



NATIONAL SAMBESKATNING I DANMARK

I teorien perspektiv

Specieleafhandling [cand.merc.aud](#)

Copenhagen Business School

17. Januar 2021

Vejleder: René Møller Jensen

Antal anslag:123.230

Antal sider:71

Hjalte Tim Sylvestersen

Studienummer: S91639

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	4
1. Indledning.....	5
1.1 Intro.....	5
1.2 Problemformulering.....	6
1.3 Afgræsning.....	6
1.4 Metode.....	7
1.5 Datagrundlag og kildekritik.....	7
1.6 Målgruppe.....	8
1.5 Disposition.....	8
2. Historien om sambeskatning.....	9
2.1 Sambeskatning før 1960.....	9
2.2 Sambeskatning efter 1960.....	11
2.3 Delkonklusion.....	12
3. Nuværende regler for sambeskatning.....	12
3.1 Indledning.....	12
3.2 Sambeskatningens begreber og definitioner.....	13
3.2.1 Bestemmende indflydelse.....	13
3.2.2 Koncerndefinitionen.....	14
3.2.3 Moder- og datterselskab.....	15
3.2.4 Subkoncern.....	15
3.2.5 Administrationsselskab.....	16
3.2.6 Neutralitetsprincippet.....	16
3.2.7 Globalpuljeprincippet.....	17
3.2.8 Territorialprincippet.....	17
3.3 Skattesubjekter i sambeskatning.....	17
3.3.1 Indledning.....	17
3.3.2 Eksempler på sambeskattede retssubjekter.....	18
3.4 Indkomstår.....	20
3.5 Administrationsselskab.....	24
3.6 Sambeskatningsindkomst.....	27
3.7 Fordeling af skattemæssige underskud opstået i indkomståret.....	28
3.8 Fremført underskud, tidligere år.....	29

3.8.1 Underskudsbegrænsning	29
3.8.2 Underskudsækkefølgen.....	30
3.8.3 Subsambeskatning og udnyttelse af dets underskud.....	31
3.8.4 Behandling af underskud ved udtrædelse af sambeskatning	32
3.8.5 Udenlandske selskabers faste ejendomme og driftsteder	33
3.9 Hæftelse i sambeskatning	34
3.10 Skattebetalinger fra sambeskatningen.....	37
3.11 Ind- og udtrædelse i sambeskatning	38
3.11.1 Indtrædelse i sambeskatning	38
3.11.2 Udtrædelse af sambeskatning	39
3.12 Delårsopgørelser	39
3.12.1 Opgørelse af delårsopgørelse	40
3.13 Undtagelser ved sambeskatning.....	41
3.14 Delkonklusion.....	42
3.15 Delperspektivering	43
4. Praktisk behandling af sambeskatning ved fiktive case	44
4.1 Præsentation af case virksomhed	44
4.1.1 Årsregnskabet for 2021	46
4.1.2 Ledelse	50
4.2 Sambeskatning.....	50
4.2.1 Sambeskatningen	51
4.2.2 Administrationselskab.....	51
4.2.3 Sambeskatningsindkomst	51
4.2.4 Fordeling af fremført underskud.....	57
4.2.5 Betaling af selskabsskat og indregning i regnskab.	61
4.2.6 Godtgørelse for overført underskud	62
4.3 Ændring af enkeltstående parametre i casen	63
4.3.1 Casen uden skattemæssigt underskud fremført fra tidligere år	63
4.4 Delkonklusion	65
5 Konklusion	65
6 Perspektivering	68
7. Litteratur	69
Bøger:.....	69
Vejledninger:	69

Hjemmesider:	69
Love:	69
Diverse:	69
Bilag:	70
Bilag 1:	70

Abstract

This Thesis is to examine what the rules are when it comes to Joint taxation. The thesis will look on it in a theoretical perspective. The rules are regulated in the Danish Corporate Tax Act number 31. The rules have been through an historic change. Since it first saw the light back in 1903. The most groundbreaking change was made in 2005 with the law no. 426 of July 6th 2005. From that point it has been mandatory to be part of the national joint taxation. The exception, if a company decides to be part of the international joint taxation. The thesis, when only concern the national taxation.

The purpose with the joint taxation, is that no company is better or worse for being part or not part of one. But at joint taxation and the affiliated companies, will together get a liquidity benefit.

A joint taxation income is based on the separate companies' taxable incomes. The group will also benefit from losses made in previous year.

There were made a rule in 2012, that stated that you could only use 7,5 Mio. DKK pr. Year (2010 index) This was in purpose of getting multinational companies to pay the bid of the danish welfare. If a company use previous years losses over 7,5 mio. DKK (2010 index), they can only use 60% of what ever incomes there is above that limit. The law was law number 591, dated 18th of June 2012. It also brought joint and severally liabilities for corporate taxes, royalties, withholding taxes, interest and dividends.

This thesis will have a case that will showcase the practical approach to the rules.

1. Indledning

1.1 Intro

I Danmark har vi en lang tradition for at sørger for at beskattes alt der kan beskattes også nogle gange i dobbeltbeskatning. Her er sambeskatning faktisk en form for undtagelse for det princip. Reglerne er opstået lidt "hen ad vejen" da de har skiftet form drastisk et par gange. Det passer meget godt til det Danmark er. Et lille land, der præsterer væsentlige flere og større virksomheder end vores størrelse egentlig berettiger os til. Dansk erhverv i sin helhed er lidt som en humlebi der aldrig har fået fortalt den ikke kan flyve. Historisk har en stor del af disse virksomheder gået i arv mellem generationer, her er Lego et skoleeksempel på den kæmpe virksomhed der er gået i arv fra generation til generation. Som historien er skredet frem, er det blevet mere og mere udbredt at omdanne personlige virksomheder til selskaber, ligeledes er antallet er opkøb steget. Denne samling af selskaber, skaber koncerner. Koncerner kan have mange størrelser. Fra den lille koncern der består af et driftsselskab og et holdingselskab, hvis primære formål er at give mulighed for at udlodde formue til holdingselskabet og dermed beskytte den fra eventuelle hændelser der fører til driftsselskabets konkurs. Til den store koncern som Bestseller, der har masser af selskaber under den samme paraply med holdingselskabet "Heartland" placeret på toppen. Uagtet om der er tale om den lille koncern eller den store koncern, udgør de kæmpe del af nationaløkonomien i Danmark via deres egen virksomhedsbeskatning og på alle de personskatter de genererer via deres mange ansatte, hvilket giver dem stor betydning for vores velfærdssamfund og Danmark position i den store verden.

Virksomheder er alle underlagt af forskellige beskatningsformer. Formen afhænger af virksomhedstypen. En ting er dog ens for alle beskatningsformer når det kommer til drift af virksomhed, beskatningen skal være i et omfang så den ikke forringer konkurrenceevnen, hverken for virksomheden eller for Danmark som helhed. Heri ligger forklaring på de regler som er omkring sambeskatning i dag. Sambeskatning beror nemlig på et neutralitetsprincip¹. Formålet hermed, er at ingen koncerner opnår hverken skattemæssig fordel eller ulempe i forhold til hvordan beskatningen ville være, hvis de enkelte selskaber i koncernen blev beskattet særskilt. Regler er for obligatoriske for alle dele af en koncern som er hjemmehørende i Danmark, hvorfor det kaldes National obligatorisk sambeskatning.

¹ Juridiske vejledning C.D.3.1.1

Sambeskatning hører under den overordnet skatteret i Danmark. Skatteret er som regel, noget der giver store problemer i både teori og praksis. Sambeskatning er, ligesom den øvrige skatteret, utrolig kompleks og har stor betydning gør den rigtig vigtig at forstå. Sådan er det generelt med skatteret. Desværre ses det ofte, at de interessenter som ikke arbejder med det til daglig har svært ved at navigere i reglerne, her er sambeskatning særlig da selv ikke revisorer altid har med reglerne at gøre. Formålet med denne afhandling er netop at give et indblik og forståelse for reglerne omkring sambeskatning, således at den kan give guidelines til interessenternes daglige arbejde. Afhandlingen kommer ikke til at være en A-Z vejledning omkring håndtering af reglerne i praksis, men skal mere give forståelse for det grundlæggende og pege i retning af yderligere oplysning via henvisningerne.

1.2 Problemformulering

Reglerne omkring sambeskatning i Danmark, kan være indviklede og uoverskuelige for de fleste. Det har dog fået større og større betydning i takt, at der er kommet flere og flere koncerner i Danmark. Faktisk er antallet af koncerner tæt på at være fordoblet i perioden 2009 til 2019, hvor der er sket en stigning på 61,07%². Så hvordan er de gældende regler for sambeskatning? Hvad er en koncern og hvilke konsekvenser har sambeskatning for dem som er omfattet?

Denne afhandling vil forsøge at redegøre for de gældende regler, mens der vil være en analyse af konsekvenserne af reglerne i teorien og praktisk. Denne del vil blive understøttet af en fiktiv case, som skal vise håndtering af reglerne.

For at afdække ovenstående, vil afhandling have afsæt i de efterfølgende undersøgelsesspørgsmål:

1. Hvad er reglerne for sambeskatning?
2. Hvem er omfattet af reglerne?
3. Hvordan skal reglerne håndteres i praksis?
4. Hvilke konsekvenser har sambeskatning for de juridiske enheder som er omfattet?

1.3 Afgrænsning

Afhandlingen vil kun beskæftige sig med selskaber og koncerner i et skatteretligt perspektiv. Derfor vil der ikke blive behandlet regnskabsmæssige konsekvenser i forbindelse med sambeskatning. Afhandlingen vil

² Bilag 1

kun beskæftige sig med danske koncerner og selskaber, de resterende skattesubjekter jf. SEL §1, stk. 1 som ville kunne omfattes af sambeskatning, vil ikke blive behandlet. Afhandlingen vil behandle kapitalselskaber i Danmark og kort kommer ind omkring udenlandske selskabers fast driftssted eller fast ejendom i Danmark. Udenlandske selskaber vil afhandlingen berører kort i forbindelse med alternativer til den national sambeskatning. CFC-reglerne vil ikke blive berørt i denne afhandling. Der vil i afhandlingen være en case som er fiktivt konstrueret med forsimplet regnskaber og beregninger. Den fiktive case vil være mere simpel end sambeskatningsregler i praksis. Det er dog vurderet at en forøget kompleksitet ikke vil bibringe afhandlingen yderligere kvalitet. Der vil i casen kun blive taget stilling til skatteretlige problemstillinger vedrørende sambeskatning, anden lovgivning vil ikke blive berørt. Det vil udelukkende være den normale regler, der behandles i casen. Særtilfælde er ikke noget der vil blive behandlet.

1.4 Metode

Denne afhandling har et teoretisk afsæt, hvor den her intentionen af bearbejder og analyse de skatteretlige regler vedrørende sambeskatning. Afhandlingen vil være baseret på allerede kendte retskilder (sekundær empiri, det har den effekt at afhandlingen vil have en kvalitativ tilgang til metoden. Da afhandlingen har en kvalitativ metode, vil afhandlingen har en høj grad af pålidelighed, da metoden giver grundlag for faktiske konklusioner. En væsentlig kilde bag denne afhandling er den Juridiske vejledning, som er skatteministeriets opfattelse af gældende lovgivning og praksis, hvorfor den vurderes at have stor pålidelighed og indvirkning på afhandlingen. Afhandlingen vil være opdelt i to dele, en teoretiske del og empiri del. Den første del, vil være baseret på retskilder og anden anerkendt litteratur, mens den anden del vil være baseret på mere subjektiver holdninger og erfaringer. Det er dog vurderet, at andre er fremkommet med samme konklusioner som nærværende afhandling, hvorfor afhandlingen pålidelighed ikke påvirkes i en negativ retning heraf. Afhandlingen vil afsluttes af en konklusion, samt en perspektivering sambeskatning som begreb med en spejling imod den øvrige del af selskabsskatteretten.

1.5 Datagrundlag og kildekritik

Nærværende afhandling vil være en teoretisk gennemgang af gældende regler indenfor sambeskatning. Dataene vil derfor overvejende komme fra gældende lovgivning og andet juridiske kilder. De primære vil være selskabsskatteloven og den Juridiske vejledning. Herudover vil der blive inddraget arkiver og bøger, samt relevant afgørelser, som skal bruges til at redegøre for subjektive holdning til problemstillingen. Datagrundet er baseret på anerkendte retskilder, hvilket vil sige sekundær empiri, derfor er en normal

kildekritik ikke hensigtsmæssig. Da der er tale om eksisterende retskilder, vil datagrundlaget være vurderet som kvalitativt og med høj pålidelighed.

1.6 Målgruppe

Nærværende afhandling vil være teoretisk gennemgang af gældende regler, hvorfor målgruppen primært vil være censor, vejlederen for denne afhandling mv. Udover før nævnte vil målgruppen kunne omfatte andre med interesse for emnet, herunder studerende, virksomhedsejere, revisorer, direktører mv.

1.5 Disposition

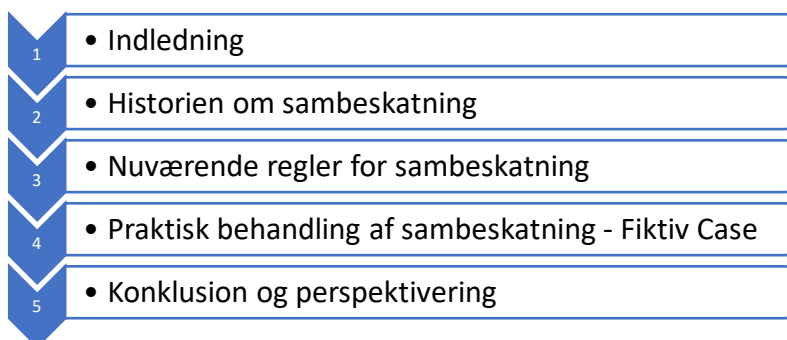
Nærværende afhandling vil have udgangspunkt i de selskabsskatteretlige regler. Der er her problemformulering, omfang og afgrænsnings ligger. Den gennemgående del vil behandle følgende områder:

- Historien om sambeskatning
- Gennemgang af de nuværende regler for sambeskatning

Den analyserende del af afhandlingen vil herefter gå i dybden med den praktiske behandling sambeskatning ved hjælp af en fiktiv case.

Afhandlingen vil afsluttes med en konklusion og en perspektivering som vil samle op på afhandlingen og giver en besvarelse på afhandlingens problemformulering.

Nedenfor vises strukturen på afhandlingen:



2. Historien om sambeskatning

I det følgende afsnit vil udviklingen i sambeskatningsreglerne blive gennemgået. Afsnittet vil være opdelt i to, da 1960 er et skelsættende år for sambeskatning i Danmark. Den ene del vil fokusere på reglerne før 1960 og den anden del vil fokusere på reglerne efter 1960.

2.1 Sambeskatning før 1960

Som nævnt ovenfor var 1960 et særligt år for sambeskatning i Danmark. Inden 1960 var sambeskatning nemlig ikke reguleret af nogen lov. Sambeskatning bliver i stedet styret efter den gældende praksis. Den første praksis startede i forbindelse med indførelsen af statsskatteloven i 1903.

Dengang var der ingen egentlig selskabsretlig lovgivning i Danmark. Det skabte store udfordringer for de forskellige myndigheder, i deres arbejde med at fastslå det var tale om selskaber eller et selskab. Når det ikke jf. dengang gældende praksis kunne fastslås om der var tale om et eller flere selskaber civilretsligt, blev praksis at selskaber med samme ejer kunne beskattes om et, uagtet om de var flere selskaber med samme ejer eller et selskab.³

Dermed blev den først praksis fastslået. Praksissen blev at man skatteretligt kunne behandle flere separate selskaber som et skattesubjekt, såfremt selskaber udgøre en helt administrativ, økonomiske og forretningsmæssig enhed. Selskaberne blev altså en den dagældende praksis betragtet som filialer.

I 1917 blev aktieselskabsloven indført. Den var baseret på en lang række forudgående diskussioner, efter en betænkning udstedt i 1911. Da betænkning blev ophøjet til lov i 1917, havde Danmark været det land i Vesteuropa, der havde klaret sig uden en lovgivning på dette betydningsfulde område for erhvervslivet.⁴

Dengang gav den gældende praksis den fordel, at skattemæssige underskud i det ene selskab, kunne modregnes i det andet selskab. Det blev ligeledes en fordel at det udbytte som blev udloddet fra datterselskab til moderselskab, blev holdt udenfor skatteberegningen, således at man ikke opnåede dobbeltbeskatning⁵. Altså de samme grundlæggende principper som i dag.

I 1922 blev statsskatteloven vedtaget. I denne lov blev der indført en lempelse for datterselskaber. Det havde den effekt, at det opstod en lovfæstet mulighed for at modregne udbytteskatten på udbytte

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

⁴ <https://tidsskrift.dk/ledelseogerhvervsoekonomi/article/view/33099/31647?acceptCookies=1>

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

udlodnet fra datterselskab til moderselskab, i moderselskabets betalbare skat. Den lov blev opfattet blandt skattemyndigheder, som en tegn på at lovgiverne ville have de hidtidige praksis, kaldet sambeskatningsinstituttet, til at falde væk. I de først par år herefter, fortsatte skattemyndighederne dog med at give lov til sambeskatning, det er stadigvæk ikke var styr på de selskabsrettelige regler.⁶ Det kan der dog sammen med ændringen af aktieselskabsloven i 1930. Det mente skattemyndighederne i alt fald, da der med aktieselskabsloven i 1930 blev indført aktieselskabsregistreret. Det var skattemyndighedernes opfattelse, at dette betød at selskaber som var registreret her, ikke havde mulighed for at indgå i en sambeskatning.

Den opfattelse underkendt højesteret dog ved U1936.715 H. Det blev at der fortsat kunne ske sambeskatning som hidtil, såfremt moderselskabet og datterselskaber det ejer 100%, havde samme direktion og bestyrelse. Der skulle samtidig være en økonomisk enhed, at de skattemæssigt skulle håndteres som en enhed.

I de efterfølgende år frem til 1960, blev der med afgørelserne U1940.421 H og U1943.784 H, afgjort at sambeskatning ligeledes kunne ske med udenlandske datterselskaber.

Praksis for sambeskatning var herefter, at tilladelse til sambeskatning kunne gives efter ansøgning på følgende betingelser⁷:

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

Det står ikke klar om det fulde omfang af den skattemæssige betydning af sambeskatning stod klar før selskabsskatteloven blev vedtaget. Det var blandet andet ikke beskrevet, hvad konsekvensen ville være i tilfælde af udtrædelse af sambeskatningen.

