lande, samt hvori forskellen består i håndtering af dette. Da Danmark og Tyskland er naboer, kunne det tænkes, at selskaber, som indgår i en koncern har interesse i at kende forskellen i at være hjemmehørende i Danmark eller i Tyskland. Det, at Danmark og Tyskland er

naboer giver mulighed for, at selskaber nemmere kan se fordelene i at bosætte sig eksempelvis i Tyskland, hvis det viser sig, at selskabet ser fordele i Tysklands måde at håndtere beskatning af flere selskaber. Det kan også være, at oprettelse i Danmark gør en forskel for et selskab fremfor i Tyskland.

De direkte skatter håndteres i begge lande forskelligt. Det er op til EU retten, at sikre ligebehandling mellem inden- og udenlandske selskaber.

De 2 lande har ændret deres regler indenfor en årrække af 11 år. I Danmark kom større ændringer i 2005. Efterfølgende har der også været mindre ændringer i Danmark. I Tyskland kom der en ændring i 2013. Der var lagt op til en større ændring i Tyskland, som dog endte at blive af mindre størrelsesorden. Bl.a. dommen Marks og Spencer har betydet, at landene har måttet ændre deres regler for at opnå overholdelse af EU retten.

Afhandlingen belyser både forskellene i landenes regelsæt, men også de enkelte regelsæt over for EU-retten. Forskellige ikke overensstemmelser med EU-retten i Danmark og Tyskland kan tænkes at medfører regelændringer i den nærmeste fremtid. Derfor er ikke kun nuværende regelsæt interessant at kende for en virksomhed, men også forventninger til ændringer i fremtiden.

Første 2 kapitler gennemgår koncernskatteregler i Danmark og Tyskland. Efterfølgende sammenholdes begge landes regler i en tabel. Et tal eksempel giver et lille overblik. Efterfølgende kapitel undersøger EU sager, som kan medfører ændringer i de 2 landes beskatning af koncerner. Til sidst sammenholdes begge landes skatteregler og EU sager.

Problemformulering

Problemformulering

Hvilke forskelle er der ved valg af et selskab hjemmehørende i Danmark frem for Tyskland med udgangspunkt i beskatning af flere selskaber samtidig?

Overordnet skal problemformuleringen besvares ved hjælp af nedenstående underspørgsmål:

- Analyse af dansk sambeskatning
 - o Historisk
 - o Begrundelse for gennemgribende ændring i 2005
 - o Nuværende system
- Analyse af tysk organschaft (sambeskatning) og gewinnabführungsverträge (resultatoverførselskontrakter)
 - o Historisk
 - o Begrundelse for ændring i 2013
 - o Nuværende system
- Hvordan adskiller danske sambeskatningsregler sig fra tyske organschaftsregler
- Hvilke regler indenfor etableringsretten og fribevægelse af kapital er relevant?
- Udgør regelsætter i Danmark og i Tyskland vertikal hindring for udøvelsen af etableringsretten i EU?

Problemafgrænsning og definitioner

Gennemgående bruges begreberne dansk sambeskatning om reglerne i Danmark og Organschaft om reglerne i Tyskland. Det gøres for at undgå at sidestille de danske regler med de tyske regler.

Projektet omhandler ikke CFC-beskatning samt overgangsreglerne for international sambeskatning.

Projektet fremstiller Danmark og Tysklands sambeskatningsregler på et overordnet niveau.

Relevans

Afhandlingen er relevant, da Danmark og Tyskland er nabolande og begge i EU. EU er, som bekendt, et indre marked med mere end 500 millioner indbyggere. Begge lande er underlagt nationale regler og EU retten. Selvom Danmark og Tyskland er underlagt de samme regler indenfor EU retten, betyder de nationale regler, at der stadig er forskel på, om en koncern er hjemmehørende

i Danmark eller i Tyskland. Det er derfor relevant for koncerner at undersøge forskellen i at være hjemmehørende i Danmark og hjemmehørende i Tyskland med hensyn til beskatning af koncerner. I de senere år er der kommet stor fokus på multikoncernes skattetænkning af den aggressive skatteplanlægning art. Kortlægning af forskelle i regelsættene i Danmark og Tyskland rækker kun til at konkludere på de nuværende skatteregler. Analyse af overholdelse af etableringsfriheden og fribevægelse af kapital i EU kan give nogle formodninger om regler i nær fremtid forventes ændret. Afhandlingen lægger til grund, at der også fremover er fokus på skattetænkning og forhændering af udnyttelse af aggressiv skattetænkning.

Opbygning af afhandling

Først analyseres sambeskatning i Danmark, derefter organschaft i Tyskland. Efterfølgende kortlægges forskellene. Danmark og Tyskland undersøges, om de nationale skatteregler overholder etableringsretten og fribevægelse af kapital i EU og til sidst fremlægges lig- og uligheder ved sambeskatning mellem Danmark og Tyskland.

Metode

Deduktion, kvalitativ undersøgelse

2 modsatte syndspunkter ved sandhed.

Enten lades, som om, at sandheden er fundet og de fakta, som ikke passer ind, ses der bort fra Dogmatikerens løsning. Først, når fakta virkelig ikke passer ind, skiftes til en ny sandhed. Dvs, så længe der ikke er andre bedre sandheder, er den fundne sandhed sandheden.

Eller fakta, som ikke passer ind i en sandhed, anses for lige så sande ved at erkende, at der ikke findes nogen sandhed, eller i hvert fald er den uopnåelig. Relativistens løsning.

Det er hensigten i denne afhandling at finde så sandsynlige konklusioner som muligt gennem love og bøger ved brug af logiske og empiriske resonnementer. Der lægges vægt på at andre vil kunne komme frem til de samme resonnementer tros brug af kvalitative retskilder, bøger mv. i så stor en grad som muligt. I afhandlingen arbejdes der ud fra den deduktive vej, dvs der tages udgangspunkt i national ret og EU retten, bestående begreber, og udfra den drages der en konklusion om tysk og dansk sambeskatning/organschaft. Der er en forventning om, at hvis en virksomhed er hjemmehørende i Danmark, så skaber det nogle fordele og ulemper i forhold til at være

hjemmehørende i Tyskland. Der lægges til grund for spørgsmålet, at virksomheder ville handle på baggrund af opnået viden om forskellene i danske og tyske system.

Reliabilitet

Hvorvidt en anden efter samme metode kommer frem til den samme konklusion. Med samme brug af samme empiriske data forventes at komme frem til samme konklusion. Ved tilgang til flere forarbejder fra loven end i denne afhandling og eventuelle interview, så kunne konklusion eventuel blive en anden. I denne afhandling er der ikke interviewet nogle mennesker for at frembringe information om eventuelle ændringer under opsejling, derved er konklusionen kun foretaget på baggrund af bestående skatteregler, EU domme og overvejelser.

Validitet

Hvorvidt den valgte metode måler det, som problemformuleringen ønsker at måle. Ved at gennemgå begge landes sambeskatnings regler og sammenholde disse med EU-retten samt medtage enkelte EU ó domme bidrager metoden til svar på problemformuleringen.

Empiri

De sekundære kvalitative data

Afhandlingen gør brug af bøger fra Danmark og Tyskland. Yderligere gøres brug af lovtekst og artikler.

Kildekritik

Bøgerne, som er brugt til afhandlingen, er alle bøger, som er udgivet af anerkendte skatteeksperter. Målgruppen til bøgerne er studerende, revisormedarbejdere, skattemedarbejdere hos Skat og i virksomheder. Det giver en trykthed, at målgruppen er dem, som beskæftiger sig med skattearbejdet. Det er ud fra forfatterens synsvinkel at bøgerne er skrevet. Det giver en vis begrænsning.

Sambeskatning/Organschaft

Dansk

Historie (Sambeskatningsudvalget, 2004, s. 1-69)

I perioden 1903 til 2005 har sambeskatning i Danmark været frivillig. I perioden 1962-1977 var der diskussion om tvingende sambeskatning, men på grund af betingelsen om direkte eller indirekte ejerskab af alle andele i datterselskaber, så blev tvingende sambeskatning opgivet. Det var for nemt at omgå ved at frasælge få andele og derved eje mindre end 100%. 100% ejerskab var på daværende tidspunkt en betingelse. Den tvingende sambeskatning kunne i visse tilfælde opdeles i danske og udenlandske selskaber.

Frivillig sambeskatning indebar, at koncernselskaberne kunne medtage selskaber med underskud og undgå at medtage selskaber med overskud. Det var frivilligt at medtage både udenlandske og danske selskaber eller bare rent udenlandske eller danske.

I 1960 var der krav om 100% ejerskab enten direkte eller indirekte. Ejerandel af udenlandske selskaber skulle bare være de maksimale mulige andele et dansk selskab kunne købe ud fra de pågældende nationale regler. Dvs kravet om 100% ejerskab gjalt for udenlandske selskaber, som maksimalt mulige andele, mens for danske selskaber gjalt reele 100% andele.

Yderligere betingelser var indhentning af tilladelse fra ligningsrådet, alle selskaber skulle have samme regnskabsår og det skulle være klart, hvilke vilkår der ville gjælde ved ophævelse af sambeskatning for et selskab. I praksis ville betingelsen ens regnskabsår blive accepteret, hvis bare regnskabs slutdato var ens for alle selskaber,

I perioden 1975-1990 blev kravet om 100% ejerskab reduceret til 100% fratrukket eventuelle medarbejderaktier. Det skulle forblive et krav helt frem til vedtagelsen af sambeskatningsreglerne i 2005.

I starten af 1990'erne vedtog man en værnsregel, som skulle forhindre udnyttelse af bestående underskud ved overtagelse af faste driftsteder samt en værnsregel, som skulle forhindre udnyttelse i situationer, hvor udenlandske selskaber kun blev medtaget i sambeskatning, så længe de gav underskud. Derfor blev der indført fradragsbegrænsning på underskud ved overtagelse og genbeskatning af underskud ved blandt andet frivillig ophør af sambeskatning af udenlandske selskaber.

I 1995 indførtes regler for indgangsværdier ved sambeskatningens indtræden og i 2004 mulighed for sambeskatning imellem 2 søsterselskaber med fælles moderselskab.

I perioden op til 2005 var reglerne om sambeskatning rimelig udviklet. Sambeskatning var mulig ved mindst 2 selskaber fra samme koncern. Der ud over gjalt mange at de samme betingelser stadig, samme regnskabsår, direkte eller indirekte 100% ejerskab, 2 søsterselskaber med samme moder samt ejerskab i hele perioden. Udenlandske selskaber skulle aflægge deres regnskab på et for de danske myndigheder muligt forståeligt sprog. De sprog var enten dansk, norsk, svensk, engelsk, tysk eller fransk. Bogføring skulle yderligere være efter danske regler.

Sambeskatning var stadig frivillig, men i visse tilfælde ikke tilladt. Hvis en kreditor overtager selskabet, som kreditor havde ydet lån til, var sambeskatning ikke mulig.

Opgørelsen af sambeskatningsindkomst foregik ved, at hver selskab opgjorde deres egen skatteforpligtende indkomst. Ved transaktioner imellem koncernselskaberne skulle de enkelte selskaber overholde arms længde vilkår.

Hvis et eller flere af selskaberne havde underskud, ville det samlede underskud blive fordelt imellem selskaberne med overskud. Det gjalt kun underskud, som opstod i sambeskatningsperioden. Underskud fra selskaber hjemmehørende i Danmark før sambeskatningsperioden kunne fradrages i overskud i samme selskab. Underskud fra udenlandske selskaber og ikke hjemmehørende i Danmark kunne ikke udnytte underskud i sambeskatning, som opstod udenfor sambeskatningsperioden. Udnyttet underskud kunne fremføres til efterfølgende års overskud. Underskud i et udenlandsk datterselskab kunne kun udnyttes, hvis det ikke allerede var udnyttet i en lokal sambeskatningssammenhæng. Derved blev dobbelt udnyttelse undgået. Efterfølgende blev indkomsterne summeret til en sambeskatningsindkomst, som moderselskabet, som administrationsselskab og øverste enhed i koncernen, indgav i selvangivelsen. Alle sambeskattede selskaber hæftede solidarisk overfor skat.

Der kunne vælges imellem 3 metoder til fordeling af nettoskatten. Ved metode 1 blev den betalte nettoskat fordelt på hjemmehørende selskabers i Danmark positive indkomst. Ved metode 2 blev nettoskatten også fordelt på hjemmehørende selskabers i Danmark positive indkomst, mens selskaber hjemmehørende i Danmark, som indgik i sambeskatningen med en negativ skatteindkomst, skulle have refunderet skattebesparelsen fra selskaberne, som udnyttede deres underskud. Dvs der skulle foregå en likvid overførsel imellem selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst. Selskaber hjemmehørende i udlandet ville ikke få del i

nettoskatten, hverken som betaler eller som modtager af likvider. 3 metode var mere enkel. Den gik ud på, at moderselskaber stod alene for betaling af nettoskatten. I praksis blev dog i perioden inden 2005 dog udloddet udbytte til moderselskabet, som herefter betalte skatten. Metode 3 blev hovedsagelig anvendt, men moderselskaber blev likvid beriget gennem udbytte fra datterselskaberne.

Flere selskaber i samme land indgik med en samlet sambeskatningsindkomst.

Eftersom sambeskatningen var frivillig, var det også frivilligt om et datterselskab blev i sambeskatningen. Frivillig udtræden af sambeskatningen, salg af datterselskabet eller konkurs af datterselskabet ville medføre ophør af sambeskatning for datterselskabets vedkommende. Eftersom de danske skattemyndigheder ville undgå eller formodede af erfaring, at udenlandske selskaber blev udtaget af sambeskatningen, når de gav overskud, blev der indført en genbeskatning af underskud ved sambeskatningsophør. Det ville sige, udnyttelse af underskud skulle ses, som en skattecredit, som skulle tilbagebetales i takt med, at de udenlandske selskaber gav overskud eller underskud skulle genbeskattes ved frivillig ophør. Genbeskatningssaldoen blev ført per selskab, og den kunne ikke forældes. Skulle et datterselskab være genbeskatningsfri, ville det betyde, at datterselskabets efterfølgende overskud både blev beskattet i selskabets eget land samt i Danmark. Derfor gjalt der regler for creditlempelse. Det betød, at der efter creditprincippet blev lempet for den udenlandske skat. Der blev maksimalt givet fradrag for den betalte skat i udlandet. Datterselskaber beliggende i et land med en højere skat end i Danmark måtte derfor betale skat til Danmark.

Fuld genbeskatning fandt sted ved ophør af sambeskatning af et datterselskab, men hvor datterselskabet stadig var koncernselskab og ved salg af datterselskab helt eller delvist til et andet koncernselskab, som ikke var sambeskattet..

Desuden fandt fuld genbeskatning sted ved moderselskabets eget ophør af sambeskatning.

Bestående datterselskabers genbeskatningsaldi genbeskattes samt bestående genbeskatningsaldi fra tidligere datterselskaber, som indgik i sambeskatningen og som stadig var del af koncernen ved moderselskab sambeskatningsophør. Selskaber, som ikke længere var koncernselskaber, genbeskattes ikke.

Ved fuld genbeskatning skulle moderselskabets indkomst forhøjes med genbeskatningssaldoen divideret med den gældende selskabsskatteprocent.

Begrænset genbeskatning blev udløst ved salg af aktier af et datterselskab, som medførte efterfølgende mistet bestemmende indflydelse. Hvis indflydelsen ikke blev mistet, så blev der

fuldgenbeskattet. Begrænset genbeskatning forekom også, hvis datterselskabet gik konkurs eller blev likvideret. Genbeskatningssaldi ville genopstå, hvis datterselskab blev tilbagekøbt inden for 5 år.

Begrænset genbeskatning foregik ved, at der ved ophør af sambeskatning af et datterselskab, blev der opgjort en skattemæssig fortjeneste avance, som kunne sidestilles, som ville den være opnået ved salg af selskabets aktiver. Avancen blev tillagt skattefri udbytte og avance opnået indenfor de seneste 5 år. Det største beløb af den opgjorte restgenbeskatningssaldo, som genbeskatningssaldo fratrukket beskattede overskud, og avance plus skattefri udbytte og avance de seneste 5 år, skulle derved genbeskattes. Hvis der efterfølgende forblev en rest genbeskatningssaldo, som ikke blev beskattet, så skulle efterfølgende skattefri udbetalt udbytte og aktieavancer medfører genbeskatning hos moderselskabet og nedsættelse af genbeskatningssaldoen.

Frem til 2005 kunne sambeskatning udregnes, som følger af nedenstående tabel.

Tabellen viser tallene for 4 selskaber, som indgår i samme koncern. Moderselskabet ejer 100% af alle datterselskaber. Moderselskab og det udenlandske datterselskab A har begge underskud. De 2 danske datterselskaber B og C har begge gennemgående overskud i alle perioder. Underskud på 100 i år 1 fra datterselskab A udnyttes af datterselskaberne B og C i år 1. Datterselskab A har mulighed for at fremføre underskud til efterfølgende indkomstår efter lokale skatteregler. Danmark yder creditlempelse for skat betalt i udlandet.

I år 2 har datterselskab A overskud på 50. Derved udnytter datterselskab A sit fremførte underskud i udlandet og der betales derved ikke skat i udlandet. Det medfører, at der ikke sker creditlempelse i Danmark, da creditlempelse kun kan forekomme, når der betales en skat i udlandet. I Danmark medfører overskuddet på 50, at genbeskatningssaldoen nedsættes med skatteværdien af de 50. Da datterselskab A dog udnytter moderselskabets underskud sænkes den skattepligtige indkomst fra 50 til 35 for datterselskab A. Det medfører, at genbeskatningssaldoen kun nedsættes til skatteværdien af 65,38, dvs 16,35.

Sambeskatning, Skatteprocent udland 25%, DK 25%

År 1		Skattepligtig			Fordeling af	Fordeling	Skattepligtig
		indkomst	Underskud	Overskud	underskud	underskud	indkomst
					brøk	beløb	
	Moderselskab	-200	-200	-	-	-	-
Udland	Datterselskab A	-100	-100	-	-	-	-
DK	Datterselskab B	400	-	400	0,7	-200	200
DK	Datterselskab C	200	-	200	0,3	-100	100
		300	-300	600	1,0	-300	300

DK skatteprocent * udnyttet udenlandsk underskud (25%*100)	25,00
Genbeskatningssaldo på udenlandske datterselskab A: Ultimo	<u>25,00</u>
Genbeskatningssaldo udenlandsk indkomst	-100,00

År 2		Skattepligtig			Fordeling af	Fordeling	Skattepligtig
		indkomst	Underskud	Overskud	underskud	underskud	indkomst
					brøk	beløb	
	Moderselskab	-200	-200	-	-	-	-
Udland	Datterselskab A	50	-	50	0,1	-15	35
DK	Datterselskab B	400	-	400	0,6	-123	277
DK	Datterselskab C	200	-	200	0,3	-62	138
		450	-200	650	1,0	-200	450

	Primo	25,00
DK skatteprocent * Skattepligtig indkomst (25% * 34,62)	Skat DK	-8,65
Ingen betalt skat i udland, da fremført underskud i udland	Creditlempelse udl.skat	-
Genbeskatningssaldo på udenlandske datterselskab A: Ultimo	<u>16,35</u>	
Genbeskatningssaldo udenlandsk indkomst	-65,38	

År 3		Skattepligtig			Fordeling af	Fordeling	Skattepligtig
		indkomst	Underskud	Overskud	underskud	underskud	indkomst
					brøk	beløb	
	Moderselskab	-200	-200	-	-	-	-
Udland	Datterselskab A	100	-	100	0,1	-29	71
DK	Datterselskab B	400	-	400	0,6	-114	286
DK	Datterselskab C	200	-	200	0,3	-57	143
		500	-200	700	1,0	-200	500

	Primo	16,35
DK skatteprocent * Skattepligtig indkomst (25% * 65,38)	Skat DK	-16,35
Ingen betalt skat i udland, da fremført underskud i udland	Creditlempelse udl.skat	-
Genbeskatningssaldo på udenlandske datterselskab A: Ultimo	<u>-</u>	
Genbeskatningssaldo udenlandsk indkomst	-	

Genbeskatningssaldo er 0 i år 3 og "skattekredit" er tilbagebetalt. Den forskubbes frem i tiden på grund af datterselskab A's udnyttelse af moderselskabs underskud.

I år 3 har datterselskab A et overskud på 100. Datterselskab A udnytter de sidste 50 af deres fremførte underskud i udlandet. I udlandet er det fremførte underskud nu opbrugt. I

sambeskatningen i Danmark nedsættes genbeskatningssaldoen med skatteværdien af de sidste 65,38. Derved er genbeskatningssaldoen nu 0,00.

I eksemplet er det kun moderselskabet, som har underskud i år 3. Datterselskab B og C ville kunne udnytte underskuddet alene. Hvis forventningen også er sådan i fremtiden, så kunne det tænkes, at man på grund af den frivillige sambeskatning ville tage datterselskab A ud af sambeskatningen efter år 3. Derved kunne det undgås at betale dansk skat, dvs dansk skat fratrukket creditlempelse for udenlandsk skat. I ovennævnte eksempel er den fiktive skattesats ens i udlandet og i Danmark. Den betalte skat i udlandet baserer sig dog på udenlandske skatteregler, som derved kunne medføre forskel på dansk og udenlandsk skat.

I en sambeskatning kunne et udenlandsk selskab undlade at udnytte underskud fra moderselskabet eller andre koncernselskaber, hvis det betød, at creditlempelse dermed kunne udnyttes.

I ovennævnte eksempel har datterselskab A i år 3 100 skattepligtig indkomst. De 100 reduceres med fremført underskud i udlandet på 50. Derved beskattes 50 i udlandet i år 3. Skatteprocenten er i udlandet 25% i ovennævnte eksempel, som betyder, at der i Danmark lempes for 25% af 50. Da den danske skat i eksemplet også er 25% og skattereglerne medfører samme skatteindkomst, så er det kun udnyttelsen af underskud fra moderselskabet, som kommer til at udgøre en forskel. I Danmark betales der skat på grund af nedsættelsen af genbeskatningssaldoen. Der ud over er der 71 ó 65,38, som yderligere beskattes. Denne skat lempes der for. Der lempes for den skat, som betales både i Danmark og i udlandet.

Ovennævnte eksempel viste ganske tydeligt, hvordan koncernen over en periode på 3 år, opnåede en tidsforskydning af deres genbeskatning og en mulighed for at foretage investeringer i udlandet til en form for rentefrit lån fra staten. Tilbagebetaling af lånet, dvs genbeskatning, skete kun, hvis investeringen i udlandet gav overskud eller blev solgt med fortjeneste. Ud fra en stikprøveundersøgelse foretaget i perioden 2000-2002 skøntes det, at kun 1/3 af underskuddene kom til genbeskatning.