⁶ Rapport fra skattemyndighederne: *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004*

⁷ Rapport fra skattemyndighederne: *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004*

2.2 Sambeskatning efter 1960

I 1960 skete der noget vigtig for sambeskatningen. Her blev selskabsskattelovens vedtaget, indeholdende §31 som var en sambeskatningshjemmel. Loven indeholder ikke definitionen af sambeskatningen, men kun grundbetingelserne, som er de samme i dag⁸:

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

Ændringen der var størst var punkt 4. Punkt 4 foreskrev at det skulle være ligningsrådet der fastsatte vilkårene for sambeskatning, en bemyndigelse de fastholdt indtil 1977. Her blev den overgivet til ligningsmyndighederne, samt fulgt op at et cirkulære. De efterfølgende anvisninger er skete via sambeskatningscirkulærer, som vedtages årligt af Ligningsrådet⁹.

Den første bestemmelse blev sendt ud fra Ligningsrådet i 1962. Heri blev betingelsen økonomisk enhed (fastsat i loven), fælles branche og fælles ledelse besluttet at bibeholdes i lighed med tidligere praksis, hvorfor den gældende praksis fra før 1960 ikke blev ændret. Betingelse om fælles ledelse blev relativt hurtigt droppet, da moderselskabet via sin ejerandel have tilstrækkelig mulighed for at styre sit datterselskab.

I skatteåret 1983/84 blev betingelsen omkring branchefællesskab ophævet. Den blev ophævet, da skattemyndigheder i praksis, gav tilladelse til alle sambeskatninger med undtagelse af selskaber præget af hobbyvirksomhed.

Ligningsrådets alle første anvisning, havde også et krav om at datterselskabet skulle været ejet af moderselskabet i hele indkomståret, førend det kunne indtræde i sambeskatning. Alle selskaber som havde samme ejere skulle ligeledes være en del af sambeskatningen, dette kunne de dog undtages fra såfremt der fandtes *rimelig grund* til, at nogle af selskaber bør særbeskattes.

⁸ Rapport fra skattemyndighederne: *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004*

⁹ Rapport fra skattemyndighederne: *Sambeskatningsudvalget betænkning nr. 1452, november 2004*

I 2005 skete der er nybrud i reglerne omkring sambeskatning. Her blev lov nr. 426 af 6. juni 2005 nemlig indført. Med loven blev den nationale obligatoriske sambeskatning nemlig indført, hvilket betød at alle koncernforbundne selskaber, både danske selskaber, udenlandske selskabers faste driftssted og deres faste ejendomme i Danmark, skulle indgå i sambeskatning, ingen kunne vurderes som at de skulle særbeskattes som tidligere. Loven medførte også en række ændringer til den solidariske hæftelse og underskudsbegrænsningen, ændringer som vil blive omtalt og bearbejdes senere i denne afhandling.

2.3 Delkonklusion

I det ovenstående afsnit er det beskrevet, hvor store ændringer der har været omkring sambeskatning i Danmark. Det viser meget godt, et billede af en problemstilling inden for skatteretten som, sammen med den øvrige skatteret, der er blevet langt mere kompleks igennem årene og i takt med at dansk erhverv har udviklet sig. Sambeskatningsreglerne har løbende været nødt til at adaptere til en ny virkelighed. Både en virkelig med flere koncerner i Danmark, men også en virkelighed med spejling i de øvrige EU-lande og ord som konkurrencedygtige. Da statsskatteloven blev indført i 1903, var der ikke taget højde for at Dansk erhverv skulle være konkurrencedygtigt. Reglerne før 1960 viser også meget godt et billede af et erhvervsliv i Danmark, som slet ikke er så "professionelt" sat op som i dag. Sambeskatningens historier giver også et godt indblik for at kunne kigge ud i fremtiden. Reglerne og skattemyndighederne bag dem, har vidst en stor velvilje til løbe og tilpasse sig skiftende verdenssituationer. Men at reglerne for sambeskatning først er blevet endelig "lovbestemt" i 1960 viser også at vi er i en af de yngre dele af skattelovgivningen. Det ses også tydeligt ved, at bestemmelserne vi styre efter i dag, er vedtaget i 2005.

3. Nuværende regler for sambeskatning

3.1 Indledning

Den danske selskabsskatteret er et rigtig stort område. Her udgår sambeskatning kun en lille del af den. Skatteretten er kompleks og der er mange fortolkninger af reglerne, afhængig af øjnene der ser og situationen de bliver set fra. Selskabsskatteretten er reguleret i Selskabsskatteloven (SEL), hvorfor der også er heri at reguleringen af den nationale sambeskatning findes.

Reglerne for sambeskatning i Danmark er at alle medlemmer af en koncern, hvor der er en medbestemmende indflydelse, skal indgå i sambeskatningen. Alle selskaberne vil være juridiske enheder, men fordi de har en koncernforbindelse, vurderes det at de alle er afhængige af det samme moderselskab, i hvert fald i overvejende grad. Med sambeskatning opnår koncernen en skattemæssig sættelse som sådan, men

de enkelte juridiske enheder i koncern skal fortsat indberette deres selvangivelser, selvom at det øverste selskab i koncern, kaldet administrationsselskabet, vil skulle forestå betalingen af den samlede selskabsskat for koncernen.

Reglerne for sambeskatning udgør som nævnt en lille del af selskabsskattelovgivningen. Regler findes i SEL §31 – 31C. SEL § 31 – 31C er nogle omfangsrige tekstafsnit¹⁰, hvilke fortæller noget om sværhedsgraden og kompleksiteten af sambeskatning. Sambeskatning er ligeledes reguleret via de bekendtgørelser som er udarbejdet indenfor området, kaldet sambeskatningsbekendtgørelsen. Sambeskatningsparagrafferne og bekendtgørelserne, er ligesom en del anden dansk lov, ikke skrevet i et sprog alle forstår eller kan tolke. Det har den konsekvens, at mange ikke kan forstå det ordentlig. Når interessenter ikke forstår reglerne, forstår den heller ikke den korrekt anvendelse af disse. Til brug for at bedre kunne forstå regler har SKAT udarbejdet den Juridiske vejledning til hele selskabsskatteområdet. Heri kan man findes SKAT tolkning af lov og regler, i det mere nutidigt sprog, og oftest suppleret med eksempler og afgørelser. I den juridiske vejledning er det er afsnit omkring national sambeskatning med en lang række underafsnit.

Uanset om man benytter selskabsskatteloven¹¹, den juridiske vejledning¹² eller faglitteraturen på området, er den en masse definitioner og begreber, som er vigtigt at kende til, da det gør det teoretiske grundlag nemmere at forstå. Disse begreber vil blive gennemgået i den kommende afsnit. Der vil under begreberne kort bliver draget paralleller til den praktiske anvendes af disse.

3.2 Sambeskatningens begreber og definitioner

3.2.1 Bestemmende indflydelse

Når et selskab ejer mere end 50% af stemmerettighederne i et andet selskab, er udgangspunktet indenfor selskabsskattelov at, selskaber har bestemmende indflydelse. Der findes dog undtagelser til dette udgangspunkt, nemlig hvis det klar kan påvises at, selskabet ikke har bestemmende indflydelse uagtet der majoritet af stemmerettigheder og kapitalandele. Hvis det kan klar påvises, vil det ikke skulle indgå i koncernforholdet og derfor være undtaget sambeskatning. Når det skal være klart påviseligt, at der foreligger en undtagelse, vil det sige, at selskabet skal bevise, at der uagtet fordelingen af kapitalandele ikke er en ejer som har mere end 50% af stemmerettighederne, i det ejede selskab, hvorfor ingen dermed ville have bestemmende indflydelse over driftsmæssige og økonomiske beslutninger. Denne undtagelse findes der retspraksis for, nemlig ved afgørelsen SKM2010.209.SR. I denne afgørelse ejede et selskab 75%

¹⁰ Selskabsskatteloven(SEL) §31-31C

¹¹ Selskabsskatteloven (SEL) §31-31C

¹² Den juridiske vejledning C.D.3 Sambeskatning /C.D.3.1 National sambeskatning

af stemmerettighederne i et underliggende selskab. Indehaverende af de sidste 25% var en enkelt aktionær. I forbindelse med ejerskabet, var der indgået en ejerftale. I ejerftalen var der lavet en regel om, at alle aktionærer, uagtet fordelingen af kapitalandele, havde samme antal stemmer og beslutninger derfor krævede enighed. Som konsekvens heraf, var der ikke bestemmende indflydelse hos selskabet, hvorfor at det underliggende selskab, ikke skulle indgå i koncernforholdet og derfor var undtaget beskatning.

I afgørelsen var det en ejerftale som var afgørende, men ejerftaler er ikke bindende jf. Selskabslovens §82. Derfor ville en aktionær kunne træffe beslutninger på en generalforsamling, hvor den vælger at se bort fra ejerftalen. Derfor er undtagelsen fra SKM2010.209SR faktisk kun gældende, hvis selskabet med majoriteten af kapitalandele vælger at leve op til ejerftalen. Beslutter selskabet at overrule minoritetsejeren, ved en generalforsamlingsbeslutning fx hvis det egenhændigt godkender årsrapporten, mens minoritetsejeren stemmer årsrapporten ned, vil ejerftalen være at betragte som ophævet, hvormed hjulmen for undtagelsen vil frafalde om selskabet være en del af koncernforholde og sambeskatningen. Skattestyrelsens holdning hertil findes i C.D.3.1.2.2¹³, her er antagelsen at en ejerftale overholdes, hvis der ikke er tydelige tegn på det modsatte. Ovenstående er et betragte som et tydeligt tegn. Et andet område som kan give grundlag for undtagelser, er vetoret. En vetoret kan ikke give bestemmende indflydelse, men en minoritetsejers vetoret kan blokere for, at en majoritetsejer opnår bestemmende indflydelse.

3.2.2 Koncerndefinitionen

I national sambeskatning er det en afgørende faktor om der foreligger et koncernforhold. Definitionen af et sådant er fastsat i Selskabsskatteloven §31 C. Definitionen af en koncern i både regnskabsmæssige og skattemæssige forstad er den samme, ud fra deisen at definitionen ikke må spille en afgørende forskel. Når vi kigger på regler omkring national sambeskatning, er koncerndefinitionen nærmeste identisk med i IAS¹⁴. Ordlyden mellem regelsættene er dog forskellig. Det skyldes primært at man i skatteretten lavet definitionen efter en klassisk dansk virksomhedsstruktur, med det formål at gøre den lettere at forstå. I koncerndefinitionen er det fastlagt, at det afgørende ikke er hvorvidt i om en har majoriteten af aktier eller anparten i et selskab, men derimod om der er en som har bestemmende indflydelse. Bestemmende indflydelse vil give den egentlig kontrol over selskabet, og selskabet med indflydelsen vil de facto kunne

¹³ Den juridiske vejledning C.D.3.1.2.2 Koncernforbindelser

¹⁴ International Accounting Standards

træffe økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Denne kontrol kan være givet via en ejeraftale, vedtægterne o. lign. Den bestemmende indflydelse er derfor ikke fastsat ud fra ejerandelen der ejes.

3.2.3 Moder- og datterselskab

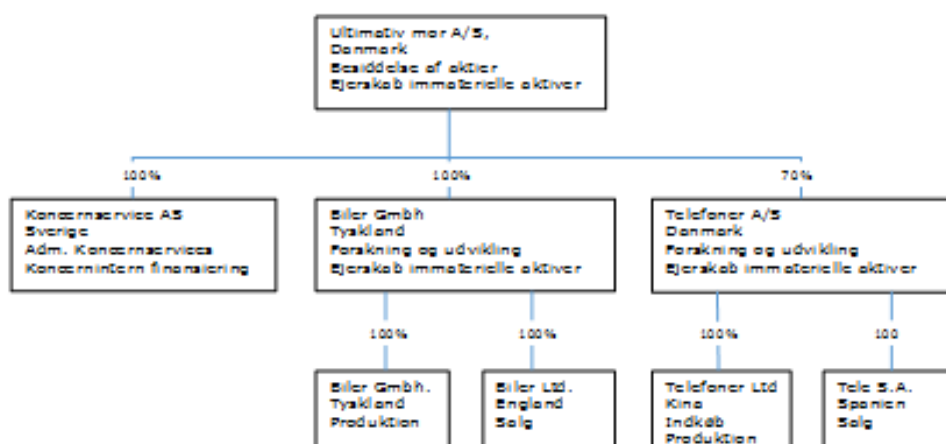
Når der i selskabsskatteretten omtales et moderselskab, er det det selskab som har den bestemmende indflydelse på økonomiske og driftsmæssige beslutninger over de øvrige selskaber i koncernen¹⁵¹⁶. Det kan være direkte eller indirekte indflydelse.

Når man har et moderselskab, har man ligeledes et datterselskab. Et datterselskab er defineret ved, at det er underlagt bestemmende indflydelse fra et moderselskab omkring dets økonomiske og driftsmæssige dispositioner. Når der et moderselskab med minimum et datterselskab, opstår den er en koncern jf. Selskabsskatteloven §31 C. Der er i Selskabsskatteloven ikke fastsat nogen øvre grænse for antallet af datterselskaber, som kan være under det samme moderselskab. Det er også muligt, at der er flere koncerner i koncernen. Her vil et selskab både være datterselskab og moderselskab, det kaldes også for en subkoncern.

3.2.4 Subkoncern

Når der er flere koncerner i en koncern, kaldes dette skatteretlig for en subkoncern. Her er det selskaber som både fungere for datter- og moderselskab. Når der opstår subkoncerner i en koncern, vil der være et selskab, som udelukkende er moderselskab. Det er moderselskabet som ligger øverst i koncerndiagrammet.

Dette selskab er også



¹⁵ Selskabsskatteloven §31C stk. 1.

¹⁶ Den Juridiske Vejledning C.D.3.1.2.2

benævnt som det ultimative moderselskab. Det vil oftest være dette selskab, som er administrationselskabet i sambeskatningen.

Figur 1: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232482>:

3.2.5 Administrationselskab

I enhver sambeskatning findes der et administrationselskab. Dette selskab er valgt til at administrere og varetage alle forhold overfor skattestyrelsen. I udgangspunktet vil det ultimative moderselskab være udpeget som administrationselskab. I det tilfælde, at det ultimative moderselskab ikke er et dansk selskab, vil der i sambeskatningen skulle udpeges et administrationselskab, blandt de sideordnet selskaber også kaldet søsterselskaber. Selv hvis det ultimative moderselskab er dansk, kan et andet selskab i koncernen udpeges som administrationselskab. Men i praksis er det oftest det ultimative moderselskab.

3.2.6 Neutralitetsprincippet

Når man indtræder i national sambeskatning, sker det med et neutralitetsprincip. Det bygger på, at det at være i en sambeskatning hverken skal give fordele eller ulemper. Så derfor vil det at være i en sambeskatning ikke give en anden beskatning end hvis man var et separat selskab. Neutralitetsprincippet dækker kun over den skattemæssige stilling. Der vil kunne opnås nogle likviditetsmæssige fordele, men disse er ikke inddraget i dette speciale.

3.2.7 Globalpuljeprincippet

Ved globalpuljeprincippet forstås at al indkomst, uanset hvor den er optjent beskattes i Danmark. I historiske perspektiv gjorde dette sig gældende ved national sambeskatning, men med lovændring i 2005 blev dette ændret. Princippet har i dag kun betydning, hvis man har valgt international sambeskatning, som ikke vil blive behandlet i denne afhandling. Det er tilfældet, da territorialprincippet er blevet det grundlæggende princip i nationale sambeskatning, i lighed med den øvrige danske skattelovgivning.

3.2.8 Territorialprincippet

Territorialprincippet er et gennemgående tema i alt Dansk skattelov. Det gør ud på, at al indkomst optjent i Danmark, vil skulle beskattes i Danmark. Det er et forholdsvis nyt begreb i sambeskatning, da det blev indført med loven i 2005. Her afløste det Globalpuljeprincippet som er beskrevet ovenfor. Formuleringen i den paragraf der blev indført, er som følger:

” Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A. Som indkomst fra fast driftssted og fast ejendom anses indkomst som nævnt i § 2, stk. 1, litra a og b. 1. pkt. omfatter ikke indkomst ved international skibs- og luftfartsvirksomhed eller tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.”¹⁷

3.3 Skattesubjekter i sambeskatning

3.3.1 Indledning

I sambeskatningsreglerne er hovedreglen at alle selskaber i en koncern inkl. subkoncerner udgør sambeskatningskredsen. Alle selskaber som er beskrevet i Selskabsskatteloven § 31, stk. 1, indgår som hovedregel i sambeskatningen, disse selskaber suppleres af selskaber som er omfattet af §31 C og udenlandske selskaber, som har fast driftssted eller ejendom i Danmark. Ligeledes skal danske selskaber, hvis ledelsens er beliggende uden for Danmark og udenlandske selskaber, hvis ledelsens er placeret i Danmark. Disse selskaber, skal medtages i sambeskatningen for at eliminere muligheden for at opnå en skattemæssig fordel ved at flytte ledelsen til et andet land. Skattestyrelsen betragter ikke danske

¹⁷ Selskabsskattelovens § 8, stk 2.

selskaber med ledelsen udlandet, som udenlandske selskaber indenfor sambeskatningsreglerne. Som med alle regler findes der dog undtagelser.

En undtagelse til sambeskatningens hovedregel, er undtagelsen vedrørende erhvervsdrivende fonde. Er et datterselskab ejet af en erhvervsdrivende fond, vil der ikke opstå en sambeskatning, da en erhvervsdrivende fond ikke kan indgå i en sambeskatning. Ejer fonden mere end et selskab, vil alle de underliggende datterselskaber være omfattet af sambeskatning, men fonden ville skulle holdes udenfor. Her vil administrationsselskabet udpeges mellem de sideordnet datterselskaber, som beskrevet i afsnit 3.2.5 i denne afhandling.

Der findes ligeledes en række retssubjekter, der i udgangspunktet ikke være en del af en sambeskatning.

Retssubjekter er oplistet nedenfor:

- Andelsforeninger som er skattepligtige jf. SEL §1, stk. 1, nr. 3
- Investeringsforeninger som er skattepligtige jf. SEL §1, stk. 1, nr. 5 a
- Andre foreninger skattepligtige efter SEL §1, stk. 1, nr. 6
- Foreninger og Fonde der er skattepligtige jf. fondsbeskatningsloven

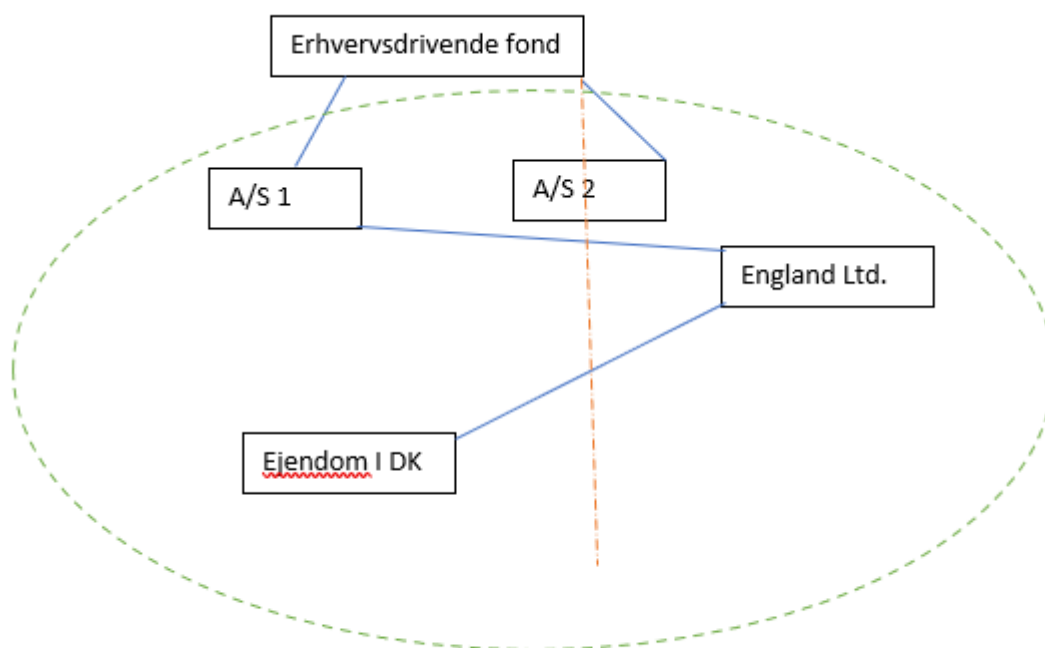
Disse retssubjekter kan ikke være en del af en sambeskatning, da retssubjekterne er omfattet af særlige skatteregler. De vil derfor ikke kunne være en del af en sambeskatning, hvor den skattepligtige indkomst opgøres efter de almindelige regler fra Selskabsskatteloven.

3.3.2 Eksempler på sambeskattede retssubjekter

I den følgende afsnit vil der være opstillet nogle eksempler på hvordan en sambeskatning kan se ud.

Herunder hvordan den identificeres, i de sammenhænge hvor den kan opstå, herunder hvor den indeholder udenlandske selskaber fast ejendom, faste driftssted m.v.

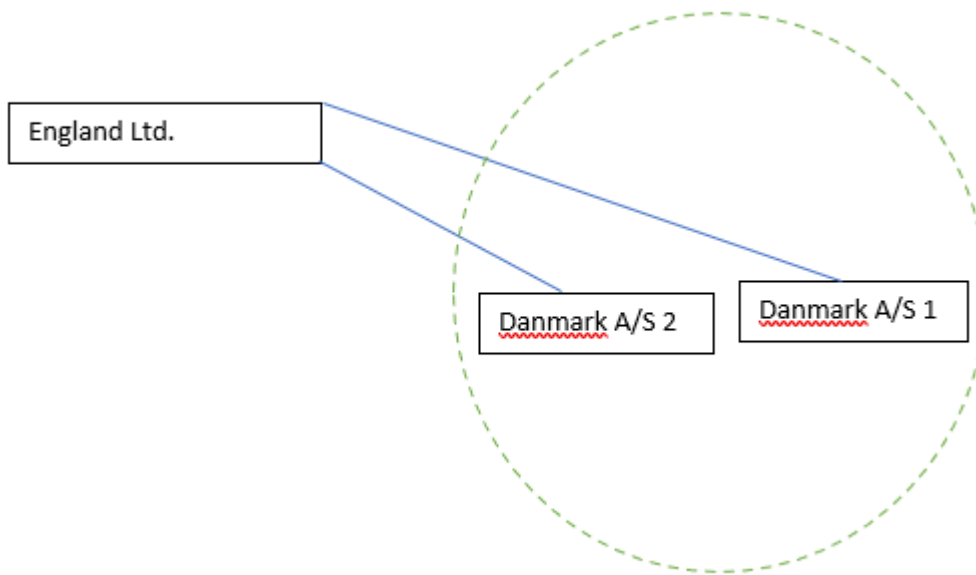
3.3.2.1 Eksempel 1



Figur 2 Eksempel på sambeskatningskreds - Kilde: Egen tilvirkning

Ovenfor ses et eksempel på en sambeskatning. Her er det tale om en erhvervsdrivende fond, som ejer A/S 1 i Danmark, derudover ejer fonden A/S 2, der er et danske selskab, med dets ledelse placeret i England. A/S 1 ejer et engelsk selskab, hvis ledelse er placeret i Danmark. Selskabet i England ejer en erhvervsjendom i Danmark, som udlejes. I ovenstående eksempel vil den erhvervsdrivende fond være undtaget for sambeskatning jf. afsnit 3.3.1. Den øvrige del af koncernen vil være omfattet af sambeskatning jf. SEL §31 C. Selskabet som fonden ejer i England indgår udelukkende i sambeskatningen fordi, dets ledelse er placeret i Danmark. Havde ledelsen været i placere i et hvilket andet land, havde det ikke været omfattet af sambeskatningen. Ejendommen som er ejet af England Ltd. ville uanset ledelsen i England Ltds placering, være omfattet af sambeskatning, da det ultimative moderselskab er registeret i Danmark. Et af selskaberne som er omfattet af sambeskatning, skal udpeges som administrationsselskab, da det ultimative moderselskab ikke er omfattet af sambeskatningen.

3.3.2.2 Eksempel 2



Figur 3 Eksempel på sambeskatningskreds - Kilde: Egen tilvirkning

Ovenfor ses et eksempel på en sambeskatningskreds. Kredsen består af en koncern med et moderselskab placeret i England og to danske datterselskaber. England Ltd ejer både Danmark A/S 1 og Danmark A/S 2 100%. Sambeskatningskredsen vil bestå af Danmark A/S 1 og Danmark A/S 2, da England Ltd ikke kan indgå i denne grundet territorialprincippet som er beskrevet i afsnit 3.2.8 i denne afhandling. England Ltd vil dog blive brugt i vurderingen af koncernen. Da moderselskabet ikke indgår i sambeskatningen, vil enten Danmark A/S 1 eller Danmark A/S 2 skulle udpeges som administrationselskab for sambeskatningen.

3.4 Indkomstår

I en sambeskatningskreds er det et krav, at alle selskaber har samme indkomstår¹⁸. I en sambeskatning er det også et krav at, selskaberne opgør den samme indkomstperiode til brug for sambeskatningen. Når et nyt selskab indtræder i sambeskatning, skal dets indkomstår være det samme som koncernens. Såfremt det ikke måtte være tilfældet, så indkomståret omlægges. Hovedreglen når det kommer til omlægelse, er at det er et indtrædende selskab som omlægger indkomstår. Der kan dog søges dispensation hos

¹⁸ Selskabsskatteloven §31, stk 7.

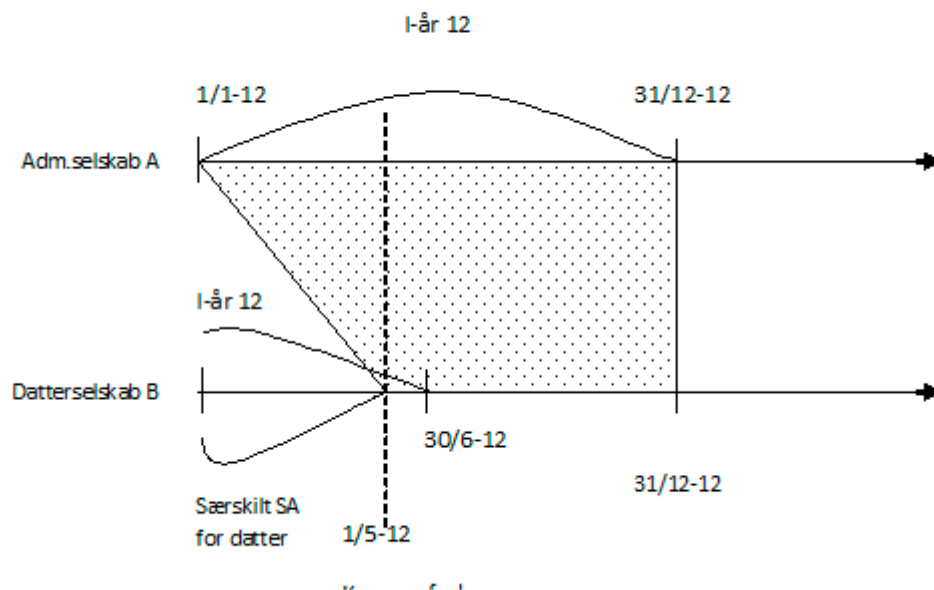
Skattestyrelsen¹⁹, hvormed at det i nogle tilfælde kan være administrationselskabets indkomstår der bliver omlagt. Et eksempel herpå kunne være, hvis flere selskaber med det samme indkomstår, som dog er forskelligt fra administrationselskabets, indtræder på samme til. Dispensationen kunne her opnås, da omlægning ville bibringe en mindre administrativ byrde på sambeskatningen.

Når et indkomstår skal omlægges, skal det ske efter Selskabsskattelovens §10, stk. 1-4. Det er et krav uagtet om det er i forbindelse med indtrædelse i en sambeskatning, eller fordi man bare ønsker at omlægge sit indkomstår som selvstændigt selskab. Skatteretten tager udgangspunkt i et indkomstår som følger kalenderåret. Der er dog intet til hænder for, et forskudt indkomstår. Indkomstår kan også løbende omlægges. Der er dog et krav, at et indkomstår ikke springes over eller dubleres. Hermed menes, at et indkomstår ikke kan omlægges på tværs af 1. april, da det er skæringsgrænser for, hvornår indkomståret skifter fra at være fremadrettet til at være bagudrettet. Når skæringsdatoen krydses vil, kravet om indkomstår der overspringes eller dubleres ikke overholdes, hvorfor omlægning ikke er mulig²⁰. En omlægning af indkomstår, skal være sket inden udløbet af det nuværende indkomstår. Når en omlægning sker i forbindelse med en ny tilknytning til et administrationselskab og dets koncern, skal indkomståret slutte samtidig med administrationselskabets. En omlægning for at det passer, kan resultere i at indkomståret enten bliver forkortet eller forlænget. Nedenfor vil følge nogle omlægningsvarianter som er illustreret:

¹⁹ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.3.

²⁰ Selskabsskatteloven §10, stk.2

Eksempel 1)

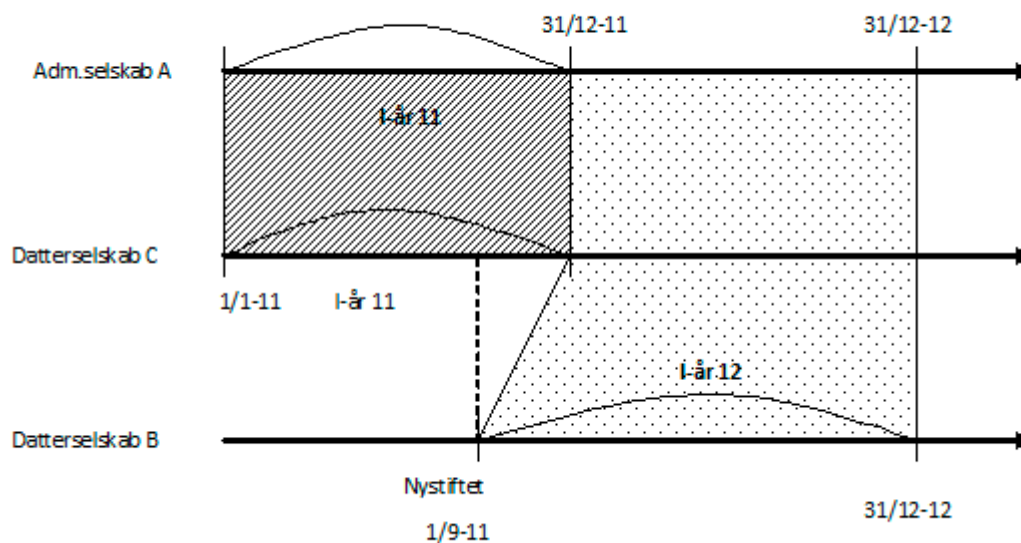


Figur 4 Kilde: Den Juridiske vejledning C.D.3.1.3

I ovenstående eksempel, indgår selskab A ikke i en sambeskatning, har indkomstår som følger kalenderåret. Selskabet etablerer pr. 1. maj 2012 en koncern med selskab B. Selskab Bs indkomstår løber fra 1. juli til 30. juni. Selskabet er blevet administrationselskab. Da koncernforbindelsen bliver etableret, er indkomståret 2012 ikke afsluttet for Selskab B. Selskab B, har derfor mulighed for at få dets indkomstår forlænget, således det indkomstår løber til 31. december 2012 på samme tid som administrationselskabets indkomstår slutter. Når skatten skal gøres op, vil perioden 1. juli 2011 til 30. april 2012 for selskab B skulle selvangives særskilt. Den resterende periode skal indberettes sammen med administrationselskabet²¹.

²¹ Den juridiske vejledning C.D.3.1.3

Eksempel 4)



Figur 5 Kilde: Den juridiske vejledning C.D.3.1.3

Når et selskab i dag stiftes, vil der første indkomstår oftest være over en indkomstperiode på 12 måneder. Det første indkomstår må højst omfatte en indkomstperiode på 18 måned, medmindre andet følger af SEL §10, stk. 5²². Det nystiftede selskab skal inddrages i sambeskatningen i det første indkomstår.

I det ovenstående eksempel har vi en koncern bestående af tre selskaber. Moderselskabet, som også er administrationselskab, ejer datterselskabet C. Deres indkomstår følger kalenderåret.

1. september 2011, stiftes et nyt selskab, kaldet selskab B. Dette stiftes, ved at indskyde aktierne fra selskab C som kapital i selskab B. Nu er koncernen så bestående af Moderselskabet A, der ejer datterselskab B, som så ejer datterselskab C. Det nystiftede selskab B's indkomstperiode dækker perioden 1. september 2011 – 31. december 2012, og indkomståret er 2012.

I ovenstående tilfælde skal der tages hensyn til den særlig regler omkring nystiftede selskaber. Den foreskriver at nystiftede selskaber, stiftet i en sambeskatning, indtræder i sambeskatningen i det første indkomst. Derfor vil selskab B først indtræde i indkomståret 2012, men fortsat med det forlængede indkomstår. Det er samme praksis, som hvis et selskab med bagud forskudt indkomstår, bliver købt af et selskab, hvor indkomståret svarer til kalenderåret²³.

²² Selskabsskatteloven § 4, stk. 2.

²³ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.3

3.5 Administrationsselskab

Ved indførslen af selskabsskatteloven i 2005, blev begrebet administrationsselskab introduceret. Inden denne introduktion blev skat, renter og tillæg i forbindelse med sambeskatning afregnet med moderselskabet²⁴. Reglerne omkring administrationsselskab blev indført, ved indførslen af selskabsskatteloven i 2005. De blev de da det i forbindelse med obligatoriske nationale sambeskatning, ikke var sikkert at det øverste moderselskab, ville kunne være en del af sambeskatningen. Dette er vist i et eksempel i denne afhandling under afsnit 3.3.2.1. Derfor være reglerne om administrationsselskabet en nødvendighed af indføre.

Processen med at udpege administrationsselskabet er fastsat i Selskabsskattelovens § 31, stk. 6:

”Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab.”²⁵

Ud fra denne lovtekst, kan læses at det øverste moderselskab (Ultimative moderselskab), skal vælges som administrationsselskabet, såfremt det kan indgå i sambeskatningen. Loven og skattemyndighederne har derfor det udgangspunkt at det øverste moderselskab, er at betragte som administrationsselskab, hvis det kan indgå i sambeskatningen. Hvis moderselskabet ikke kan indgå i sambeskatningen, kan det skyldes at det er omfattet af særlige skatteregler, som er gennemgået i afsnit 3.3.1 i nærværende afhandling. Hvis det er tilfældet, kan det indenfor sambeskatningen frit besluttes, hvilket selskab der skal udpeges som administrationsselskab. Hvis først disse regler i taget i brug, er det efterfølgende også muligt for sambeskatningen at ændre administrationsselskab, selvom det ikke måtte være sket ændringer i koncernstrukturen²⁶.

I en sambeskatning vil administrationsselskabet have det formål at skulle varetage alle indbetalingsforpligtelser vedrørende indkomstskatter overfor Skattestyrelsen, herunder aconto skat, restskat, renter og tillæg jf. SEL §31, stk, 6, pkt. 8²⁷. Det er ligeledes administrationsselskabet, som for overskydende skat, rentegodtgørelse m.v. udbetalt²⁸. Alt hvad der vedrører andre skatter og afgifter,

²⁴ Sambeskatning 2009 – Bent Ramskov og Torben Buur

²⁵ Selskabsskattelovens §31, stk. 6 pkt. 1-2.

²⁶ Skatteudvalget SAU Alm. Del – Bilag 74

²⁷ Selskabsskattelovens §31, stk. 6, pkt 8.

²⁸ Selskabsskattelovens §31, stk 9, pkt. 9.

herunder Moms, AM-bidrag, A-skat mv, skal det enkelte selskab selv sørger for at afregne med Skattestyrelsen.

Alle deltager i sambeskatning vil være forpligtet til at afregne deres andel af den samlede indkomstskat til administrationselskabet. Denne afregning kan foretages med likvide midler eller via mellemregningen mellem selskaberne.

Restskat og overskydende skat fordeles i koncern efter et frit fordelingsprincip. Princippet er fastsat i et styresignal fra Skattestyrelsen.²⁹ Der kan dog laves en fast fordeling, her er blot det krav at det skal dække alle selskaber som indgår i sambeskatningen. Der er krav om at selskaber i sambeskatningen må ikke blive stillet dårligere som følge af fordelingen.

Administrationselskabet har udover at være afregningscentral overfor Skattestyrelsen en række øvrige opgaver. I BEK nr. 1299 af 9/11/2018 "bekendtgørelsen om sambeskatning af selskaber mv"³⁰ er oplyst opgaver som administrationselskabet skal varetage. I §1 bliver det fastslået at bekendtgørelsen finder anvendelse på alle selskaber, uagtet om der er tale om national eller international sambeskatning, hvis regler er nærmere præciseret i SEL §§31 og 31A³¹. Det fastslås desuden i §1 stk. 2, af faste ejendomme og faste driftssteder er sidestillet med selskaber, hvorfor bekendtgørelsen også finder anvendelse på dem.