Når et dansk selskab udnyttede et underskud fra et andet dansk selskab, så blev der afregnet en likvid afregning imellem de 2 selskaber, hvis metode 2 blev valgt. Underskudsselskabet modtog skattegodtgørelse fra overskudsselskabet. I ovennævnte eksempel modtog moderselskabet likvider fra datterselskaberne B og C. Moderselskabets underskud blev ikke genbeskattet, da moderselskabet er hjemmehørende i Danmark. Hvis moderselskabet var hjemmehørende i udlandet, så ville der ikke

være nogen dansk sambeskatning. I praksis ville metode 2, som oftest ikke blive valgt, men i stedet metode 3, hvor moderselskabet afregner nettoskatten med skattemyndighederne, men modtager udbytte fra datterselskaberne for at kunne betale skatten.

Der var ikke nogen likvid afregning imellem et udenlandsk underskudsselskab og et dansk selskab, som begge indgik i en dansk sambeskatning.

Metoderne for udnyttelse af indenlandske og udenlandske underskud var ikke ens.

Begrundelse for gennemgribende ændring i 2005 (Sambeskatningsudvalget, 2004, s. 21)

I tiden op til 2005 blev der undersøgt, hvordan koncernbeskatning kunne gøres mere enkel, mere robust overfor skatteplanlægning, indeholde mindre huller, være fremtidssikret overfor EU-retten og samtidig fleksibel i forbindelse med koncernstruktur ændringer og i samspillet med andre EU-lande.

Ud fra disse overordnede betragtninger blev der diskuteret forskellige tiltag.

Afskaffelse af creditlempelse var et tema. Ud over at afskaffelse af creditlempelse ville betyde en forenkling, ville den også betyde mulighed for at øge eller fremskynde genbeskatningen. Før 2005 blev genbeskatningssaldoen nedsat med udenlandsk betalt skat fratrukket creditlempelse. Hvis creditlempelse ikke længere kunne fratrækkes, så ville det betyde ingen nedslag for de udenlandske skatter og derved hurtigere genbeskatning. Forenkling ville opnås ved, at der ikke længere ville være brug for en række værnsregler, som hindrede spekulation i at få creditlempelse samt omstruktureringer ville være mulige uden, at det ville udløse fuld genbeskatning.

En andet diskussionspunkt var nedsættelse af ejerandelskravet fra 100 procent til 50 procent. De 50 procent blev overvejet defineret, som bestemmende indflydelse, dvs mindst 50% ejerskab. Men også, som reel kun 50 procent, dog med supplerende af stemmeandel på mindst 50 procent. Dette punkt ville ikke skabe forenkling, men snarere komplicering. Punktet ville give mulighed for, at flere selskaber kunne deltage i sambeskatningen, hvilket kunne være en fordel for koncernerne, men administrations- og provenumæssigt en ulempe for skattemyndighederne.

Alt imens sambeskatningsudvalget undersøgte sambeskatningsreglerne i Danmark, kørte der en sag i EU. Det var Marks og Spencer PLC sagen. Marks and Spencer sagen handlede om underskud

opstået hos et hollandsk Marks and Spencer holdingselskab i Holland. Der var 3 andre selskab i forskellige EU lande under holdingselskabet. Marks and Spencer mente, at opstået underskud i andre EU lande burde kunne udnyttes i Storbritannien ligeledes, som underskud fra britiske datterselskaber kunne udnyttes i Storbritannien (Tell, 2015). EU-domstolen fastslog, at der var tale om en hindring for etableringsfriheden, da reglen forskelsbehandlede underskud fra hjemmehørende overfor ikke hjemmehørende datterselskaber. Hindringen blev dog anset for retfærdig, da hindringen sikrede afbalancerede fordeling af beskatningskompetancen indenfor EU, dobbeltfradrag samt skatteunddragelse. EU-domstolen fandt dog, at de britiske regler gik videre end, hvad der var nødvendigt, for at sikre disse 3 hensyn. Domstolen anfægtede, at i en situation, hvor det ikke hjemmehørende selskab har udtømt alle muligheder for at udnytte underskud i hjemlandet, burde det være muligt at kunne udnytte underskuddet i en sambeskatningssammenhæng i Storbritannien. Derved skulle Storbritannien ændre deres regler. Marks and Spencer sagen blev først afsluttet i 2005. Sambeskatningsudvalget afsluttede deres rapport inden sagen blev afsluttet. Det fremgår af rapporten, at der var en vis interesse og forventning til udfaldet. Det skyldes, at jf de danske regler adskilte genbeskatningsreglen af udenlandskudnyttet underskud sig til indenlandsk udnyttet underskud. Det kunne eventuel blive et problem. Dvs en af grundene til undersøgelsen af sambeskatning var netop, at reglerne skulle fremtidssikres overfor EU-retten.

Sambeskatningsudvalget fremlage 3 forskellige modeltyper, som skulle imødesæ kritikpunkterne af den daværende model.

Modellen koncernfradragmodellen blev anset, som ville den kunne afhjælpe den forskelligartede behandling af udnyttelse af udenlandsk og indenlandsk underskud, idet begge underskud ville komme til genbeskatning. En anden forskel til daværende model var, at genbeskatningssaldoen ville opstå hos det selskab, som koncernen besluttede skulle udnytte underskuddet, og ikke hos moderselskabet, som hidtil ved udnyttelse af udenlandsk underskud. Modellen ville dermed være EU-retlig fremtidssikret, da underskud fra hjemmehørende og ikke hjemmehørende selskab ville blive behandlet ens. Det betød dog også, at den ville komplicere den nationale beskatning, da genbeskatningsregler for hjemmehørende selskab ville blive indført. Ved udnyttelse af indenlandsk underskud ville en genbeskatningssaldo opstå, som ville skulle genbeskattes, når det underskudsgivende selskab gav overskud. Det forudsås dog, at modellem ikke havde de store chancer for at blive valgt, da den ikke levede op til forventningerne om forenkling, som var et tungt vejet ønske.

En anden model, som levede op til forventningen om underskudsfræførsel, var, at underskudsudnyttelse automatisk skulle medfærer genbeskatning efter f.eks. 10 år. Det ville gælde både indenlandske og udenlandske underskud ligesom i koncernfradragsmodellen. Dvs det var en forenkling af koncernfradragsmodellen. Reglen om 10 år ville gælde uanset om det underskudsgivende selskab senere gav overskud eller om det efterfælgende endte med et endegyldigt tab. Det ville betyde, at selskaber, som led endegyldigt tab, ville alligevel skulle tilbagebetale skattecreditten. Det var en betydelig forskel til det daværende system. Et kompromis ville være, at hvis selskaberne kunne godtgære, at de havde lidt et endeligt tab efter 10 år, så kunne genbeskatning frafalde. Øgede retssager i forbindelse med bevisbyrden, ville dog komplicere modellen. Grenpuljning kunne indfæres for at undgå, at tab fra udenlandske selskaber kun blev medtaget for at reducere overskud. Grenplijning skulle gælde både i indland og udland. Det gik ud på, at ikke kun et holding selskab alene kunne medtages, men også de underliggende selskaber. Landepuljning var også oppe at vende. Det gik ud på, at underskud, som kunne udnyttes lokalt, færst og fremmest skulle udnyttes lokalt. Derved færst udnyttelse i Danmark, når mulighed for udnyttelse lokalt ikke var muligt.

Globalpuljning var et andet forslag. Det gik ud på, at det stadig skulle være frivilligt at lade sig sambeskatte. Faldt beslutningen på ja til sambeskatning, så skulle alle fastedriftssteder og datterselskaber medtages i sambeskatningen, både udenlandske og indenlandske. Denne model mentes ikke at ville stride imod EU retten. En afart af modellen ville være at opdele den frivillige sambeskatning i national og international. Dvs den nationale kunne vælges alene. Efterfælgende kunne den udvides til også at gælde alle udenlandske selskaber. Hvis den opdelte model blev valgt, var det usikkert om modellen holdt i EU-retten.

Den mere ekstreme model, eller ikke model, var forslag om total afskaffelse af sambeskatning. Den ikke tilstede værende model ville medfære mere forenkling samt overensstemmelse med EU retten. Det ville dog betyde, at virksomhederne måtte undvære muligheden for at udnytte underskud fra hjemmehærende og ikke hjemmehærende selskaber. Skattecreditten ved udnyttelse af underskud i udlandet ville bortfalde. Underskud fra datterselskab i udlandet, som ikke kunne fremfære underskud, ville ikke kunne udnyttes. Hvis underskud fra filialer i udlandet stadig ville kunne udnyttes, ville det betyde, at virksomheder ville omdanne datterselskaber til filialer. Filialer ville være forskelsbehandlet i forhold til datterselskaber. Territorialbeskatning for filialer ville derfor sikkert skulle indfæres.

En ren afskafning af muligheden for sambeskatning med udenlandske datterselskaber ville betyde potentielt større transfer pricing overvågning. Sambeskatningsudvalget afventede afgørelsen på Marks and Spencer sagen for at kunne sige, som en ren national sambeskatning var en mulighed.

Udvalgets anbefalinger

Trods vurdering af, at koncernfradragmodellen ikke ville have de store chancer for at blive valgt af skattemyndighederne på grund af den mere komplekse behandling af den nationale sambeskatning, så blev den alligevel vurderet til at skulle være den anbefaling, som udvalget valgte at give. Det skyldes, at modellen ansås, som mest EU konform. Modellen havde ud fra flertallets synspunkt den virkning, at værnsregler, hvis funktion var at hindre indskydelse af underskudsgivende selskaber, kunne ophæves, da incitamentet ikke længere ville være stærkt. Værnsreglerne ansås allerede værende EU-ret problematiske. Yderligere ansås det for at give mening, at ophæve creditlempelse ved genbeskatning, at nedsætte ejerkrav fra 100% til 50% og at skabe mulighed for at fastsætte oplysningskrav vedrørende udenlandske datterselskaber. Det blev frarådet at indføre globalpuljning, landepuljning og grenpuljning.

Udvalgets flertal bestod 2 personer fra Deloitte, en person fra Danfoss, en person fra Danisco, en fra KPMG, en rådgivende skatterevisor, en advokat samt en professor fra CBS. Det var overvejende den del af gruppen, som var tættest på praksis. Denne gruppe repræsenterede mere den skattebetalende del, end mindretalsgruppen. Det kunne være grunden til, at de valgte den komplekse, men EU venlige model. Deres behov lå i fremtidssikring af sambeskatningmodellen national og internationalt og ikke i forenkling af skattesystemet.

En enkelt person af flertalsgruppen mente, at den endelige anbefaling først burde foreligge, når Marks og Spencer sagen var afgjort. Hvis Marks og Spencer sagen tillod det, foretrak denne person at opretholde nuværende system for national sambeskatning. Det formodes, at personen mente, at den enklere model til national sambeskatning var mere passende. Dog gjalt også her nedsættelse af ejerkrav til 50%, ophævelse af genbeskatning og indførelse af kontrol. Det var yderligere personens opfattelse, at de nuværende værnsregler imod kunstig oppustede underskud ikke burde ophæves, men snarere udvides. For mindretallet var punktet udnyttelse af huller vigtigere at lukke end at sikre EU-konformitet. I modsætning til flertallet mente personen, at incitamentet stadig var stort nok til stede.

Et mindretal bestående af personer ikke med i flertallet advarede imod, at Danmark i forhold til andre OECD-lande havde langt mere gunstige regler for koncerners mulighed for international beskatning. Udgiften for administrering af international sambeskatning oversteg gevinsten for nogle koncerner samt der var incitament til opdeling i mindre enheder i udlandet, hvor iblandt underskudsselskaber opstod, var grunde til, at Danmark burde overveje internatioal sambeskatning. Danmark burde bevæge sig mere i retning af lovene fra de andre OECD lande. Et approach, som ville sikre mere harmoniske skatteregler indenfor landene. Skattekrediten, som skulle sikre likviditet i de svære år, ville forvinde. Dvs danske skatte koncerner ville på det punkt få det sværrere. Mindretallet mente, at EU dog ville få indflydelse på udviklingen i Danmark, og at det var forventet, at valgfrihed ikke ville være tilladt, dog eventuel indskrænket til EU-lande. Denne mindretalsgruppe bestod af en professor fra CBS og en person fra arbejderbevægelsens Erhvervsråd. Begge mere teoretisk fokus, da begge ikke repræsenterede virksomhed, som skattebetaler eller skatteindkræver.

Et andet mindre tal bestod af 2 personer, Skatteministeriets Departement Retschef samt en fra Told- og Skattestyrelsen. Begge var repræsentanter fra skattemyndighederne. Disse 2 personers havde fokus på international sambeskatning samt at sikre mere robuste regler overfor skatteplanlægning og dermed lukning af huller. Dette mindretals diskussion gik på enten at afskaffe sambeskatning og filialbeskatning totalt eller at indføre globalpuljning, som betød alle selskaber både internationalt og nationalt skulle deltage i sambeskatningen. Dog skulle det være muligt at fravælge international sambeskatning. Metoderne ansås af mindretallet begge at være EU-retlige. Flertallet pegede i en anden retning ved at stille spørgsmålstejn ved mellemløsningen at kunne fravælge international sambeskatning. Slet ingen sambeskatning ville betyde administrativ forenkling. Sambeskatning med alle selskaber ville betyde, at nogle regler ville være overflødige. Dette mindretal mente ikke, at det var rentabelt for Danmark at tilbyde international sambeskatning, da genbeskatningsraten ansås for alt for lav samt, at det begunstigede investeringer i udlandet fremfor i Danmark. Som reglerne var, hvor underskudsselskaber kunne tilvælges i sambeskatning samt overskudsselskaber kunne fravælges, var der en skævvridning i forhold til selskabernes egentlige skatteevne samt behov for skattekredit til at investere i udlandet. Total afskafning af sambeskatning blev ikke anbefalet. Grunden var, at nogle koncerner med underskudsselskaber og overskudsselskaber ville miste likviditet i forhold til deres skatteevne, hvis de ikke ville kunne modregne underskud. Hvis globalpuljning med mulighed for fravalg af international sambeskatning, ville blive indført, ville det reducere de fleste koncerners lyst til at deltage i international sambeskatning, da alle også overskuds selskaber skulle medtages.

Officielt var det meget få lande, som tillod international sambeskatning, men i praksis kunne filialer i udlandet medtages i en national sambeskatning i de fleste lande. Derfor skulle Danmark også tillade international sambeskatning fremover, bare på en bedre måde end den der fandtes allerede. Af den grund blev en globalpuljning anbefalet, hvor alle underliggende og overliggende selskaber af en koncern skulle medtages i en sambeskatning, hvis en koncern ønskede at udnytte muligheden for international sambeskatning. Ved udnyttelse af underskud fra en filial, gjalt også at alle andre datterselskaber og filialer skulle medtages. Hvis international sambeskatning ikke blev valgt, så skulle princippet om territorialbeskatning gælde. Dobbeltfradrag ville forhindres samt uønsket skatteplanlægning. En forudsætning for anbefalingen var nedsætning af ejerforhold fra 100% til 50%, hvilket ikke ville forenkle sambeskatningen. Det var mindretallets synspunkt, at denne form, hvor international sambeskatning blev tilvalgt ikke ville stride imod EU-retten. Dog mentes, at EU-retlige forhold skulle undersøges, der måtte ikke rejses tvivl om genbeskatningsreglerne. Det blev anbefalet, at en bindingsperiode på 10 år kunne indføres, og herefter kunne koncernen vælge at fortsætte eller at genbeskatte. Creditlempelse skulle ved dette forslag ikke afskaffes.

Udvalgets medlemmer:

Adjungeret professor Søren Rasmussen, Deloitte (Formand)
Rådgivende skatterevisor Christen Amby
Koncerndirektør Ole Steen Andersen, Danfoss
Skattechef Marianne Rørslev Bock, Danisco
Professor Ole Bjørn, KPMG
Statsautoriseret revisor John Byholm, Deloitte
Advokat Jan Börjesson, Kromann Reumert
Konsulent Frithiof Hagen, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd
Professor Michael Møller, Copenhagen Business School
International ekspert Ivar Nordland, Skatteministeriets Departement
Retschef Preben Underbjerg Poulsen, Told- og Skattestyrelsen
Professor Niels Winther-Sørensen, Copenhagen Business School

Delkonklusion - opsamling

Nuværende sambeskatningsregler i Danmark

Lovforslag L 121 (Jensen, 2. marts 2005)

Forrige kapital indeholdt sambeskatning historisk, sambeskatningsreglerne op til 2005 samt anbefalinger og indvendinger til ændring af sambeskatningen nationalt og internationalt. Flertallets anbefaling at benytte koncernfradragmodellen både nationalt og internationalt blev ikke gennemført.

I forbindelse med fremsættelse af lovforslag L121 den 2. marts 2005 samt første behandling den 1 april 2005 af lovforslaget L121 agumenterede Kristian Jensen for begrundelse og forståelsen af lovforslaget L121. Lovforslaget L121 var et forslag om nedsættelse af selskabsskatten og indførelse af globalpuljebegrebet, dvs blandt andet ændring af selskabsskatteloven. Det fremgik af fremsættelses dokumentet, at venstre-regeringens formål med sambeskatningsudvalget rapporten var at modernisere og fremtidssikre sambeskatningsreglerne. Det fremgik også, at venstre-regeringen lagde vægt på, at eventuelle huller skulle lukkes, og sambeskatningsreglerne dermed skulle gøres robuste overfor skatteplanlægning. Anbefalingen, der kom fra flertallet af sambeskatningsudvalget, lukkede ikke huller nok ud fra regeringens synspunkt. Derudover ville målet, at skatteevnen mere skulle svare til skattebetalingen hos koncernerne ikke blive forbedret. Store danske koncerner med mange overskudsdatterselskaber i udlandet, ville fortsat kunne cherry picke. Dvs de ville kunne medtage underskudsselskaber i sambeskatning og undgå overskudsselskaberne. Derimod faldt anbefalingen fra mindretalsgrupperne i god jord hos regeringen. Den gik ud på enten at afskaffe sambeskatningen helt eller at indføre globalpuljning med opdeling i frivillig international - og ikke frivillig nationalsambeskatning. Afskaffelsesmetoden så regeringen, som værende for indgribende, derfor valgte regeringen globalpuljning. Hvis international sambeskatning blev tilvalgt, så skulle alle selskaber indgå, hvis ikke tilvalg, så kun sambeskatning af nationale selskaber. Filialer skulle beskattes efter territorialprincippet, dvs de udenlandske filialer skulle ikke indgå i en national sambeskatning. Regeringen prioriterede i lovforslaget, at de valgte regler om national sambeskatning ville sikre, at national koncernselskaber ville kunne udnytte saldering af underskud fra hjemmehørende selskaber. Mens det blev forventet, at det fremover kun var mindre koncerner, som ville benytte international sambeskatning, mens de store koncerner ville fravælge international sambeskatning på grund af den tvingende globalpuljning. Derigennem var det forventet, at der ville kunne spares i skat på omkring 2 mia. Det eftersom, der fremover ville være færre genbeskatningssaldi, som ikke ville komme til genbeskatning. Med forslaget ville man støtte danske fremfor udenlandske investeringer. Lovforslaget fra venstre-regeringen indeholdte desuden skattelettelser. Samtidig med lovforslaget L121 blev der, da også givet selskabsskattelettelser, som nogle andre partier mente, var plaster på såret for de større koncerner. De større koncerner var de forventede tabere ved den nye sambeskatningslov.

Kristian Jensen endte dermed at bruge anbefalingen fra 2 personer fra skattemyndighederne, som i rapporten var i mindretal. Regeringen ønskede at lukke hullet i LL§5H, som betød at fjerne muligheden for, at en dansk koncern kunne oprette et udenlandsk selskab, som bagefter opkøbte en underskudsfilial, hvorefter koncernen optog det udenlandske underskudsselskab i den frivillige

sambeskatning. Globalpuljning skulle sikre beskatning efter skatteevne og öcherry pickingö skulle ikke være en mulighed længere.

Kritik til regeringens forslag kom blandt andet fra Søren Friis Hansen, som analyserede problemer i forhold til EU-retten. Søren Friis Hansen konkluderede, at globalprincippet ikke var i overensstemmelse med EF-traktaten, herunder for kapitalens frie bevægelighed og etableringsfrihed. Indførelse af globalprincippet opdelt i national og international sambeskatning ville medføre en restriktion ved, at hjemmehørende selskaber blev forskelsbehandlet i forhold til ikke hjemmehørende selskaber ved, at de hjemmehørende automatisk var med i en national sambeskatning, mens udenlandske selskaber ikke var med automatisk. Dvs. de hjemmehørende selskaber skulle deltage, hvilket var en forskelsbehandling i forhold til de ikke hjemmehørende selskaber. Formålet med opdelingen var økonomisk. Dvs. nationale investeringer blev understøttet frem for internationale investeringer. Desuden ville en solidarisk hæftelse for koncernens samlede skattegæld stride imod de grundlæggende principper om, at aktionærer kun hæfter med den indskudte kapital overfor selskabets kreditorer. Søren Friis Hansen fastholdte, at regeringen havde udtalt, at ændringen af loven var begrundet i, at regeringen ikke ville understøtte udenlandske, men hellere danske investeringer. Underskudsselskaber hjemmehørende i Danmark ville fortsat kunne udnyttes sammen med overskudshjemmehørende selskaber. Det ville kunne foregå, alt imens udenlandske underskudsselskaber ikke indgik i sambeskatningen. Det ville fortsat være frivilligt, om udenlandske selskaber skulle indgå i sambeskatningen, dog skulle i så fald alle udenlandske selskaber indgå. Dvs. hvis en investering skete i Danmark, og den gav underskud, så ville den kunne salderes med andre hjemmehørende koncern selskabers overskud. Hvis investering skete i udlandet, så ville den ikke kunne salderes med mindre alle andre selskaber blev medtaget. Søren Friis Hansen agumenterede imod forslaget ved at fastholde, at tvungen sambeskatning, både national og international, var imod EF-traktaten artikel 43 og 48, samt at forskelsbehandle nationale frem for internationale var lige så imod EF-traktatens artikel 43 og 56. Dvs. situationer, hvor et dansk moderselskab havde valget imellem at etablere et datterselskab i Danmark eller i et andet EU-land eller situationen, hvor en udenlandsk koncern havde valget imellem, at etablere sig i et andet EU land eller i Danmark. Koncerner med hjemmehørende datterselskaber blev favoriseret overfor koncerner med datterselskaber i andre EU lande i hvert fald, hvis der var tale om store koncerner med mange udenlandske datterselskaber. Regeringen argumenterede med, at det var i overensstemmelse med EU-retten at indføre en hindring for den frie bevægelighed for at undgå cherry picking, ud fra retfærdiggørelsessynspunktet om ösammenhæng i skattesystemetö. Hindringen forekom, fordi datterselskaber i udlandet blev anderledes behandlet end datterselskaber

i Danmark, samt at regeringen ville indføre tvunget sambeskatning. Regeringen argumenterede ud fra et synspunkt om, skattesystemet skulle være sammenhængende, og at underskud i Danmark skulle understøttes, mens underskud i udlandet ikke for en hver pris. Det mente regeringen kunne retfærdiggøres, ses fra et lands mulighed for, at et skattesystem skulle kunne fungere. Søren Friis Hansen præciserede i sin modargumentation, at sammenhængen i beskatningsordningen, som retfærdiggørelse, ikke var til stede, da den kun kunne være til stede i tilfælde af samme skatteyder og beskatningsform. Da hver datterselskab og moderselskabet var selvstændige skatteobjekter, var kriteriet samme skatteyder ikke opfyldt. Regeringen syntes ikke at have undersøgt, om retfærdiggørelsen også var proportional. I Marks and Spencer dommen kom EU-domstolen frem til, at en generel nægtelse af modregning af underskud fra ikke hjemmehørende datterselskaber var en retfærdig hindring på grund af hensyn til afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, men at den skød over målet, i tilfælde, hvor det selvstændige skatteobjekt og dens underskud ikke kunne udnyttes i etableringslandet. Dvs hindringen var ikke proportional, da hindringen for udnyttelse af underskud i koncernens hjemland ikke kun ramte situationer, hvor underskud kunne udnyttes, men også situationer, hvor underskud ikke kunne udnyttes. Lovforslaget i Danmark fra regeringen indeholdte ligeså en generel hindring i alle situationer for udnyttelse af underskud fra udlandet. Derfor heller ikke proportional. Dog indeholdt lovforslaget en mulighed for tilvalg af international sambeskatning, som medførte beskatning af underskud og overskud. Regeringens argument, at hvis beskatning af underskud så også overskud, var et af argumenterne i Marks og Spencer, som ikke af Domstolen blev accepteret. Jf præmis 40 i dommen. EU-domstolen mente, at selvom medlemstaten ikke beskattede overskud, så var det ikke en begrundelse for at underskud ikke kunne beskattes. Derved med eller uden international sambeskatning var lovforslaget ikke i overensstemmelse med domstolens afgørelse på Marks and Spencer dommen.