Det er i bekendtgørelsens §2 ligeledes fastslået, at det er hovedreglen at det er administrationselskab, som det påhviler at indgive meddelelser, oplysninger m.v., som skal indgives jf. bekendtgørelsen. Det er ligeledes fastslået at meddelelserne skal indgives digitalt, dog med undtagelse af §7, stk. 2³² og §10, stk. 4³³.

Den efterfølgende del af bekendtgørelsen indeholder en opdeling mellem national sambeskatning (§§3-7) og international sambeskatning (§§8-15), samt et afsluttende kapitel om ikrafttrædelse m.v. (§16). Da nærværende afhandling, er omhandlende national sambeskatning, vil jeg udelukkende beskæftige mig med §§3-7.

I bekendtgørelsen §3 er det fastsat krav om, at det skal meddelelse til skattestyrelsen, hvilket selskab i sambeskatningen som er administrationselskab (Defineret i selskabsskatteloven §31, stk. 6.) Meddelelsen skal indgives til skattestyrelsen seneste 1 måned efter administrationselskabet er valgt.

²⁹ SKM2009.759

³⁰ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2018/1299>

³¹ Selskabsskatteloven §§ 31 og 31 A

³² Indsendelse af dokumentation for den samlede anvendelse fremført underskud, specificeret pr. selskab – National sambeskatning

³³ Indsendelse af regnskabsmateriale, dokumenter m.v., som kan have betydning for ligningen – International sambeskatning

§4 hænger sammen med §3, da regler i §4 fastsætte at det skal meddelelse skattestyrelsen hvis der skiftes administrationselskab i sambeskatning. Meddelelsen skal ske seneste 1 måned udpegning af nyt administrationselskab og skal indeholde meddelelse om udpegning og dato for det nye administrationselskabs indtræden.

I de efterfølgende paragraffer vedrørende national sambeskatning (§§3-7) vil administrationselskabets egen rolle i sambeskatning bliver beskrevet:

§5 – Ind og udtrædelse af sambeskatning - Det er administrationselskabet som skal meddele datoerne for et nyt selskabs indtrædelse i sambeskatningen. Meddelelsen skal også indeholde hvilken indkomst periode for det nye selskabs der skal indgå i sambeskatning. Meddelelsen skal også beskrive, hvorfor et ny selskab skal indtræde i sambeskatningen.

Stk. 2 – Administrationselskabet skal give meddelelse om datoen for et selskabs udtrædelse af sambeskatning. Meddelelsen skal også indeholde, hvilken indkomstperiode der skal indgå i sambeskatningen. Meddelelsen skal til sidst indeholde årsagen til selskabets udtrædelse af sambeskatning.

Stk. 3 – Både meddelelsen i stk. 1 og stk. 2, skal være indsendt seneste 1 måned efter et selskabs ind- eller udtrædelse.

§6 – Administrationselskabet skal efter hvert indkomstår, aflevere en redegørelse for koncernen jf. Selskabsskatteloven § 31 C. Redegørelse indeholde ændringer i koncernen, samt hvilke selskaber som indgår og ikke indgår i sambeskatningen med en begrundelse på det.

Stk. 2 – Skulle der ikke være overensstemmelse mellem selskaberne er indgår i koncernregnskabet og dem der indgår i sambeskatning, skal meddelelsen indeholde en begrundelse herfor.

Stk. 3 – Hvis de oplysninger som er krævet af stk. 1 og 2, kan læses i årsrapporten kan administrationselskabet undlade at sende disse oplysninger.

Stk. 4 – Meddelelsen med oplysningerne skal indgives samtidig med den rettidige indberetning af oplysningsskemaet.

§7 – Et administrationselskab skal gives oplysninger hvert indkomstår omkring:

1. Skattepligtig indkomst før fremførsel og fordeling af underskud for hvert af de sambeskattede selskaber m.v.,
2. Den samlede anvendelse af underskud fra tidligere år og
3. Det resterende underskud ultimo for hvert af de sambeskattede selskaber m.v.

Stk. 2 – Administrationssselskabet skal, hvis Skattestyrelsen anmoder om det, indsende specifikation over de enkelt datterselskabers andel af det fremførte underskud, som det har brugt. Meddelelsen skal også indeholde opgørelse af datterselskabernes skattepligtige indkomst efter anvendelse af fremført underskud.

Stk. 3 – Hvis et selskab i sambeskatningen er skattepligtig efter kulbrinteskatteloven, skal der sendes oplysninger herom afsted inkl. fordeling af overskud og underskud mellem de sambeskattede selskaber.

Stk. 4 – Hvis administrationssselskabet har valgt at se bort fra underskud, skal det indberettes for hvert selskab. Meddelelsen skal indeholde oplysninger om hvilken hjemmel der ligger til grund for at se bort fra underskud, og en opgørelse over det beløb som der ses bort fra. Det beløb vil blive fremført jf. SEL §12.

Stk. 5 – Alle ovenstående meddelelser skal indsendes seneste med en rettidig indsendelse af oplysningsskemaet.

I forbindelse med at der bliver skiftet administrationssselskab, skal der overføres rettigheder for forpligtelserne i sambeskatning til det nye administrationssselskab. Dette skal ske på dagen for overførslen³⁴

Når der bliver skiftet administrationssselskab, er det afgangende administrationssselskab tvunget til at betale et beløb svarende til de forpligtelser som er i sambeskatningen. Hvis derimod er den modsatte vej, og der i sambeskatningen overdragelse et eventualaktiv, skal der ikke betales en bod for dette³⁵.

3.6 Sambeskatningsindkomst

Når sambeskatningsindkomsten skal opgøres, sker det ved en opgørelse af de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst separat. De enkelte selskabers indkomst opgøres efter de gældende skatteregler, som ved et hvert andet selskab efter dansk skattelov jf. selskabsskatteloven §31, stk. 2. For derefter at opgøre den samlede sambeskatningsindkomst, tager man summen af de enkelte selskabers skattemæssige indkomster. Selv hvis et selskab ikke er ejet 100% af moderselskabet (direkte som indirekte), skal selskabet totalt skattepligtig indkomst, medtages i den samlede sambeskatningsindkomst.

Sambeskatningsindkomsten er udelukkende baseret på selskaber, hvor der er bestemmende indflydelse – Uagtet om der ejes 51% eller 10% af andelene/aktierne.

³⁴ Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 4. pkt. samt jf. TfS 2008, 233 SR (SKM2007.761.SR)

³⁵ Sambeskatning 2014/14 – Guldmand, Cinther & Werlauff.

3.7 Fordeling af skattemæssige underskud opstået i indkomståret

I gennemsnitlig sambeskatning vil indeholde selskaber som både har skattemæssige gevinster og skattemæssige tab. Ligeledes vil der som regel være skattemæssige underskud fra tidligere indkomstår. Reglerne og begrænsninger hertil vil blive beskrevet i afsnit 3.8 i denne afhandling, men grundlæggende handler reglerne om underskuds rækkefølge, øvrige underskudsbegrænsninger og andre regler om udnyttelse af et eventuelt underskud i året.

Selskab 1	1.850	Når der i en sambeskatning, er selskaber som givet et skattemæssigt underskud i et indkomstår, er det muligt for de selskaber i samme sambeskatning, som har et skattemæssigt overskud, at modregne underskud heri. Hvis der i sambeskatningen er mere end et selskab med overskud, ske fordeling af underskud til modregning efter en forholdsvis beregning. Hvor meget hvert selskab kan modregne, afgøres altså af hvor stor en del af det samlede overskud, uden
Selskab 2	- 1.000	
Selskab 3	3.100	
Selskab 4	- 350	
Selskab 5	- 150	
I alt	3.450	

modregning af det samlede underskud, det enkelt selskab har. Det påvirker ikke den samlede skattepligtige indkomst.

Hvis sambeskatningen skulle ende i den situation, at der er større skattemæssige underskud end overskud, og sambeskatningen derfor ikke kan anvende det fulde underskud i indeværende indkomstår, vil der være muligt at fremføre underskud til kommende indkomstår. Fremførslen vil ske i det selskab, hvor det skattemæssige underskud er opstået.

Nedenfor kommer et eksempel på hvordan underskud i en sambeskatning skal fordeles, sambeskatningen består af 5 selskaber. Der skattepligtige indkomst i indkomståret 2021 i TDKK er:

I ovenstående eksempel, udgør den skattepligtige indkomst for hele sambeskatningen TDKK 3.450. I selskab 2, selskab 4 og selskab 5 er der skattemæssige underskud. Disse kan fordeles på selskab 1 og selskab 3 som

giver skattemæssigt overskud. Det skal ske efter deres forholdsmæssige andel af det samlede overskud.

Beregningen af denne andel sker som følger:

Selskabet skattemæssige overskud ÷
Sambeskatningens samlede positive skattemæssige indkomst.

For Selskab 1 vil det være:

$$1.850 \div 1.850 + 3.100 = 37,37\% (\text{afrundet til } 37\%)$$

For Selskab 2 vil det være:

$$3.100 \div 1.850 + 3.100 = 62,63\% (\text{Afrundet til } 63\%)$$

Det samlede underskud til fordeling vil være: $1.000 + 350 + 150 = 1.500$. Selskab 1 som havde ret til 37% af underskud vil derfor kunne modregne 555 TDKK i det overskud – hvilket vi give dem en skattepligtig indkomst efter modregning på 1.295 TDKK. Selskab 2, som havde ret til 63% af underskud, vil kunne modregne 945 TDKK i dets overskud – Det vil give dem en skattepligtig indkomst efter modregning på 2.155 TDKK. Total vil deres skattepligtig resultat være 3.450 TDKK, altså det samme som inden fordelingen af underskuddet. Dog vil sambeskatningen slippe for at betale skat af 4.950 TDKK (Det skattemæssige overskud i Selskab 1 og Selskab 3 lagt sammen), for at det ville have 1.500 TDKK stående til fremførsel. Dette forbedrer den likviditetsmæssige situation i sambeskatningen.

3.8 Fremført underskud, tidligere år

Et selskab som opererer efter de almindelige skatteregler i forbindelse med opgørelse af den skattemæssige indkomst, vil kunne fremføre og anvende skattemæssige underskud til modregning i kommende indkomstårs skattemæssige overskud³⁶. Når der oprettes en koncern, og dertilhørende national sambeskatning, er der en række særregler for anvendelsen af det fremført underskud inden for sambeskatningen.

3.8.1 Underskudsbegrænsning

Der er indført en underskudsbegrænsningsregel i Selskabsskattelovens §12, stk. 2. Den fastslår, at det kun kan ske 100% modregning af skattemæssige fremført underskud i en skattepligtig indkomst på maksimalt 8.767.500 DKK. (2021 niveau). Af den skattepligtig indkomst som overstiger denne beløbsgrænse, kan der

³⁶ Selskabsskattelovens §12

kun ske modregning svarende til 60% af den resterende indkomst³⁷. Denne regel er fastsat på sambeskatningsniveau, hvorfor at sambeskatning her sidestilles med særbeskattede selskaber³⁸. Beløbsgræsen er fastsat til 7,5 mio i 2010. Denne grænser reguleres efter Personskattelovens §20. Beløbsgrænsen udgjorde i 2020 8.572.500 DKK og i 2021 8.767.500 DKK³⁹

3.8.2 Underskuds rækkefølgen

Når der tales om fremførsel af skattemæssige underskud i en sambeskatning, er en af de styrende regler underskuds rækkefølgen. Det er i disse regler, det fastsættes hvem den kan benytte hvilke underskud og hvornår. Hovedreglen for anvendelse af underskud, er at første opstået underskud, skal benyttes først⁴⁰, uagtet om det er et særunderskud opstået før sambeskatningen er indtrådt. Det skal dog bemærkes, at særunderskud kun kan benyttes af det selskab, som har fremført det.

Fremførsel af underskud i en sambeskatning sker i denne rækkefølge⁴¹:

1. Særunderskud. Underskud i et selskab fra perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab.
2. Egne underskud fra tidligere år i den aktuelle sambeskatning.
3. Fordeling af årets underskud i sambeskatning. Ved negativ sambeskatningsindkomst fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår.
4. Andre selskabers underskud fra tidligere år i sambeskatning (herunder underskud i subsambeskatning).

Punkt 1 vedrører, at der skal ske en opgørelse før indtrædelse i sambeskatningen. Dette særunderskud kan kun virksomheden selv benytte og er det første om skal benyttes.

Punkt 2 vedrører, at det fremført underskud vedrørende selskabet opnået i tidligere indkomstår, men mens det har været sambeskattet, skal opgøres og benyttes før efterfølgende underskud. Hertil gælder også underskud fra en subsambeskatning⁴²

³⁷ Selskabsskattelovens §12, stk. 2.

³⁸ Den Juridiske vejledning C.D.2.4.5.3

³⁹ Den Juridiske vejledning C.D.2.4.5.3

⁴⁰ Selskabsskatteloven §31, stk. 2

⁴¹ Den Juridiske vejledning C.D.3.14.3.2

⁴² Den juridiske vejledning C.D.3.1.4.3.1

Punkt 3 skal benyttes, hvis der er sambeskatninger, hvor der både er skattemæssige overskud og underskud. Da det vedrører, hvordan fordelingen af skattemæssigt underskud skal ske mellem de skattemæssige overskud.

Punkt 4, vedrører regler for modregning af de i sambeskatningen underskudsgivende selskaber, skattemæssige resultat i de øvrige skattemæssige selskaber. Regler finder først anvendelse, hvis de tre foregående regler er anvendt og der fortsat et skattemæssige resultat.

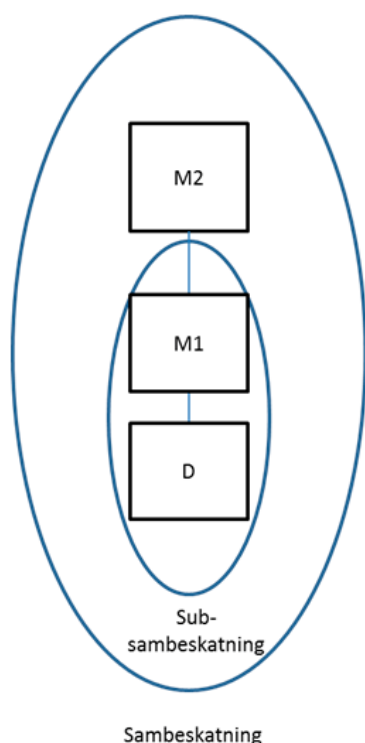
Den ovenstående række følge vil betyde, at hvis selskab 1, som er indtrådt i sambeskatningen pr. 1/1-21 (Selskab 1 og sambeskatningen har indkomstår der følger kalenderåret) har underskud, som er fremført fra indkomstår der ligger før selskabet er indtrådt i sambeskatningen, skal dette udnyttes at selskab 1, ved skattemæssigt overskud, før selskabet kan anvende underskud fra sambeskatningen, både dem som er opstået i indkomståret og dem fra tidligere indkomstår. Det er kun selskab 1, som vil kunne benytte sig at det underskud der er opstået før det indtrådte i sambeskatningen. Har selskab 1 derimod et skattemæssigt underskud, som er opstået i indkomståret, og derfor mens det var en del af sambeskatningen vil dette kunne udnyttes af selskab 2 og selskab 3, som har skattemæssige overskud i indkomståret. Dette vil dog kræve, at selskaberne ikke har egne skattemæssige underskud som er fremført fra tidligere år. Det gælder både hvis de har særunderskud som er fremført eller de har underskud opstået i sambeskatningen der er fremført. Hvis selskab 2 har et stort skattemæssige overskud, efter modregning af underskuddet fra selskab 1, mens selskab 3 har underskud fremført fra tidligere år under sambeskatning, som det ikke har kunne udnytte fuldt ud, vil selskab 2 kunne benytte sig af dette jf. sidste punkt i underskuds rækkefølgen.

3.8.3 Subsambeskatning og udnyttelse af dets underskud

Der kan i en sambeskatning opstå det som hedder en subsambeskatning. Det sker hvis sambeskatningens moderselskab, får et nyt overordnet moderselskab. Det selskab vil så blive det nye ultimative moderselskab i en ny sambeskatning. Denne regel giver øget mulighed for at anvende underskud. I nedenstående eksempel har Selskab M2 købt Selskab M1, som ejer D. Selskab M1 har underskud der er fremført, som er opstået under den forhenværende sambeskatning (Ny subsambeskatning). Subsambeskatning vil her kunne udnytte underskuddet fra M1, som er fremført før udvidelsen af sambeskatningen, fortsat kan anvendes i overskuddet fra D, efter udvidelsen af sambeskatningen⁴³. Selskab M2 har ikke ret til at anvende det fremførte underskud, da det er opstået inden dets tiltræden i sambeskatningen. Det er Skattestyrelsen

⁴³ Den juridiske vejledning C.D.3.1.4.3.3

holdning, at subsambeskatning skal anvendes til modregning af overskud efter kriterierne opstillet under pkt.2 i underskudsækkefølgen⁴⁴.



Figur 6 Illustration af subsambeskatning - Kilde: Den juridiske vejledning C.D.3.1.4.3.3

3.8.4 Behandling af underskud ved udtrædelse af sambeskatning.

I forbindelse med udtrædelse af en sambeskatning, vil et datterselskabs fremført underskud være tabt på sambeskatningen, hvorfor sambeskatningen ikke fremadrettet vil kunne modregne evt. skattepligtige indkomster i det. Det spiller ingen rolle om underskuddet er opstået for datterselskab før eller efter det indtrådte i sambeskatningen. Det vil følge med datterselskabet ud af sambeskatningen, hvis det bliver solgt fra. Det vil dø med datterselskabet, såfremt dette måtte blive likvideret eller gå konkurs.

Der findes dog en undtagelse til ovenstående. Nemlig hvis det fremført underskud er et svævende underskud. Et svævende underskud opstår, hvis et selskab i sambeskatningen er ophørt som en del af en fusion. Hvis det er tilfældet vil sambeskatningen stadig kunne benytte det fremførte underskud. Her vil det jo kun være tilgængeligt for sambeskatningen, da det selvstændige selskab er opløst. Et svævende underskud kan også komme fra tilførsel af aktiver eller skattefri spaltning. Grundlæggende er et svævende

⁴⁴ Den Juridiske vejledning C.D.2.1.4.3.2

underskud defineret, ved at intet selskab kan betragte det som selskabets eget, og derfor vil det i sambeskatningen være at betragte som andre selskabers fremførte underskud, og derfor kan det i sambeskatningen anvendes efter pkt. 4 i underskuds rækkefølgen⁴⁵

3.8.5 Udenlandske selskabers faste ejendomme og driftssteder

Der findes en række regler, som skal tages i betragtning i forbindelse med sambeskatning, udover underskuds rækkefølgen, herunder hører værnreglen (En værnregel er en regel, der er sat i verden for at beskytte en anden regels formål, når reglen ikke har bestemmelse på området. En værnregel udvider derfor pr. definition anvendelsesområdet for en anden regel jf. SKM2011.34.VLR⁴⁶.) Værnreglen vedrører underskud fra udenlandske selskabers faste ejendomme og driftssteder i Danmark. I selskabsskatteloven §31, stk. 2, pkt. 2 er hovedreglen på området givet. Det foreskriver, at underskud fra faste ejendomme eller driftssteder, som er placeret i Danmark, skal medtages i sambeskatningen, hvis det ikke er muligt at medregne den skattemæssige indkomst i ejerselskabets hjemland jf. de gældende regler i hjemlandet. Denne værnregel er derfor sat i verden for at undgå at et selskab opnår dobbelt fradrag for det samme skattemæssige underskud.