I Marks and Spencer dommen anerkendte Domstolen hindringen, i tilfælde, hvor der var risiko for dobbelt fradrag for underskud, afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og risiko for skatteunddragelse. Domstolen argumenterede med, at det var tæt knyttet til skadelig adfærd, at selskaber havde mulighed for vælge om underskud skulle bruges i etableringsland eller anden stat. I regeringens lovforslag er der ikke tale om et enten eller, men om udnyttelse af underskud i samme år, hvor det opstod i en dansk international sambeskatning, og efterfølgende genbeskatning og udnyttelse i hjemlandet. Hvis et underskud ikke kom til genbeskatning, så vil underskuddet oftest heller ikke kunne udnyttes i udlandet, da der ikke var noget overskud. Men på grund af creditlempelse, kunne der ske en tidsmæssig forøgning af

tidspunktet for genbeskatning. Regeringens argument at sikre det danske skatteprovenu var for generel til at være et retfærdiggørende hensyn. Det var et økonomisk og ikke et juridisk argument.

I regeringens svar til Søren Friis Hansen dateret maj 2005 var justitetsministeriet af den opfattelse, at hensynet sammenhæng i beskatningssystemet, var et retfærdiggørende hensyn, som ville gælde i hindringen for etablering både i forbindelse med lovforslaget og i forbindelse med Marks og Spencer sagen, som på daværende tidspunkt ikke var færdig endnu. Marks and Spencer er dateret december 2005. Justitetsministeriets opfattelse skulle senere vise sig ikke at være identisk med EU domstolens, jf præmis 40 i dommen. Justitetsministeriet modargumenterede Søren Friis Hansens ved at erklære at regeringens formål med lovforslaget ikke kun var at forhindre tab og lukke huller, men også sikre sammenhæng i den danske skatteordning. Yderligere formål var i videst muligt omfang at beskatte neutralt uafhængig af om koncernen organiserede sig i datterselskab eller filial. Dvs. udenlandske datterselskaber og udenlandske filialer ville blive behandlet på samme måde. Justitetsministeret pointerede, at argumentet forskellige juridiske personer samt ikke samme transaktion ikke var et problem ved retfærdiggørelse af hindring. Hvis underskuddet ville kunne udnyttes i det ikke hjemmehørendes datterselskabs hjemland, så ville sammenhæng i beskatningsordningen og neutralitet være retfærdiggørende. Hvis underskud ikke ville kunne udnyttes, så var kriteriet neutralitet ikke opfyldt, hvilket ville sige, at en generel afskæring af adgang til underskudsoverførsel fra udlandet ville være ikke proportional. Justitetsministeret bemærkede i den sammenhæng, at muligheden for tilvalg af international sambeskatning var til stede, hvilket ville afhjælpe dette. Tilvalget af international sambeskatning ville dog medføre, at underskud både blev udnyttet i den internationale danske sambeskatning og samtidig eventuel også kunne fremføres i udlandet. Genbeskatningsreglerne ville sikre, at der ikke blev opnået fradrag 2 gange.

I februar 2015 fremlagde EU domstolen deres afgørelse i sagen Europa Kommissionen mod det forenede kongerige storbritanien og nordirland.

Lovforslaget L 121 blev gennemført den i folketinget. Det resulterede i lov nr. 426 af 6 juni 2005.

Koncernbegrebet (Werlauff, Jan. 2013, s. 19-32)

Før den nye lov nr. 426 af 6 juni 2005 indgik kun datterselskaber i en sambeskatning, hvis datterselskaberne var ejet med 100% fratrukket medarbejderaktier eller for udenlandske selskaber ejet med maksimum mulig aktieandel. Efter den nye lov i 2005 blev denne kreds ændret til at

omfatte alle datterselskaber med mulig udøvende bestemmende indflydelse, faste driftssteder og faste ejendomme. Faste driftssteder og faste ejendomme indgik i den nationale sambeskatning automatisk, hvis beliggenhed var i Danmark. Datterselskaber indgik i den nationale sambeskatning, hvis de var hjemmehørende i Danmark. Hjemmehørende i Danmark var datterselskaber, hvis de var indregistrerede aktie- og anpartsselskaber eller havde ledelsens sæde her i landet. Udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme samt datterselskaber ikke hjemmehørende i Danmark indgik, hvis aktiv tilvalg af international sambeskatning.

Datterselskaber indgik efter samme kriterier, som et datterselskab indgik efter de regnskabsmæssige kriterier i en koncern. Dvs. der var alt overvejende lighed imellem IAS27/IFRS10 og selskabsskatteloven §31C. Argumentet var, at det skulle spare moderselskaberne for at gennemgå datterselskabsanalyse både regnskabsmæssigt og skattemæssigt. I tilfælde, hvor der var eller kan fradrages tab på fordringer mod et datterselskab, kunne et datterselskab ikke sambeskattes trods regnskabsmæssig indgåelse. Dog alligevel, hvis datterselskabet var en finansieringsvirksomhed. Et datterselskab indgik i en koncern, hvis moderselskabet havde mulighed for reel bestemmende indflydelse over datterselskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Bestemmende indflydelse blev fastsat ud fra antal stemmerettigheder og ikke antal kapitalandele. Hovedregelen, også omfattet som formodningsreglen, var, at bestemmende indflydelse forelå ved mere end 50% af stemmerne. Hvis det i særlige tilfælde kunne påvises, at bestemmende indflydelse ikke var til stede trods mere end 50% af stemmerne, så forelå ikke et koncernforhold. Formodningsreglen skulle modbevise af selskabet selv. Særlige tilfælde kunne være en ejerftale, hvor majoritetsaktionæren blev frataget rettigheden til at udøve sin bestemmende indflydelse. Eksempelvis jf. SKM2010.209.SR, hvor en ejerftale, som krævede enighed mellem aktionærene i alle beslutninger inkl. løbende og sædvanlige driftsmæssige beslutninger, medførte, at antal stemmer ikke automatisk medførte bestemmende indflydelse jf. SEL §31 C stk 3. SKM2011.307 SR var et lignende fald, men her var der ikke tale om løbende, sædvanlige driftsmæssige og forretningsmæssige beslutninger, hvorefter SEL §31C stk 3 ikke blev anvendt, dvs. der var tale om bestemmende indflydelse.

Moderselskabet skulle være et selvstændigt skatteobjekt selv og der kunne kun være et moderselskab. Bestemmende indflydelse var til stede, hvis moderselskabet havde indflydelse på de driftsmæssige og økonomiske beslutninger. Driftsmæssige beslutninger var guidelines for salg, marketing, produktion, personale samt køb og salg af investeringer. Under driftsmæssige beslutninger forstås ikke udvidelse eller indskrænkelse af selskabernes aktivitet, men i stedet daglig

drift. Hvor økonomiske beslutninger var guidelines for dividende, budgetter, kreditlinier, optagelse af gæld, kapitalforhøjelser med videre desuden ret til og mulighed for påvirkning af et variabelt afkast, sidstnævnte jf IFRS10. Nogen gange var det en konkret vurdering, om omfanget af beslutningerne medførte bestemmende indflydelse eller manglen på samme.

Bestemmende indflydelse kunne også forkomme ved mindre end 50% af stemmerettighederne. For eksempel, hvis ingen selskaber havde mere end 50% af stemmerettighederne, eller hvis et moderselskab kunne udøve bestemmende indflydelse over datterselskabets driftsmæssige og finansielle ledelse selvom ingen moderselskabet ikke havde nogen stemmerettigheder, men i stedet for 90% kapitalandel. Et anden mulighed kunne være, hvis der var råderet over stemmerettigheder fra andre investorer opnået igennem ejeraftaler. Formodningsreglen var her, at der ikke forlås bestemmende indflydelse, hvis stemmerettighedsandel lå under 50%. Igen skulle selskabet selv påvise, at de alligevel havde bestemmende indflydelse. Vedrørende ejeraftaler blev der foretaget en konkret vurdering om de skulle tillægges retsvirkning, da eventuel ikke overholdelse af ejeraftalerne betød, at de ikke ville blive tillagt retsvirkning jf SKM2010.687.SR. Yderligere var ejeraftaler ikke bindende, jf selskabsloven §82 og kunne tilsidesættes på en generalforsamling. Til bestemmende indflydelse talte også potentielle stemmerettigheder, som ikke var betinget af ikke indtrufne forhold.

Bestemmende indflydelse forelå ikke, hvis konkursdekretet over datterselskabet var afsagt. I nuværende selskabsskattelov nr. 149 af 9. januar 2015 2) §31C gælder ovenstående stadig.

Nationale sambeskatning (Werlauff, Jan. 2013, s. 33-109)

I den nationale sambeskatning indgik datterselskaber, som var hjemmehørende i Danmark efter SEL §1, stk 1 nr 1 eller selskaber, hvis selskabets ledelse havde sæde i Danmark. Faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i Danmark indgik også i den nationale sambeskatning. Hvis ledelsens sæde lå i udlandet, men selskabet var indregistreret i Danmark, og Danmark fik den begrænsede skattepligt i henhold til en DBO, så indgik kun den indkomst, som Danmark fik beskatningsretten til i den nationale sambeskatning. Udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark indgik i den nationale sambeskatning. Hvert indkomstår skulle administrationselskabet redegøre for, hvilke selskaber, som indgik i sambeskatning og hvorfor eventuel sambeskatnings selskaberne ikke stemmede overens med koncernregnskabet.

I en national sambeskatning kunne der forekomme forskellige konstellationer. En kunne være den lige ud af landevejen, et dansk hjemmehørende moderselskaber og 2 datterselskaber hjemmehørende i Danmark. Moderselskabet havde bestemmende indflydelse over de 2 datterselskaber via deres stemmer, jf ovenstående afsnit. Selskaber, som ikke havde bestemmende indflydelse kunne ikke betegnes, som moderselskaber. En person var ikke noget selskab og kunne derfor ikke udgøre et moderselskab. Derimod kunne en fond udgøre et moderselskab, men fonden indgik ikke selv i sambeskatningen. Et moderselskab hjemmehørende i udlandet kunne godt udgøre koncernforbindelse for 2 danske hjemmehørende datterselskaber. Det udenlandske moderselskab ville ikke kunne indgå i den nationale sambeskatning, men derimod ville de 2 søsterselskaber indgå i den nationale sambeskatning.

En yderligere konstellation kunne være et moderselskab, som havde bestemmende indflydelse over et I/S, som efterfølgende ejede 100% af 2 datterselskaber. I tilfælde af at moderselskabet igennem I/S'et havde bestemmende indflydelse over datterselskaberne, så ville moderselskabet indgå med de 2 datterselskaber i en national sambeskatning. Med det forbehold, at alle selskaber var hjemmehørende i Danmark.

For hvert selskab, som indgik i den nationale sambeskatning, blev den skattepligtige indkomst opgjort. Efterfølgende blev den skattepligtige indkomst fra hvert selskab slået sammen til en samlet sambeskatningsindkomst. Den skulle være opgjort efter danske skattelovgivningsregler. Underskud fra udenlandske fastedriftssteder hjemmehørende i Danmark kunne ikke udnyttes, hvis underskuddet samtidig ville kunne udnyttes i en sambeskatning i udlandet. Det havde ikke betydning om underskuddet rent faktisk blev udnyttet. Et underskud ville ikke kunne indgå i en sambeskatning 2 gange, med mindre international sambeskatning blev valgt. Underskuddet kunne altid fremføres af det faste driftsted, så længe det faste driftssted vedblev at være beliggende i Danmark. Ophør af dansk beliggenhed medførte tab af mulighed for udnyttelse af underskud.

Hvis skattepligtig indkomst var maksimalt 7,5 mio dkk, så var der ikke nogen begrænsning af retten til modregning af fremførselsberettigede underskud. Særunderskud, dvs de enkelte selskabers egne uudnyttede underskud inden sambeskatningsperiodens start og underskud i sambeskatningsperioden, skulle udnyttes først og inden hvert enkelt selskabs skattepligtige indkomst blev lagt sammen til en samlet sambeskatningsindkomst. De ældste underskud først. Det gjaldt både særunderskud og indeværende eller tidligere års underskud. Efterfølgende skulle det undersøges om der kun var positive skattepligtige indkomster eller stadigvæk også negative

skattepligtige indkomster. Hvis det sidste var tilfældet skulle de negative skattepligtige indkomster fordeles forholdsmæssigt over på de positive indkomster. Hvis der efterfølgende stadigvæk var positiv skattepligtige indkomster kunne eventuel uudnyttet selskabunderskud salderes med de tilbageblivende positive skattepligtige indkomster. Det handlede kun om underskud, som var opstået i sambeskatningsperioden. En afbrudt sambeskatning betød, at underskud blev til særunderskud og disse kunne kun udnyttes af det enkelte selskab selv. Når ovenstående var færdiggjort, så kunne de enkelte selskabers skattepligtige indkomster lægges sammen og derved var sambeskatningsindkomsten udregnet. En positiv sambeskatningsindkomst blev fordelt på de overskudsgivende selskaber. En negativ sambeskatningsindkomst blev fordelt på de underskudsgivende selskaber og fremført til efterfølgende indkomstår.

Hvis den skattepligtige samlede indkomst for alle selskaber samlet set oversteg 7,5 mio dkk, så var der en begrænsning af retten til modregning af fremførselsberettigede underskud. Den skattepligtige samlede indkomst var inden udnyttelse af fremførselsberettigede underskud. Den skattepligtige indkomst kunne modregnes med 7,5 mio dkk underskud samt modregnes i underskud, så den samlede resterende skattepligtige indkomst maksimalt kunne reduceres med 60%. Ellers var reglerne de samme, som ved maksimum 7,5 mio dkk. Uudnyttet underskud pga reglen om de 60% begrænsning kunne fremføres tidsubegrænset. De uudnyttede underskud blev tilbageført til de selskaber, som havde underskuddet. For at kunne fordele begrænsningen af underskuddene på de overskudsgivende selskaber blev der udregnet en brøk, hvis nævner var udnyttelse af underskud uden begrænsning og tæller udnyttelse af underskud med begrænsning. Hverefter blev udnyttelse af underskud uden begrænsning reduceret med den udregnede brøk. Til underskud talte både særunderskud og underskud opstået i sambeskatningsperioden. Al udnyttelse af underskud blev reduceret med den udregnede brøk. Hvis før underskudsberegning fremviste en negativ skattepligtig sambeskatningsindkomst, så blev forskellen imellem den negative skattepligtige sambeskatningsindkomst og 0 tillagt underskuddene, som kunne udnyttes i beregningen efter underskudsbegrænsning. Derefter var brøken (udnyttede fremførte underskud ved begrænsning + forskellen imellem den negative skattepligtige sambeskatningsindkomst og 0 ved ingen begrænsning / fremførte udnyttede underskud ved ingen begrænsning).

Tilskud imellem selskaber, som indgik i en national eller international sambeskatning var skattefrie. Dvs. de skulle ikke beskattes og der var ikke fradrag. Tilskud foregik fra moderselskab til datterselskab eller imellem 2 søsterselskaber. Det var et krav, at moderselskabet skulle kunne

modtage skattefrit udbytte fra et datterselskab og, at de to søsterselskaber havde fælles moderselskab, for at tilskuddet kunne være skattefrit.

Hvis et datterselskab kun havde været ejet i en del af året, så blev kun den tid medregnet, hvor datterselskab indgik i koncernen.

I forbindelse med den nationale sambeskatning blev et selskab udpeget, som derefter til Skat skulle anmelde sin udpegelse, som administrationselskab. Det var derefter administrationselskabets opgave at betale skatten af sambeskatningsindkomsten til Skat, herunder acontoskat, restskat, tillæg og renter. Selskabet, der udpeges, var det øverste hjemmehørende i Danmark selskab i koncernen. Hvis moderselskabet var udenlandsk eller et fond selskab, så blev et af søsterselskaberne udpeget, som administrationselskab. Hvis en koncern udskiftede moderselskab eller udpegede et andet søsterselskab, som administrationselskab, så forpligtede de hidtidige administrationselskab sig til at overføre sin forpligtelse til det nye administrationselskab. Betalingsforpligtelsen indeholdte endnu ikke betalte skatter samt genbeskatningssaldoen. Skat af eventuel aktiver eller passiver skulle der ikke tages hensyn til. Denne koncerninterne betalingsforpligtelse skulle forrentes og forfaldet den dag, hvor det nye administrationselskab skulle betale skatten til Skat, for eksempel ved forfald af genbeskatningssaldoen.

Administrationselskabet og de ved årets slutning 100% ejede direkte eller indirekte resterende koncernselskaber i den nationale sambeskatning hæftede solidarisk. Koncernselskabet skulle indirekte eller direkte være ejet af moderselskabet ved årets afslutning. Koncernselskaber, som var ejet med mindre end 100% ved årets slutning hæftede kun solidarisk med deres ejerandel. Den solidariske rækkefølge betød, at Skat først skulle gøre genbeskatningskravet eller årets skat af sambeskatningsindkomsten gældende i administrationselskabet, dernæst hos de 100% ejede selskaber og så først hos de subsidiært hæftende selskaber. Selskaberne i den nationale sambeskatning skulle følge administrationselskabets indkomstår ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Eftersom administrationselskabet betalte skat til Skat for de andre selskaber i koncernen, så var der lavet nogle regler, som skulle hindre, at aktiver blev forrykket imellem koncernselskaberne. Eksempelvis ville et koncernselskab miste sit skatteaktiv, hvis deres underskud blev udnyttet i et andet koncernselskab og selskaber med positiv overskud ville undgå at betale ud af deres likvider. De indførte regler betød, at administrationselskabet skulle betale skatteværdien af det udnyttede underskud til koncernselskabet med underskuddet. Derved mistede koncernselskabet ikke deres skatteaktiv. Betalingen skulle ske senest på dagen for rettidig skattebetaling. Dvs. koncernselskabet fik værdien af skatteaktivet tidligere end, hvis selskabet selv

ville have udnyttet sit underskud. Tilsvarende skulle koncernselskaber med overskud betale deres skatteandel til administrationselskabet, dermed forsvandt der ikke likviditet fra administrationselskabet, men fra koncernselskabet, som havde et overskud og dermed en skatteomkostning. Hvis et koncernselskab havde udnyttet et andet koncernselskabs underskud, så skulle koncernselskabet betale skatteværdien til administrationselskabet, som derefter videre betalte skatteværdien til selskabet, som havde underskuddet. Alle koncernselskaber var forpligtet til at betale acontoskat samtidig med at administrationselskabet indbetalte til Skat. Yderligere var koncernselskaberne forpligtet til at modtage overskydende skat eller betale restskat samtidig med at indkomstsambeskatningsskatten forfaldt for administrationselskabet.

En sambeskatning i Danmark kan vælge at se bort fra underskud fra koncernselskaber i Danmark med udenlandske moderselskaber. En forudsætning for dette er, at underskuddet indgår i en udenlandsk global sambeskatning samt at der i landet, hvor den globale sambeskatning finder sted, bruges credit lempelsesmetoden, som i Danmark.

International sambeskatning (Werlauff, Jan. 2013, s. 111-156)

Den internationale sambeskatning er frivillig. Den kan udvide enten den nationale sambeskatning til at indeholde også udenlandske hjemmehørende koncernselskaber, fastdriftssteder og ejendomme og den kan vælges af en koncern, som har et enkelt selskab i Danmark og ikke før var en del af en national sambeskatning. Ligesom under den nationale sambeskatning hæfter selskabsdeltagerne ikke personlig for selskabets forpligtelser samt overskuddet fordeles ud fra andel af indskudt kapital. Det er altid en vurdering om et selskab er et selvstændigt retsobjekt. Trods denne regel, så anses et kommanditselskab eller interessentselskab i udlandet for at være en filial i udlandet og kan derved indgå i en international sambeskatning. Den internationale sambeskatning benytter globalpuljebegrebet. For at indgå i sambeskatningen skal selskaberne være koncernforbundne, enten opad eller nedad.

De udenlandske selskaber skal opgøre deres indkomstopgørelse efter de danske almindelige skatteregler. Hvis der ikke leves op til dette krav, så skal der foretages skøn eller den internationale sambeskatning afbrydes med fuld genbeskatning af genbeskatningssaldi til følge. Udenlandske selskaber stilles, som var de danske selskaber ved, at de skal følge de danske skatte regler. Enkelte undtagelser findes f.eks. i de tilfælde, hvor en dansk regel udgør en hindring for eksempelvis lovpligtige koncernbidrag i Tyskland. Efter nuværende regler har denne undtagelse dog mistet noget betydning, da koncerntilskud er blevet skattefrie. Dog kun hvis tilskuddet i udlandet er

skattefrit. Koncernbidraget anses, som skatteneutral. I Tyskland kan et datterselskab lave en kontrakt med dets moderselskab, som går ud på at datterselskabet forpligter sig til at afgive dets overskud og moderselskabet forpligter sig til at dække eventuel datterselskabs underskud. Jf Tfs2009, 755ØLR udgør dette ikke et skattepligtigt tilskud, da det ikke anses som tilskud, men som en lovpligtig forpligtende handling uden skattemotiv. Ved oprettelse af kontrakten imellem datter og moderselskab vides det ikke, om datterselskabet i fremtiden får over- eller underskud.

Den udenlandske opgjorte skatteindkomst opgøres i udenlandsk valuta og omregnes til danske kr til gennemsnitskursen for året. De udenlandske koncernselskaber betaler tillige skat i deres hjemlande efter skattereglerne i de pågældende lande. I den danske internationale sambeskatning lempes for den udenlandske skat opgjort pr land efter creditmetoden for at undgå dobbeltbeskatning. Creditmetoden sikre at der ikke lempes mere end der betales skat i Danmark. Det danske beregningsgrundlag må kun afskrivningstilpasses det udenlandske beregningsgrundlag, så det danske beregningsgrundlag er mindst lige så højt, som det udenlandske. Modsat må det udenlandske beregningsgrundlag kun sænkes, så det er mindst lige så højt, som det danske. En situation, hvor det er relevant, er når et udenlandsk selskab udnytter eget fremførbare underskud, mens den internationale beskatning allerede årene i forevejen har udnyttet underskuddet. I Danmark vil overskuddet, som salderes med underskuddet i udlandet, slå 100% igennem da overskuddet allerede tidligere er udnyttet. Det medfører kun lidt lempelse for skat fra udlandet, mens i Danmark slå skatten fuldt igennem. Her kunne det tænkes, at et forsøg på at forhøje den udenlandske skat ved at fremrykke afskrivninger, ville øge den udenlandske skatteindkomst, så der er mere skat at kunne lempe for. Der er dog en regel for dette, så det ikke kan udnyttet til sin max. Hvis manglende overskud efter udnyttet underskud i den internationale sambeskatning skyldes manglende udnyttelse af fradrag i udlandet, så medtages den øgede udenlandske skat. Dvs der foretages ikke lempelse for uudnyttet fradrag.

En koncern kan også vælge at se bort fra underskud fra selskaber hjemmehørende i Danmark, som svarer til de samlede positive indkomster fra udenlandske selskaber. Reglen LL§33H finder kun anvendelse, hvis selskaber, som har betalt udenlandsk skat, har samlet positiv indkomst. Reglen medfører, at lempelse for skat kan udnyttes i de år, hvor der ellers ville have været sambeskatningsindkomst på 0 og dermed ingen betalt dansk sambeskatningsskat og dermed heller ikke mulighed for lempelse af betalt udenlandsk skat.

Underskud i udenlandske selskaber og filialer forud for sambeskatningsperioden kan ikke fradrages i senere overskud i sambeskatningen. Yderligere kan udgifter afholdt før sambeskatningsperioden kan heller ikke fradrages i overskud i sambeskatningsperioden. Uudnyttet underskud fra udenlandske selskaber kan ikke fremføres til senere brug efter en international sambeskatnings ophør. SEL §31 stk 2.

Bindingsperioden

Der skal et aktivt tilvalg til for at international sambeskatning træder i kraft. Det skal foretages inden rettidig indberetning af selvangivelsen, dvs året efter det første internationale sambeskatningsår. Det anses ikke som et tilvalg, at en koncern ved en fejl har medtaget en udenlandsk filial. Bindingsperioden er normalt 10 år. Der efter kan en ny periode på 10 år vælges. Den 10 årige periode anses som opretholdt, selv om et dansk administrationsselskab afhænger alle sine udenlandske selskaber. Hvis administrationsselskabet senere opkøber et nyt udenlandsk selskab indgår det derfor automatisk i en international sambeskatning i resten af bindingsperioden., eks fra år 6 til 10. Hvis et udenlandsk selskab afhænder sit eneste danske selskab i en international sambeskatning, så medfører det fuld genbeskatning og administrationsselskabet kan vælge at afbryde den internationale sambeskatning.

En international sambeskatning kan afbrydes midt i bindingsperioden, dog med fuld sambeskatning af alle genbeskatningssaldi til følge. Bindingsperioden afbrydes, hvis det ultimative moderselskab og administrationsselskab bliver købt af et andet ultimativt moderselskab. Dog afbrydes bindingsperioden ikke, hvis det nye ultimative moderselskab allerede indgår i en internationale sambeskatning eller tilvælger international sambeskatning i forbindelse med købet. Hvis samme hovedaktionær ejer aktier i 2 koncerner, som begge har international sambeskatning, og et moderselskab opkøber det andet moderselskab, så afbrydes en internatiol sambeskatning ikke og den længste resterende bindingsperioden for de koncerne gælder. Ved fusion afhænger det af den største koncerns valg af international sambeskatning eller ej. Størrelse måles i konsolideret egenkapital. Hvis den største ikke har valgt international sambeskatning, så udløses der fuld genbeskatning for den lille koncern, hvis den tidligere inden fusionen har valgt international sambeskatning. Spaltning af en koncern, som har valgt international sambeskatning, udløser fuld genbeskatning. Der er ikke nogen vej uden om.

Administrationsselskabet

Det ultimative øverste moderselskab, som indgår i sambeskatningen, udpeges til administrationsselskab, hvis hjemmehørende i Danmark eller tilnyttet en dansk filial eller ejendom

hjemmehørende i Danmark. Hvis det ultimative øverste moderselskab ikke kan opfylde ovenstående, så indgå det næste øverste eller i Danmark hjemmehørende søsterselskab. Alle selskaber i den internationale sambeskatning hæfter solidarisk efter reglerne om national sambeskatning. Ligesom ved national sambeskatning er der subsidiær hæftelse for datterselskaber, som ejes mindre end 100% og udtrædelse af international sambeskatning medfører friholdelse af hæftelse. I balancen i årsregnskabet skal administrationselskabet medregne forpligtelsen af genbeskatningssaldi. Det medfører en bunden reserve, som ikke kan udloddes. Hvis administrationselskabet ophører at indgå i koncernen udpeges et nyt administrationselskab. Hvis det ikke er muligt, så medfører det fuld genbeskatning. Genbeskatningsforpligtelsen skal overføres fra det ophørende administrationselskab til det nye. Betales og udlignes skal det i takt med, at genbeskatningssaldoen betales til Skat eller i takt med at den bortfalder.

Udnyttelse af underskud i udenlandske selskaber

Administrationselskabet skal afregne skatten med Skat. De danske selskaber, som udnytter udenlandske underskud, forpligter sig til at betale den skattemæssige værdi af de udnyttede underskud til administrationselskabet. Administrationselskabet er forpligtiget til at betale genbeskatningssaldoen til Skat ved endt international beskatning eller udenlandsk overskud. Yderligere dansk skat, som udenlandske selskaber er forpligtet til at betale, er administrationselskabet forpligtet til at betale til Skat og det udenlandske selskab kan valgfrit forpligte sig til at betale til administrationselskabet. Det medfører en skævvridning, at det udenlandske selskab ikke er forpligtet til at betale skatten.

Administrationselskabet modtager betaling fra et dansk selskab, som udnytter et udenlandsk underskud uden at skulle viderbetale beløbet til det udenlandske selskab. Administrationselskabet kan altså beholde aktivet indtil en eventuel genbeskatning finder sted. Som måske aldrig sker. Skævvridningen kan løses ved at yde et skattefrit tilskud til datterselskabet, som udnytter underskuddet.

Indgangsværdier

Et udenlandsk selskab skal udarbejde skatteregnskab efter landets egne regler og danske regler. Ved sambeskatning start skal indgangsværdierne indregnes til handelsværdien for bygninger og for afskrivningsberettiget aktiver den laveste værdi af handelsværdi og bogførte værdi på indgangstidskunktet. Bogført værdi er anskaffelsværdien fratrukket de maksimal mulige afskrivninger efter dansk skattelov. Selvoparbejdet goodwill indgår ikke med anskaffelsværdi. Udefra købt Goodwill skal medtages. Det er den danske lov, som bestemmer omfanget af aktiver og

passiver. Fortjeneste samt eventuelle genvundne afskrivninger (hvis ejendom er steget i værdi, så afskrivninger ikke afspejler den reele ejendomsværdi) beskattes ved en ejendom + grund ved salg.

Ordinær genbeskatning

Den ordinære genbeskatning bliver udløst, hvis koncernen ikke vælger international genbeskatning efter 10 år. Derudover udløses ordinær genbeskatning, hvis et udenlandsk datterselskab sælges ud af koncernen eller fusionere med et ikke koncernselskab. Den ordinære genbeskatning indebærer, at administrationsselskabets skattepligtige indkomst forhøjes med fortjenesten af salg af aktiver og passiver til handelsværdi fra det frasolgte datterselskab. Hvis ikke et reelt salg har fundet sted, så udregnes en as if salg fortjeneste af aktiver og passiver på sambeskatningsophørstidspunktet. Faste driftssteder ligestilles på denne måde med salg af aktier i et datterselskab. Fortjenesten, som genbeskattes, kan højst udgøre den ordinære genbeskatningssaldo divideret med procenten i SEL §17 stk 1, skatteprocenten. Hvis skatteværdien af fortjenesten er mindre end genbeskatningssaldoen, så forbliver den resterende andel, som del af genbeskatningssaldoen.

Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land og udgør skatteværdien af underskud fra udenlandske datterselskab, ejendomme og faste driftssteder, som er udnyttet af andre koncernselskaber. Skatteværdien af senere overskud fra de udenlandske datterselskaber, ejendomme og faste driftssteder, hvorfra underskud var udnyttet, fratrukket creditlempelse for udenlandsk skat, sænker genbeskatningssaldoen. Overskud er før renteindtægter og kursgevinster på fordringer fra koncernselskaber. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land, hvilket betyder, at 3 selskaber i et land, samlet kan give underskud selvom et selskab i landet har overskud. 3 selskaber i et land kan betyde, at det tager længere tid at sænke genbeskatningssaldoen, da løbende overskud hos et selskab betyder lempelse for udenlandsk skat. Følgende eksempel viser dette:

Skatte% i DK og udland 25%

Hvis 3 selskaber i land X:	År 1	År 2	År 3
Selskab 1	-300,0	-50,0	250,0
Selskab 2	100,0	300,0	200,0
Selskab 3	-200,0	100,0	100,0
	-400,0	350,0	550,0
Underskud i land X til fremførsel:			
Selskab 1	-300,0	-350,0	-100,0
Selskab 2			
Selskab 3	-200,0	-100,0	-
Skat af:			
Selskab 1		-	-
Selskab 2		300,0	200,0
Selskab 3		-	-
Genbeskatningssaldo			
Primo		100,0	87,5
Tilgang	100,0	-87,5	-137,5
Lempelse for skat udland		75,0	50,0
Ultimo	100,0	87,5	-

Hvis de 3 selskaber i stedet for var 1 selskab i samme land, så ville der i år 2 ikke være lempelse for udenlandsk skat. Udenlandsk underskud fra år 1 ville blive brugt i år 2 i udlandet. Overskud ville kunne rummes i det fremførbare underskud og der ville derved ikke være betalt udenlandsk skat i år 2. Det vil sige, at den samlede danske skat i år 2 ville reducere genbeskatningssaldoen. Genbeskatnings saldoen er i år 2 næsten allerede 0 i forhold til situationen med 3 selskaber. Se nedenstående eksempel.

Hvis kun 1 selskab i land X:	År 1	År 2	År 3
Selskab 1	-400,0	350,0	550,0
	-400,0	350,0	550,0
Underskud i land X til fremførsel:			
Selskab 1	-400,0	-50,0	
Skat af:			
Selskab 1		-	500,0
Genbeskatningssaldo			
Primo		100,0	12,5
Tilgang	100,0	-87,5	-137,5
Lempelse for skat udland		-	125,0
Ultimo	100,0	12,5	-

Underskud udnyttet hurtigere i udlandet. Ingen lempelse for skat i år 2.

Hvis skatten i udlandet var større end den beregnede skat i Danmark i situationen med de 3 selskaber i samme land, så reduceres lempelsen, som ville skatten i udlandet være lig den danske skat. Det betyder, at lempelse aldrig kan være mere end skatten i Danmark. Max lempelsen af den udenlandske skat regnes ved hjælp af lempelsesbrøken, udenlandsk sambeskatningsindkomst i forhold til den samlede sambeskatningsindkomst gange total sambeskatningsskat. Nedenstående eksempel illustrerer dette ved en udenlandsk skatteprocent på 30% og 40%.

Skatte% i DK 25% og udland 30%

Hvis 3 selskaber i land X:	År 1	År 2	År 3
Selskab 1	-300,0	-50,0	250,0
Selskab 2	100,0	300,0	200,0
Selskab 3	-200,0	100,0	100,0
	<u>-400,0</u>	<u>350,0</u>	<u>550,0</u>

Underskud i land X til fremførsel:

Selskab 1	-300,0	-350,0	-100,0
Selskab 2			
Selskab 3	-200,0	-100,0	-

Skat af:

Selskab 1		-	-
Selskab 2		300,0	200,0
Selskab 3		-	-

Genbeskatningssaldo

Primo		100,0	100,0
Tilgang	100,0	-87,5	-137,5
Lempelse for skat udland		90,0	60,0
Fratrukket lempelse pga max 25%		-2,5	-
Ultimo	<u>100,0</u>	<u>100,0</u>	<u>22,5</u>

Max lempelse:

Samlet i år 2 er der en koncern indkomst på 1000 (350 + 650) 25% skat af 1000 er 250. Andelen 350/1000 er lige 0,35. Og 0,35 forholdet af skatten på 250 er 87,5.

Max lempelse:

Samlet i år 3 er der en koncern indkomst på 1200 (550 + 650) 25% skat af 1200 er 300. Andelen 550/1200 er lige 0,46. Og 0,46 forholdet af skatten på 300 er 137,5. Da den danske skattenandel på 25%, 137,5, ligger over den udenlandske skat, er total lempelse = den udenlandske skat. Dvs max credit kan være 137,5.

Skatte% i DK 25% og udland 40%

Hvis 3 selskaber i land X:	År 1	År 2	År 3
Selskab 1	-300,0	-50,0	250,0
Selskab 2	100,0	300,0	200,0
Selskab 3	-200,0	100,0	100,0
	<u>-400,0</u>	<u>350,0</u>	<u>550,0</u>

Underskud i land X til fremførsel:

Selskab 1	-300,0	-350,0	-100,0
Selskab 2			
Selskab 3	-200,0	-100,0	-

Skat af:

Selskab 1		-	-
Selskab 2		300,0	200,0
Selskab 3		-	-

Genbeskatningssaldo

Primo		100,0	100,0
Tilgang	100,0	-87,5	-137,5
Lempelse for skat udland		120,0	80,0
Fratrukket lempelse pga max 25%		-32,5	-
Ultimo	<u>100,0</u>	<u>100,0</u>	<u>42,5</u>

Max lempelse:

Samlet i år 2 er der en koncern indkomst på 1000 (350 + 650) 25% skat af 1000 er 250. Andelen 350/1000 er lige 0,35. Og 0,35 forholdet af skatten på 250 er 87,5.

Max lempelse:

Samlet i år 3 er der en koncern indkomst på 1200 (550 + 650) 25% skat af 1200 er 300. Andelen 550/1200 er lige 0,46. Og 0,46 forholdet af skatten på 300 er 137,5. Da den danske skattenandel på 25%, 137,5, ligger over den udenlandske skat, er total lempelse = den udenlandske skat. Dvs max credit kan være 137,5.

Et problem, som kan opstå ved den internationale sambeskatning, er et udenlandsk selskabs udnyttelse af et andet udenlandsk selskabs underskud i et andet land. Det kan give en samlet sambeskatnings indkomst på 0, som ville medføre, at lempelsesbrøken udregnede en max lempelse på $0 = \text{udenlandsk indkomst} / 0 * 0$. Der ville derfor opstå dobbeltbeskatning af det udenlandske overskud og en genbeskatningssaldo på det udenlandske underskud. Koncernen har mulighed for at

bortse fra underskud, hvilket ville medføre mulighed for lempelse for udenlandsk skat. Kan medføre beskatning alligevel, hvis skatten i udlandet er lavere end max lempelsen. Lempelse opnås ikke ved salg af aktier i et udenlandsk selskab. Det betyder, at en virksomhedsoverdragelse i udlandet i form af aktivitetsoverdragelse vil være at foretrække fremfor salg af aktier. Hvis en genbeskatningssaldo består ved en 10 års periode og der ikke er nogen likviditetsfortjeneste, hverken fiktiv eller reel, at kunne udregne, så vil genbeskatningssaldoen ikke komme til genbeskatning, men vil være et reelt fradrag.

Fuld genbeskatning

Hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden den 10 årige periode, så indtræder der fuld genbeskatning. Det medfører, at administrationselskabet skal forhøje den skattepligtige indkomst med den fulde genbeskatningsværdi divideret med den aktuelle selskabsskatteprocent. Afbrydelse finder sted, hvis administrationselskabet frivilligt udtræder af den internationale sambeskatning, bliver tvunget ud af skatterådet, bliver opkøbt eller fusioneres ind i en anden koncern, som ikke fortsætter international sambeskatning eller ophører med skattepligt til Danmark.

Der kan være situationer, hvor det giver mening at ophøre med den internationale sambeskatning. F.eks. kan genbeskatningssaldoen være reduceret til 0, eller det forventes, at den er 0 efter 10 års perioden, omkostningerne ved at videreføre international sambeskatning i forhold til at udnytte underskud er for store eller skatteprocenten i landene på nyerhvervede eller forventede nyerhvervede udenlandske datterselskaber er meget lavere end i Danmark.

Hvis skatteprocenten i udlandet er meget lavere end i Danmark og det udenlandske selskab laver overskud, så vil koncernen skulle betale forskellen imellem den danske skat og den udenlandske, da lempelse kun vil være den udenlandske skat.

Andre grunde til at ophøre med international sambeskatning kan være situationen, hvor udenlandske selskabers overskud modregnes i udenlandske selskabers underskud. I den situation opbygges der genbeskatningssaldi, som senere bliver genbeskattet. Samtidig kan der måske ikke lempes for den udenlandske skat i overskudsselskabet, da max lempelse måske er 0. En anden situation kan være den, hvor et dansk underskud bliver salderet med et udenlandsk overskud. Det udenlandske selskaber betaler ikke likvider til det danske selskab, hvilket medfører, at det danske selskab taber deres skatteaktiv. Desuden kan det være, at der ikke er nogen max lempelse på den udenlandske skat.

Fremførbare underskud

Underskud fra udenlandske selskaber fra før sambeskatnings indtræden kan ikke fradrages i senere overskud. Afbrydelse af den internationale sambeskatning medfører, at underskud ikke fremføres til senere indkomstår.

Fordele og ulemper ved international sambeskatning

Udenlandske underskud kan fratrækkes i danske selskabers overskud indenfor samme koncern. Hvis det samtidig også er sådan, at selskaberne i udlandet indenfor en 10 årig periode ikke giver overskud og likviditetsavancen er lavere end genbeskatningssaldiene, så er det en ekstra fordel. Det medfører derved et reelt fradrag for underskudene og ikke kun en likviditetsforskydning af skattebetalingen.

Det der taler imod en international sambeskatning er muligheden for nye overskuds selskaber i lavbeskattede lande. Det medfører nemlig, at koncernen må betale forskellen imellem den danske og den udenlandske skat. Alle selskaber i udlandet skal både opgøre deres skatteregnskab efter danske og udenlandske regler. Danske selskabers underskud bliver nogen gange brugt til at udligne udenlandske overskud eller udenlandske underskud bruges af andre udenlandske overskud, dvs en genbeskatningssaldo opbygges, selvom koncernen ikke sparer skat i Danmark, Koncernen genbeskattes efter 10 år uden måske at have fået lempelse for skatten hos det udenlandske overskudsselskab.

Andre regler har også indflydelse på valget af international sambeskatning. Det er f.eks. rentefradragsbeskæring og EBIT-reglen. Begge regler skal anvendes på hele koncernen, hvis der vælges international sambeskatning og ikke kun de danske selskaber. Fordelen ved dette kan være, at der skal rentefradragsbegrænses mindre, end hvis en dansk moder skulle benytte EBIT reglen alene. Hvis det udenlandske selskab har overskud eller et 0 resultat, så opbygges der samtidig heller ikke en genbeskatningssaldo.

Virkninger af omstrukturering af sambeskattede koncerner

- Eventuel nyt administrationselskab
- Udtræden af sambeskatning på grund af ikke mere bestemmende indflydelse

I situationen, hvor en koncern underligger den obligatoriske nationale sambeskatning, men ikke den internationale sambeskatning, vil en omstrukturering ikke medfører tab af udnyttelse af tidligere underskud, hvis de involverede selskab alle før var sambeskattede.

I situationen hvor en koncern har tilvalgt international sambeskatning, så stilles koncernen heller ikke dårligere end før omstruktureringen, hvis bare omstruktureringen sker inden for koncernen og alle før omstruktureringen var sambeskattede.

I tilfælde af opløsning af danske og udenlandske koncernselskaber indgår avance og tab på aktiver og passiver i sambeskatningsindkomsten. Hvis opløsning sker på grund af konkurs, så indgår over- eller underskud ikke i sambeskatningen fra det år, hvor konkursdekretet afsiges. Efterfølgende bortfalder muligheden for udnyttelse af uudnyttede underskud. Udenlandske koncernselskaber skal kvalificeres efter dansk skatteret begreber.

Opløsning, som ikke skyldes konkurs, medfører, at over- eller underskud indgår i sambeskatningsindkomst i opløsningsåret. Opløsning er uden betydning for den fortsatte nationale og internationale sambeskatning med mindre det medfører, at der ikke længere er koncernforbindelse.

Genbeskatningssaldoen på det opløste selskab genbeskattes ordinært selvom aktiver og passiver indgår efterfølgende i et andet koncernselskab. Dog ikke ved spaltning og fusion. Fuld genbeskatning dog ved opløsning af moderselskab.

Hvis en koncern bliver opkøbt af en anden koncern, så indgår den opkøbte koncern i den nye koncerns nationale sambeskatning. Hvis køber koncernen har tilvalgt international sambeskatning, så indgår den opkøbt nu også i den internationale sambeskatning. Hvis køber koncernen ikke har tilvalgt international sambeskatning, så udløses fuld genbeskatning. Hvis national og international sambeskatning ikke ophører, så medfører det ikke begrænsning på underskudsudnyttelsesmulighederne.