Efter EU-domstolen havde afsagt dom i C-18/11 Phillips Electronics, vedr. en lignende britisk værnregel, er det opstået en sandsynlighed for at den danske værnregel er i strid med EU-lovgivning vedr. fri etablering (Muligheden for uden anden hindring end nationale selskaber, skulle kunne oprette og drive faste driftssteder i alle EU-lande). Det er dog skatteministeriets opfattelse, at bestemmelserne i Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2.pkt. ikke er berørt af den ovenstående afgørelse, da Danmarks stadig har sin bestemmelse i Ligningslovens §5 G⁴⁷. Til trods for den holdning, er det blevet besluttet at droppe reglen pr. 1. januar 2020. Reglen er blevet erstattet af bestemmelserne i Selskabsskattelovens §§ 8C – 8D⁴⁸. Bestemmelserne i den nye lovgivning, behandler situationer hvor der er mismatch mellem de gældende bestemmelser landene imellem og de konsekvenser der er i den forbindelse. Disse bestemmelser er indsat med en overordnet formål at undgå at der opnås dobbelt fradrag, med heraf lavere skat til følge, og at al indkomst vedrørende Danmark medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark. Bestemmelser omkring udenlandske selskabers skattemæssige underskud fra faste driftssteder i Danmark har en undtagelse. Den eneste undtagelse er, hvis sambeskatningen har valgt at benytte reglerne omkring

⁴⁵ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.4.3.2

⁴⁶ <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1923896>

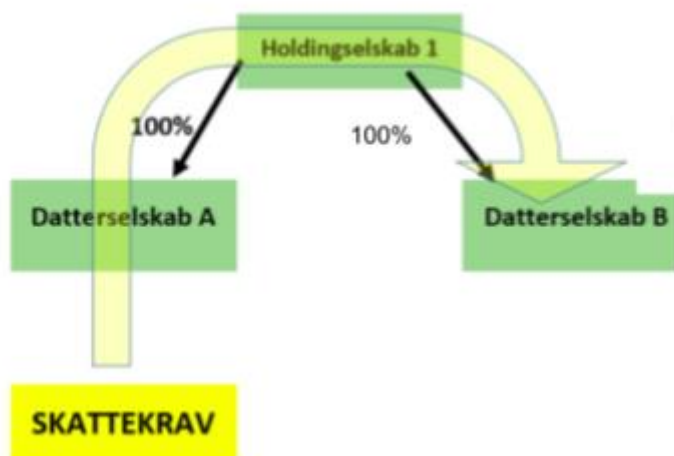
⁴⁷ ” Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kan ikke opnå fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat.”

⁴⁸ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.4.3.1

international sambeskatning jf. Selskabsskattelovens §31 A i stedet for reglerne omkring national sambeskatning. Hvis international sambeskatning benyttes, vil sambeskatning kunne modregne det skattemæssige underskud fra udenlandske selskabers faste driftsteder i Danmark, uagtet af ovenstående regel. Dog kan bestemmelsen i Ligningslovens §5 G omkring dobbelt dip forsat komme i spil⁴⁹. Da nærværende afhandling ikke omhandler international sambeskatning, vil der ikke blive gået yderligere i dybden med disse regler.

3.9 Hæftelse i sambeskatning

Når der er en koncernforbindelse i Danmark og der dermed er opstået en sambeskatning er der solidarisk hæftelse for hele sambeskatningen skatteforpligtelser. Den bestemmelse er fastsat i Selskabsskattelovens § 31, stk. 6. Reglen er ligeledes beskrevet i den juridiske vejledning⁵⁰. Både administrationselskabet og de øvrige selskaber i sambeskatningen som er ejet 100% af det ultimative moderselskab (enten direkte eller indirekte) hæfter solidariske for de øvrige selskabers skatteforpligtelser. Derfor vil skattestyrelsen kunne indhente ikke betalte skattefordringer fra det ene selskab i sambeskatning, hos et andet selskab i sambeskatningen.



Figur 7 Eksempel på hæftelsesflow - Kilde: Modificeret udgave af model fra <http://www.ditselskab.dk/mere-info/sambeskatning-og-haeftelse>

⁴⁹ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.4.3.1

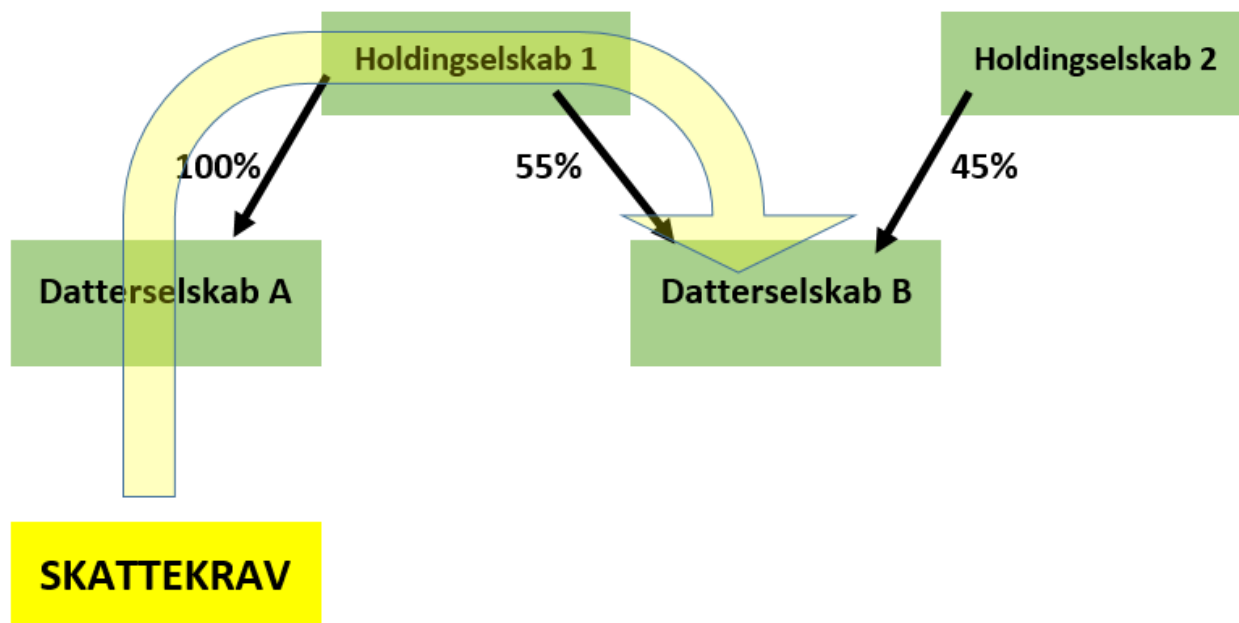
⁵⁰ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.5.5

Der findes dog også den situation, at der i sambeskatningen indgår selskaber, som ikke er ejet 100%, men hvor moderselskabet blot har bestemmende indflydelse. Her ville de ikke være retfærdig for minoritetsejerne i et sådant selskab hvis de skulle hæfte fuldt ud. Det er derfor indført en begrænsning i det tilfælde, at et selskab som ikke er ejet 100% af moderselskabet kommer ud i hæftelse for et sambeskattede selskab. I et sådan tilfælde, vil selskabet som er ejet 55% af moderselskabet i sambeskatningen, udelukkende hæftede med deres ejerandel. Hvis et selskab er udtrådt af sambeskatningen, vil det kun være den andel selskabet har fået fordelt af skatten, som det hæfter for. Derfor vil den solidariske hæftelsen være ophævet for et selskab som er udtrådt. Skulle udtrædelsen af sambeskatningen skyldes en konkurs, hæfter sambeskatningen fortsat efter regler i Selskabsskattelovens §31, stk. 6, 10.-14. pkt.⁵¹

Nedenfor ses et eksempel⁵² på en sambeskatning, hvor der indgår et selskab som ikke er helt ejet. Skulle Datterselskab A for rejst et skattekrav mod sig på 100 TDKK, vil administrationselskabet (Holdingselskab 1) hæfte 100% for dette krav. Datterselskab A, har kun mulighed for at betale 25 TDKK af kravet, vil skattestyrelsen inddrive resten hos Administrationselskabet. Her er de også kun muligt at betale 25 TDKK. Skattestyrelsen vil så have inddrevet 50% af deres fordring. Datterselskab B er så den næste del af sambeskatningen, som skattestyrelsen vil inddrive deres fordring hos. Da Datterselskab B kun er ejet 55% af administrationselskabet, vil der udelukkende hæfte for 55% af de resterende 50 TDKK, altså deres ejerandel. Derfor vil Skattestyrelsen kun kunne inddrive 27,5 TDKK hos datterselskab B. Dog ville det stadig betyde at minoritetsejeren ville have betalt for 45% af de 27,5 TDKK.

⁵¹ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.5.5

⁵² Figur 8



Figur 8 Ekempel på hæftelse med ikke heltejede selskab - Kilde: <http://www.ditselskab.dk/mere-info/sambeskatning-og-haeftelse>

Hæftelsen i sambeskatningen finder anvendelse på følgende skatter⁵³:

- Indkomstskat
- Acontoskat
- Restskat
- Tillæg og renter
- Kildeskatter

De første fire punkter vedrører selskabsskatten. Det sidste punkt er dog væsentlig. Det har den betydning, at blandt andet den A-skat et sambeskattede selskab skal betale, kan kræves indfriet af et af de øvrige selskaber. For kildeskatten gælder det samme omkring at den solidariske hæftelse er baseret på ejerandele. Det afgørende er hvor stor en andel moderselskabet ejer ved udløbet af et indkomstår. Ejerandelen er baseret på KGL §4, stk. 2, og indregner derfor både direkte og indirekte ejerandele.

Til forskel fra hæftelsen vedrørende selskabsskatten ved udtrædelse af sambeskatning, er der ved hæftelse for kildeskatter ingen hæftelse overfor sambeskatningen efter at det er udtrådt. Skulle selskabet selv få et

⁵³ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.5.5

krav rejst imod sig, vil sambeskatningen have solidariske hæftelse overfor det udtrådte selskab, såfremt kravet vedrører den periode, hvor det udtrådte selskab var en del af sambeskatningen⁵⁴.

Eksempel på ovenstående fra den juridiske vejledning C.D.3.1.5.5

”Eksemplet viser, hvilke selskaber der hæfter for kildeskatter efter, at et selskab er solgt ud af koncernen.

Administrationsselskabet A er sambeskattet med datterselskaberne B og C i år 1. Koncernen har kalenderårsregnskab. Administrationsselskabet A frasælger d. 1. juli år 2 datterselskabet C.

I år 3 retter Skattestyrelsen et krav mod datterselskab B for manglende indeholdelse af kildeskat for indkomståret 1. I denne situation vil datterselskab C ikke hæfte for skattekravet. Administrationsselskab A og datterselskab B vil derimod hæfte for skattekravet. Retter Skattestyrelsen i år 3 derimod kravet på manglende indeholdelse af kildeskat mod datterselskab C for indkomståret 1, påhviler hæftelsen både A, B og C.

Hæftelsen ophører, uanset om udtrædelsen af sambeskatningen sker ved et egentligt frasalg af selskabet eller på anden måde, herunder som følge af omstrukturering, likvidation eller konkurs.”

3.10 Skattebetalinger fra sambeskatningen

I afsnittet omkring administrationsselskabet⁵⁵ blevet det beskrevet at en af administrationsselskabets roller var at forestå betaling af skatterne til skattestyrelsen. Det gælder alle dele af dele af skattebetalinger.

Sambeskatningens ordinære selskabsskat forfalder til betaling d. 20. november i det efterfølgende år til indkomstårets udløb. 2 gange årligt betales der acontoskat 2. Det sker den 20. marts og den 20. november. Inden dette tidspunkt skal de øvrige selskaber i sambeskatningen have forpligtet sig til at betales deres andel til administrationsselskabet. Det samme er tilfældet for den ordinære selskabsskat. Den skal ligeledes afregnes til administrationsselskabet, som afregnes til skattestyrelsen. Administrationsselskabet skal ikke selv stå med hele skattebyrden, den skal blot lave den samlede afregning med skattestyrelsen. Hvert selskab i sambeskatningens del skal overføres til administrationsselskabet⁵⁶. Administrationsselskabet er derfor at betragte som en skatteforvalter for sambeskatningen, der foretager indbetalinger og modtager overskydende skat, såfremt der måtte være dette.

⁵⁴ Den Juridiske vejledning C.D.3.1.5.5

⁵⁵ Afsnit 3.5 I nærværende afhandling.

⁵⁶ Selskabsskattelovens § 31, stk. 8. Pkt. 5

Hvis et selskab i en sambeskatning udnytter et andet selskabs skattemæssige underskud, vil der skulle ske en kompensation af selskabet som afgiver sit underskud. Kompensationen skal svare til den skatteværdi som underskuddet har. Værdien er svarende til skattesatsen, og vil derfor ved nugældende lov være 22%. Så er underskuddet der bliver udnyttet 100 TDKK, vil selskabet som afgiver det skulle modtage en betaling på 22 TDKK herfor. Denne betaling skal ske af administrationsselskabet. Da det dog ikke nødvendigvis er administrationsselskabet, vil administrationsselskabet kunne kræve beløbet refunderet hos det selskab i sambeskatningen der udnytter underskud til modregning i deres skattepligtig indkomst.

3.11 Ind- og udtrædelse i sambeskatning

Hvis der sker ind- eller udtrædelse i sambeskatningen i løbet af indkomståret, er konsekvensen heraf afhængig af tidspunktet og årsagen til ind- eller udtrædelsen af sambeskatningen. Ved en ind- eller udtrædelse kan der både opstå (indtrædelse) og ophører (udtrædelse) en sambeskatning. I selskabsskattelovens §31, stk. 5, 3. pkt. er det fastsat, at hvis der sker ind- eller udtrædelse i løbet af et indkomstår, skal deres foretages en delårsopgørelse efter de almindelige regler i Selskabsskatteloven. Når denne delårsopgørelse udarbejdes, skal de ske med hensyntagen til periodisering, da der kun kan laves afskrivning som er forholdsmæssige overfor den periode af året, som delårsopgørelse vedrører. Dette skal være med til at sikre, at der ikke sker dobbelt beskatning af indtægter eller af der opnås dobbelt fradrag for udgifter.

3.11.1 Indtrædelse i sambeskatning

Hvis der er tale om, at der med et selskab indtrædelse skabes en ny koncern, vil det første der skal ske være at koncernens selskaber skal sørge for at deres indkomstår er ens. Såfremt dette ikke er tilfældet, skal der ske en omlægning af indkomstårene, således at det er ens. Herefter skal de sørge for, at anmeldelse en sambeskatning og at der anmeldelse et administrationsselskab. Herefter vil de skulle sørge for at de indberetter en samlet selvangivelse med sambeskatningsindkomsten for den samme indkomstperiode. Skulle indtrædelsen ske midt i et indkomstår, skal alle moderselskabet og de selskaber som indtræder, sørge for at udarbejde en delårsopgørelse. Er der tale om nystiftede selskaber, vil der ikke være nogen tidligere indkomstperiode at udarbejde en delårsopgørelse over. Det er de samme regler som ovenstående der er gældende uagtet om der er tale om indtrædelsen i en ny eller allerede eksisterende sambeskatning. Altså skal der også ved indtrædelse i eksisterende sambeskatning, ske omlægning af indkomstår (hvis de ikke er ens), der skal indberettes en selvangivelse for den del af indkomstår er ligget for indtrædelsen (Såfremt indtrædelsen er sket midt i et indkomstår), herefter vil selskabet skulle medtages i beregning af sambeskatningsindkomst på lige fod med evt. øvrige selskaber i sambeskatningen.

3.11.2 Udtrædelse af sambeskatning

Når et selskab er en del af en sambeskatning, kan der opstå den situation af selskabet må udtræde af sambeskatningen. Dette kan ske af flere grunde. Den første grund er hvis et selskab bliver solgt og derpå udtræder af sambeskatning. I et sådan tilfælde, vil selskabet der udtræder være at betragte som en del af sambeskatningen frem til dets overdragelsesdato. For det er først ved det endelig overdragelsen af selskabet at koncernforbindelsen mellem det udtrædende selskab og moderselskabet bliver brudt. Når koncernforbindelsen er brudt, vil selskabet ikke længere skulle indberette selvangivelse sammen med sambeskatningen. Der skal dog foretages en delårsopgørelse, dette vil blive gennemgået senere i denne afhandling. Det selskab som udtræder, kan enten skulle foretage indberetningen selvstændigt eller indtræde i en ny sambeskatning. Når et selskab er udtrådt, kan sambeskatningen ikke længere anvende det udtrådte selskabs fremført underskud, som beskrevet i afsnit 3.8.4 i nærværende afhandling. Det selskab som udtræder, kan efterfølgende selv benytte dets fremførte underskud.

Skulle det udtrædende selskab være udtrådt på baggrund af en likvidation vil selskabets underskud stadig være tabt for sambeskatningen. Skulle et selskab være udtrådt som følge af en konkurs, vil indkomsten ikke skulle indgå i sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvor konkursen er afsagt. I forbindelse med konkursen vil det fremført underskud ligeledes være tabt.

3.12 Delårsopgørelser

I forbindelse med sambeskatninger, kan der sket ind- og udtrædelser i løbet af et indkomstår. For at imødekomme denne situation er følgende bestemmelser indført i Selskabsskattelovens §31, stk. 5, 1. pkt. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

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

Såfremt der måtte være tale om ophør af sambeskatningskredsen, vil der ikke skulle ske udarbejdes en delårsopgørelse. Sker indtrædelsen i sambeskatningen i sammenhæng med udløbet af sambeskatningens indkomstår, vil der heller ikke skulle udarbejde en delårsopgørelse.