Ved aktieombytning forstås indskud af aktie i et selskab mod vederlag i det erhvervende selskabs aktier.

Hvis der er tilvalgt international sambeskatning og det nystiftede moderselskab tilvælger international sambeskatning for det indkomst år, hvor aktieombytning gennemføres, så medfører aktieombytning ingen ændring. Hvis internatioal sambeskatning ikke tilvælges, så udløses der fuld sambeskatning og kun den national sambeskatning bliver.

Ved fusion forstås sammensmeltning af 2 eller flere selskaber ved overdragelse af selskabernes aktier og passiver til et nyt eller bestående selskab.

Fusion imellem 2 danske selskaber:

Det indskydende selskab anses for likvideret på fusionsdatoen. Den skattemæssige avance for aktiver og passiver indgår i sambeskatningsindkomsten. Ikke udnyttede underskud bortfalder herefter. Det modtagende selskab anses at have erhvervet aktiver og passiver til handelsværdi på fusionstidspunktet. Det modtagende selskabs uudnyttede underskud berøres ikke. Der udløses ikke nogen genbeskatning og fusionen imellem 2 danske koncernselskaber har ikke betydning for den nationale og den internationale sambeskatning. Kun i det tilfælde, hvor moderselskabet, også administrationselskabet, er det indskydende selskab og der efterfølgende ikke udpeges et nyt administrationselskab, udløses der fuld genbeskatning.

Fusion imellem 1 dansk selskab og et andet EU selskab:

Det indskydende selskab anses for likvideret på fusionsdatoen. Avancer og tab på indskydende aktiver og passiver indgår i sambeskatningen. Hvis det indskydende selskab er et EU selskab og der er valgt international sambeskatning, så skal avancer og tab opgøres efter danske skatteregler inden de kan indgå i den internationale sambeskatning. Uudnyttede underskud bortfalder efter fusionsåret for det indskydende selskab.

Hvis det modtagende selskab er dansk, har det ikke nogen skattemæssig betydning for selskabet. Hvis aktiviteten forbliver i et EU land og danner et fast driftssted, så medtages den, hvis der er tilvalgt international sambeskatning. Aktiver og passiver anses for at være erhvervet til handelsværdi på fusionstidspunktet.

Fusionen berører ikke opretholdelsen af den valgte sambeskatning og den medfører ikke genbeskatning af underskud, medmindre det er moderselskabet, som administrationselskab, som opløses og der ikke findes et nyt administrationselskab.

Hvis fusionen er skattefri, så succederer det modtagende selskab i det indskydende selskabs stilling, dvs det indskydende selskab likviditionsbeskattes ikke. Underskud bortfalder ikke, hvis underskuddet er opstået, mens det modtagende og det indskydende var sambeskattet.

Ved spaltning forstås overdragelse af hel eller delvis aktiver og passiver til bestående eller nystiftede selskaber mod vederlag til selskabets aktionære.

Reglerne fra fusion dækker stort set spaltning.

Tysk (Hellriegel, s. 1 - 42)

Historie

I de sidste 100 år har koncernselskaber i Tyskland været beskattet på stort set samme måde. Lige som i Danmark, diskuteres det, om det tyske koncernskattesystem er foreneligt med EU bestemmelserne. Det tyske system fungerer ved, at moderselskabet med bestemmende indflydelse får tilført skattepligtig indkomst fra sine datterselskaber. I stedet for at datterselskabet betaler sin skat, så bliver skatten betalt via moderselskabet. Det betyder, at beskatningen finder sted hos moderselskabet.

I Tyskland blev der i 2009 af regeringen, CDU, CSU og FDP, startet et projekt, som skulle modernisere det nuværende system. En grund til projektet var, at koncernbeskatningssystemet kun medtog selskaber med beliggenhed i Tyskland, hvilket, som klage, var indgivet hos EU kommissionen. Projektet blev afsluttet med 3 forslag, som alle blev afvist på grund af krisen. I 2013 blev det bestående koncernskattesystem ændret lidt.

Koncernbeskatning i Tyskland består af komponenterne bestemmende indflydelse imellem mindst 2 selskaber og en kontrakt imellem disse 2 selskaber. Moderselskabet kaldes for organträger. Datterselskabet for organgesellschaft. Kontrakten, som skal være til stede, imellem de 2 selskaber kaldes for gewinnabführungsvertrag.

Lov om koncernbeskatning i Tyskland findes i KStG, Körperschaftssteuergesetz (selskabsskat).

Begrundelse for ændring i 2013 samt nuværende Organschaftsregler i Tyskland

Organgesellschaft (Schirmer, s. 7- 20)

Det er betegnelsen for datterselskabet, som har en moder, der har bestemmende indflydelse over sig. Inden ændringen i 2013, kunne organgesellschaft kun være tyske juridiske personer, dvs f.eks,

AG, som på dansk svarer til et A/S, og GmbH, som på dansk svarer til et ApS. Det kunne også være selskaber med udenlandske kapitalformer, men da datterselskaberne skulle have sæde og ledelse i Tyskland, var det kun teoretisk. De udenlandske kapitalformer skal være af samme struktur, som de tyske kapitalselskaber. Personsselskaber kan ikke være Organgesellschaft. Efter lovændring kan udenlandske kapitalselskaber være Organgesellschaft, hvis de har ledelse i Tyskland og sæde i et EU land. Organgesellschaft skal være ubegrænset skattepligtig til Tyskland. Ubegrænset skattepligtig er selskaber, hvis de har enten sæde og ledelse i Tyskland. Organgesellschaft skal mindst have ledelse i Tyskland. Daglig ledelse i Tyskland medfører dokumentationpligt og bevaringspligt af bilag og dokumenter, som bruges til at dokumentere om forudsætninger for Organgesellschaft er til stede. Hvis et selskab har deres sæde i Tyskland, men daglig ledelse i udlandet, så kan selskabet ikke være et Organgesellschaft.

At der efter tysk lov, kun kunne medtages tyske selskaber hjemmehørende i Tyskland, har været en sag i EU domstolen (på tysk EuGH). Tyskland blev anklaget for at udelukke udenlandske selskaber for fordele, som tyske selskaber kunne nyde godt af. For EU Domstolen blev der prøvet, om den tyske lov var i overensstemmelse med artikel 49, frihed til at etablere sig i alle EU lande. EU domstolen kom frem til, at den tyske lov var ikke i overensstemmelse med artikel 49. Efterfølgende ændrede Tyskland på lovgivningen, så datterselskaber skulle have ledelse i Tyskland og kunne have sæde i et EU land + Norge og Island og ikke kun sæde i Tyskland. Det var EU domstolen vigtig, at Tyskland ikke bare ændrede deres syn på, hvordan den Tyske lov skulle forstås og anvendes, men også indskrev det i loven. Ændring af den tyske lov kom i 2013. Det betød også, at ikke EU lande fortsat skulle have både sæde og ledelse i Tyskland for at kunne være et Organgesellschaft. Er eventuel et problem for overholde af OECD-MK artikel Abs 1, diskriminering på grund af statsmedlemskab.

I Tyskland gælder den såkaldte sitztheorie (hovedsædeteorie). Det betyder, at retsevne følger de juridiske selskabers sæde og dermed de enkelte landes selskabslove. Sæde betyder efter tysk lov, der hvor grundlæggende ledelses beslutninger i forbindelse med løbende virksomhed foretages.

Eftersom der har været flere sager for EU domstolen, som Centros sagen blandt andet, har Tyskland måttet ændre deres lov, således at selskaber fra EU lande kan flytte deres sæde til Tyskland og stadig beholde deres ret til at være et selskab. For EU selskaber gælder den såkaldte Gründungstheorie (Stiftelsesteorien). Stiftelsesteorien gælder generelt i landene Schweiz, Holland,

Danmark, Liechtenstein, Kina og øst landene. Det har medført, at selskaber registreret i et EU land følger selskabsloven i deres oprindelsesland selvom de flytter ledelsen til et andet EU land.

Sitztheorie gælder fortsat ikke for selskaber udenfor EU/EØS lande, som Schweiz. Selskaber fra Schweiz, som flytter deres sæde til Tyskland, taber deres retsevne fra Schweiz og skal nyetableres efter tysk selskabslov. Tyske selskaber taber ikke deres retsevne i Schweiz, da Schweiz generelt anerkender udenlandsk selskabsret. Selskaber, som kun er postkasseselskaber i Schweiz anerkendes også som selskaber. Organgesellschaft kan et selskab kun være, hvis det er anerkendt, som et AG eller GmbH eller et juridisk EU selskab med ledelse i Tyskland.

Organträger (Schirmer, s. 7-20)

Moderselskaber, som har bestemmende indflydelse. Moder skulle tidligere befinde sig i Tyskland og være ubegrænset skattepligtig til Tyskland. Efter den ökleine organschaftsreformö så kan en udenlandsk moder være organträger igennem et tysk driftssted. Det tyske driftssted skal efter en DBO være skattepligtig. En organträger kan både være et personselskab og en juridisk person.

Hvis det er et personselskab, må det ikke være fritaget for skat. Et personselskab skal drive erhvervsvirksomhed, hvilket ses ved selvstændighed, regelmæssig udøvelse, overskudshensigt, deltager i erhverv og ikke honorar virksomhed.

Hvis det er et kapitalselskab, så er der ikke nogen begrænsning i udøvelse af aktivitet. Alle kapitalselskaber kan være organträger. Det betyder, hvis et GmbH kun har bygninger og grundstykker, som aktivitet, så kan det være en organträger. Hvis et personselskab kun har bygninger og grundstykker, som aktivitet, så kan det ikke være en organträger, da denne aktivitet kun anses, som fastholdelse af investeringer uden udøvelse af aktivitet.

Det er dog mulig for en udenlandsk moder, at være organträger indirekte, hvis moderselskabet opretter et fast driftssted i Tyskland, hvor datterselskab andelene findes. Denne ændring af loven fandt sted i 2013 og kaldes den ökleine Organschaftsreformö. Til forskel fra tidligere er der ikke registreringspligt i handelsregisteret. Faste driftssteder i Tyskland, som fungerer som mellemlid for organträger, de er begrænset skattepligtige til Tyskland. Organgesellschaftet, som hænger under det faste driftssted er dog ubegrænset skattepligtig til Tyskland. Det betyder, at organgesellschaftet først

opgør deres skattepligtige indkomst, som ubegrænset skattepligtig, hvorefter denne indkomst indgår i det faste driftssted. Gewinnabführungsvertrag skal være imellem det tyske organgesellschaft og filialen. Selskaberne kan både være naturlige og juridiske personer. Ved denne konstrukt er det faste driftssted skattepligtig af sin indkomst til Tyskland. Målet med loven er at sikre skatteprovenue til Tyskland og undgå problemer med forskelsbehandling af moderselskaber, som indenfor EU ikke har ledelse og sæde i Tyskland. Moderselskabet i udlandet bliver ikke skattepligtig af indkomsten fra det tyske driftssted.

I forbindelse med den nye lov er der opstået nogle spørgsmål, som kan give knas. Skattepligtig indkomst fra organgesellschaftet kan kun tillægges det faste driftssted, hvis det faste driftssted er skattepligtig i Tyskland. Yderligere kan andelen af organgesellschaftet kan tillægges det faste driftssted, hvis disse andele medvirker til aktiviteten af det faste driftssted. Hvis indkomsten ikke kan tillægges, så kan den udenlandske moder ikke være del af et organschaft igennem det faste driftssted. Det mangler praksis i forbindelse med loven fra 2013.

Et yderligere problem opstår i situationen, hvor en tysk organträger har andele i et tysk organgesellschaft, men andele ligger i et udenlandsk fast driftssted. I denne situation kan der ikke foreligge et organschaft, da det er et krav at andele ligger i et tysk fast driftssted.

Med den nye lov, ökleine organschaftsreformö er det ikke muligt at udnytte et underskud 2 gange. Hvis et underskud er udnyttet i et udenlandsk selskab, eller er muligt at udnytte i et udenlandsk selskab, så kan det ikke indgå en gang til i en tysk beskatning. Det kan medfører problemer med EU domstolen i fremtiden, da andre lande allerede har af en sag af denne art. Eksempelvis en sag fra England, hvor et fast driftssted i England, som lå under et datterselskab i Holland, hvis moder lå i England. Moderselskabet ville udnytte underskuddet i det faste driftssted, men det var ikke lovligt i følge engelsk lov, da underskuddet allerede var udnyttet i Holland, som også det rent faktisk var. EU Domstolen mente, at den engelske skattelov kun afviste brugen af underskuddet i England, fordi datterselskabet lå i udlandet og ikke i England selv. Hvilket var i mod det frie valg af EU land. Det sammeproblem kan ske for Tyskland, hvis den nye lov kommer for retten. Selvom dele af de tyske myndigheder allerede har forstået, at der måske er et EU problem.

Gewinnabführungsvertrag (Schirmer, s. 44-70)

Datterselskabet forpligter sig til at afgive deres overskud til moderselskabet, mens moderselskabet forpligter sig til at overtage underskud fra datter. En gewinnabführungsvertrag skal mindst kontraktslig aftales for 5 år og kun vigtige grunde kan reducere disse år.

Vigtig grund er for eksempel, hvis et organgesellschaft eller organträger ikke kan opfylde sine forpligtigelser, dvs går i likvidation, eller en af parterne bliver opkøbt af et selskab udenfor koncernen eller fusionere. En anden grund kan være at organgesellschaftet bliver opkøbt af et selskab udenfor koncernen.

Når gewinnabführungsvertragen bliver besluttet hos organgesellschaftten, skal mere end 50% af stemmerne være for, og mere end 75% af kapitalen på generalforsamlingen. Efterfølgende skal kontrakten for notar og indskrives i handelsregisteret.

Hvis gewinnabführungsvertragen besluttet i forbindelse med et organschaft imellem en udenlandsk organträger og en indenlandsk organgesellschaft, så skal følgende være opfyldt fra start af:

- Et fast driftssted skal være til stede i Tyskland, som forbinder selskaberne i organschaftet
- Det faste driftssted skal overholde både OA loven og DBO
- Gewinnabführungsvertragen skal være klar.
 - Minimum tidsrum skal være defineret, som mindst skal være 5 år.
 - Starttidspunktet kan afhænge af en begivenhed. F.eks. hvornår alle egne fremførte underskud hos organgesellschaftet er udnyttet. Begivenhed skal være klart defineret
 - Sluttidspunktet kan være ubegrænset ud over de 5 år
 - Kompensationsregler for minoriteter
- Organträger skal have bestemmende indflydelse over organgesellschaftet
- Gewinnabführungsvertragen skal udføres i praksis hvert år
- Alle forudsætninger skal være til stede over hele organschaft periode

Hvis ovenstående ikke opfyldes indenfor de første 5 år og gewinnabführungsvertragen storneres, så storneres organschaftet med tilbagevirkende kraft. Hvis betingelser ikke opfyldes efter de 5 år, så slutter organschaftet på dette tidspunkt og efterfølgende bliver overført overskud til dividende.

Hvis organschaft er besluttet imellem indenlandsk organträger og organgesellschaft, så skal ovennævnte også være opfyldt, dog skal et eventuel fast driftssted kun overholde OA.

På generalforsamlingen hos organträger, hvor organträger er et A/S eller ApS, så foreligger de samme regler, som hos organgesellschaftet. Hvis organträger er en anden selskabsform, så rækker en skriftlig kontrakt.

I kontrakten fastlægges afgivelse af overskud, som datterselskab skal afgive til moderselskaber og underskud, som moderselskabet skal dække. Yderligere også kompensation til minoritetsaktionære.

Hvis der er en økonomisk forretningsmæssig begrundelse for, at det ikke er muligt at afgive overskud, så er det muligt at undgå at afgive op til 50% af overskuddet. Dvs det er både et maksimum overskud, som kan afgives og et minimum i form af forretningsmæssig begrundelse. Beløbet, der ikke afgives, hensættes i egenkapitalen. Virksomheder, som kan begrunde, at de er underlagt speciel risiko, eller de skal bruge ressourcer på nye bygninger, maskiner, adresseændring, etc, de kan hensætte del af overskuddet i egenkapitalen. De skal derfor afgive en mindre del af deres overskud. Begrundelse fra lovgiver er, at virksomheden selv må bestemme, om den vil finansiere nye bygninger etc. via egenkapitalen eller via fremmed kapital.

Overskuddet, der afgives, bliver inden fratrukket lovmæssige bundne reserver, overførte underskud fra før organschaftforholdet samt dividendespærrede beløb samt tilført frie egenkapitalreserver.

Dividendespærrede beløb kan være aktivering af selvudviklede immaterielle aktiver eller aktive latent skat. Efter tysk lov kan immaterielle aktiver ikke aktiveres skattemæssigt. Det kan de derimod i regnskabet. Ved at korrigere for de ikke straksafskrevne immaterielle aktiver, så har forskellen imellem den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling ingen betydning. Et latent skatteaktiv skal kunne udnyttes indenfor de næste 5 år efter tysk lov. Der skal laves en prognose for, hvornår det forventes at udnytte skatteaktivet. Startdatoen for de 5 år starter på organträger niveau, da det er her skattes fastsættes. Det er uanset om organgesellschaftet senere for overført aktivet. Et senere skatteaktiv hos organgesellschaftet ændre ikke på afgivelsen af overskud til organträger, da værdien af en skatteaktiv ikke kan udloddes.

I Tyskland er de lovmæssige kapitalreserver højere ved aktieselskab end ved anpartsselskab. Derved kan der afgives et højere overskud fra et anpartsselskab end fra et aktieselskab. Hvis organgesellschaftet er registreret i udlandet, men har ledelsensæde i Tyskland, så gælder kun

kapitalreserve størrelsen efter udenlandsk lov. Det selvom selskabet er underlagt tysk regnskabslov. Det kan betyde, at overskuddet, der kan afgives, er endnu højere end de tyske selskab, KG og GmbH. Kapitalreserven kan fordeles lige over 5 år.

Overskud og underskud bliver opgjort på baggrund af regnskabsbalancen (handelsbilanz). Det skattemæssige over- og underskud kan være et andet på grund af andre værdier og metoder. Uanset det er det den regnskabsmæssige værdi af resultatet, som overføres til organtråger. Hvis et regnskabsmæssigt overskud er lavere end et skattemæssigt overskud på grund af nogle hensættelser i det regnskabsmæssige overskud, så skal organtråger udvise en *öausgleichpostö* (udligningspost) i selvangivelsen. Det betyder, at beskatning af forskellen imellem handelsregnskab og skatteregnskab bliver beskattet med det samme. Forskellen sættes ind på en konto, som udlignes den dag forskellen udlignes.

I resultatopgørelsen indgår overskud og underskud, som afgives, som en ekstra post. Overførte underskud skal benyttes inden overskud afgives til organtråger.

Nedenstående tabel viser udregningen af beløbet, som skal videregives fra *organgesellschaft* til organtråger.

Resultat før skat i regnskabet
- overførte underskud fra tidligere år
- resultat som skal overføres til lovmæssig hensættelser i egenkapitalen
- beløb som ikke må udloddes
- yderligere lovlige regnskabs- og skattemæssige hensættelser i egenkapitalen
+ beløb, som lovlig kan tages fra hensættelserne i egenkapitalen
= Det højeste beløb der kan afgives til organtråger.

Skatten, som beregnes hos organtråger, og som indeholder det overførte overskud/underskud fra *organgesellschaftet*, kan overføres til *organgesellschaftet*. *Organgesellschaftet* reducere efterfølgende det overførte overskud/underskud med skatten i resultatopgørelsen. Organtråger udviser ligeså skattegevinsten i deres resultatopgørelse. Der må kun overføres så meget skat til *organgesellschaftet*, som kan forsvares ud fra aktiviteten i *organgesellschaftet*.

Både organtråger og *organgesellschaft* skal begge indberette selvangivelse til skattemyndighederne. *Organgesellschaft* indberetter en selvangivelse, som tager udgangspunkt i resultatet uden videregivelse af resultat til organtråger. Det er en såkaldte *öZwischensummeö*. Efterfølgende bliver *öZwischensummeö* korrigeret for afgivelse af resultat til organtråger. Hvis hele resultatet er afgivet

til organträger, så udvises et 0 resultat, som skal beskattes. Hos organträger udregnes også en *öZwischensumme*, som bliver korrigeret for overtagelse af *organgesellschafts* resultatet i forbindelse med selvangivelsen. Resultatet er, at beskatning foretages hos Organträger. Indenfor et *organshaft* skal deltagere benytte samme valgmuligheder i skatteloven. Derved undgås det, at selvangivelse for *organgesellschaft* og organträger laves på baggrund af forskellige valgmuligheder.

I tilfælde af efterfølgende maskeret udbytte bliver det korrigeret i handelsbilansen. Det betyder, at i selvangivelsen kommer det oprindelige resultat, som blev afgivet, i forbindelse med *organshaftet*, det forbliver det samme og ved siden af dette beløb, korrigeres selvangivelsen for *organgesellschaftet* og organträger.

Specielt Eventuelle fejl korrektoren af regnskabet fører også til korrektur i overført overskud imellem *organshaft* og organträger. Efter den *ökleine organschaftsreform* skal balance fejl medtages, som ikke burde være set af en regnskabsmedarbejder og regnskabet, hvor fejlen findes, har gennemgået en revision med høj grad af sikkerhed og revisor har afgivet erklæring uden væsentlig fejlinformation. Hvis fejlen ikke korrigeres i regnskabet, har den ikke nogen virkning i *organshaftet*.

Hvis en dobbelt beskatningsoverenskomst medfører, at udenlandsk indkomst ikke er del af tysk beskatning, så indgår denne indkomst ikke i *organshaftet*. Hvis en DBO ikke kommer til anvendelse og der er sket en beskatning i udlandet, så sker der først lempelse på organträger niveau.

Der mange formelle krav til *gewinnabführungsvertrag*, som har medført en del kritik af det tyske system. Flere tyske bøger har taget stillet til *gewinnabführungsvertrag* og mener, at den er for lidt international og burde erstattes af et andet system. Det skyldes blandt andet, at underskud fra selskaber uden for Tyskland kun i begrænset omfang kan salderes med andre tyske eller imellem 2 udenlandske. Trods, at denne kritik også var der inden den *ökleine organschaftsreform*, så består *gewinnabführungsvertrag* stadigvæk i dag. En ændring af det tyske system blev fundet for dyrt for landet husholdingskasse.

Et problem, i forbindelse med *gewinnabführungsverträge* imellem et selskab i et EU land og et tysk moderselskab, er, at nogle EU lande ikke i deres nationale lov tillader en sådan kontrakt. Det medfører, at et *organshaft* ikke kan finde sted. Nogle tunger i Tyskland mener ikke, at det betyder, at Tyskland ikke opfylder frie etablering inden for EU, men at problemet er loven i de enkelte EU

lande, som ikke acceptere de tyske kontrakter. Andre tungere mener, at selve systemet hemmer den frie etablering for selskaber inden for EU.

Gewinnabführungsvertragen sikre, at der er en forbindelse imellem 2 moder- og datterselskabet, som muliggør at moderselskaber beskattes af datterselskabets aktivitet. Det er en undtagelse til det tyske skattesystem, som eller bygger på, at hver enkelt selskab beskattes selv af deres egen aktivitet.

For at der foreligger koncernbeskatning, skal der være en gewinnabführungsvertrag og et moder datterforhold til stede. Hvis moderselskabet ikke har bestemmende indflydelse på startdatoen af gewinnabführungsvertragen, så bliver minimum på 5 år rykket til datoen, hvor bestemmende indflydelse forefindes.

Skattemyndighederne skal også acceptere kontrakten. Før den ökleine organschaftsreform foregik det sådan, at hver skattemyndighed i de forskellige byer, hvor organträger og organgesellschaft havde deres adresse, hver især undersøgte om der eksisterede et organschaft. Efter lovændringen skal skattemyndigheden, som hører til organträger, acceptere og overtage analyse og beslutning af skattemyndigheden, som hører til organgesellschaftet.

Hverken organschaft eller organträger er forpligtet til at afregne deres tilgodehavende eller gæld i forbindelse med gewinnabführungsvertragen med det samme. Tilgodehavende og gæld må godt salderes med andre tilgodehavender og gæld over nogle år. Det vigtige er, at tilgodehavender og gæld fremgår af balancen ved året udgang. Først 3 år efter et organschafts afslutning skal der flyde likvider.

Dobbelt underskudsudnyttelse udelukket

Underskud kan ikke indgå i organschaftet, hvis underskudene benyttes i udlandet hos organträger eller organgesellschaft. F.eks. hvis en organträger indgår i en gruppebeskatning i et andet land. Det rækker, hvis det er muligt at fremføre underskudene. Det betyder, at underskudene først kan benyttes i den tyske organschaft, hvis det er endelig udelukket, at underskudene kan benyttes i udlandet. Det er dog alligevel sådan, at underskuddene indgår, hvis de i udlandet ikke kan udnyttes med det samme eller fremføres.

Bestemmende indflydelse (Schirmer, s. 22-34)

Moder datter forhold i en koncern i forbindelse med et organschaft er til stede, hvis moder har bestemmende indflydelse over datter. Det er ikke af betydning om indflydelse udnyttes. Ejere af et datterselskab kan være personselskaber eller kapitalselskaber. Modsat kan en regnskabsmæssig koncern eksistere igennem for eksempel rettighed til at afsætte og ansætte bestyrelse eller der eksistere kontrakter, som giver rettighed til at bestemme finansiering- og forretningspolitik. Selvom selskaber er en del af en koncern, så er de ikke nødvendigvis berettiget til at være del af et organschaft.

Kapitalselskaber, som er ejere, de har deres ejerandel i deres balance, som en investering.

Personelskaber består af flere enkel personer, som danner et personselskab. Personselskabet består af aktiver og passiver, som enten ejes af alle i personselskabet og kaldes for ögesamthandsvermögenö. Beslutninger vedrørende ögesamthandsvermögenö skal besluttes af alle sammen. Aktiver og passiver i denne gruppe opdeles ikke per person, men ejes samlet af alle. Aktiver og passiver i et personselskab kan også tilhøre den enkelte person i personvirksomheden. Det kaldes for öprivatvermögenö. For at være del af et organschaft, skal ejerandelen være mere end 50% andele i ögesamthandsvermögenö. Ejerandele ud over den bestemmende indflydelse kan være i öprivatvermögenö, så længe over 50% ligger i ögesamthandsvermögenö.

Bestemmende indflydelse er til stede, når vilje igennem en generalforsamling kan gennemtrumfes. Den bestemmes ud fra antal stemmer direkte og indirekte. Direkte stemmeandel er andel over 50%. Indirekte stemmeandel er stemmeandelen sammen med et andet selskab fra koncernen, som moderselskaber allerede har bestemmende indflydelse på. Indirekte stemmeandel er betinget af den öununterbrochene beteiligungsketteö. De direkte andele i kæden skal alle være bestemmende indflydelse via stemmerettigheder. I litteraturen diskuteres om der er bestemmende indflydelse, hvis 2 selskaber i samme koncern begge ejer 50% af stemmerne af det samme selskab. Det medfører egentlig, at den öununterbrochene beteiligungsketteö ikke er til stede.

Den bestemmende indflydelse skal være til stede igennem hele regnskabsåret. I modsætning til en koncern forefindes et organschaft kun, hvis bestemmende indflydelse er opnået via stemmerettigheder. Andele uden stemmerettighed tælles ikke med eller kun delvis med. Det betyder, at selvom en ejer har andele, så tæller de ikke med, hvis der ikke er stemmerettighed med andelen.

Stemmerettigheder, som opnås via en fuldmagtkontrakt, tæller også med. Egne ejede stemmer fratrækkes det samlede andel stemmer inden det opgøres, hvem som har bestemmende indflydelse. Hvis selskabsvedtægterne giver udtryk for at alle beslutninger i selskaber skal accepteres af mere end 75%, så kan et organschaft først eksistere, når dette antal stemmer er tilstede. Hvis kun enkelte beslutninger kræver mere end 75%, som eksempelvis køb af grundstyk og bygninger, så er stadig over 50% af stemmerne nok.

Det diskuteres i den tyske litteratur om kalkulation af stemmerettighederne giver mening. I KStG står der ikke, at beregning er tvingende. F.eks. giver en kæde nedad med $3 * 75\%$ kun 42,2%, hvilket ikke giver bestemmende indflydelse, selvom der faktisk alle steder i kæden er bestemmende indflydelse. Derfor er kalkulation af stemmerettighederne ikke umiddelbart brugbar. Det der tæller er om moderselskabet direkte og indirekte har bestemmende indflydelse direkte igennem hele kæden.

Fast driftssted (Schirmer, s. 34-43)

Hvis en udenlandsk ejer opretter et organschaft og dermed bliver en organträger, så skal der oprettes et fast driftssted, som dermed udgør organträger i Tyskland.

I Tyskland defineres et fast driftssted ud fra loven AO (Abgabenordnung). For at kunne medvirke i et organschaft skal det faste driftssted også overholde reglerne efter en DBO.

Et fast driftssted er i AO defineret, som et fast driftssted, som tjener virksomhedens drift. Fast betyder i denne sammenhæng, at stedet skal være fast i indretning og område, hvor indretningen og tilgang ikke må være af midlertidig karakter. Lokaler må godt være lejelokaler. At tjene virksomheden betyder, at der skal være en sammenhæng til moderselskabet. Det rækker, hvis uvæsentlige hjælpemidler er til stede, som indretning. Et fast driftssted kan være stedet, hvor ledelsen holder til, fabrikation, indkøb, salg eller varelager.

I modsætning til den tyskelov, så der et fast driftssted efter DBO mere afgrænset. Efter en DBO er det ikke nok, at det faste driftssted tjener virksomheden, det skal også virkelig udføre samme forretning, som moderselskabet. Det faste driftssted skal bidrage til at forøge værdien af gruppen. Det betyder, at varelager og udstilling af varer samt indkøb ikke er et fast driftssted i følge DBOen.

For at kunne afdække både AO og DBO så kan et fast driftsted være salg, fabrikation og ledelsestilholdssted. Det har betydning for organträger, som er udenlandske og skal overholde en DBO. Hvis der ikke er nogen DBO imellem Tyskland og landet, hvor organträger holder til, så skal kun den tyske lov overholdes. Det samme gælder, hvis et organshaft kun indeholder selskaber hjemmehørende i Tyskland. Andelene af organgesellschaftet i det faste driftssted skal bidrage til aktiviteten i det faste driftssted.

I situationen, hvor både organgesellschaft og organträger befinder sig i Tyskland beskattes begge selskabers indkomst hos organträger. Et eventuel underskud hos organträger kan udnyttes.

I situationen, hvor organträger befinder sig i udlandet bliver indkomsten fra organgesellschaftet overført til det faste driftssted og herefter bliver den samlede indkomst beskattet i Tyskland. Det betyder, at indkomsten hos organträger bliver ikke medtaget. Dog kan eventuel ikke brugbar underskud i Tyskland, som ikke på noget tidspunkt i fremtiden kan udnyttes, bruges i et andet EU land. Jf Marks and Spencer sagen.

På hvilken måde adskiller dansk og tysk sambeskatning sig? (Niehren, s. 233 - 333)

Tyskland og Danmark er begge medlem af EU. Det er dog på national niveau, at skat blive opkrævet og de nationale skattelove gælder. EU koncentrere sig kun om at sikre, at de nationale skattelove ikke medfører grænseoverskridende forvrængning af konkurrencen indenfor EU.

Både Tyskland og Danmark opkræver en selskabsskat. Selskabsskatte% i Tyskland er 29,83% og i Danmark 22%. I Tyskland består skatte af en landeskat, kommuneskat og en omfordelingskat til önyeö tyske bundeslande (DDR).

Begge lande laver skatteregnskabet som udgangspunkt ud fra handelsregnskabet samt yderligere forskelle på grund af forskellig værdiansættelse etc.

Gruppebeskatningen kan opgøres ved en ren konsolideret balance eller ved en summering af de enkelte selskabers egne skatteregnskab inklusiv omsætning intern i koncernen. Det kan være

forskelligt om alle selskaber deltager i sambeskatningen eller om det er muligt at udvælge enkelte selskaber.

En anden form for gruppe beskatning kan være, at kun underskud er mulig at saldere indenfor en koncern. Overskud bliver i de enkelte selskaber. En sidste form kan være, at overskud og underskud kan vælges overført til et andet selskab i koncernen. Det kan ske på kryds og tværs. Alle former er brugt i EU.

Nedenstående skema viser forskellene imellem den danske og den tyske model.

Både Danmark og Tyskland benytter modellen, *öZrechnungskozeptö*, som på dansk kaldes for *öopgørelse af en sambeskatningsindkomst og fælles skatteberegningö*. Begge lande opgør sambeskatningsindkomsten, så de enkelte lande beholder deres internkoncerntransaktioner i deres skattepligtige indkomst. I Danmark genbeskattes dog underskud, som er udnyttet fra et udenlandsk selskab.

Tyskland benytter sig af frivillighedsprincippet, da det ikke er tvunget for de enkelte koncernselskaber at skulle deltage i sambeskatningen. Det i modsætning til i Danmark, hvor alle nationale koncernselskaber skal deltage i den nationale sambeskatning. International er det også tvunget, hvis international sambeskatning tilvælges.

	Danmark	Tyskland
	Sambeskatning	Organschaft
Beskatningsform	<p>National sambeskatning: Territorialbeskatning. Opgørelse af en sambeskatningsindkomst og fælles skatteberegning. Beskatning i koncern baseret på de enkeltes egne selvangivelser. Koncerninterne transaktioner fratrækkes ikke.</p> <p>International sambeskatning: Hvis tilvalg, så Global pulje princip. Delvis koncernfradragsmodellen. De udenlandske underskudsgivende selskaber selvangivelseopgjort efter danske love indgår i den samlede sambeskatningsindkomstopgørelse. De overskudsgivende danske (og udenlandske) selskaber reducere deres skattemæssige indkomst med underskuddene fra udlandet. Dvs. de udenlandske selskaber tager ikke deres egne underskud og beskattes i deres hjemlande samtidig med at de også beskattes i Danmark. Efterfølgende genbeskatning.</p>	<p>Opgørelse af en sambeskatningsindkomst og fælles skatteberegning. Beskatning i koncern baseret på de enkeltes egne selvangivelser. Koncerninterne transaktioner fratrækkes ikke. Kun de selskaber, som har indgået en gewinnabführungsvertrag indgår i sambeskatningen.</p>
Moderselskab selskabsformer	<p>Øverste SE, A/S eller anpartelskab, som er hjemmehørende i Danmark i koncernen. Eller øverste udenlandske koncernselskab, som har et fast driftssted eller ejendom i Danmark. Det er ikke vigtigt om moderselskabet er hjemmehørende i EU.</p>	<p>Moderselskab hjemmehørende i Tyskland, som er et SE, AG, GmbH eller erhvervsmæssig drevet personselskab. Et selskab, som er hjemmehørende i et andet land kan igennem et fast driftssted, være organtræger.</p>
Datterselskab selskabsformer	<p>SE, A/S, anpartselskaber, faste driftssteder og ejendomme hjemmehørende i Danmark og i Udlandet.</p>	<p>SE, AG og GmbH selskaber, som er hjemmehørende i Tyskland eller, som har sæde i et EU land, men ledelse i Tyskland.</p>
Forudsætninger for et datterselskab	<p>Hvis moderselskabet har direkte eller indirekte bestemmende indflydelse i følge koncernregnskabet, så kan datterselskabet deltage.</p>	<p>Bestemmende indflydelse skal være tilstede, via antal stemmer direkte eller indirekte. Læner sig ikke på af koncernregnskabsbegreb. Derfor udelukkes rettigheder over bestyrelseudvælgelse og rettigheder via ejerftaler og vedtægter.</p>

	Danmark	Tyskland
	Sambeskatning	Organschaft
Gewinnabführungsvertrag nødvendig	Nej	Ja
Frivillig deltagelse	Nej ved national sambeskatning. Det er frivillig, at tilvælge international sambeskatning, men hvis valgt, så ikke frivillig deltagelse.	Ja, hvis betingelser er opfyldt
Formelle godkendelse hos skat	Nej ved den nationale sambeskatning, da den er lovmæssig bestemt. Ja ved den internationale sambeskatning	Indirekte igennem Gewinnabführungsvertrag. Kontrakten skal godkendes hos en notar og indskrives i handelsregisteret. Diverse krav til kontrakten skal opfyldes. Begge parter skal erklære sig enige.
Mindste tidslængde	Ved national sambeskatning så længe betingelser for national sambeskatning er til stede. Dvs ubegrænset. Den internationale sambeskatning 10 år.	5 år
Resultat overførsel skattemæssigt	Ja	Ja
Overskud	Ja	Ja
Underskud	Ja	Ja
Beskatning af underskududnyttelse i den efterfølgende periode	Ja	Nej
Skattemæssig godtgørelse for betalt skat i udlandet, lempelse	Ja	Nej
Koncernintern transaktioneliminerings	Nej	Nej

Tyskland har ikke et princip om genbeskatning. Det skyldes, at det kun er selskaber med ledelse i Tyskland, som kan være organgesellschaft eller både ledelse og sæde i Tyskland. Selskaber kun med ledelse i Tyskland skal have sæde i et EU land. Det medfører, at alle organgesellschaften er ubegrænset skattepligtige til Tyskland. I Danmark er alle selskaber, som er med i den nationale sambeskatning, ubegrænset skattepligtige til Danmark, med mindre en DBO fratager Danmark retten til at beskatte. En DBO kan medføre, at Danmark er begrænset skattepligtig.

I begge lande kan et moderselskab fra udlandet være deltager, hvis bare de har et fast driftsted i henholdsvis Tyskland eller Danmark. I Tyskland kan både personselskaber og kapitalselskaber være organtråger. Personselskaber skal have erhvervsmæssig aktivitet. Det behøver et kapitalselskab ikke. I Danmark er det kun kapitalselskaber, som kan deltage.

Begge lande medtager reelt kun selskaber, som er hjemmehørende i deres eget land. I Danmark indgår dog resultatet fra udenlandske selskaber, hvis tilvalg for international sambeskatning, men der skal efterfølgende ske genbeskatning af det udnyttede underskud og underskuddet tabes ikke i datterselskabet selv i udlandet. I begge lande kan kun datterselskaber være kapitalselskaber. Desuden er det for mange selskaber en for stor mundfuld, at alle selskaber i udlandet skal deltage i en international sambeskatning, og de er låst for en periode på 10 år.

Den nationale sambeskatning i Danmark er ubegrænset. Organschaft i Tyskland skal minimum være 5 år.

I Danmark kædes sambeskatningen sammen via lovgivning. I Tyskland via en gewinnabführungsvertrag samt loven for denne. Hvis der i Danmark tilvælges international sambeskatning, så kræves der en formel accept til Skat.

I Tyskland er forudsætningen for, at det kan være et organschaft, at der er bestemmende indflydelse via antal stemmer. I Danmark er det også hovedreglen, men bestemmende indflydelse kan også godt forekomme uden flertal af antal stemmer. Det er derfor en lidt bredere skare, som som kan deltage.

I begge lande er det både overskud og underskud, som indgår. I Danmark lempelse for udenlandsk betalt skat og der sker genbeskatning. I Tyskland indgår kun indkomst fra Tyskland.

Tal eksempel

Tyskland:

Selskab A er moderselskab. A har bestemmende indflydelse over B pr. 01.01.2016 samt ejer 80% af B. Selskab B er datterselskab.

Den 01.01.2016 bliver en gewinnabführungsvertrag registreret i Handelsregisteret i Tyskland. Den indeholder en mindste periode til den 31.12.2020, og på denne dato kan kontrakten først stornes

med mindre der sker vigtige grunde i mellemtiden. Mulige grunde er listet i kontrakten. Minoriteter skal betales 20% hvert år i dividende.

Pr. 31.12.2016 har B et overskud på 1,1 mio. EUR før gewinnabführung og dividende. B har fra før organschafts start overført underskud på 100.000 EUR. Der er ikke i første omgang nogen forskel imellem værdiansættelsen af skatteregnskab og handelsregnskab (handelsbilanz).

Overskud før Gewinnabführung 1.100.000 EUR
Saldering Overført overskud ó 100.000 EUR
Gewinnabführung 800.000 EUR
Overskud før skat 200.000 EUR
Skat 29,83% - 59.660 EUR
Overskud efter skat 140.340 EUR (Dividende til minoriteter)

I skatteregnskabet beslutter B sig for at lave en straks afskrivning. Det betyder, at der i skatteregnskabet tillægges en öausgleichszahlungö, som efterfølgende indgår i Organträgers skatteregnskab. Det ændre ikke på det oprindelige gewinnabführungsbeløb.

I perioden 01.01.2017 ó 31.12.2020 afgiver B sit overskud til A, henholdsvis ved underskud refundere A B underskuddet.

A køber et selskab yderligere i 2018. Dette selskab ligger også i Tyskland. Med dette selskab indgås der ikke en gewinnabführungskontrakt.

A køber i 2019 et selskab i Holland. Selskabet har sæde og ledelse i Holland. A kan ikke indgå et organschaft med dette selskab, da ledelse er i Holland.

I år 2021 beslutter koncernen sig for ikke at have organschaft.

Danamrk:

Selskab A er moderselskab. A har bestemmende indflydelse over B pr. 01.01.2016 samt ejer 80% af B. Selskab B er datterselskab.

Pr. 01.01.2016 skal begge lande indgå i den national sambeskatning. Selvom B kun ejes med 80%, så indgå resultat med 100% i den nationale sambeskatning. Det betyder, at minoriteternes skatteandel betales af selskab A, som er administrationselskabet.

Pr. 31.12.2016 har B et skatteoverskud på 1,1 mio. DKK. B har fra 2015 et overført underskud på 100.000 DKK.

Overskud 1.100.000 DKK

Saldering Overført overskud ó 100.000 EUR

Overskud, som salderes med over-/underskud i selskab A 1 mio DKK

Selskab A afregner med Skat.

Den nationale sambeskatning er ubegrænset, derved så længe A er moderselskab til B, så skal der laves national sambeskatning.

A køber et selskab yderligere i 2018. Dette selskab ligger også i Danmark. Dette selskab indgår derefter også i den nationale sambeskatning.

A køber i 2019 et selskab i Holland. Selskabet har sæde og ledelse i Holland. A tilvælger international sambeskatning. Her efter indgår selskab Holland også i sambeskatningen.

I år 2028 slutes en 10 årige periode af den internationale sambeskatning. Den nationale sambeskatning fortsætter.

Etableringsretten og kapitalens fri bevægelighed

Etableringsretten/kapitalens fri bevægelighed med udgangspunkt i sambeskatning? (Nielsen, s. 499-553)

Fri etablering betyder, at udenlandske virksomheder kan etablere en virksomhed i en anden EU stat på lige vilkår, som de hjemmelige virksomheder. Den fri etableringsret er reguleret i artikel 49 EF. Den handler om retten til at flytte til en anden stat og retten til at udføre virksomhed der.

Regler for kapitalens og betalingers fri bevægelighed findes i artikel 63. Med kapitalbevægelser menes investeringsbevægelser, som genererer indkomst. Formålet med kapitalens fri bevægelighed er, at sikre, at kapital og betalinger kan bevæge sig på tværs af landegræner uden restriktioner og diskriminerende foranstaltninger

Den fri etablerings formål er at sikre, at der ikke forekommer restriktioner for andre end EU medlemstateres egne borgere, hvis andre medlemsstateres borgere ønsker at udøve virksomhed i en fremmed stat.

Etablering opdeles i primær og sekundær etablering. Den primære etablering betyder, at personer kan etablere en virksomhed, i et hvilket som helst EU land. Juridiske virksomheder kan derimod ikke etablere sig, i et hvilket som helst EU land.

Derimod kan allerede etablerede juridiske virksomheder og personer oprette selskaber, afdelinger og filialer i andre medlemsstater. Det kaldes for den sekundære etablering. Kun SE-selskaber har ret til at flytte hovedsæde.

Centros-sagen er et eksempel på sekundær etablering. Et ægtepar etablerede et anpartselskab i England og efterfølgende en filial i Danmark.

Proceduren der følges for at teste om fri etablering og fri bevægelse af kapitalen overholdes i et EU land, er først at undersøge, om der er et brud på den fri etableringret og fri bevægelse af kapitalen. Derefter om der er diskriminerende foranstaltninger eller restriktioner. Diskriminerende foranstaltninger er regler overfor en virksomheden i et værtsland, som diskriminere indenlandske overfor udenlandske selskaber. Restriktioner er mere indirekte og skjult, mens diskriminerende foranstaltninger er mere åbenlyse.

Skattelove i et værtsland ligger også under den frie etablering. En virksomhed fra et andet EU land skal behandles på lige fod med de indenlandske selskaber i sit værtsland. Det kan også forekomme, at et indenlandsk selskab i sit eget land blive diskrimineret ved, at reglerne for selskabets udenlandske filial er anderledes, end hvis selskabets havde etableret deres filial i deres hjemland.

Selvom et land har indført diskriminerende foranstaltninger, så kan de godt være legitime alligevel. De kan være nogle hensyn, som ligemeter diskrimineringen. Det kan være sikring af sammenhængen i en beskatningsordning. Her under sikring af almene hensyn, som bekæmpelse af skatteunddragelse, hindre dobbelt udnyttelse af underskud og sikring af effektiv skattekontrol.