En sambeskatningskreds vil derfor kunne opnå en omkostnings- og ressourcebesparelse, hvis indtrædelsen i sambeskatningen bliver planlagt efter sambeskatningens indkomstår⁵⁷. Det forudsætter dog, at det indtrædende selskab har samme indkomstperiode.

3.12.1 Opgørelse af delårsopgørelse

Når det udarbejdes en delårsopgørelse, skal dette ske efter den almindelige skatteregler og Selskabsskattelovens §31, stk. 5, 1.-4. pkt. Som det er beskrevet i ovenstående afsnit, skal en delårsopgørelse opgøres som var der tale om et komplet indkomstår. Når en delårsopgørelse udarbejdes, er det et krav at der anvendes de samme skattemæssige periodiseringsprincipper og værdier mm. i delårsopgørelsen, som efterfølgende skal benyttes i resten af det fulde indkomstår.

Når det omhandler afskrivninger, er der en særlig regel som finder anvendelse ved delårsopgørelser. Ved delårsopgørelser kan man maksimalt afskrive den forholdsmæssige andel af et komplet indkomstårs afskrivninger. Så hvis indkomståret følger kalenderåret, og selskabets delårsopgørelse skal laves pr. 30/6 vil de skattemæssige afskrivninger udgøres 50% af den fulde års afskrivninger. Da hver delopgørelse skal behandles som et fuldt indkomstår, vil det betyde at ultimo værdierne i den første delårsopgørelse skal bruges som primo værdi i det næste. Da skattemæssige afskrivninger på driftsmidler er efter saldometoden. Den går ud på, at der afskrives med 25% af primo saldoen reguleret for til- og afgang. Det har den effekt at to del årsopgørelser skattemæssige afskrivninger vil være lavere end et helt indkomstårs afskrivninger. Konsekvenser er illustreret i nedenstående eksempel:

⁵⁷ Sambeskatning 2013/14, Guldmand, Vinther og Werlauff, Karnov Group Danmark A/S

	1/1 - 31/12
Driftsmidler, Saldo primo	2.000.000
Afskrivninger 25%	500.000
Driftsmidler, Saldo ultimo	1.500.000

	1/1 - 30/6	1/7 - 31/12
Driftsmidler, Saldo primo	2.000.000	1.750.000
Afskrivninger 25%	250.000	218.750
Driftsmidler, Saldo ultimo	1.750.000	1.531.250

Figur 9 Eksempel på nedsat afskrivninger - Kilde: Egen tilvirkning

Ved den øverste beregning, er der skattemæssigt afskrevet 25% af saldoen for et helt indkomstår, svarende til afskrivninger på 500.000 kr. I den nederste beregning er der lavet en skattemæssige afskrivning på 25% for året. I mellem 1/1-30/6 er der ret til 50% heraf, svarende til en afskrivning på 12,5% som beløbsmæssigt giver 250.000 kr. Den 30/6 har det så givet et utimotal som skal være primotal pr. 1/7. I den anden del af indkomståret er det ligeledes ret til 50% af året 25% i afskrivning, altså 12,5% Men da der er kommet en ny primo pr. 1/7, er det altså det tal som de 12,5% skal regnes ud fra – Det svarer beløbsmæssigt til 218.750 kr. Så de totale afskrivninger for delårsopgørelserne er altså 468.750 kr. mod de 500.000 kr., som var den samlede afskrivning ved et fuldt indkomstår. Der sker altså et tab af afskrivninger på 31.250 kr, svarende til 6,25% af afskrivningerne.

3.13 Undtagelser ved sambeskatning

Når det kommer til dansk lov, findes der altså en undtagelse (Undtagelsen bekræfter jo reglen). Det er også tilfældet ved national sambeskatning. Nedenfor er oplistet de 3 gænge undtagelser:

1. Et datterselskab er ejer med fremtidig overdragelse for øje
Hvis et selskab har overtaget et datterselskab, med det for øje at det skal sælges indenfor en kort horisont, vil der ikke skulle medtages i sambeskatningen. Det kan virke som en underlig undtagelse, men man kan drage paralleller mellem disse regler og reglerne vedrørende klassificering af ejendomme i regnskabsmæssig forstand. Ved klassificering af en ejendom i regnskabsmæssige forstand, skal der ske en sondring mellem hvad selskabet har haft for øje med erhvervelsen af

ejendommen. Er ejendomme erhvervet med det for øje at skulle benyttes som domicil eller andet driftsrelaterede opgaver, skal ejendommen klassificeres under anlægsaktiver. Er ejendommen derimod erhvervet med videresalg for øje, vil ejendommen skulle klassificeres som en omsætningsaktiv. Når noget er erhvervet med videresalg for øje, er det udelukkende erhvervet for at opnå økonomiske gevinst, og derfor skal den behandles som var det en vare der var erhvervet med økonomisk gevinst for øje.

2. Et selskab fra sambeskatning tages under konkursbehandling

I det tilfælde, at et af de sambeskattede selskaber (undtagen moder) tages under konkursbehandling, i indkomståret, vil selskabet ikke længere være en del af sambeskatningen fra- og med det indeværende indkomstår. Denne undtagelse er lavet, da et selskab som er under konkursbehandling, ikke længere er underlagt bestemmende indflydelse fra moderselskabet, men derimod fra den kurator som er udpeget hertil.

3. Moderselskabet ernærer sig indenfor finansiering

Hvis der er tale om at et moderselskab i koncernen ernærer sig indenfor finansieringsverden fx bank, børsrådgiver m.m., kan dette selskab ikke indgå i en sambeskatning, da finansieringsverden har helt specielle regler både erhvervs- og skatteretligt. I et sådan tilfælde, vil alle de selskaber som ligger herunder, der ikke ernærer sig indenfor finansiering, udgøre en sambeskatning.

3.14 Delkonklusion

I ovenstående afsnit, er den skatteretlige lovgivning indenfor sambeskatningen blevet gennemgået. Den giver et overblik over, hvor kompleks området egentlig er. Hele det juridiske grundlag for sambeskatning er forankret i Selskabsskattelovens §31- 31C. Den er en række paragraffer der er utroligt store og svære at gennemskue. Samtidig er sproget i paragrafferne formelt dansk, hvilket ikke nødvendigvis giver øget forståelse, når man skal omsætte teorien til praksis.

Det alt overskyggende i sambeskatning er neutralitetsprincippet – Et princip der bygger på, at intet selskab er bedre eller dårligere stillet af at indgå i en national sambeskatning. Derimod giver sambeskatning en koncern mulighed for at udligne deres skatteforpligtelser med hinanden. En samlet koncern vil derfor kunne opnå en skatte- og "likviditetsmæssige" fordel. Da modregning, vil sørge for at det ikke er betalingsforpligtelsen til Skattestyrelsen.

Den danske sambeskatning er en obligatoriske sambeskatning, som ikke kan undgås. Der er dog et på ikke så specifikke undtagelser, til sambeskatningsreglerne. En af de eneste måder at undgå national sambeskatning er ved at tilvælge international sambeskatning. International sambeskatning har ikke været en del af nærværende afhandling, som primært skyldes det særegenhed kombineret med en lille omfang

reglerne er anvendt i Danmark. Helt grundlæggende kan det dog nævnes, at en international sambeskatning har mulighed for at modregne underskud ved hinanden på tværs af landegrænser og derfor territorialprincippet, som er gældende i sambeskatning såvel som det meste anden skatteret. En anden væsentlig ting ved international sambeskatning er at regler skal tilvælges for 10 år. Det er det krav, som får flest til at fravælge disse regler.

Den seneste væsentlig ændring til sambeskatningsregler er lov nr. 591 af 18. juni 2012. Det var med denne ændring at der blev indført en underskudbegrænsning. Det drejede sig grundlæggende om at, socialdemokratisk regering ville have multinationale selskaber, da havde haft store tab i deres etableringsfase, til at bidrag til statskassen. Desværre har reglen har en bagside overfor de almindelig danske selskaber som er en del af sambeskatning.

En anden væsentlig lære, som der er ved sambeskatning, er vigtigheden af at forstå underskudrækkefølgen. Dette har afgørende betydning for at man i praksis, behandler fremført underskud korrekt og ikke ved en fejl får udnyttet et andet selskabs særunderskud.

Det er i en sambeskatning også vigtigt at have for øje, at det ikke alene er selskabsskatter man hæfter solidarisk for. Det er også kildeskatter. Det udvider ret betragtelig den hæftelse der rent faktisk sker.

Slutteligt er det vel kun at sige følgende om reglerne i sambeskatning. De er kompliceret, de er komplekse, det kan være svære at læse grundet sproget. Men hvis man sætter sig ind i dem, og lærer at bruge dem i praksis, er de i sidste ende ikke så kompliceret, som de ser ud ved første øjekast og de kan ved den rigtige anvendelse give en – lille- fordel.

3.15 Delperspektivering

Der er i ovenstående teoretiske gennemgang ikke været gennemgået international sambeskatning og CFC-beskatning. Det kunne godt have være en interessant og relevant del at tage med i nærværende afhandling, da et ville have åbne for nogle sammenligninger af reglerne og de skattemæssige konsekvenser og fordele de forskellige imellem. Herunder også at dykke en lille smule yderligere ned i, hvor udbredt reglerne er omkring international sambeskatning, både herhjemme og udlandet.

Et andet relevant perspektiv der kunne være medtaget i nærværende afhandling, er en sammenligning med de gældende sambeskatningsregler i de lande vi sammenligner os med fx Sverige, Tyskland og England. Det kunne give et indblik i, om det er lige så komplekst et område i andre lande end Danmark. Samtidig kunne det være et spændende rådgiverperspektiv, hvis man har kunder der har datterselskab i udlandet som ikke er i international sambeskatning. Samtidig ville man kunne undersøge om reglerne i de andre lande, gav de

sambeskattede selskaber en konkurrencefordel eller om også er efter et neutralitetsprincip. En sådan gennemgang, er dog vurderet ikke at kunne lade sig gøre at gennemfører inden for rammerne af en specialeafhandling.

4. Praktisk behandling af sambeskatning ved fiktive case

I det nærværende afsnit vil den praktisk tilgang til sambeskatning blive illustreret. Dette vil være baseret på en – til lejligheden skabt – fiktiv case. Den praktiske gennemgang og analyse vil have det formål at give nogle mere konkrete eksempler inkl. beregninger som giver en evt. bruger af sambeskatning mulighed for at se hvordan reglerne skal omsættes til praksis. Til det formål er det valgt at den fiktive case vil være forsimplet i det tal og beregninger, således de er let gennemskuelige. Det er ligeledes vurderet, at det ikke vil bibringe nærværende afsnit og afhandling yderlige kvalitet, hvis tallene i beregninger kompliceres.

4.1 Præsentation af case virksomhed

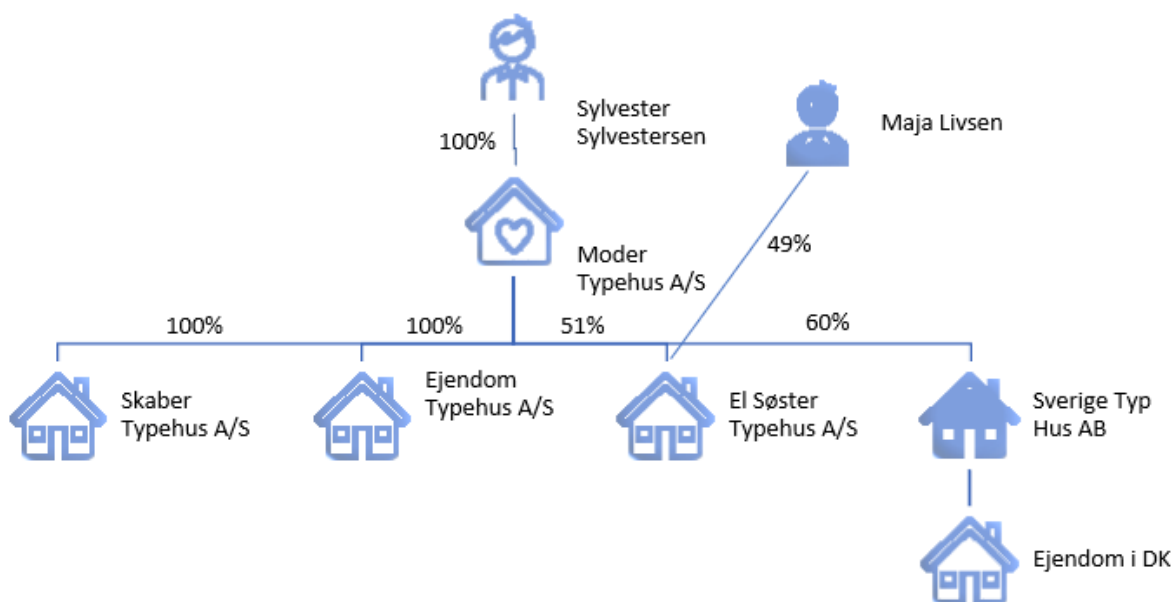
Sylvester Sylvestersen (Fremadrettet betegnet som SS) har i mange år drevet virksomhed indenfor typehusbranchen. Det startede tilbage i 2010, som en enkeltmandsvirksomhed i Ishøj. Da det hele tog fart, blev det omdannet til et A/S. (Typehus A/S). Her fortsatte driften, i en årrække uden ændringer. Men virksomhedens fortsatte med at vokse og den fik behov for nogle fysiske lokationer rundt omkring i Danmark. Et byggefirma som det var, valgt de selv at opføres disse ejendomme. Det blev dog besluttet, for at beskytte ejendomme mod evt. krav fra opførslen af huse, at placeres disse ejendomme i deres eget selskab. Som følge heraf blev der oprettet et holdingselskab (Moder Typehus A/S), som overtager SS' aktier i Typehus A/S, som samtidig skifter navn til Skaber Typehus A/S mod at udstede dets aktier til ham. Ejendom Typehus A/S bliver stiftet under Moder Typehus A/S. Moder typehus A/S ejer på det tidspunkt kun kapitalandele og en smule værdipapirer, som bliver udvidet i løbet af de kommende år, grundet løbende investering af deres udbytter fra Skaber Typehus A/S og Ejendom Typehus A/S. I de kommende år går det over stok og sten for koncernen. Pludselig rammer en pandemi som ingen havde forudset rammer Danmark og resten af verden. Alle tror det vil sætte alt byggeri i stå og der opstår en snart af panik. I stedet sker det stik modsatte, det kommer er reelt byggeboom. Byggeboomet har desværre den negative effekt, at de håndværkere som Skaber Typehus A/S benytter sig af, for alt for travlt med andre projekter, hvorfor det skaber kostbare forsinkelser for Skaber Typehus. Det er særligt mangel på flok med autorisationer der er mangel på fx elektrikere, VVS'er m.m. Da Skaber Typehus selv har en ansat som er autoriseret kloakmand og VVS'er er det ikke her det kniber, det er derimod når det kommer til elektrikere. Men til Skaber Typehus A/S' held er SS' søster Maja Livsen (ML) et par år forinden blevet udlært elektrikere med autorisation. De bliver derfor enige om at stifte et firma sammen pr. 1/6-21(EI Søster Typehus A/S) som SS ejer 51% af og

ML 49%. Det gør lystigt frem og som den gode købmand SS er falder han over et nødlidende skånsk selskab (Skånsk Fallit AB), som han ved en god handel overtager 60% af kapitalandelene i pr. 1/1-21og omdøber til Sverige Typ hus AB. Sverige Typ hus AB havde en overtagelsen forsøgt at etablere sig på det noget mere lukrative storkøbenhavnske marked, hvor der havde overtaget en ejendom til at drive den danske del ud fra, da forsøgt i Danmark mislykkes bliver ejendommen omdannet til et mindre kontorhotel, som bliver fulgt udlejet. Denne ejendom følger med handlen.

Typehus A/S koncern består herefter af følgende selskaber:

- Moder Typehus A/S
- Skaber Typehus A/S
- Ejendom Typehus A/S
- El Søster Typehus A/S
- Sverige Typ Hus AB

Alle selskaber i koncernen har indkomstår der følger kalenderåret. Det samme gælder for deres regnskabsår. Nedenfor er lavet en illustration af koncernstrukturen:



Figur 10 koncernstrukturen i den fiktive case - Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående koncerndiagram er det skitseret, at Sylvester Sylvestersen ejer 51% af El Søster Typehus A/S og søsteren 49%. Det er dog i ejeraftalen besluttet, at der skal være enighed om alle beslutninger skal træffes i fællesskab eller af Maja Livsen, da det er hende som har forstand på el arbejdet. Der foreliggende ikke en lignende aftale med Sverige Typ Hus AB. Derfor er stemmerettighederne baseret alene på kapitalandelene. Da nedenstående er baseret på sambeskatningen, vil Sverige Typ Hus AB ikke bliver behandlet yderligere. Det vil i stedet ejendommen i DK.

4.1.1 Årsregnskabet for 2021

Den globale pandemi og det store byggeboom har gjort 2021 til et rigtig godt år for koncernen Typehus. Der er fuld smæk på i Skaber Typehus A/S og det samme gælder for udlejningen i Ejendom Typehus A/S. I El Søster A/S er der kun tale om et regnskab for 6 mdr. som har været præget af rekrutterings- og opstartsomkostninger. I forbindelse med overtagelsen af de 60% i Sverige Typ Hus AB, valgt SS at istandsætte en del af det danske lejemål. Det har derfor ikke været fuldt udlejet.

4.1.1.1 Resultatopgørelse Skaber Typehus A/S

Resultatopgørelse	2021	2020
	TDKK	TDKK
Nettoomsætning	25.000	15.000
Vareforbrug	- 10.000	- 5.000
Andre eksterne omkostninger	- 4.000	- 3.000
Bruttofortjeneste	11.000	7.000
Personaleomkostninger	- 6.500	- 5.000
Resultat før af- og nedskrivninger	4.500	2.000
Af- og nedskrivning af materielle anlægsaktiver	- 60	- 60
Resultat før finansielle poster	4.440	1.940
Finansielle indtægter	10	-
Finansielle omkostninger	- 300	- 150
Resultat før skat	4.140	1.790

Figur 11 Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår at ovenstående model, har 2021 var et rigtig godt år for Skaber Typehus A/S.

4.1.1.2 Resultatopgørelse Ejendom Typehus A/S

Resultatopgørelse	2021	2020
	TDKK	TDKK
Nettoomsætning	3.500	3.000
Vareforbrug	- 290	- 250
Andre eksterne omkostninger	- 330	- 300
Bruttofortjeneste	2.880	2.450
Personaleomkostninger	- 1.100	- 1.000
Resultat før af- og nedskrivninger	1.780	1.450
Af- og nedskrivning af materielle anlægsaktiver	- 150	- 150
Resultat før finansielle poster	1.630	1.300
Finansielle indtægter	-	-
Finansielle omkostninger	- 350	- 250
Resultat før skat	1.280	1.050

Figur 12 Kilde: Egen tilvirkning

Året har for Ejendom Typehus A/S være meget det samme som året før. Dette skyldes, at selskaber har alle dets lejemål udlejet til de samme lejere. Den største lejer er Skaber Typehus A/S.