For at de indførte diskriminerende foranstaltninger må opretholdes, så skal proportionalitetsprincippet være opfyldt. Det betyder, at foranstaltningerne skal være egnede til formålet. De må ikke skyde over målet og ramme flere situationer end nødvendig.

Hvis det viser sig, at proportionalitetsprincippet ikke er opfyldt, så er der tale om et traktatbrud.

Nedenfor er ovennævnte procedure vist, som 4 steps:

1. Er de pågældende love, som der analyseres beskyttet af en frihedsgrad?
2. Udgør loven diskriminering eller restriktion?
3. Kan de diskriminerende og restriktive foranstaltninger retfærdiggøres?
4. Er foranstaltningerne proportionale?

Hvis der kan svares ja ud for alle spørgsmål, så er loven EU stridig.

Følgende forhold er relevante at analysere. Det drejer sig om de vertikale situationer.

1. Situation - oprindelsesstaten
 - a. Moderselskab er hjemmehørende i Danmark. Moderselskab ønsker at etablere et datterselskab i Tyskland og udøve sin etableringsfrihed indenfor EU. Spørgsmålet er, om moderselskabet stilles på samme måde i Danmark uanset om etablering i Tyskland eller etablering i Danmark.
2. Situation i værtsstaten
 - a. Moderselskab er hjemmehørende i Tyskland. Moderselskab ønsker at etablere et datterselskab i Danmark og udøve sin etableringsfrihed indenfor EU. Spørgsmålet er, om moderselskabet stilles på samme måde i Danmark uanset, at moderselskabet ikke er dansk.

Danske og tyske regler i overensstemmelse med etableringsretten og den fri bevægelighed af kapitalen? (Werlauff, Jan. 2013, s. 307-367) (Hellriegel)

EU består af en masse lande, som hver har deres skattesystem. EU landene har et eget formål at beskytte deres skattegrundlag, så der er råd til ydelserne til borgerne. EU derimod har et ønske om at sikre den frie bevægelighed i EU. De 2 mål kan godt være modstridende. Nedenstående er eksempler på dette.

Situation 1 Æ oprindelsesstaten i Danmark

National sambeskatning i Danmark er obligatorisk. Den internationale sambeskatning er et tilvalg. Udnyttede underskud i udlandet skal genbeskattes. Underskud i den nationale sambeskatning genbeskattes ikke. Spørgsmålet er om et moderselskab i Danmark, som udelukkende har datterselskaber i Danmark stille på samme vilkår i Danmark, som et moderselskab, der har datterselskaber i andre EU-lande.

4 steps:

1. Er de pågældende love, som der analyseres beskyttet af en frihedsgrad?
 - a. Ja etablering af datterselskab i Danmark eller et andet EU land
2. Udgør loven diskriminering eller restriktion?
 - a. Et moderselskab, som udelukkende har selskaber i Danmark skal obligatorisk sambeskattes i en ubegrænset periode. Alle selskaber skal deltage i den nationale sambeskatning.
 - b. Et moderselskab, som har selskaber i andre EU lande er ikke automatisk sambeskattet.
 - i. Moderselskabet bliver først sambeskattet, når moderselskabet tilvælger international sambeskatning. Det faktum, at moderselskabet skal foretage et tilvalg samt omfanget af en international sambeskatning, er en diskrimination. Jf Gielen-dommen, page 53: En national ordning, der begrænser etableringsfriheden, er stadig lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ. Men hvis skatteyderen samlet set behandles bedre, må visse ulemper accepteres = en helhedsvurdering.

International sambeskatning tilvalg, hvor alle selskaber skal indgå, kan ikke anes som at blive behandlet bedre.

- ii. Alle selskaber skal indgå i den internationale sambeskatning. Hvis den ikke tilvælges, så kan underskud gå tabt, som ikke kan udnyttes endeligt i udlandet. Et moderselskab, som ikke tilvælger international sambeskatning, bør kunne udnytte det endelige underskud. Fj definition af underskud i artikel Tell, Sambeskatning og udnyttelse af underskud på tværs af grænser ó Kommissionen mod Storbritannien C-172/13
- iii. Selskaber i Danmark skal opgøre deres skatteregnskab efter danske regler. Selskaberne i de andre EU lande skal opgøre deres skatteregnskab efter de danske skatteregler og de udenlandske skatteregler. Det er en dobbelt byrde for en koncern, som ønsker international sambeskatning.
- iv. Den internationale sambeskatning løber ikke over en ubegrænset periode, men i 10 år. Efter de 10 år kan den dog forlænges. Derfor kan de reel også løbe ubegrænset. Men igen det kræver aktiv valg, som det ikke kræves ved national sambeskatning. Yderligere er der forskelsbehandling ved international sambeskatning og national sambeskatning, da en koncern kun i Danmark kan vælge at opløses efter 1 år. Mens koncernen ved international sambeskatning skal vente 10 år for ellers udløses der fuld genbeskatning. En fuld genbeskatning betyder, at underskuddet i udlandet ikke bliver udnyttet. De udenlandske EU selskaber skal i den 9 årige periode udarbejde dansk skatteregnskab.
- v. Selskaber i andre EU lande har forskellige skattesatser. Hvis de indgår i en international sambeskatning. Så skal alle selskaber indgå internationalt. Hvis skatteprocenten er lavere i udlandet end den danske skatteprocent, så skal selskabet betale forskellen imellem den danske og den udenlandske skat. Det lyder umiddelbart, som bliver en koncern med udelukkende danske selskaber og en koncern med selskaber i andre EU lande behandlet ens. Da de betaler samme skatteprocent. Men da hvert EU land for skellige skattesystemer. Nogen lande har højere moms end Danmark og lavere selskabsskat. Dvs et udenlandsk EU selskab kan komme ud for at skulle betale mere moms og mere selskabsskat end selskaberne i det pågældende EU land. Det betyder en mer omkostning for dette selskab. Det er en diskriminerende foranstaltning.

- vi. Underskud i et udenlandsk EU selskab kan ende med aldrig at blive udnyttet. Det kan bl.a. forekomme, hvis et selskab i en koncern i et EU-land ikke fremlægger tilstrækkelig information. Den internationale sambeskatning kan i denne situation afbrydes af Skatterådet. Det går i så fald også ud over selskaber, som overholder informationskravet. Den nationale sambeskatning kan ikke afbrydes.
3. Kan de diskriminerende og restriktive foranstaltninger retfærdiggøres? (Peter, s. 230)
- a. Sikre skattebetaling og en effektiv skattekontrol m.m.
 - i. Ovennævnte situation, hvor en international sambeskatning kan afbrydes i tilfælde af utilstrækkelig information hos et datterselskab i udlandet kunne retfærdiggøres, ved at agumentere med, at Danmark ønsker at sikre effektiv skattekontrol. Eftersom EU har levet direktiv, som skal sikre automatisk information udveksling imellem EU-landene, så er er dette almene hensyn mindre relevant. Hvis der er utilstrækkelig informatiob, så er problemet mere, at det pågældende selskab ikke overholder direktivet.
 - b. Sammenhæng i skatteordning, eks. hvis skattefri forsikringspræmie, så beskatning ved udbetaling
 - c. Modvirke skatteunddragelse
 - d. Modvirke dobbelt fradrag
 - e. Sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetancen.
 - i. I Danmark er der indført en 10 års periode for valg af international sambeskatning. Det er af hensyn til, at sikre, at der kun udnyttes underskud, som også ender med at blive et reelt underskud. I de tilfælde, hvor udnyttelse af underskud betragtes, som en investeringshjælp, så vil staten have sine penge tilbage igen i form af genbeskatning af underskudet. Når staten har valgt 10 år, så er det for at sikre, at der er nok tid til at vende underskud i overskud. Det betyder, at staten reelt giver et skattefrit lån til investering. Jf. Marks and Spencer sagen er det i orden at reducere udenlandsk underskudsudnyttelse til underskud, som ikke mere kan udnyttes i udlandet nu eller i fremtiden.
 - ii. At man i Danmark skal medtage alle udenlandske selskaber, som tilvalg, for at kunne udnytte underskud i et selskab, er en diskrimination. Den 10 årige periode ville også være mulig på enkel selskabs niveau. Jf. Gielen-dommen,

tilvalg ok, men en helhedsvurdering. International sambeskatning tilvalg, hvor alle selskaber skal indgå, kan ikke anes som at blive behandlet bedre.

4. Er foranstaltningerne proportionale?
 - a. Ovennævnte situation, hvor den internationale sambeskatning afbrydes på grund af utilstrækkelig information. Kan eventuel retfærdiggøres ved sikring af skattekontrol. Den internationale sambeskatning afbrydes for alle selskaber, også dem, som leverer tilstrækkelig information. Det betyder, at foranstaltningerne er ikke proportionale. Foranstaltningen går ud over sit mål.
 - b. Situationen, hvor foranstaltningen, 10 år international sambeskatning, skal sikre afbalanceret fordeling af beskatningskompetancen. I situationer, hvor et selskab sælger sit eneste udenlandske selskab, så ophører den 10 årige periode alligevel ikke. Det er at gå ud over sit mål, at selskabet er bundet til den 10 årige periode.
 - c. Det går ud over sit mål at kræve at alle selskaber i udlande skal deltage i en international sambeskatning, for at kunne udnytte et underskud, som ikke kan benyttes i den udenlandske hjemstaten. Selvom der ikke tilvælges international sambeskatning bør et endeligt underskud kunne udnyttes.

Situation 2 Æ værtsstaten i Danmark

Moderselskab er hjemmehørende i Tyskland. Moderselskab ønsker at etablere et datterselskab i Danmark og udøve sin etableringsfrihed indenfor EU. Spørgsmålet er, om moderselskabet stilles på samme måde i Danmark uanset, at moderselskabet ikke er dansk.

4 steps:

1. Er de pågældende love, som der analyseres beskyttet af en frihedsgrad?
 - a. Ja etablering af datterselskab i Danmark
2. Udgør loven diskriminering eller restriktion?
 - a. Et udenlandsk moderselskab, som har flere selskaber i Danmark, skal obligatorisk sambeskattes i en ubegrænset periode. Moderselskabet deltager ikke i den nationale sambeskatning.
 - b. Et udenlandsk moderselskab kan ligesom et dansk moderselskab indgå i en international sambeskatning. Administrationsselskabet er et dansk selskab.

- i. Det er de samme forhold, som gør sig gældende i situation 2, hvor værtsstaten analyseres, som de forhold der blev analyseret i forbindelse med oprindelsesstaten.

Situation 1 Æ oprindelsesstaten i Tyskland

I Tyskland kan 2 selskaber under nogle betingelser oprette et organschaft. Organschaftet oprettes imellem moderselskabet og datterselskabet. Spørgsmålet er om et moderselskab i Tyskland, som udelukkende har datterselskaber i Tyskland stilles på samme vilkår i Tyskland, som et moderselskab, der har datterselskaber i andre EU-lande.

4 steps:

1. Er de pågældende love, som der analyseres beskyttet af en frihedsgrad?
 - a. Ja etablering af datterselskab i Tyskland eller et andet EU land
2. Udgør loven diskriminering eller restriktion?
 - a. Et moderselskab, som udelukkende har selskaber i Tyskland kan oprette en gewinnabführungs-kontrakt i en periode på mindst 5 år. Moderselskabet er ikke bundet af at skulle oprette gewinnabführungs-kontrakter med alle sine datterselskaber.
 - b. Et moderselskab, som har selskaber i Tyskland og i udlandet, kan kun oprette en gewinnabführungs-kontrakt med selskaberne, som har mindst ledelse i Tyskland.
 - i. Et organschaft er først gyldigt, når organträger og organgesellschaft er enige om en gewinnabführungsvertrag. Det er et problem, hvis en organträger eller et organgesellschaft har sæde i udlandet og den udenlandske stat ikke lovmæssigt acceptere sådanne kontrakter. Derved er en organschaft ikke muligt. Gewinnabführungsvertrag aftales imellem 2 civile parter, eks. A/S og AG.
 - ii. En i Tyskland hjemmehørende organträger og et fast drifts sted i udlandet, samt et organgesellschaft i Tyskland, kan ikke fungere, hvis det faste driftssted i udlandet fungerer, som mellemed. Hvis det faste driftssted indeholder organträgers andele af organgesellschaftet. Hvis alle selskaber befinder sig i Tyskland er organschaftet muligt.

- iii. Underskud fra et andet EU land hos organtråger eller organselskabsaft kan kun udnyttes, hvis det er udelukket, at underskud kan benyttes i en anden sammenhæng i den anden EU stat.
- 3. Kan de diskriminerende og restriktive foranstaltninger retfærdiggøres?
 - a. Sikre skattebetaling og en effektiv skattekontrol m.m.
 - i. I Tyskland skal der oprettes en gewinnabführungsvertrag for at et organschaft kan blive gyldigt. I nogle EU-landes lovgivning er en gewinnabführungsvertrag ikke muligt at oprette. Det medfører en indirekte ulempe for selskaber i udlandet. Det kan argumenteres, at Tyskland ikke kan gøre for det, og det må være op til EU landene selv, som de vil acceptere end gewinnabführungsvertrag eller ej. Det kan ses, som en restriktiv foranstaltning. Tyskland kunne vælge, at en direkte ansøgning hos skattemyndigheden ville være nok for et organschaftforhold, så kunne alle lande være med.
 - b. Sammenhæng i skatteordning, eks. hvis skattefri forsikringspræmie, så beskatning ved udbetaling
 - c. Modvirke skatteunddragelse
 - d. Modvirke dobbelt fradrag
 - e. Sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetancen.
 - i. Den kleine organschaftreform ændrede på konstellationen af, hvornår det kunne oprettes et organschaft. Tidligere var det muligt at oprette et organschaft, hvis organtråger og organselskabsaft begge befandt sig i Tyskland, mens organselskabsandelene lå i et fast driftsted i udlandet. Det er ikke længere muligt. I forhold til en konstellation i indland er det en diskriminerende handling.
 - ii. Dobbelt udnyttelse af underskud er ikke tilladt i tysk lov. Derfor kan et underskud kun udnyttes, hvis det ikke samtidig i en anden EU stat kan udnyttes. Denne lov er fremkommet ud fra hensynet om, at underskud i hvert fald skal kunne udnyttes i en stat. Ud fra sagen om Marks and Spencer kan denne lov retfærdiggøres.
- 4. Er foranstaltningerne proportionale?
 - a. At Tyskland opretholder nødvendigheden af, at en gewinnabführungsvertrag skal være til stede ved tilladelse til et organschaft, skyder over målet. Det gør det, af den

grund, at det findes andre metoder til at tillade et organschaft på. F.eks. at sende en ansøgning til skattevæsnet. Det er mere en restriktiv foranstaltning.

- b. I situationen, hvor et fast driftssted skal ligge i Tyskland og fungere, som mellemed for en udenlandsk organträger, skydes der over målet. Det gør der, da nogle andre konstellationer udelukkes. Nemlig konstellationen, hvor det faste driftssted ligge i udlandet, men organträger og organgesellschaft ligge i Tyskland. Reglen om det fastedriftssted skal være mere specifik. Reglen her går ud over selskaber i Tyskland og ikke de udenlandske selskaber.

Situation 2 Æ værtsstaten i Tyskland

Moderselskab er hjemmehørende i Danmark. Moderselskab ønsker at etablere et datterselskab i Tyskland og udøve sin etableringsfrihed indenfor EU. Spørgsmålet er, om moderselskabet stilles på samme måde i Tyskland uanset, at moderselskabet ikke er tysk.

4 steps:

1. Er de pågældende love, som der analyseres beskyttet af en frihedsgrad?
 - c. Ja etablering af datterselskab i Tyskland
2. Udgør loven diskriminering eller restriktion?
 - d. Et udenlandsk moderselskab kan kun blive organträger, hvis der samtidig oprettes et fast driftssted i Tyskland, som bindeled.
 - i. En organträger i et andet EU land end Tyskland kan først være organträger, hvis der oprettes et fast driftssted, som så fungere som örganträgerö indenfor Tyskland. I modsætning til en organträger, som er hjemmehørende i Tyskland, så er det en mer omkostning.
 - ii. 2 søster selskaber kan ikke umiddelbart indgå et organschaft, hvis de har en udenlandsk moder. Egentlig heller ikke ved en tysk moder, men så kan den tyske moder agere, som organträger for begge datterselskaber. En gewinnabführungsvertrag er tilladt under de civile love, men for at kunne benyttes i et organschaft, skal organgesellschaft og organträger indgå i en skattemæssig horisontal konsolidering. Den horisontale konsolidering skattemæssigt er ikke tilladt, men derimod kun den vertikale. Se EU dom 12.06.2014 (Rs. C-40/13 šSCA Group Holding BVö fra Holland.

3. Kan de diskriminerende og restriktive foranstaltninger retfærdiggøres?
 - a. Sikre skattebetaling og en effektiv skattekontrol m.m.
 - i. Udfra nuværende praksis kan 2 søsterselskaber ikke indgå et organschaft. Det er kun muligt, hvis begge datterselskaber indgår organschaft med det faste driftssted, som agerer organträger for den udenlandske moder.
 - b. Sammenhæng i skatteordning, eks. hvis skattefri forsikringspræmie, så beskatning ved udbetaling
 - c. Modvirke skatteunddragelse
 - d. Modvirke dobbelt fradrag
 - e. Sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetancen.
 - i. Tyskland har valgt, at en udenlandsk organträger skal oprette et fast driftssted i Tyskland for at kunne være organträger. Det faste driftssted bliver derved begrænset skattepligtig i Tyskland i stedet for organträger, som ligger i et andet EU land. Tyskland har denne lov for at undgå, at overskud forsvinder til et EU-land med lille selskabsskatteprocent. Dvs denne lov kan retfærdiggøres selvom det kræver en meromkostning for udenlandske organträgere.
4. Er foranstaltningerne proportionale?
 - a. 2 søsterselskaber, som ikke er bundet sammen af et fast driftssted i Tyskland, kan ikke oprette et organschaft. Det er at skude over målet.
 - b. Ovennævnte situation kan ikke retfærdiggøres, da det skyder over målet for nogle konstellationer. Eks. det faste driftssted ligger i udlandet og indeholder et tysk moderselskabs andele af et organgesellschaft i tyskland. I situationen, hvor moderselskabet ligger i et EU-land er det ok.

Betydning for valg af hjemsted

Bestemmende indflydelse

Både Danmark og Tyskland lægger grundlæggende vægt på, at sambeskatning/organschaft kan først finde sted, hvis moderselskabet har mere end direkte eller indirekte 50% af stemmerne. Selvom et moderselskab i Danmark har mere end 50% af stemmerne, så har et moderselskab bevisbyrden til at påvise, at der ikke er bestemmende indflydelse. I Danmark kan manglende stemmer kompenseres

igennem aftale med investorer, vædtægter, specielle ledelsesorgan beføjelser etc. Se selskabsskatteloven §31 C stk 3:

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

Stk. 4. Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af

1) råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,

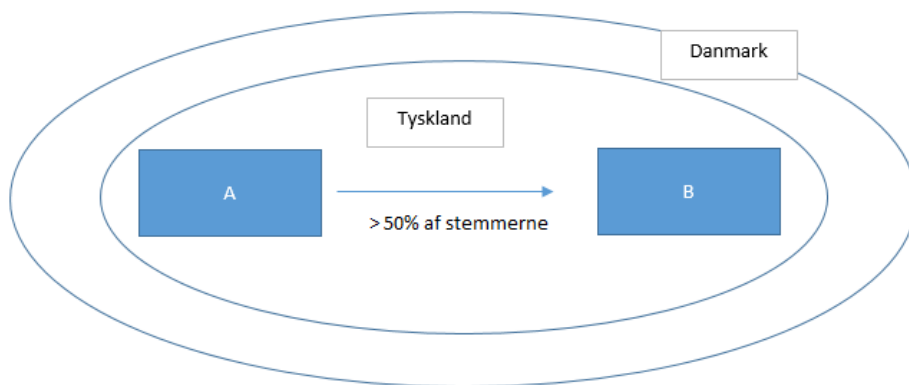
2) beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,

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.

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

Figur: Bestemmende indflydelse bredere i Danmark end i Tyskland



I Tyskland står der i KstG (selskabsskatteloven i Tyskland), at et moderselskab (organträger) fra begyndelsen af regnskabsåret og vedblivende igennem regnskabsåret skal besidde mere end 50% af stemmerne i et datterselskab (organgesellschaft). Det betyder, at selvom en organträger har mulighed for at udpege og afsætte bestyrelsesmedlemmer, så kan et organschaft ikke konstrueres, hvis organträger ikke har flertal af stemmerettighederne.

Körperschaftsteuergesetz (KStG)
§ 14 Aktiengesellschaft oder
Kommanditgesellschaft auf Aktien als
Organgesellschaft

(1) ¹Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1.

¹Der Organträger muss an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.

Det kan konkluderes, at i Danmark er der flere muligheder for at kunne indgå i en national sambeskatning, end der er for at kunne oprette et organschaft i Tyskland. Der skal mere til i Tyskland.

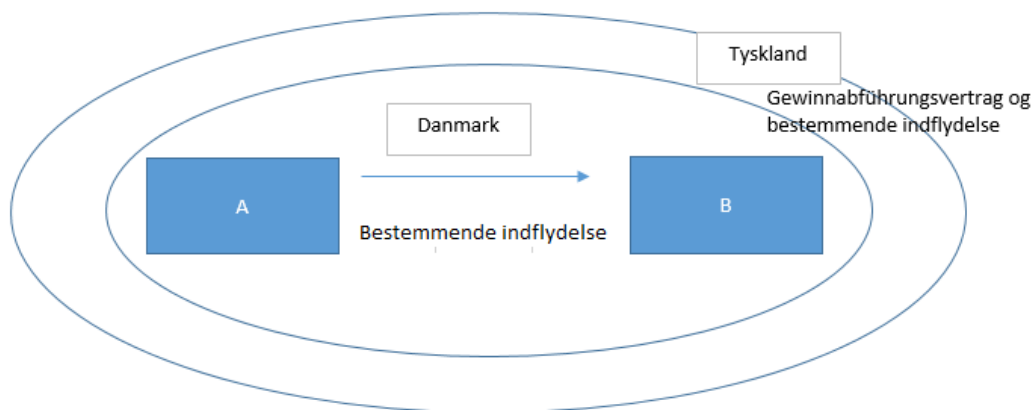
Sambeskatning/organschaft i indland

I Danmark fremgår det af selskabskatteloven §31, at koncernforbundne selskaber, hvor moderselskaber har bestemmende indflydelse, skal sambeskattes. Det betyder, at der er kun et kriterie for, om den nationale sambeskatning finder sted. Det betyder også, at alle selskaber, som befinder sig i Danmark, skal indgå i den nationale sambeskatning. Der er ikke nogen valgmulighed for ikke at deltage i den nationale sambeskatning.

§ 31. Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-9 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftsteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.

Figur: Mere krævende at oprette et organschaft i Tyskland end en national sambeskatning i Danmark.

Måske mere lige til i Danmark, at indgå i national sambeskatning.



Gewinnabführungsvertrag = "overskudsoverførselsaftaler"

I Tyskland kan et moderselskab og et datterselskab indgå et organschaft (sambeskatning), hvis de bliver enige om at indgå en gewinnabführungsvertrag og moderselskaber har bestemmende indflydelse over datterselskabet. Gewinnabführungsvertrag skal anerkendes med mindst 75% af grundkapitalen både hos moderselskabet og hos datterselskabet. Gewinnabführungsvertrag skal indeholde information om minimums periode, andel til minoritetsaktionære og vigtige grunde, der kan føre til at en gewinnabführungsvertrag ophøres før tid. Minimumsperiode er 5 år.

Gewinnabführungsvertrag skal godkendes hos en notar og registreres i handelsregisteret.

Hvis gewinnabführungsvertrag ikke overholdes efter de gældende regler, så bliver den fra dag 1 tilbageført, hvis det sker indenfor mindste perioden.

§ 293

Zustimmung der Hauptversammlung

- (1) Ein Unternehmensvertrag wird nur mit Zustimmung der Hauptversammlung wirksam. Der Beschluß bedarf einer Mehrheit, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals umfaßt. Die Satzung kann eine größere Kapitalmehrheit und weitere Erfordernisse bestimmen. Auf den Beschluß sind die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über Satzungsänderungen nicht anzuwenden.
- (2) Ein Beherrschungs- oder ein Gewinnabführungsvertrag wird, wenn der andere Vertragsteil eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien ist, nur wirksam, wenn auch die Hauptversammlung dieser Gesellschaft zustimmt. Für den Beschluß gilt Absatz 1 Satz 2 bis 4 sinngemäß.
- (3) Der Vertrag bedarf der schriftlichen Form.

¹Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. ²Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. ³Die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirkt auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs zurück.

I Tyskland kan organtråger både vore en erhvervmæssig personselskab eller et kapitalselskab.

Körperschaftsteuergesetz (KStG)
§ 14 Aktiengesellschaft oder
Kommanditgesellschaft auf Aktien als
Organgesellschaft

(1) ¹Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1.

¹Der Organträger muss an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.

2.

¹Organträger muss eine natürliche Person oder eine nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein. ²Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes ausübt. ³Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein.

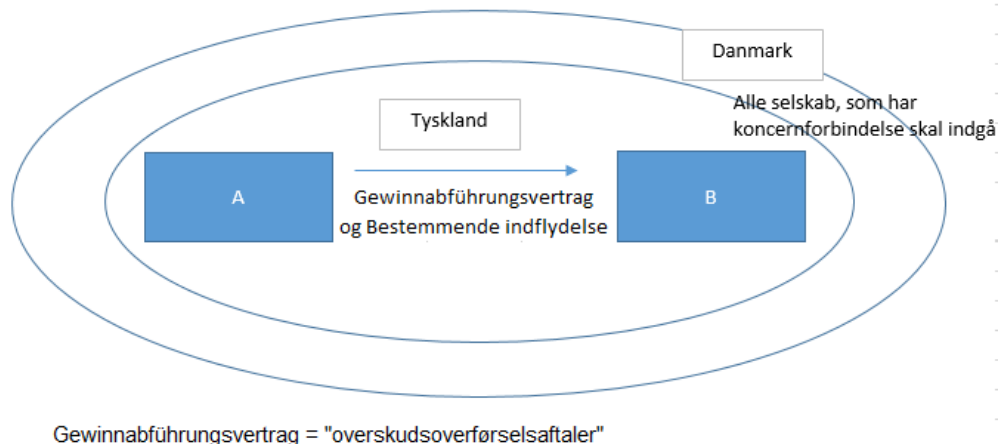
Samlet kan det konkluderes, at det er mere lige til i Danmark at indgå i en national sambeskatning. Dog er det ikke frivilligt, hverken hvor længe og hvor mange datterselskaber der skal indgå. Yderligere er det kun kapitalselskaber, som kan indgå. Det betyder, at det er mindre fleksibelt i Danmark.

I Tyskland er det mere fleksibelt, hvormange selskaber og hvor længe, dog mindst 5 år. Personalselskaber kan også indgå som organträger. Til gengæld er det mere bekosteligt at opstarte, da det kræver notar omkostninger og afstemning på generalforsamlingen.

Samlet må det konkluderes, at der er nok fordele ved organschaft i Tyskland.

International sambeskatning

Figur: I Danmark syntes den internationale sambeskatning at være en større byrde



I Danmark er international sambeskatning et tilvalg, som medfører at alle selskaber med koncernforbindelse skal deltage i den internationale sambeskatning. Underskud i udenlandske fra før sambeskatningsstart kan ikke fradrages. Jf. SEL §31A. International sambeskatning kræver en ansøgning hos Skat.

Der er en bindingsperiode på 10 år. Hvis moderselskabet (administrationsselskabet) afslutter den internationale sambeskatning inden 10 år, så kommer en eventuel genbeskatningssaldo til fuld gebeskatning. Hvis moderselskabet venter til de 10 år er gået, så sker der kun ordinær genbeskatning, dvs genbeskatning af likvidationsfortjenesten, som ville det udenlandske selskab ophøre og aktiver og passiver ville være blevet solgt til handelsværdi.

§ 31 A. Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital (international sambeskatning). Tilvalget gælder tillige alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v. Bestemmelserne i § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14. 1.-3. pkt. finder tilsvarende anvendelse på et selskab m.v. som nævnt i § 31, stk. 1, som ikke er koncernforbundet med andre danske selskaber m.v., faste ejendomme eller faste driftssteder beliggende i Danmark. I stk. 2-13 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder.

Stk. 2. Underskud i udenlandske selskaber og faste driftssteder for indkomstopperioder forud for sambeskatningens indtræden kan ikke fradrages i senere overskud. Udgifter i udenlandske selskaber afholdt før sambeskatningen kan kun fradrages i den skattepligtige indkomst, hvis der på afholdelsestidspunktet var fradragsret for disse udgifter i medfør af § 2. Ved afbrydelse af international sambeskatning kan underskud i udenlandske selskaber og faste driftssteder ikke fremføres til modregning i senere indkomstår. Fradrag for koncernbidrag efter udenlandske regler foretages tilsvarende af udenlandske sambeskattede selskaber ved den danske indkomstopgørelse, såfremt koncernbidraget ligeledes medregnes ved den danske indkomstopgørelse af et selskab, som er sambeskattet med førstnævnte selskab.

Der er lempelse for udenlandsk skat. Hvis staten, hvor det udenlandske datterselskab ligger, har en skattesats, som er mindre end sattesatsen i Danmark, så medfører det, at der betales forskellen til den danske Skat, hvis det udenlandske selskab har overskud.

I Tyskland foregår et organschaft med selskaber fra andre EU lande + Norge på samme måde stort set, som ved rene indenlandske organschaften.

En organträger kan have sæde og ledelse i et EU land + Norge, hvis organträger sørger for at oprette et fast driftssted i Tyskland. Det faste driftssted skal indeholde andelene fra organsellschaftet. Jf KStG §14 Abs 1 S1 Nr 2 S 6. Det faste driftssted skal være skattepligtig i Tyskland også efter en DBO.

7Eine inländische Betriebsstätte im Sinne der vorstehenden Sätze ist nur gegeben, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen.

Et udenlandsk organsellschaft skal have ledelse i Tyskland samt sæde i et EU land + Norge for at komme i betragt. Det betyder, at kun selskaber, som i Tyskland tager beslutninger i form af daglig ledelse i virksomheden, kan deltage i et organschaft.

(1) 7Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

I forbindelse med at oprette en gewinnabführungsvertrag kan det være et problem, at andre EU-lande ikke acceptere sådanne kontrakter i deres lov. I Danmark er overførseler fra en gewinnabführungsvertrag først den 9. juli 2014 blevet skattefrie. Det har indtil da betydet, at et tysk datterselskab, som modtog underskudsudligningsbetalinger fra en tysk underkoncerns moderselskab blev beskattet 2 gange, hvis selskabet både indgik i et organschaft i Tyskland og sambeskatning i Danmark.

Styresignal om genoptagelse som følge af Højesterets domme af 4. april 2013 (SKM2013.320.HR og SKM2013.321.HR) om underskudsudligningsbetalinger

Dokumentets dato 09 jul 2014

Dato for udgivelse 10 jul 2014 12:36

SKM-nummer SKM2014.507.SKAT

Myndighed SKAT

Sagsnummer 13-0109813

Dokument type Styresignal

Overordnede emner Skat

Emneord Tilskudsbeskatning, Tyskland, Organschaft, koncernbidrag, underskudsudligningsbetaling, sambeskatning.

Resumé To højesteretsdomme fastslog, at visse tyske underskudsudligningsbetalinger var skattefrie.

Samlet kan de konkluderes, at det i Danmark er meget omfangsrigt at blive sambeskattet med lande fra andre EU lande + Norge. Omvendt er det i Tyskland kun muligt at lave organschaft, hvis daglige ledelsesbeslutninger i organgesellschaftet tages i Tyskland. Organträger skal oprette et fast driftssted i Tyskland. I Tyskland er muligheden for internatioal sambeskatning kun i mindre omfang eksisterende.

I Danmark skal alle selskaber med koncernforbindelse indgå, også selskaber, som ligger uden for EU + Norge, jf SEL §31A. Yderligere er moderselskabet i Danmark bundet for en periode på 10 år. Hvis en lille koncern beslutter sig for international sambeskatning i forbindelse med nyopstartet investering i udlandet, kan det betyde, at underskud i det udenlandske selskab kan virke, som en likviditetsindsprøjtning, som senere eventuel skal tilbagebetales.

Samlet konkluderes det, at det er mere fleksibelt og dermed attraktivt at oprette organschaft med et EU - land + Norge i Tyskland, end at skulle inddrage alle selskaber i 10 år, som man skal i Danmark. Dog kan kun datterselskaber indgå, som har ledelse i Tyskland og sæde i et EU land. Det er en begrænsning i forhold til Danmark.

Dansk sambeskatning og tysk organschaft overfor EU retten

Begge lande har punkter, som kan diskuteres for EU retten. Danmark og Tyskland har valgt hver deres metode til at tilbyde beskatning af 2 eller flere selskaber.

I Danmark er det en meget omfattende international beskatning af koncerner, hvis det altså bliver tilvalgt. Netop det, at metoden er omfattende, kan anses, som en restriktion. Etableringsfriheden bliver gjort mindre attraktiv. I forhold til EU-retten er det tilvalget, som er et problem. Jf *Gielen*-dommen. Det betyder, at et moderselskab i Danmark, som vil udnytte et underskud i et EU land + Norge, som ikke hverken bagud eller i fremtiden kan udnyttes i EU staten, skal sambeskattes med alle andre selskaber internationalt, som hører til koncernen og mindst i 10 år. Det er både selskaber i og uden for EU. Det er ikke proportionalt med den nationale sambeskatning, dvs en forskels behandling. Det afhænger dog af størrelsen af koncernen.

Indenfor EU strider det imod artikel 49, at underskud i selskaber, som ligger i et EU land, ikke kan udnyttes. Længden på 10 år kan medføre, at underskud går tabt, da byrden at skulle lave dansk skatteregnskab er for stor, og dermed valg af fuld genbeskatning foretages. 2 søsterselskaber er i Danmark mulig at sambeskatte. *Mark and Spencer* sagen (*Marks & Spencer C-446/03.*) samt *Gielen*-dommen er relevant i Danmark.

I Tyskland er international beskatning mindre omfattende. Omfatning af andre EU selskaber er mulig. Et moderselskab i EU + Norge kan være organträger, hvis der oprettes et fast driftssted, som agerer organträger for et moderselskabet i Tyskland. Et *organgesellschaft* skal lave ledelse i Tyskland og sæde i et EU + Norge land. Et problem er det, hvis 2 søster selskaber ønsker at sambeskattes og har moderselskab i et EU land + Norge. Det kan de kun, hvis deres andele indgår i et fast driftssted i Tyskland og dermed indgår i en vertikal konsolidering. Sagen er omhandlet i 12.06.2014 (Rs. C-40/13 *š SCA Group Holding BV%*).

I Tyskland skal der indgås en *gewinnabführungsvertrag* for, at *organschaft* er gyldigt.

Gewinnabführungsvertrag er ikke gyldig i alle EU lande + Norge. Det betyder, at Tyskland besværliggøre brugen af *organschaft* i andre EU lande. *Gewinnabführungsvertrag* er civilret og aftale imellem de 2 juridiske selskaber. F.eks. tyske AG og danske A/S.

Konklusion

Problemformulering: Hvilke forskelle er der ved valg af et selskab hjemmehørende i Danmark frem for Tyskland med udgangspunkt i beskatning af flere selskaber samtidig?

Ved valg af Danmark, som hjemsted for moderselskabet med udgangspunkt i beskatning af flere selskaber samtidig i Danmark, fås et national sambeskatnings system, som ikke kræver yderligere kontrakter imellem selskaberne. Sambeskatning er lovgivet og ens for alle i Danmark. I Tyskland derimod skal der oprettes en civil kontrakt pr. moder datterselskab forbindelse, kaldet gewinnabführungsvertrag (resultatoverførselsaftale), som skal for notar og besluttes på generalforsamlingen. En gewinnabführungsvertrag kræver enighed på generalforsamlingen i Tyskland med mere end 50% af stemmerne samt mere end 75% af kapitalen.

Det er løbende diskuteret, om Tyskland skulle ændre deres organschaft system til et system, som ligner mere det danske og østriske system. Sidst i 2013 har et udvalg fremlagt et forslag i den retning. Der er i øjeblikket ingen arbejdsgruppe i gang.

I Danmark er det en national lov, at alle selskaber hjemmehørende i Danmark i en koncern skal national sambeskatte. I Tyskland er det en lov, at hvis 2 nationale selskaber ønsker at oprette et organschaft, skal moderselskabet have bestemmende indflydelse via mere end 50% af stemmerne og der skal oprettes en gewinnabführungsvertrag. I et organschaft henføres datterselskabets overskud og underskud til moderselskabet. I Danmark er sambeskatning obligatorisk. I Tyskland er organschaft frivillig.

I Tyskland skal en indgået kontrakt løbe mindst i 5 år med mindre vigtige grunde kan reducere disse år. Det vigtige grunde bliver skrevet ind i gewinnabführungsvertrag. De er bl.a. likvidation, en af parterne bliver opkøbt af et selskab udenfor koncernen eller fusionere. Det betyder, at i Tyskland er der en tidsbegrænsning på organschaftet, hvor i Danmark er den nationale sambeskatning lovpligtig og tids ubegrænset. Den nationale sambeskatning i Danmark ophører først, når en koncern eller søsterselskaber ikke eksisterer mere i Danmark. Hvis en koncern opkøbes af en anden koncern fortsætter den danske nationale sambeskatning i den nye koncern.

I Tyskland overføres der ligesom i Danmark likvide midler imellem moderselskab og datterselskab. I Danmark drejer det sig om selve skattebetalingen. I Tyskland betales overskud eller underskud bliver udlignet. Betalingen kan udskydes indtil 3 år efter gewinnabführungsvertragens udløb.

I Tyskland kan organträger være et personselskab, som udøver erhverv, og et kapitalselskab. Organträger er moderselskabet. Organgesellschaftet, som er datterselskabet, skal være et kapitalselskab. I Danmark deltager kun kapitalselskaber i en national sambeskatning.

I Danmark er skattekonzernbegrebet lig regnskabkonzernbegrebet. Det er en breddere ramme, hvor flere selskaber falder ind under end i Tyskland. Skattekonzernbegrebet i Tyskland er smallere, da bestemmende indflydelse kun kan forekomme via reele antal stemmer mere end 50%. Mulighed for at udpege og afsætte bestyrelsesmedlemmer medtages ikke, som bestemmende indflydelse.

2 søster selskaber skal sambeskattes i Danmark. I Tyskland kan 2 søsterselskaber ikke umiddelbart lave et organschaft. Det skal de gøre via deres moderselskab. Jf sagen om 12.06.2014 (Rs. C-40/13) ŠSCA Group Holding BVö fra Holland. Der kunne eventuel her være en ændring i Tyskland på vej, at 2 søsterselskaber, hvis de kan dokumentere fælles moder, at de kan oprette en gewinnabführungsvertrag direkte i fremtiden.

I Danmark diskuteres der i øjeblikket sagen om valg af international sambeskatning. Det drejer sig, om sagen Gielen-dommen. Det er i princippet uforenelig med EU-retten at indføre valg i skatteloven. En helhedsvurdering kan medføre, at det alligevel er ok, hvis skatteyderes behandles bedre. At skulle tilvælge international sambeskatning for at kunne udnytte et underskud i et udenlandsk datterselskab, som ellers ville være gået tabt, kan ikke siges at blive behandlet bedre. Derfor kan der i fremtiden ske ændringer i den danske nationale sambeskatning, at Danmark måske må gøre det muligt, at koncernselskaber i Danmark kan udnytte endelige underskud i udlandet uden at skulle tilvælge international sambeskatning, jf Marks and Spencer sagen.

Samlet for nationale forhold kan både etablering i Danmark og i Tyskland være ok. Hvis koncernen alligevel ville sambeskatte alle selskaber, kan det være mere lige til i Danmark. Hvis selskabet ikke ønsker dette, kan Tyskland være et bedre valg. Desuden er organschaft også muligt i Tyskland, hvis moderselskabet ikke er et AG og HmbH, men et personselskab.

International sambeskatning i Danmark kan tilvælges. Hvis tilvalgt, så sambeskattes alle selskaber, som er underliggende selskaber, som de danske selskaber har indflydelse på samt de overliggende selskaber, som har indflydelse på de danske selskaber. Det er meget omfattende. For en opstarts virksomhed kan der betyde likviditetsindsprøjtning. Underskud fra udenlandske datterselskaber salderes med overskud hos andre koncernselskaber. Når det underskudsramte datterselskab i fremtiden giver overskud, genbeskattes underskuddet. Kun i tilfælde af, at underskuddet bliver permanent og tilvalg af international sambeskatning holdes i 10 år, genbeskattes underskuddet ikke fuldt og underskuddet udgør derved et reelt fradrag og ikke kun en likviditetsindsprøjtning.

Danske selskabers underskud bliver nogen gange brugt til at udligne udenlandske overskud eller udenlandske underskud bruges af andre udenlandske overskud, dvs en genbeskatningssaldo opbygges, selvom koncernen ikke sparer skat i Danmark. Det er en ulempe.

Den internationale sambeskatning er selskabet bundet til i 10 år. Hvis den afbrydes inden, skal genbeskatningssaldoen fuld genbeskattes. Det gælder også, hvis selskaber sælges eller fusioneres til en ekstern koncern inden 10 år. Hvis moderselskabet sælges til en anden koncern, så kan den nye koncern vælge af indtræde i den internationale sambeskatning eller genbeskatte genbeskatningssaldoen. Hvis koncernen holder ud 10 år, så bliver genbeskatningssaldoen kun ordinær sambeskattet, som er beskatning af fiktiv fortjeneste på aktiver og passiver til handelsværdi.

Underskud hos udenlandske datterselskaber fra før starten af den internationale sambeskatning kan ikke udnyttes. Der gives lempelse for udenlandsk betalt skat, dog max op til den danske skatte procent. Omvendt, hvis den danske skat er højere end i udlandet, betales forskellen imellem den danske og den udenlandske skat af overskuddet i Danmark.

Der gælder samme bestemmende indflydelse kriterier, som ved national sambeskatning. I Danmark skal selskaber indgå, hvis tilvalg af international sambeskatning, selvom både ledelse og sæde er i udlandet.

I Tyskland kan der laves en gewinnabführungsvertrag imellem en udenlandsk organträger, hvis organträger opretter et fast driftssted i Tyskland, som indeholder andelene af organschaftet. Organgesellschaft kan have udenlandsk sæde, dvs være registreret i udlandet, hvis bare det samtidig har ledelse i Tyskland. Ændret i Tyskland i 2013 på grund af Centros. Før skulle organgesellschaftten have både ledelse og sæde i Tyskland. Ledelse i Tyskland indebære

beslutninger forbundet med daglig ledelse i virksomheden. Det betyder, at datterselskaber med sæde og ledelse i et andet EU land, kan ikke indgå i et organschaft. Det er i forhold til den danske model en begrænsning.

Underskud, som indgå i en udenlandsk sambeskatning, kan ikke udnyttes i Tyskland. Derved undgås dobbeltbeskatning. I Tyskland kan det være et problem, at gewinnabführungsvertrag ikke er accepteret i alle europæiske lande. Gewinnabführungsvertrag er en civilretlig kontrakt, som laves imellem selskaberne. F.eks. organgesellschaft A/S med sæde i Danmark og ledelse i Tyskland og en tysk organträger AG. I Danmark er gewinnabführungsvertrag accepteret, som skattefri.

Den internationale sambeskatning i Danmark kan måske blive overflødig på grund af sagerne Marks and Spencer og Gielen-dommen i fremtiden. Sagerne kan medføre, at underskud fra et EU-land skal kunne udnyttes, hvis det ikke kan udnyttes andre steder, selvom international sambeskatning ikke er valgt. Den tyske model er at foretrække, da det er frivillig, hvilke selskaber der medtages. Dog begrænset af, at det kun er datterselskaber, som har ledelse i Tyskland og sæde i et EU land, som kan indgå. Hvis selskabet ønsker sambeskatning med sit datterselskab, som ikke har ledelse i Tyskland, så kan selskabet ikke vælge Tyskland, som hjemmehørende base for moderselskabet, men må vælge Danmark.

References

- Hellriegel, M. (u.d.). *Die kleine Organschaftsreform und ihre grossen Auswirkungen*.
- Jensen, S. K. (2. marts 2005). *L 121 Forslag til lov ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove*.
- Körperschaftsteuergesetz (tysk selskabslov)*. (u.d.).
- Niehren, C. (u.d.). *Perspektiven der Körperschaftssteuerlichen Organschaft*.
- Nielsen, U. N. (u.d.). *EU Ret*.
- Peter, T. W. (u.d.). *International Skatteret*.
- Sambeskatningsudvalget, s. (2004). *Rapport fra sambeskatningsudvalget, betænkningnr. 1452*.
- Schirmer, H.-J. (u.d.). *Organschaft und Steuerrecht*.
- Selskabsskatteloven*. (u.d.).
- Tell, M. (2015). *Sambeskatning og udnyttelse af underskud på tværs af grænser - Kommissionen mod Storbritannien*. SR-Skat Online.
- Werlauff, G. V. (Jan. 2013). *Sambeskatning 2013/2014*. Aalborg: Karnov Group.