4.1.1.3 Resultatopgørelse El Søster Typehus A/S

Resultatopgørelse	2021
	TDKK
Nettoomsætning	5.000
Vareforbrug	- 2.400
Andre eksterne omkostninger	- 1.500
Bruttofortjeneste	1.100
Personaleomkostninger	- 3.000
Resultat før af- og nedskrivninger	- 1.900
Af- og nedskrivning af materielle anlægsaktiver	- 200
Resultat før finansielle poster	- 2.100
Finansielle indtægter	-
Finansielle omkostninger	- 400
Resultat før skat	- 2.500

Figur 13 Kilde: Egen tilvirkning

El Søster Typehus A/S har haft et halvår præget af opstartsomkostninger. Som her gjort at de for de første 6 mdr. har tabt 2,5 MDKK.

4.1.1.4 Ejendom i DK

Resultatopgørelse	2021
	TDKK
Nettoomsætning	1.500
Vareforbrug	- 300
Andre eksterne omkostninger	- 1.000
Bruttofortjeneste	200
Personaleomkostninger	- 450
Resultat før af- og nedskrivninger	- 250
Af- og nedskrivning af materielle anlægsaktiver	- 75
Resultat før finansielle poster	- 325
Finansielle indtægter	-
Finansielle omkostninger	- 150
Resultat før skat	- 475

Figur 14 Kilde: Egen tilvirkning

Ejendommen i DK ejet af Sverige Typ Hus AB er omfattet af sambeskatning, hvorfor der laves et særskilt regnskab på denne. I indeværende år, har selskabet haft gang i en større renovering, som har betydet at ejendommen ikke har været fuldt lejet ud, hvilket har ført det regnskabsmæssige tab.

4.1.1.5 Moder Typehus A/S

Resultatopgørelse	2021	2020
	TDKK	TDKK
Nettoomsætning	-	-
Vareforbrug	-	-
Andre eksterne omkostninger	- 100	- 100
Bruttofortjeneste	- 100	- 100
Personaleomkostninger	-	-
Resultat før af- og nedskrivninger	- 100	- 100
Af- og nedskrivning af materielle anlægsaktiver	- 10	- 10
Resultat før finansielle poster	- 110	- 110
Finansielle indtægter	3.860	4.840
Finansielle omkostninger	- 500	-
Resultat før skat	3.250	4.730

Figur 15 Kilde: Egen tilvirkning

Det er i Moder Typehus A/S i år opnået et dårligere resultat end tidligere år, hvilket primært skyldes til tilgange af de to selskaber, i koncernen som har haft ekstra udgifter i året. Samtidig har den stor stigning 2020 sluttede med, kostet på de værdipapirer som er investeret.

4.1.2 Ledelse

I Moder Typehus A/S, Skaber Typehus A/S, Ejendom Typehus A/S er SS den gennemgående figur. Han sidder som bestyrelsesformand i Skaber Typehus og Ejendom typehus. Han er direktør og bestyrelsesmedlem i Moder Typehus A/S. I alle tre bestyrelser sidder der udover ham, hans bror – Thomas Nielsen – og et professionelt bestyrelsesmedlem. Dette varierer fra selskab til selskab. I El Søster Typehus og Sverige Typ Hus AB sidder han ligeledes som bestyrelsesformand. I EL Søster Typehus A/S, udgøres den resterende del af bestyrelsen af søsteren Maja Livsen og broderen Thomas Nielsen. I Sverige Typ Hus A/S sidder udover SS som bestyrelsesformand, hans bror og minoritetsejeren. Alle selskabers ledelse er placeret i det land selskabet har hjemme.

4.2 Sambeskatning

I det kommende afsnit vil regler og konsekvenser ved national sambeskatning bliver analyseret og illustreret, på baggrund af reglerne beskrevet i afsnit 3 i nærværende afhandling og de forudsætninger som

er beskrevet i afsnit 4.1 i nærværende afhandling. Det vil i analysen være tale om en normal sambeskatning, hvor der ikke vil blive taget højde for særtilfælde.

4.2.1 Sambeskatningen

Når vi ser på hovedreglen i selskabsskattelovens § 31 C, vil sambeskatningen ud fra de kapitalandele som er ejet jf. afsnit 4.1, udgøres af selskaberne Moder Typehus A/S, Skaber Typehus A/S, Ejendom Typehus A/S og El Søster Typehus A/S, da det er de selskaber hvor majoriteten er ejet af SS. Det er dog den krølle vedr. El Søster A/S, at der i ejeraftalen står skrevet at ingen kapitalejer har bestemmende indflydelse, hvorfor El Søster A/S ikke vil være omfattet af sambeskatning. Da en ejerftale ikke er bindende, vil El Søster A/S skulle indtræde i sambeskatningen, såfremt det er tydeligt bevis på, at Moder Typehus A/S ikke vil efterleve ejerftalen⁵⁸. Det grundlæggende princip i national sambeskatning er territorialprincippet, som foreskriver at alt indkomst som kommer fra Danmark eller har tilknytning til Danmark, vil skulle beskattes i Danmark. Med det in mente, vil ejendommen ejet af Sverige Typ Hus AB, skulle indgå i sambeskatningen.

Sambeskatningen vil derfor i denne case bestå af Moder Typehus A/S, Skaber Typehus A/S, Ejendom Typehus A/S og den danske ejendom ejet af Sverige Typ Hus AB.

4.2.2 Administrationssselskab

I selskabsskattelovens § 31, stk. 6, er hovedreglen at det er moderselskabet i koncernen der skal være administrationssselskab, hvis det altså er et skattepligtigt selskab, baseret i Danmark. I den fiktive case, vil administrationssselskabet være Moder Typehus A/S.

4.2.3 Sambeskatningsindkomst

I afsnit 3.6 i nærværende afhandling er det beskrevet hvordan at der i forbindelse med opgørelsen af sambeskatningsindkomsten ikke gøres forskel på selskaber, som er fuldt ejet og selskaber der er ejet med mindre end 100%, men hvor der er bestemmende indflydelse. I casen betyder det, at selvom Moder Typehus kun ejer 60% af Sverige Typ Hus AB og derigennem den danske ejendom, skal det fulde resultat for denne medtages i sambeskatningen. I afsnit 4.1 er det beskrevet og illustreret hvordan der er et regnskabsmæssigt overskud i Skaber Typehus A/S, Ejendom Typehus A/S og Moder Typehus A/S men underskud i El Søster Typehus A/S og den svenske ejede danske ejendom.

Ejendom Typehus A/S har et fremført underskud fra tidligere år. Dette er opstået i sambeskatningen. Det samme er tilfældet for Moder Typehus A/S. Den svenske ejede danske ejendom har et underskud fremført fra før dets indtrædelse. At der både er underskud fra tidligere indkomstår opstået udenfor og indeni

⁵⁸ Den juridiske vejledning C.D.3.1.2.2 Koncernforbindelser

sambeskatningen, og opstået i indeværende indkomstår, gør at der ved sambeskatning skal tages højde for underskudsrækkefølgen.

Som det først i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten skal det enkelt selskab opgøre egne skattepligtige indkomster efter de gældende regler jf. Selskabsskatteloven. Det er ingen specielle forhold at tage hensyn til her i forhold til opgørelsen hvis de ikke var sambeskattede. I den nedenstående beregning er der reguleret for ej fradragsberettigede omkostninger og ej skattepligtige indkomster. Det er det samme som for selskaber, hvis de ikke var sambeskattede.

Nedenstående illustrationer er forenklet i sin opsætning. Der vil kunne være en lang række yderligere ting som i normale tilfælde kan reguleres for rent skattemæssigt. Det er der ikke gjort i nedenstående beregning.

4.2.3.1 Opgørelse af skattepligtigt indkomst Moder Typehus A/S

Opgørelse af den skattepligtige indkomst

	2021	2020
	TDKK	TDKK
Regnskabsmæssigt resultat før skat	3.250	4.730
Tilbageført kapitalandele	- 3.860	- 2.840
Ej fradragsberettigede renter	10	1
Regnskabsmæssig afskrivninger	10	10
Ej fradragsberettigede omkostninger I alt	- 3.840	- 2.829
Skattemæssige afskrivninger	- 19	- 25
Skattemæssige afskrivninger I alt	- 19	- 25
Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	- 609	1.876
Anvendt underskud	-	1.876
Årets skattepligtige indkomst	- 609	-
Fremført underskud	- 609	-

Figur 16 Kilde: Egen tilvirkning

4.2.3.1.1 Opgørelse af skattepligtigt indkomst Moder Typehus A/S – Fortsat

Koncernen blev oprettet ved at, man oprettede Moder Typehus A/S og foretog en aktieombytning mellem det, SS og Skaber typehus A/S. Derfor har moderselskabet være med hele vejen i koncernen og

derfor har det ikke nogen fremført underskud fra tidligere inden indtrædelse i sambeskatning. Moder typehus A/S har dog et underskud på 2 MDKK pr. 1/1-21, som kan benyttes af den øvrige sambeskatning som en prioritet 4. Det underskud som Moder Typehus A/S har opnået i indeværende år, kan benyttes af den øvrige sambeskatning som 4. prioritet jf. underskuds rækkefølgen.

4.2.3.2 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – Skaber Typehus A/S

Opgørelse af den skattepligtige indkomst

	2021	2020
	TDKK	TDKK
Regnskabsmæssigt resultat før skat	4.140	1.790
Ej fradragsberettigede renter	-	-
Regnskabsmæssig afskrivninger	60	60
Ej fradragsberettigede omkostninger I alt	60	60
Skattemæssige afskrivninger	- 56	- 75
Skattemæssige afskrivninger I alt	- 56	- 75
Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	4.144	1.775
Anvendt underskud	-	-
Årets skattepligtige indkomst	4.144	1.775
Skat heraf, 22%	912	391

Figur 17 Kilde: Egen tilvirkning

4.2.3.2.1 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – Skaber Typehus A/S – Fortsat

Skaber typehuse, har siden sin omlægning været en del af sambeskatningen. Hvor den ikke har underskud til fremførsel fra tidligere år uden for sambeskatningen. Skaber Typehus A/S har de seneste år lave en række flotte resultater, hvorfor selskabet ikke længere har noget skattemæssigt underskud at fremføre.

Årets skattepligtige indkomst for indkomståret 2021 er TDKK 4.144 svarende til en betalbar skat på TDKK 912.

4.2.3.3 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – Ejendom Typehus A/S

Opgørelse af den skattepligtige indkomst	2021		2020	
	TDKK		TDKK	
Regnskabsmæssigt resultat før skat	1.280		1.050	
Ej fradragsberettigede renter	-		-	
Regnskabsmæssige afskrivninger	150		150	
Ej fradragsberettigede omkostninger I alt	150		150	
Skattemæssige afskrivninger	-	188	-	250
Skattemæssige afskrivninger I alt	-	188	-	250
Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	1.243		950	
Anvendt underskud	-	1.243	-	950
Årets skattepligtige indkomst	-		-	
Skat heraf, 22%		-		-

Figur 18 Kilde: Egen tilvirkning

4.2.3.3.1 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – Ejendom Typehus A/S – Fortsat

Ejendom typehus, blev stiftet i forbindelse med moder Typehus A/S, hvorfor det altid har været en del af sambeskatningen. Det vil derfor ikke have særunderskud, som der ville skulle anvendes før andet jf. underskudsrækkefølgen. Ejendom Typehus A/S har dog i forbindelse med etableringen tilbage i tid, har store skattemæssige underskud, som de øvrige sambeskattede selskaber ikke har formået at udnytte fuldt ud. Ejendom Typehus A/S' underskud fra tidligere år i sambeskatningen, skal der skal reguleres for i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige indkomst for indkomståret 2021 før anvendelse af tidligere års underskud TDKK 1.243.

Da Ejendom Typehus A/S har MDKK 10 i fremført egne underskud opstået under sambeskatningen, skal vi jf. underskudsrækkefølge vende en det at disse til at dække året skattepligtige indkomst. Da det er mere en året skattemæssige indkomst i fremført underskud, vil årets skattepligtige indkomst blive 0. Det vil pr. 21/12-21 være TDKK 8.757 i fremført underskud.

4.2.3.4 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – El Søster Typehus A/S

Opgørelse af den skattepligtige indkomst

	2021
	TDKK
Regnskabsmæssigt resultat før skat	- 2.500
Ej fradragsberettigede renter	10
Regnskabsmæssig afskrivninger	200
Ej fradragsberettigede omkostninger I alt	210
Skattemæssige afskrivninger	- 125
Skattemæssige afskrivninger I alt	- 125
Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	- 2.415
Anvendt underskud	-
Årets skattepligtige indkomst	- 2.415
Underskud til fremførsel	2.415

Figur 19 Kilde: Egen tilvirkning

4.2.3.4.1 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – El Søster Typehus A/S – forsat

Efter et halvår fuldt med etablering, ender El Søster Typehus A/S med et underskud til fremførsel på TDKK 2.415. Så længe at Moder Typehus A/S respekterer den ejerftale som forligger mellem det og Maja Livsen, vil overstående skattemæssige resultat ikke skulle indarbejdes i sambeskatningen.

4.2.3.4.2 Opgørelse af den skattepligtige indkomst – SE Ejendom i DK

Opgørelse af den skattepligtige indkomst	
	2021
	TDKK
Regnskabsmæssigt resultat før skat	- 475
Ej fradragsberretigede renter	10
Regnskabsmæssig afskrivninger	75
Ej fradragsberretigede omkostninger I alt	85
Skattemæssige afskrivninger	- 75
Skattemæssige afskrivninger I alt	- 75
Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud fra tidligere år	- 465
Anvendt underskud	-
Årets skattepligtige indkomst	- 540
Underskud til fremførsel	540

Figur 20 Kilde: Egen tilvirkning

4.2.3.4.2. Opgørelse af den skattepligtige indkomst – SE Ejendom i DK – Forsat.

Den ejendom som er ejet af det svenske selskab, men ligger i Danmark, er indtrådt i sambeskatningen i forbindelse med opkøb af det Sverige Typ Hus AB. Ejendomme har med sig, 4 MDKK i fremførte særunderskud, som kun det kan anvende.

Da ejendommen kun har været en del af sambeskatningen i indeværende indkomstår, er der ikke fremført underskud fra tidligere år i sambeskatningen. Der er dog opstået et underskud i indeværende indkomstår, som kan benyttes af de øvrige sambeskattede selskaber som en 3. prioritets underskud jf. underskudsrækkefølgen.

4.2.3.5 Opsummering

Nedenfor er foretaget et samlede overblik over de skattepligtige indkomster i sambeskatningen før fradrag af underskud.

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud	
Moder Typehus A/S	-	609
Skaber Typehus A/S		4.144
Ejendom Typehus A/S		1.243
Ejendommen I DK	-	540
I alt		4.238

Figur 21 Kilde: Egen tilvirkning

Det ses i ovenstående illustration, at sambeskatning før modregning af fremført underskud fra tidligere år eller underskud opstået i indeværende år, vil have en skattepligtig indkomst for sambeskatningen på TDKK 4.238. Det ville svare til en betalbarskat på TDKK 932. (22%).

4.2.4 Fordeling af fremført underskud

Når man er underlagt national sambeskatning, har man den fordel, at det er muligt at udnytte de øvrige selskaber i sambeskatningens underskud, såfremt selskabet ikke selv kan benytte det. For at kunne bruge det, er der en bestemt rækkefølge man skal gøre det i. Den rækkefølge hedder underskuds rækkefølge og er beskrevet i afsnit 3.8.2. Herunder følger et klip derfra med rækkefølge:

1. Særunderskud. Underskud i et selskab fra perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab.
2. Egne underskud fra tidligere år i den aktuelle sambeskatning.
3. Fordeling af årets underskud i sambeskatning. Ved negativ sambeskatningsindkomst fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår.
4. Andre selskabers underskud fra tidligere år i sambeskatning (herunder underskud i subsambeskatning).

I forhold til ovenstående case, vil det have den betydning af den danske ejendom skulle have udnyttet sit eget opstået før indtrædelse i sambeskatningen først, såfremt det havde haft overskud i indeværende indkomstår. Dernæst skulle den benytte det underskud, som var fremført af selskabet mens det havde været i sambeskatning. Som 3. punkt ville et selskab som Skaber Typehus A/S benytte sig af underskuddene hos Moder Typehus A/S og hos den danske ejendom.

Først herefter ville et selskab kunne benytte sig af, de øvrige sambeskattede selskabers fremført

underskud, som er opstået mens de har været en del af sambeskatningen. De to sidste punkter vil blive fordelt efter en forholdsmæssig andel af den skattepligtige indkomst.

Hver enkelt af selskaberne ville skulle indgive deres eget oplysningskema, men det er administrationselskabet, som skal sørge for afregning af skatteforpligtelser overfor skattemyndighederne.

4.2.4.1 Beregning vedr. fordeling af skattepligtig indkomst.

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst	Anvendelse af egne underskud fra tidligere år		Mellemlig resultat	Fordeling af årets underskud	Mellemlig resultat	Fordeling af tidligere års underskud i sambeskatning	Sambeskatning indkomst
		Særunderskud	Egne underskud fra tidligere år i sambeskatning					
Moder Typehus A/S	- 609	-	-	- 609	609	-	-	-
Skaber Typehus A/S	4.144	-	-	4.144	1.149	2.995	2.995	-
Ejendom Typehus A/S	1.243	-	- 4.238	2.995	-	2.995	2.995	-
Svensk ejendom i DK	- 540	-	-	540	540	-	-	-
I alt	4.238	-	4.238	-	-	-	-	-

Figur 22 Kilde: Fordeling af skattepligtig indkomst - Kilde: Egen indvirkning

Ovenfor ses en oversigt over fordeling af den skattepligtige indkomst imellem sambeskatningens selskaber. I den første kolonne ses navnet på selskabet. Herefter følger deres indkomst før modregning af fremført underskud. I den tredje og fjerde kolonne modregner selskaber evt. egne fremført underskud, jf. underskudsrækkefølgen punkt 1 og punkt 2. Herefter kommer der en mellemtotal. Den har til formål at udregne den forholdsmæssige del af underskuddene til selskaberne med overskud, såfremt der måtte være flere. Den 6. kolonne vedr. fordeling af året underskud jf. underskuds-rækkefølgen pkt. 3. I ovenstående tilfælde er det udelukkende Skaber typehus A/S der har skattemæssig indkomst, hvorfor fordeling af underskuddet efter andele er irrelevant. Underskuddene bliver leveret af Moder Typehus A/S og den svenske ejendom i DK. Herefter kommer en fordeling af andre selskabers fremført underskud jf. underskuds-rækkefølgen punkt 4. Den sidste kolonne viser evt. overskydende indkomst i sambeskatningen som vil forfalde til betaling til skattestyrelsen. Som det ses, er kolonnen helt blankt, hvilket skyldes at sambeskatningen havde underskud der var store nok til, at dette års skattepligtig indkomst.

4.2.4.2 Ændring i fremført under til modregning

Beløb i TDK	Særunderskud, primo	Sambeskatningsunderskud, primo	Særunderskud, anvendt	Egne underskud fra tidligere år i sambeskatning	Fordeling af tidligere års underskud i sambeskatning	Særunderskud, ultimo	Sambeskatningsunderskud, ultimo
Model Type hus A/S	-	- 2.000	-	-	-	-	- 2.000
Skaber Type hus A/S	-	-	-	-	-	-	-
Ejendom Type hus A/S	-	- 10.000	-	1.243	2.995	-	- 5.762
Svensk ejendom i DK	- 5.000	-	-	-	-	- 5.000	-
I alt	5.000	- 12.000	-	1.243	2.995	- 5.000	- 7.762

Figur 23 Ændring i fremført underskud - Kilde: Egen indvirkning

I ovenstående figur, er bevægelsen for 2021 i det fremført underskud. Den første kolonne viser, hvilket selskab i sambeskatning der er tale om. Den anden kolonne viser særunderskud, som er de underskud som kun selskabet selv kan bruge. Den tredje kolonne viser selskabets egne underskud, som er opstået under

sambeskatning og derfor kan benyttes af de øvrige selskaber i sambeskatningen. Kolonne fire viser årets bevægelser i særunderskuddet, hvor der ikke er noget, da det kun er det svenske selskabs danske ejendom der har et sådan til fremførsel. Kolonne fem, viser de enkelte selskaber eget brug af det fremførte underskud. Kolonne seks viser det beløb, som et selskab har benyttet af et andet selskab i sambeskatnings fremført underskud. Kolonne syv og otte viser ultimo saldoen for henholdsvis særunderskud og sambeskatningsunderskud.

4.2.5 Betaling af selskabsskat og indregning i regnskab.

Selvom casen givet et DKK 0 i sambeskatningsindkomsten er de enkelte selskaber stadig forpligtet til at indregne en skyldig eller tilgodehavende skat i deres årsregnskab. Det skal jf. gældende skattelov, indregnes et beløb svarende til 22% af selskabs skattepligtige indkomst, med fradrag for den modregning de har i deres egne underskud fra tidligere år. Nedenfor er laver en illustration af hvad de enkelte selskaber skal indarbejde i deres årsregnskaber.

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst	Anvendelse af egne underskud fra tidligere år		Skattepligtig indkomst	Skat heraf, 22%
		Særunderskud	Egne underskud fra tidligere år i sambeskatning		
Moder Typehus A/S	- 609	-	-	- 609	- 134
Skaber Typehus A/S	4.144	-	-	4.144	912
Ejendom Typehus A/S	1.243	-	- 4.238	- 2.995	- 659
Svensk ejendom i DK	- 540	-	-	- 540	- 119
I alt	4.238	-	- 4.238	-	-

Figur 24 Indregning af selskabsskat - Kilde: Egen indvirkning

I ovenstående figur, kan det aflæses at Skaber Typehus A/S har en omkostning i forbindelse med at indregne selskabsskatten. Denne vil være med modpost som skyldig skat(passiv) i årsregnskabet. Det kan man også se, at Moder Typehus A/S, Ejendom Typehus A/S og Den svenske ejendom i DK, alle har en indtægt forbundet med at indregne selskabsskatten i deres årsregnskaber. De vil alle have en modpost på

tilgodehavende selskabsskat (Aktiv). Total giver selskabsskatten selskaberne imellem 0, hvorfor der ikke skal ske afregning med skattestyrelsen. Derfor kunne man godt tror, at det var irrelevant at indregne den i årsregnskab, men der er her at neutralitetsprincippet kommer i spil, da det foreskriver at intet enkelt selskab, skal have en fordel eller ulempe ved at være en del af en sambeskatning.

Den postering der bliver lavet i årsregnskabet, har også betydning, når der skal laves betalinger til og fra administrationselskabet. Hvorfor den ovenstående opgørelse er relevant for sambeskatning.

4.2.6 Godtgørelse for overført underskud

I det ovenstående afsnit, blev det illustreret hvordan selskaber i en sambeskatning får eller betaler selskabsskat af for indeværende år. Er det derimod et selskab i sambeskatningen der udnytter et andet selskab fremført underskud fra tidligere år, skal de godtgøre selskabet for dette. Denne godtgørelse skal svare til 22% af det skattemæssige underskud der anvendes, da 22% er værdien det har fordi der er den gældende selskabsskattesats.

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst	Egne underskud fra tidligere år i sambeskatning	Mellem resultat	Fordeling af tidligere års underskud i sambeskatning	Godtgørelse, 22%
Moder Typehus A/S	- 609	-	- 609		
Skaber Typehus A/S	4.144	-	4.144	- 2.995	- 659
Ejendom Typehus A/S	1.243	- 4.238	- 2.995	2.995	659
Svensk ejendom i DK	- 540	-	- 540		
I alt	4.238	- 4.238	-	-	-

Figur 25 Godtgørelse for anvendelse af underskud - Kilde: Egen tilvirkning

I ovenstående figur, er det illustreret hvordan denne godtgørelse skal fordeles. Vi kan se ud af tallene, at det udelukkende er Skaber Typehus A/S det anvender et andet selskab fremført underskud. Det anvender nemlig underskuddet fra Ejendom Typehus A/S. Det skal Ejendom Typehus A/S godtgøres for. Skaber Typehus A/S skal godtgøre Ejendom Typehus med 22% af de TDKK 2.995 som de udnytter, svarende til en godtgørelse på TDKK 659. Selve transaktionen mellem de to selskaber vil være skattefrie. I casen tilfælde vil årets skat være helt afregnet, når overstående transaktioner mellem sambeskatningens selskaber.

4.3 Ændring af enkeltstående parametre i casen

I det følgende afsnit, vil det blive foretaget enkelt ændringer til et parameter, for at se effekt af de forskellige dele i casen. Med undtagelsen af de parametre som bliver beskrevet som ændret, er alle andre parametre de samme som i ovenstående case.

4.3.1 Casen uden skattemæssigt underskud fremført fra tidligere år

I casen i afsnit 4.1, var en af grundforudsætninger at der var et større skattemæssigt underskud, der var fremført fra tidligere år. Hvordan ville beregning se ud, hvis der ikke var noget skattemæssigt underskud fremført fra tidligere år? Det vil nærværende afsnit forsøge at belyse. Nedenfor ses en illustration af beregningen uden skattemæssigt underskud fremført fra tidligere år. Det skattemæssige underskud fra tidligere år er den eneste forudsætning som er ændret.

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst	Anvendelse af egne underskud fra tidligere år		Mellemlig resultat	Fordeling af årets underskud	Mellemlig resultat	Fordeling af tidligere års underskud i samskatning	Samskatning indkomst
		Særunderskud	Egne underskud fra tidligere år i samskatning					
Moder Typehus A/S	- 609	-	-	- 609	609	-	-	-
Skaber Typehus A/S	4.144	-	-	4.144	884	3.260	-	3.260
Ejendom Typehus A/S	1.243	-	-	1.243	265	978	-	978
Svensk ejendom i DK	- 540	-	-	- 540	540	-	-	-
I alt	4.238	-	-	4.238	-	4.238	-	4.238

At er ikke længere er et skattemæssigt underskud som kan fremføres vil have den effekt at der i sambeskatningen er en skattemæssig indkomst på TDKK 4.238. Det har også betydning for, hvordan det underskuddene forholdsmæssig skal fordeles, da Ejendom Typehus A/S ikke længere vil have sit eget fremført underskud at modregne året skat i. Derfor vil det i stedet kunne benytte sig af et de underskud som er opstået i årets løb.

Det kan derfor konkluderes, at hvis det ikke havde været for det skattemæssige underskud, ville fordeling af underskud ikke have betydning for om det ville være en skattebetaling fra koncern. Når det er tilfældet, vil øvelsen med overførsel af underskud primært være for at regulere, hvem der skal foretage betalingen.

Ligesom i ovenstående case, skal det skatten indregnes i selskaberne individuelle årsregnskaber. Det ville se sådan ud, såfremt der ikke var skattemæssigt underskud:

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst	Anvendelse af egne underskud fra tidligere år		Skattepligtig indkomst	Skat heraf, 22%
		Særunderskud	Egne underskud fra tidligere år i sambeskatning		
Moder Typehus A/S	- 609	-	-	- 609	- 134
Skaber Typehus A/S	4.144	-	-	4.144	912
Ejendom Typehus A/S	1.243	-	-	1.243	273
Svensk ejendom i DK	- 540	-	-	- 540	- 119
I alt	4.238	-	-	4.238	932

Figur 26 Beregning af året skat, såfremt der ikke var fremført underskud. - Kilde: Egen indvirkning

Det er ikke kun den samlede skyldige skat, som bliver ændret når det ikke er et skattemæssigt fremført underskud. Det vil den måde som selskaber i sambeskatningen bliver godtgjort også. Det vil de, da der kun er underskud som er opstået i året, der skal godtgøres for.

Beløb i TDKK	Skattepligtig indkomst	Egne underskud fra tidligere år i sambeskatning	Mellem resultat	Fordeling af årets underskud	Godtgørelse, 22%
Moder Typehus A/S	- 609	-	- 609	609	134
Skaber Typehus A/S	4.144	-	4.144		-
Ejendom Typehus A/S	1.243	-	1.243		-
Svensk ejendom i DK	- 540	-	- 540	540	119
I alt	4.238	-	4.238	1.149	253

Figur 27 Godtgørelse af overført underskud - Kilde: Egen indvirkning

I casen uden fremført underskud, vil det som sagt kun være årets underskud der skal godtgøres for. Derfor vil Moder Typehus A/S og Svensk ejendom i DK, forsat skulle modtage en godtgørelse for udnyttelsen af deres underskud. Skatteværdien er underskuddene er samlet TDKK 253.

4.4 Delkonklusion

Den alt overskyggende regel national sambeskatning er neutralitetsprincippet. Det går som tidligere beskrevet ud på, at ingen som er omfattet af national sambeskatning med, bliver bedre eller dårligere stillet, som konsekvens af reglerne. Det er i den fiktive case påvist, at reglerne tager højde for hvordan skatten vil påvirke de enkelt deltager i sambeskatning. Det vil dog blive give en fordel for sambeskatningen som helhed, da case især med underskud, giver en nulbeskatning, hvor at Skaber Typehus A/S ville have haft en betalbar skat alene på 912 TDKK overfor skattestyrelsen. Det må altså konkluderes at en sambeskatning hvor der enten er underskud som er fremført eller som er opstået i året, vil give en samlet skattemæssig fordel, da disse kan udnyttes på tværs, hvorved likviditeten fra sambeskatningen til skattestyrelsen forbedres til sambeskatningens fordel.

5 Konklusion

Danmark er et land med en stor erhvervssektor, også væsentlig større end vores lands størrelse egentlig berettiger til. Det er skabt på baggrund af en stor del eksport til udlandet. Og her er det vigtigt at vi som land ikke beskatter på en måde som forringer konkurrenceevnen for de selskaber som eksporterer. Der er her at sambeskatning især spiller en rolle. En rigtig stor del af de mange koncerner vi har i Danmark, er nemlig dem en stor del af vores eksport går igennem. Selvom regler er skabt med det for øje, at der ikke

skal ske forringelse af konkurrencevilkårene, er sambeskatning stadig et lovområde så give anledning til store frustrationer.

Vi skal helt tilbage til 1903, for at finde de skrift mod sambeskatning, for her blev statsskatteloven nemlig indført. Dengang var reglerne ikke særlig konkrete, da de primært var noget som et fåtal havde rådet sig ud i. Det er derimod tilfældet i dag, hvor reglerne omkring sambeskatning er blevet meget konkretiseret. Det skete i forbindelse med ændringerne af selskabsskatteloven i 2005. Her blev §§31 – 31C indført, som er sambeskatningsbestemmelserne. Disse bestemmelser er delt i to. En del vedrører den national sambeskatning, mens den anden del vedrører international sambeskatning.

Vi har i nærværende afhandling konstateret at national sambeskatning opstår, når det skabes en koncernforbindelse. Definitionen af en koncern er fastsat i bestemmelser i selskabsskattelovens §31 C. Bestemmelserne fastslår at, det for at opstå en koncern skal foreliggende en relation hvor det ene selskab har bestemmende indflydelse over det andet. Bestemmende indflydelser indtræder som formodningsregel, når et selskab ejer mere end 50% af selskabskapitalen. Der kan dog være en række forhold, som gør at det alene at ejer mere end 50% af selskabskapitalen ikke giver bestemmende indflydelse, da det kan være lavet særskilte aftaler i forhold til fordelingen af stemmerne, dette kan være indskrevet i vedtægter eller som er lavet i en særskilt ejeraftale.

For at kunne indgå i en sambeskatning, skal der være tale om retssubjekter jf. SEL §1. Det er også oplyst, at der jf. SEL §8 stk. 2, at udenlandske virksomheders faste ejendomme og driftssteder i Danmark, skal indgå i national sambeskatning, såfremt et ultimativt moderselskab som er placeret i Danmark. Har de ikke det, men har ændre relationer i Danmark, hvor er det er samme selskab, der ejer bestemmende indflydelse i begge, skal de indgå i deres egen lille sambeskatning.

Det helt overordnet formål med sambeskatning er, at det i sambeskatningen skal være muligt at udnytte evt. underskud hos forbundne selskaber, således at disse kan modregnes i den skattepligtige indkomst for de øvrige selskaber. Selvom man kan bruge underskuddet til at sænke sin skattebetaling til Skattestyrelsen, er reglerne sat sådan sammen at intet selskab i sambeskatningen skal være bedre eller dårligere stillet fordi det indgår i national sambeskatning. Derfor skal et selskab som udnytter et andet selskab underskud, godtgøre dette selskab, således det ikke lider et tab mens man selv får en gevinst. Godtgørelsen svarer til skatteværdien af det fremført underskud man udnytter. Skatteværdien er lige med 22% af underskuddet. Hvis det skattemæssige underskud der udnyttes er 100 kr. vil være 22 kr. svarende til 22% af 100 kr. Til trods for denne godtgørelse, kan den samlede sambeskatning opnå en likviditetsmæssige fordel, da det godtgørelsen man betaler, bliver indenfor sambeskatningen, i stedet for at bliver afleveret til skattestyrelsen.

I en hver sambeskatning er det et krav at der er et administrationsselskab jf. SEL §31 stk. 6. Hovedreglen er at det øverste moderselskab bliver administrationsselskab, såfremt dette måtte være et danske selskab. Er der kun ligestillede selskaber, såkaldt søsterselskaber, står den sambeskatning frit for at vælge.

I sambeskatningsregler er der også en særlig rækkefølge at underskuddene skal udnyttes i. Den kaldes underskuds rækkefølgen. Denne dikterer at der som følger:

- Egne særunderskud
- Egne fremførte sambeskatningsunderskud
- Årets sambeskatningsunderskud
- Ander selskabers fremførte sambeskatningsunderskud.

Reglerne er baseret på at man anvender ens eget selskab ældste underskud først.

Det kom en særlig ændring til reglerne omkring underskud i 2012, ved lov nr. 591 af 18. juni 2012. Det indførte en bestemmelse omkring at der blev lavet en begrænsning på, hvor meget af det fremført underskud der kunne modregnes et efterfølgende år. Reglen var at de første 7,5 mio. (2010 niveau) kunne modregnes 100%. Herefter måtte man kun modregne 60% af det resterende underskud pr. år. Dette regelsæt blev indført for at sørger for at multinationale koncern, løbende bidrog til den danske velfærd.

En sambeskatning er også omfattet af solidariske hæftelse. Hvilket vil sige, at hvis selskab A i sambeskatningen ikke kan betale, kan skattestyrelsen opkræve disse hos Selskab B. Denne hæfter gælder både på skatter der hører under selskabsskatter og skatter der hører under kildeskatter. Den hæftede trådte i kraft den 1. juli 2012. Hæftelsen havde også den begrænsning, at hvis et selskab ikke var helt ejet, vil selskabet kun hæfte med den andel, som sambeskatningen ejer det med.

Den er med baggrund i denne afhandling vurderet, at afhandling har været omkring alle aspekter i problemformuleringen.

6 Perspektivering

Denne afhandling har bevæget sig omkring det nationale sambeskatnings regler. Der er dog et lidt større regelsæt som vedr. EU-retten. Som det er med alt andet i den danske lovgivning, så er EU ret over den danske ret. EU har forslået at der bliver indført et samlet regelsæt for alle medlemslande når det kommer til, sambeskatning. Forslaget har navet CCBT (Common Corporate Tax Base) det er mening af direktivet skal være i to dele. Da EU første gang prøvede at få det frem, strandende det og blev aldrig til et færdigt direktiv.

Formålet er at det skal være et fælles selskabsskatte ret, som skal være obligatoriske for alle medlemslande. Det ville ikke fratage hverken skattefastsættelse eller beskatningsretten fra medlemslandet. Det skulle bare skabe harmoni mellem reglerne.

I anden de, kaldet CCCTB (Common Consolidated corporate Tax). Det skulle have til formål at det skulle blive billigere og nemmere have virksomhed på tværs af medlemslande.

Ingen af direktiver er endnu vedtaget.

7. Litteratur

Bøger:

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

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

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

Vejledninger:

Den juridiske vejledning – 2021.

Hjemmesider:

www.skat.dk

www.retsinformation.dk

Love:

Lov nr. 426 af 6. juni 2005

Lov nr. 343 af 18. april 2007

Lov nr. 591 af 18. juni 2012

Selskabsskatteloven

Kursgevinstloven

Statsskatteloven

Diverse:

Rapport fra sambeskatningsudvalget, betænkning nr. 1452, november 2004

Bilag:

Bilag 1:

(Statistikbanken, 2020)

Koncerner i Danmark efter enhed, koncernstørrelse (firmaer) og tid

	2009	2019
Koncerner		
I alt	28 252	45 507

5-1-2022 Danmarks Statistik , © www.statistikbanken.dk/KONC2

Koncerner i Danmark

Enhed: Koncerner | Koncernstørrelse (firmaer): I alt:

