

National- og international sambeskatning

Speciale: Cand.Merc.Aud

Simon Tobias Larsen

AAU

03-06-2019

Titelblad:

Titel: National- og international sambeskatning

Uddannelse: cand.merc.aud. 10 semester

Uddannelsessted: AAU

Vejleder: Henrik V. Andersen

Anslag: 189.633

Antal normalsider: 79,01

Underskrift: Simon Tobias Larsen

Indhold

1. Resume:	7
2. Indledning:	8
3. Metode:	9
3.1 Opbygning af opgaven:	9
3.2 Opgavens relevans:	9
3.3 Data:	9
3.4 Kildekritik:	10
4. Afgrænsning:	10
5. Problemformulering og Problemstilling:	11
5.1 Problemformulering	11
5.2 Problemstilling:	11
6. Sambeskatningens historie i perspektiv:	12
6.1 Før indførelsen af selskabsskatteloven i 1960:	12
6.2 Udviklingen efter selskabsskatteloven fra 1960:	13
6.2.1 Lovfæstelsen i 1960-loven:	13
6.3 Ligningsrådets anvisninger og sambeskatningscirkulærer:	13
6.4 Lovreguleringen siden 1960:	14
6.4.1 Selskabsskattelovens § 31:	14
6.5 Andre lovreguleringer fra 1990 og frem:	14
6.5.1 L 121:	15
6.5.2 L 110 af 13. december 2006:	16
6.5.3 L 23 af 8. oktober 2008:	16
6.6 Marks og Spencer:	16
6.7 Bevola – sagens betydning for sambeskatning:	17
7. Koncernbegrebet:	18
7.1 Den regnskabsretlige definition:	18
7.2 Direkte eller indirekte ejerskab ved en ejerandel på mere end halvdelen af stemmerettighederne:	19
7.3 Mere end halvdelen af stemmerettighederne ejes ikke af moderselskabet:	20
7.3.1 Bestemmende indflydelse i kraft af aftale med andre investorer:	21
7.3.2 Bestemmende indflydelse grundet en vedtægt eller en aftale med datterselskabet:	21
7.3.3 Bestemmende indflydelse grundet beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan:	21
7.4 Praktisk majoritet:	22

7.5 Potentielle stemmerettigheder tælles med:	23
7.6 Datterselskaber eller datterdatterselskabets egne kapitalandele:	23
7.7 Datterselskaber uden for sambeskatning:	24
7.8 Selskaber, under konkurs efter dansk eller udenlandsk konkurslovgivning:	25
8. National sambeskatning:	26
8.1 Hvilke selskaber skal indgå i en obligatorisk national sambeskatning:	26
8.2 Sambeskatningskredsen:	27
8.3 Administrationsselskabet:	30
8.4 Territorialprincippet:	32
8.4.1 Territorialprincippetets grænser:	32
8.4.2 Fast driftssted:	33
8.4.2.1 Modeloverenskomsten art 5, stk. 1:	33
8.4.3 Bevola – sagen (C-650/16):	34
8.4.3.1 Sagen i hovedtræk:	34
8.4.3.2 EU – domstolens afgørelse:	35
8.4.3.3 Faste driftssteder, som er omfattet af dommen:	36
8.4.3.4 Hvilket år kan tabet fratrækkes fra:	36
8.4.3.5 Tabets karakter af ”endeligt”:	36
8.4.3.6 Opgørelse af tabet:	37
8.4.3.7 Fra hvornår kan der søges om genoptagelse:	37
8.4.3.8 Bevola – sagen og datterselskaber:	37
8.4.3.9 Afledte virkninger fra Bevola – Dommen:	38
8.4.4 Marks og Spencer sagen:	38
8.5 Samme indkomstår:	38
8.5.1 Delårsindkomst:	39
8.6 Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i den obligatoriske nationale sambeskatning:	40
8.6.1 Underskudsmodregnings reglerne:	41
8.6.1.1 Skattepligtig indkomst på maksimalt 8.205.000 kr. i sambeskatningen:	41
8.6.1.2 Skattepligtig indkomst på over 8.205.000 kr. i sambeskatningskredsen:	43
8.6.1.3 Fordeling af underskud mellem de enkelte selskaber:	46
8.6.2 Særregler:	47
8.6.2.1 Udenlandske selskabers faste driftssted i Danmark, særregel underskud:	47
8.7 Hæftelse i sambeskatningen:	49
8.7.1 Hæftelse ved udtræden af sambeskatningen:	52

9.	International sambeskatning:.....	54
9.1	Hvilke selskaber indgår i international sambeskatning:	54
9.2	Bindingsperiode:.....	57
9.3	Administrationsselskabet:	59
9.3.1	Valg af administrationsselskab:	59
9.4	Udskudt skat:	59
9.5	Bogføringsreglerne:	59
9.6	Indgangsværdier:	59
9.6.1	Hovedreglen:	60
9.6.2	Afskrivningsberettiget aktiver:	60
9.6.2.1	Immaterielle aktiver:	61
9.6.3	Afhændelse af afskrivningsberettigede aktiver:.....	61
9.7	Sambeskatningsindkomsten:.....	62
9.7.1	Skattereglerne:	62
9.7.2	Fremførelse og anvendelse af underskud:	64
9.7.3	Udnyttelse af underskud:	65
9.7.4	Koncernbidrag:	66
9.7.5	Værnsregler:	66
9.7.5.1	Tvungen afskrivninger og fradrag – LL § 5 I.....	66
9.7.5.2	Dobbeltdip – LL § 5 G.....	67
9.8	Ordinær genbeskatning:.....	68
9.8.1	Maksimering af beskatningen:	68
9.8.2	Genbeskatningssaldoen:.....	68
9.8.3	Fordringer:	70
9.8.4	Fuld genbeskatning:.....	71
9.8.5	Kritikpunkter vedrørende genbeskatning:	72
10.	Case eksempel:	74
10.1	Lille A/S's selskabsstruktur:	74
10.1.1	Etablering af et fast driftssted i Finland:	75
10.1.1.1	Fravalgt international sambeskatning:.....	76
10.1.1.2	International sambeskatning valgt:	77
10.1.2	Opkøb af et allerede eksisterende selskab eller fast driftssted i udlandet med tilvalg af international sambeskatning:.....	79
10.2	Store A/S's selskabsstruktur:	80
10.2.1	Opkøb af Træ Holding A/S:	81

10.2.1.1	Overblik over Træ Holding A/S:	82
10.2.1.2	Overvejelser vedrørende opkøb af Træ Holding A/S:	84
10.2.1.2.1	Budget over de næste 5 år:	84
10.2.1.2.2	International sambeskatning:.....	85
10.2.1.2.3	Indkomståret:	85
10.2.1.3	Valg af international sambeskatning:.....	86
10.2.1.3.1	Bindingsperiode:.....	86
10.2.1.3.2	Skattebetalinger på koncernniveau:	86
10.2.1.3.3	Genbeskatning:.....	87
10.2.1.3.4	Indgangsværdier:.....	89
10.2.1.3.5	Hæftelse mellem selskaberne:	91
10.2.1.4	Etablering af fast driftssted/selskab med tilvalg af international sambeskatning:	91
10.2.2	Fravalg af international sambeskatning:	92
10.2.2.1	Skatteopgørelse ved fravalg af international sambeskatning:	92
10.2.2.2	Endeligt tab Tyskland efter C-650/16:.....	92
11.	Perspektivering:.....	94
12.	Konklusion:	96
13.	Bilag:	98
13.1	Bilag 1	98
13.2	Bilag 2:	99
13.3	Bilag 3:	100
14.	Litteraturliste:	102

1. Summary:

Over the past decades, the rules on joint taxation have changed significantly. The rules of joint taxation have gone from a national perspective to a more international perspective. In recent years, many decisions have been made on the subject of joint taxation, where one of the most recent decisions, the Bevola verdict, has criticized the rules of international joint taxation.

From the EU side, it is considered that the relations on International co-taxation are not proportional to EU law, and in other areas the rules are restrictive in relation to EU rules. These are some of the reasons why Bevola were successful in the present case (C-650/16).

In order for the rules on joint taxation to be applied, companies must be covered by the group definition according to the rules stated in SEL § 31 C. Here the emphasis is placed on the fact that the parent company has the dominant influence over the other companies in the group. The parent company shall own directly or indirectly at least 50% of the voting Shares of the subsidiaries In accordance with SEL § 31 C, PCS. 3.

In case of a group relationship in accordance with the rules stated in SEL § 31 C, companies in Denmark must be taxed in accordance with the rules of SEL § 31. The benefit of the rules on national joint taxation is that companies in Denmark can exploit each other's deficits without this having any tax consequences for the companies in the joint taxation. The disadvantage of the rules on national joint taxation is that companies and permanent establishments abroad cannot be involved in national joint taxation, due to the territorial principle. In order to involve the companies and the permanent establishments abroad, the rules on international joint taxation must be applied.

If the group follow rules regarding international joint taxation, the rules of SEL § 31 A must be applied. The benefit of the rules of SEL § 31 A is that the deficits of foreign companies and permanent establishments may be taken into account. The disadvantage is that in case of the use of deficits, a contribution is paid to the company that have the deficit, and a re-taxation balance is built. The re-taxation balance is subject to taxation after a 10-year period of fixation. If joint taxation is interrupted before the 10-year commitment period, full re-taxation is triggered.

However, it would still be possible to transfer a final deficit from a permanently established company if international joint taxation is deselected in accordance with the verdict against Bevola, (C-650/16).

In comparison between a small and large company, the rules of international joint taxation will be most advantageous compared to the big company, however, it is also advantageous for the small company, but since the large company has a larger tax base, the rules around International joint taxation would be more advantageous for the large company. The small-scale cash flow also does not have the high liquidity, therefor are international joint taxation can become financially costly for the small company, in relation to the re-taxation balances, etc.

Another set of rules that the companies/groups can follow is CCTB or CCCTB. Some of the benefits of these rules are that there is only a binding period of 5 years and no re-taxation balance. Some of the disadvantages are that the countries of the European Union must follow common tax law in determining taxable income, and the rules can only be applied within the EU's borders. The CCTB and the CCCTB are more advantageous than international joint taxation.

2. Indledning:

Denne kandidatafhandling vil lægge fokus på national- og international sambeskatning. Sambeskatning er et komplekst område, som kræver et højt kendskab til skatteretten generelt, for at kunne forstå og anvende sambeskatning.

Sambeskatningen har rødder helt tilbage til 1903, hvor statsskatteloven blev introduceret, men den respektive sambeskatningslov som vi kender den i dag blev grundlagt i 1960'erne, som også er de grundprincipper som vi kender i dag i selskabsskattelovens § 31. Spørgsmålet er i denne sammenhæng, om denne lovgivning stadig er hensigtsmæssig, hvis man tænker på den udvikling som samfundet i dagens Danmark har været igennem. Selskaberne er blevet større. EU er kommet til. Virksomhederne starter op i andre lande, både i og uden for EU. Den økonomiske enhed som vi kendte den i 1960'erne har udviklet sig.

Der findes to former for sambeskatning i Danmark. Der findes den national sambeskatning som er obligatorisk jf. SEL § 31, stk. 1 og der findes den internationale sambeskatning jf. SEL § 31, A stk. 1., som er frivillig, dog bliver alle selskaber i koncernen omfattet af international sambeskatning, hvis det ultimative moderselskab vælger international sambeskatning jf. SEL § 31, A stk. 1.

Udfordringerne i sambeskatningslovens grundprincipper ses i Bevola- og Marks og Spencer sagen, hvor den danske lovgivning ikke har været tilstrækkelig i forhold til SEL § 8, stk. 2.

I Bevola – sagen blev der fremsagt en dom, hvor den danske lovgivning er i strid med EU – retten. Det blev fastslået, at virksomheder, som lider et endeligt tab i udenlandske faste driftssteder og i en fast ejendom kan fratrække dette tab i virksomhedens indkomst, selvom international sambeskatning ikke er valgt. Derved har sagen medført, at virksomheder ikke behøver at vælge international sambeskatning for, at kunne fratrække tabet i anden indkomst hos selskabet.

Grundet dommen kan skattemyndighederne ikke bruge argumentet om, at man "bare" kan vælge international sambeskatning for at udnytte underskuddet, i EU – retlige sager. Herved skal prøvelsen af andre skatteregler, i forhold til international sambeskatning, ske efter EU – retlige metoder.¹

Der skal også stilles spørgsmålstejn om de danske skatteregler omkring international sambeskatning er effektive nok i kølvandet på Bevola – sagen. Måske er international sambeskatning blevet forældet, og myndigheden skal måske se mere international på problemet end national. Initiativer som CCTB og CCCTB er måske vej frem for at imødegå retsmæssige problemer som Bevola – sagen?

Dommen fra Bevola skaber eftertanke, og stiller spørgsmålene om de danske regler er effektive nok, i forhold til international sambeskatning? Hvilken betydning har Bevola afgørelsen for reglerne om sambeskatning i Danmark? Hvad får dommen af betydning for andre liggende sager? Skal vi internationalisere reglerne om sambeskatning?

¹ Vinther, N., og Hansen, J. (2018). A/S Bevola - sambeskatningsreglerne udfordres atter. Karnov, side 3.

3. Metode:

Dette afsnit omhandler de metodiske overvejelser jeg har gjort mig i forhold til specialet. Der vil komme en beskrivelse af selve opgavens opbygning, og en overvejelse om mine kilders reliabilitet. Den metode som er taget udgangspunkt i, er den juridiske metode, da der anvendes love og afgørelser, som er vurderet ud fra et juridisk synspunkt.

3.1 Opbygning af opgaven:

Opgaven vil specielt ligge vægt på Bevola – dommen, da det er en af de seneste afgørelser, som kan få stor betydning for reglerne omkring sambeskatning. Der vil løbende blive lagt vægt på andre afgørelser både nationalt og internationalt.

Opgaven bliver indledt med en historisk gennemgang af sambeskatningsreglerne og dens udvikling over de seneste årtier. Grunden til at der kommer en gennemgang af sambeskatningsreglernes historie, er at få indblik i hensigten med reglerne. Efter en grundig beskrivelse af historien omkring reglerne, og en gennemgang af koncerndefinitionen, da koncerndefinitionen er med til at skabe grundlag for, at reglerne omkring sambeskatning kan bruges på koncernerne.

Efter koncerndefinitionen, kommer der en gennemgang af reglerne omkring national og international sambeskatning, hvor der vil blive set på fordelene og ulemperne ved reglerne, og hvor betydningen af Bevola – dommen vil blive inddraget. Derudover vil reglernes relevans blive diskuteret, hvor min egen holdning også vil komme til udtryk. Hvor reglerne om de to regelsæt er sammenfaldende, vil der ikke ved gennemgangen af de internationale regler komme en gennemgang af disse.

Efter en gennemgang af reglerne og en diskussion af reglerne, vil der blive gennemgået et fiktivt case eksempel med udgangspunkt i reglerne, som er beskrevet og diskuteret, hvor der vil blive taget udgangspunkt i et lille og et stort selskab, da konsekvenserne ved fravalg og valg af international sambeskatning vil blive belyst i forhold til disse to selskaber. I case eksemplet vil fordelene og ulemperne også blive gennemgået, i forhold til valget mellem et stort og lille selskab.

Dernæst vil der i beskrivelsen af perspektiveringen blive belyst fordelene og ulemperne ved reglerne omkring CCTB og CCCTB.

Til sidst vil konklusionen, opridse og beskrive de vigtigste punkter i specialet.

3.2 Opgavens relevans:

Specialet har en stor relevans, da det vurderes på de nuværende regler i forhold til de domme som er blevet afsagt, og hvilken betydning dommene har for reglerne om sambeskatning. I specialet ses der på dommenes betydning for reglerne og deres udformning. Derudover er specialets hensigt at vejlede selskabsejer i valg eller fravalg af international sambeskatning, og hvilke alternativer der er, som CCTB og CCCTB. Specialet prøver derfor på at være vejledende ved forskellige metoder, til at opgøre den skattepligtige indkomst på, og hvordan reglerne skal fortolkes.

3.3 Data:

Data som er anvendt, er primært sekundære data. Dette skyldes at der anvendes retskilder, bekendtgørelser, juridiske artikler fra karnov og domsafgørelser både nationalt og internationalt. Derudover vil forskellige rapporter som er udstedt af skatteministeriet blive anvendt. I forhold til vejledninger er den primære kilde juridisk vejledning, som er anvendt til at forstå lovene. Bøger fra anerkendte forsker og forfattere er også anvendt til, at forstå og forklarer lovene.

Andre artikler fra revisionshuse er også anvendt. Der er anvendt artikler fra EY og PWC.

Ud fra overstående er der anvendt kvalitative data.

3.4 Kildekritik:

De kilder som er anvendt i specialet, har en høj reliabilitet, da artiklerne er udgivet fra anerkendte revisionshuse. Derudover må love, afgørelser osv., også have en stor reliabilitet, da de er udstedt fra staten i Danmark.

I forhold til artiklerne som er anvendt fra Karnov, kan der være subjektive holdninger, som kommer til udtryk. Disse subjektive forhold er der taget hensyn til ved fremstillingen af disse, hvilket også er tilfældet ved sambeskatningsrapporten.

Ved den juridiske vejledning er der også subjektive elementer, da den tager udgangspunkt i, hvordan skatteministeriet forstår loven, hvilket der er taget hensyn til i afhandlingen af specialet.

4. Afgrænsning:

Specialet er afgrænset fra skyggesambeskatning, da det ville være for omfattende at inddrage disse skattemæssige regler i specialet.

Derudover er der set bort fra CFC-beskatning, da reglerne ikke ses at have stor relevans i forhold til problemformuleringen.

Ved sambeskatningskredsen vil der blive lagt afgørende vægt på selskaber og ikke personer, da afgørelserne som er blevet anvendt, har størst betydning i forhold til selskaber og ikke personer. Derudover vil faste ejendomme kun blive inddraget begrænset, da fokuset vil ligge på faste driftssteder og selskaber generelt.

Der vil blive inddraget EU – retlige regler i forhold til dommen omkring Bevola og Marks og Spencer og visse andre domme. Derudover vil danske afgørelser blive inddraget, derfor afgrænses der fra domme uden nogen tilknytning til EU – lande.

Primært vil der blive taget udgangspunkt i de danske skatteretlige regler, da det er for omfattende i forhold til specialets længde, hvis de udenlandske regler også skulle forklares i dybden.

Der er afgrænset til simple eksempler, da essensen ved specialet er at forklarer reglerne og vise forskellene. I forhold til eksemplerne er der også taget hensyn til specialets længde.

Afgrænsningen omfatter også et casestudie, da formålet med opgaven er at forklarer reglerne, og diskutere de fordele og ulemper som er ved national- og international sambeskatning, hvilket efter min mening bedst kan illustreres med et casestudie.

5. Problemformulering og Problemstilling:

5.1 Problemformulering

I afhandlingen vil der blive set på, hvad der skal til for at være omfattet af national- og international sambeskatning. Derudover vil der blive set på fordelene og ulemperne ved både national- og international sambeskatning.

Sagen C-650/16 vil og har fået afgørende betydning for reglerne om national- og international sambeskatning, derfor anvendes denne sag i forhold til national- og international sambeskatning.

For at vise forskellene mellem national- og international sambeskatning, samt fordelene og ulemperne ved reglerne, vil der i forhold til specialet, komme et case eksempel, hvor sagen C-650/16's betydning for reglerne også vil blive inddraget. Der vil også blive set på andre afgørelser både nationalt og internationalt.

Problemformuleringen kommer derfor til at lyde:

”Der vil blive redegjort for sambeskatningsregler både for de nationale og internationale, samt fordele og ulemper herved, hvor der også vil blive set på retspraksis betydning både nationalt og internationalt. Alt dette vil til sidst blive opsummeret i forhold til et fiktivt case eksempel, hvor der vil blive taget udgangspunkt i et lille og stort selskab.”

5.2 Problemstilling:

- Hvad skal der til for at være omfattet af koncernbegrebet?
- Hvilke regelsæt gælder for national- og international sambeskatning?
- Hvilken betydning har afgørelserne/ dommene i forhold til sambeskatningsreglerne?
- Hvilken betydning har EU – dommene for sambeskatningsreglerne?
- Hvilke fordele og ulemper er der ved national- og international sambeskatning?
- Hvilken betydning har reglerne i forhold til selskabernes/koncernernes størrelse?
- Hvilke andre regler/metoder findes der til at opgøre koncernernes skattepligtige indkomst?

6. Sambeskatningens historie i perspektiv:

6.1 Før indførelsen af selskabsskatteloven i 1960:

Før selskabsskatteloven blev indført i 1960, var der ingen lovbestemmelser om sambeskatning. Ved statsskatteloven af 1903 med introduktion til indkomstbeskatning i Danmark, opstod sambeskatningsinstituttet.

På dette tidspunkt eksisterende der ikke nogen reelle selskabsretlig lovgivning i Danmark. Derigennem var det svært at afgøre, om der var et eller flere selskaber.

Skatteretligt godkendte man, at der forelå et skattesubjekt, der bestod af to eller flere selvstændige skattesubjekter, hvis selskaberne udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed, grundlaget var en filialbetragtning. Ud fra en mere praktisk betragtning, omkring at behandle filialer ens, er sambeskatningsinstituttet opstået, uden betydning, om de var organiseret som almindelige forretningsfilialer eller som en selvstændig enhed af juridiske personer.

De selskabsretlige regler blev mere struktureret, ved indførelsen af aktieselskabsloven fra 1917, dog fortsat uklart om et aktieselskab kunne have et andet aktieselskab som eneaktionær, hvorved sambeskatning fortsat blev givet tilladelse til.

Datterselskabslempelsen blev indført i 1922 med statsskatteloven, moderselskabets skat blev således nedsat med skatten fra datterselskabets udbytte. Skattemyndighederne opfattelse af dette, var at sambeskatningsinstituttet skulle fjernes.

I 1930 blev reglerne om aktieselskabsloven ændret, hvorved der ikke længere var tvivl om de selskabsretlige regler fra skattemyndighedernes side. Lovændringen medførte, at adgangen til sambeskatning for selskaber ikke længere var eksisterende, som selvstændige selskaber, der var optaget i aktieselskabsregisteret.

Højesteret underkendte denne opfattelse i U 1936.715 H, hvor det blev stadfæstet, at datterselskabslempelsen, ikke gjorde fortsættelsen af en sambeskatning mellem moder- og datterselskabet ugyldig. Skattemæssigt blev selskaberne også anerkendt som en økonomisk enhed, da moderselskabet og dets 100 procent ejet datterselskab, havde samme bestyrelse og direktør.

Dommen blev efterfulgt af afgørelserne U 1940.421 H og U 1943.784 H. I forhold til den sidste afgørelse, blev det anerkendt, at der kan ske sambeskatning med udenlandske selskaber, altså begyndelsen på international sambeskatning.

Grundet lovændringerne og afgørelser i forhold til praksis, blev den altovervejende praksis på sambeskatningsområdet, at tilladelse hertil kunne gives efter følgende betingelser.

1. Tilladelse fra skattemyndighederne
2. Der skulle være tale om en økonomisk enhed, hvor moderselskabet ejede 100 procent af aktiekapitalen i datterselskabet, hvor selskabet var dansk
3. Virksomheden skulle drives i samme eller nærtbeslægtet branche
4. Flertallet af bestyrelsesposterne i datterselskabet skulle besættes af bestyrelsesmedlemmer fra moderselskabet

Fordelen dengang var underskudfremførelsen. På daværende tidspunkt var selskabsskatten ikke proportional, hvorved dette kunne smitte af på skatteberegningen.

Den daværende sambeskatning stod ikke klar, i forhold til de skattemæssige konsekvenser, hvilket også kom til udslag i, at der ikke var nogen regler, ved ophør af sambeskatningen.

6.2 Udviklingen efter selskabsskatteloven fra 1960:

6.2.1 Lovfæstelsen i 1960-loven:

Selskabsskatteloven indeholdt en lovhjemmel til sambeskatning i § 31. Lovteksten i denne hjemmels § 31 er stadig de grundprincipper for sambeskatning som eksisterer i dag:

1. *"Sambeskatning kræver tilladelse fra Ligningsrådet*
1. *Aktieselskaberne skal have samme regnskabsår*
1. *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.*
1. *De nærmere vilkår for sambeskatningen – herunder bestemmelser om, hvorledes der skal gås frem i tilfælde af dennes ophævelse – fastsættes af Ligningsrådet"*²

Bemærkningerne til lovgivningen indeholder næsten ingen vejledning. Ud fra bemærkningerne fremgår det, at sambeskatningen koncentrerer sig mest om koncerner, hvor der er et underskud i de enkelte selskaber.

6.3 Ligningsrådets anvisninger og sambeskatningscirkulærer:

Efter 1960 var det nye ved sambeskatningsinstituttet, at Ligningsrådet fik bemyndigelsen til at fastsætte betingelser og vilkår for sambeskatningen. Denne kompetence blev dog uddelegeret til Ligningsmyndighederne i 1977, hvorved det første cirkulære om sambeskatning blev udsendt. Sambeskatningscirkulærene har helt erstattet anvisningerne, hvilket ligningsrådet vedtager årligt.

Ligningsrådet fastslog kravet om økonomisk, administrativ og saglig enhed i deres første anvisninger fra 1962. Dette fremgår af loven. Ligningsrådet vedtog også, at selskaberne skulle have samme ledelse, og selskaberne skulle beskæftige sig inden for samme branche.

Moderselskabets aktiebesiddelse i datterselskabet er nok til igennem direktionen og bestyrelsen, at styre datterselskabet. Kravet om fælles ledelse blev derfor opgivet. Kravet om at moderselskabet skal have ejet datterselskabet i hele sit indkomstår fra 1962, er stadig gælden.

En yderligere betingelse for sambeskatning var:

*"Hvor selskaberne er medlem af en koncern, kræves alle koncernens selskaber sambeskattet, medmindre rimelige grunde taler for, at et eller flere af selskaberne særbeskattes."*³

² Skatteministeriet, 2018, 2. Historisk udvikling i Danmark; <https://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2004/november/rapport-fra-sambeskatningsudvalget,-betaenkning-nr-1452,-november-2004/2-historisk-udvikling-i-danmark>

³ Skatteministeriet, 2018, 2. Historisk udvikling i Danmark; <https://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2004/november/rapport-fra-sambeskatningsudvalget,-betaenkning-nr-1452,-november-2004/2-historisk-udvikling-i-danmark>

Hvorved omgåelsen, med kun at søge om tilladelse ved underskudsgivende selskaber, blev fjernet. Det blev i nogle tilfælde tilladt at opdele datterselskaberne i udenlandske og danske, hvilket gjorde, at kun nogen af selskaberne blev sambeskattet med koncernen. Fra og med skatteåret 1983/1984, blev betingelsen fjernet, da omgåelse skete, ved at sælge en enkelt aktie i selskaberne, som ikke ønskedes inddraget i sambeskatningen.

Betingelserne og vilkårene ifølge sambeskatningscirkulærerne skal være opfyldt, for at kunne anvende sambeskatning. Selskaberne har et retskrav på at kunne bruge reglerne, jf. TFS 1989, 262 V.

Ligningsrådet er gennem årene blevet mere kritisk, i forhold til at fastsætte betingelser og vilkår, særligt i forhold til materiel skattelovgivning. Lovreguleringen af sambeskatningsinstituttet er derved steget.

6.4 Lovreguleringen siden 1960:

6.4.1 Selskabsskattelovens § 31:

Fra 1960 – 1975 skete der to mindre væsentlige lovændringer af selskabsskatteloven § 31.

Fra 1975 – 1990 kom der 6 ændringer. En af dem var lempelse af kravet om 100 % ejerskab, når Industrialiseringsfonden for Udviklingslande eller Investeringsfonde for Østlandene ejer de øvrige aktier, eller i forhold til medarbejderaktier. Fokusset i denne periode, var øget, i forhold til sambeskatning med udenlandske selskaber.

I 1983 blev beslutningsforslaget B 50 vedtaget i Folketinget, som resulterede i, betænkning nr. 1060 i 1985, som indeholdt en anbefaling om ophævelse af muligheden for frivillig sambeskatning med udenlandske selskaber. Folketinget har efterfølgende behandlet lovforslaget. Efterfølgende er selskabsskatteloven § 31 blevet ændret mange gange.

I lov nr. 312 af 17. maj 1995, indsatte man bl.a. bestemmelser omkring indgangsværdier for aktiver og passiver, om nægtelse af fradrag for udgifter afholdt før sambeskatningen, og hvornår et selskab anses for udenlandsk. Med lov nr. 1215 af 27. december 2003 er indgangsværdireglerne blevet strammet.

Lov nr. 221 af 31. marts 2004, har nu gjort det muligt at sambeskatte to danske søsterselskaber, som er ejet af et udenlandsk moderselskab, og et fast driftssted som er ejet af et moderselskab her i landet og et datterselskab, hvis aktierne i datterselskabet er knyttet til det faste driftssted, eller et udenlandsk moderselskab som ejer et dansk datterselskab.

6.5 Andre lovreguleringer fra 1990 og frem:

I 1992 blev ligningsloven § 33 E indført, som omhandler genbeskatning af underskud ved ophør af frivillig sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Genbeskatningen blev maksimeret til en beregnet likvidationsfortjeneste.

I 1992 indførtes genbeskatning af datterselskab, som var beliggende i eksemptionslande af deres overskud. Værnsreglen i dette tilfælde, var at forhindre, at underskud, grundet eksemptionslempelsen, først kunne trækkes fra ved dansk sambeskatning og efterfølgende i udenlandsk indkomst. Begrundelsen blev irrelevant ved indførelsen af ligningsloven § 33, stk. 6, jf. lov nr. 312 af 17. maj 1995, som omhandlede tvungen creditlempelse for indkomst i sambeskattede datterselskaber.

Ved lov nr. 487 af 12 juni 1996, blev bestemmelsen udvidet, med et nyt genbeskatningssystem med nye genbeskatningssaldi, hvilket er det system som anvendes i dag.

Genbeskatningens formål var herefter, at sambeskatningen med udenlandske datterselskaber, i forhold til overførte underskud, skal som udgangspunkt medføre en udskydelse af beskatningstidspunktet. Giver datterselskabet overskud, skal skatte kreditten tilbagebetales.

Efter 1990 er der indført andre særregler som ligningslovens § 5 G, om fradragsbegrænsning i nogle situationer ved sambeskatning med udenlandske selskaber. Derudover blev ligningsloven § 5 H indført, omkring koncerninterne overdragelser af underskudsgivende faste driftssteder og ligningsloven § 5 I om tvungne afskrivninger.

Stramningerne i 1995/1996 medførte fald i sambeskattede udenlandske datterselskaber. Aftrapningen af udlandslempelsen i perioden 1993 – 1999 var medvirkende til faldet.⁴

6.5.1 L 121:

I 2004 blev sambeskatningsreglerne reformeret, selvom man ikke fra politisk side, kunne argumentere for denne reformation. Herefter nedsatte Skatteministeriet et ekspertudvalg, som skulle afgive en rapport om mulighederne for at reformere sambeskatningsreglerne. Rapporten ledte frem til betænkning nr. 1452.

Baggrunden for betænkning nr. 1452, var følgende:

- Reglerne skulle forenkles – administrativt nemmere for myndighederne og virksomhederne.
- Robust i forhold til skatteplanlægning og uden huller.
- Fremtidssikre og proportional med EU – retten.
- Fleksibilitet i forhold til koncernstrukturerne.

Disse overvejelser vedrører international sambeskatning. Derudover var der andre overvejelser uanset valg af model. Disse er følgende:

- Lette omstruktureringer og afskaffelse af creditlempelse.
- Ejerkravet nedsættes fra 100 % til 50 %
- Bedre mulighed af kontrol.

Rapporten ledte derudover frem til en såkaldt ”koncernfradragsmodel”, hvor de nuværende sambeskatningsregler, kun skulle modificeres, i forhold til deres nuværende form. Dette forslag blev ikke gennemført af regeringen, men i stedet valgte regeringen, at hører på et mindre tal af sambeskatningsudvalgets medlemmer, som bestod af embedsmænd fra Skatteministeriet, som foreslog en fuldstændig reform af de nuværende danske sambeskatningsregler.

Dette ledte frem til globalindkomstprincippet, som fik den betydning, at alle selskabet, som skattemæssig var hjemmehørende i Danmark skulle indgå i en obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31, stk. 1.

⁴Skatteministeriet, 2018, 2. Historisk udvikling i Danmark; <https://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2004/november/rapport-fra-sambeskatningsudvalget,-betaenkning-nr-1452,-november-2004/2-historisk-udvikling-i-danmark>

I 2005 fremsatte den daværende Skatteminister, Kristian Jensen, et nyt lovforslag, L 121. Da lovforslaget L 153, blev væsentligt kritiseret. Lovforslaget modificeret koncerndefinitionen, hvilket fik den konsekvens, at den danske stat ikke ansås som moderselskaber, når reglerne om obligatorisk national sambeskatning skulle anvendes jf. SEL § 31 C.

Derudover hæftede hver koncern – datterselskab, nu kun for den del af koncernens skattegæld, som kunne tilskrives hvert datterselskab i koncernen. Modificeringen af reglerne fik også den betydning for international sambeskatning, at det kun var moderselskabet, som hæftede for andre selskabers skattegæld i koncernen, i forhold til den danske stat.⁵

6.5.2 L 110 af 13. december 2006:

Lovforslag L 110 blev opdelt i L 110 A, som omhandlede den almindelige revision af sambeskatningsreglerne og L 110 B, som omhandlede reguleringen af genbeskatningsreglerne om underskud.

L 110 indeholdt 25 ændringer af sambeskatningsreglerne. En væsentlig ændring er SEL § 31, stk. 3, 6.-9. pkt., som omhandler nystiftede selskaber og omstrukturering.

6.5.3 L 23 af 8. oktober 2008:

L 23 indeholder væsentlige justeringer omkring reglerne; international sambeskatning, tilskud, territorialprincippet osv. L 23 førte med til lovbekendtgørelse nr. 272 af 3. april om selskabsskatteloven.⁶

Disse reglers værdi blev efterprøvet i Marks og Spencer sagen, hvor de blev kraftigt kritiseret.

6.6 Marks og Spencer:

En afgørelse som har sat sit præg på de danske sambeskatningsregler, er Marks og Spencer afgørelsen fra 13. december 2005. Marks og Spencer sagen, handlede om et engelsk moderselskab, som havde konstateret et tab i selskabets datterselskaber i Tyskland, Belgien og Frankrig. Det engelske moderselskab kunne ikke fratrække tabet i deres indkomst, selvom tabet i datterselskaberne var endelige. Tabet ville kunne fratrækkes, hvis det var et engelsk datterselskab efter engelsk lovgivning. Dette forhold mente Marks og Spencer, var i strid med dagældende Artikel 43 EF og 48 EF, omkring etableringsfrihed. Dette gav EU – domstolen Marks og Spencer medhold i, da domstolen mente, at dette var en hindring for etableringsfriheden.

Det domstolen var skeptiske overfor, var spørgsmålet, om Marks og Spencer ikke kunne fratrække et underskud i moderselskabets skattepligtige indkomst, når alle muligheder i datterselskabets hjemland var afprøvet, og tabet var ”endeligt”. Dette mente domstolen i EU, var fællesskabsstridig, og gav Marks og Spencer dermed medhold i, at dette underskud kunne fratrækkes i moderselskabets skattepligtige indkomst, da det ikke rørte ved symmetrien i skattesystemet.

⁵ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 25 – 28

⁶ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 29

Den daværende Skatteminister, Karsten Jensen, mente ikke, at denne afgørelse ville påvirke lovforslaget L 121 og mente at lovforslaget L 121 var i overensstemmelse med EU – retten. Dette synspunkt er blevet underkendt i Bevola – Dommen.⁷

6.7 Bevola – sagens betydning for sambeskatning:

I Bevola – sagen har EU – Domstolen den 4. juli 2018 fastslået, at SEL § 31, stk. 2, 2 pkt., er i strid med EU – retten, hvor et underskud fra et dansk faste driftssted, skal kunne modregnes hos danske sambeskattede selskaber, hvis underskuddet er endeligt, og der ikke er reel mulighed for at anvende underskuddet i den stat, hvor hovedkvarteret for det danske faste driftssted er beliggende, selvom international sambeskatning ikke er valgt.

Det var indkomståret 2008 sagen fra EU – domstolen vedrørte. Derved kan selskaber fra og med dette indkomstår søge om genoptagelse, hvis der er dokumentation for betingelsen, som beskrevet foroven. Sagen vil blive beskrevet i dybden senere.⁸

Hvad konsekvenserne vil blive af denne sag, vil der komme uddybende eksempler på i de efterfølgende afsnit, ud fra nugældende lovgivning, og ud fra sager som Marks og Spencer mv.

⁷ Winther-Sørensen N. (2006). SU 2006, 3 - Marks & Spencer-dommen

⁸PWC, 2018, Endnu en dansk regel er EU-stridig; <https://www.pwc.dk/da/artikler/2018/07/endnu-en-dansk-regel-er-eu-stridig.html>

7. Koncernbegrebet:

Dette afsnit vil omhandle, de problemstillinger, som kan forekomme, når man skal fastlægge koncernbegrebet. Der vil komme en uddybende beskrivelse og diskussion i forhold til, hvornår der foreligger en koncernforbindelse. I forbindelse med diskussionen og beskrivelsen vil der blive taget udgangspunkt i de gængse love og afgørelser, for at beskrive og diskutere koncernbegrebet.

7.1 Den regnskabsretlige definition:

Ved lov nr. 426 af 6/6 2005 blev koncernbegrebet i sambeskatningsreglerne gjort lig med det regnskabsretlige koncernbegreb. Administrativt blev det nemmere at håndtere. Det regnskabsretlige koncernbegreb er derved i overensstemmelse med IAS 27, hvorved koncerndefinitionen i SEL § 31 C, er den samme som i IAS 27.

Problemet med lov nr. 426 af 6/6 2005 var, at der ikke blev indført sanktionsbestemmelser, hvis to eller flere selskaber opfylder betingelserne om sambeskatning, men ikke selvangiver herom. Problemet består i, at selskabet kan komme til at betale for meget i selskabsskat, da selskaberne ikke opnår optimal udnyttelse af selskabernes skattemæssige underskud.

Synergien ved at have det samme koncernbegreb på tværs af reglerne har fordele, men det har også store ulemper. En ulempe er fx at det er forholdsvis nemmere at komme uden omkring sambeskatning, hvis selskaberne ønsker dette, fx i forhold til stemmefordeling i ejeraftaler, ved opdeling i A- og B-aktier. Formålet med det regnskabsretlige koncernbegreb, er et helt andet end det koncernbegreb, man anvender ved sambeskatningsreglerne. Hensigten ved at anvende koncernbegrebet analogt, kan der derved stilles spørgsmålstejn ved.

For der er tale om en koncern, skal et selskab, en fond, en trust eller en forening mv., som er moderselskabet, være forbundet med et datterselskab jf. SEL § 31 c, stk. 1. Opfylder flere selskaber i koncerndefinitionen som moderselskab jf. SEL § 31 C, stk. 2 – 6, er det ultimative moderselskab, det selskab som *”udøver den faktiske bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger”* jf. SEL § 31 C, stk. 2

Der er ikke i IAS 27 eller i lovens ord defineret yderligere, hvad der forstås ved *økonomiske og driftsmæssige beslutninger*. Der anføres i Deloitte, at der ved økonomisk og driftsmæssige beføjelser kan forstås følgende:⁹

“Financial policies generally would be those policies that guide dividend policies, budget approvals, credit terms, issue of debt, cash management, capital expenditures and accounting policies.”

“Operation policies generally would include those policies that guide activities such as sales, marketing, manufacturing, human resources, and acquisitions and disposals of investments.”¹⁰

Ser man på retspraksis forstår, man ved et moderselskab jf. SEL § 31 C, et selvstændigt skattesubjekt jf. SKM2010.733.SR. I dommen blev det bekræftet af Skatterådet, at koncernbegrebet, i henhold til

⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 19 – 21

¹⁰ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 21

sambeskatning er i overensstemmelse med IAS 27, hvor det er den regnskabsmæssige definition, man anvender, både teoretisk og praksis.¹¹

Indførelsen af "bestemmende indflydelse", har medvirket til, at nogen sambeskatningskredse måtte opløses, mens andre som ikke før var sambeskattet, nu skulle sambeskattes efter den nye koncerndefinition.¹²

7.2 Direkte eller indirekte ejerskab ved en ejerandel på mere end halvdelen af stemmerettighederne:

Formålet med SEL § 31 C, stk. 2, var at definere bestemmende indflydelse, hvorimod SEL § 31 C, stk. 3 beskriver, hvornår der foreligger bestemmende indflydelse. SEL § 31 C stk. 3 ordlyd er følgende:

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

SEL § 31 C, stk. 3, er en formodningsregel, om at der foreligger et koncernforhold, hvis moderselskabet ejer mere end 50 % af stemmerettighederne i et datterselskab, enten direkte eller indirekte gennem et andet datterselskab.

I denne sammenhæng skal der lægges særligt fokus på "*klart kan påvises*", hvorved det er virksomheden, som har bevisbyrden for, at selskabet ikke har den bestemmende indflydelse og de økonomiske og driftsmæssige beslutninger, hvis selskabet ejer mere end 50 % af datterselskabet. I denne sammenhæng, kan det nævnes, at det er den faktiske stemmeandel, som er udslagsgivende, og ikke besiddelsen af stemmerettighederne som er afgørende. Ejer selskabet fx 80 % af stemmerne, men faktisk kun kan stemme for 10 %, er formodningen, at der ikke foreligger et koncernforhold, og derved en sambeskatning.

Indgås der en ejeraftale mellem aktionærerne omkring driftsmæssige og økonomiske beslutninger, er dette ikke ensbetydende med, at formodningsreglen mister sin gyldighed. En af de beslutninger, som kan aftales i en ejeraftale, er fx, ansættelse og afskedigelse af direktionsmedlemmer og ansættelsesvilkårene for dem. Disse ejeraftaler for ikke den konsekvens, at formodningsreglen forkastes jf. TfS 2011, 491 SR (SKM2010.209.SR).

Kan majoritetsaktionærerne ikke udøve deres stemmemæssige majoritet, grundet en ejeraftale, og minoritetsaktionærerne er stillet stemmemæssigt bedre, vil formodningsreglen kunne afkræftes, og derved udgør majoritetsaktionærernes ejerforhold ikke en bestemmende indflydelse i selskabet jf. TfS 2010, 491 SR (SKM2010.209.SR).¹³

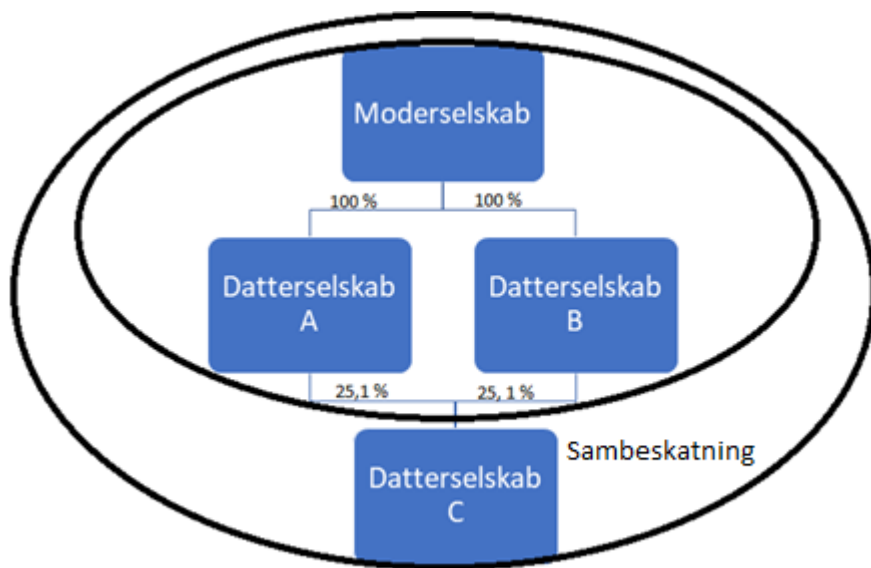
Problemet er som nævnt tidligere, at koncernerne nemt kan rykke ved situation, så de underliggende datterselskaber ikke skal medregnes. Dette kan illustreres med nedenstående eksempel.

¹¹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 19 – 21

¹² Dalgas A. (2011), Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, Karnov, side 1

¹³ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 22 – 23

I forhold til "gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab", skal moderselskabet, eje over 50 % af stemmerettighederne gennem et eller flere datterselskab. Ejer moderselskabet fx to datterselskaber 100 %, hvorved de to selskaber ejer 25,1 % hver af et underliggende selskab, ville dette selskab skulle medregnes ved den nationale sambeskatning, da de to selskaber hver ejer 25,1 % af det underliggende datterselskaber, og derved over 50 %. Tilsammen ejer de 50,2 %. En ejeraftale eller en warrants, vil kunne forrykke situation. Er der fx i en ejeraftale aftalt, at de 50,2 % kun har halv stemmевærdi i forhold til de 48,8 % af stemmerne, skulle det underliggende datterdatterselskab ikke medregnes ved den nationale sambeskatning jf. SKM2011.42.SR, som omhandlede en udnyttelse af en warrants, som skabte vetoet.¹⁴



Figur 1: Egen tilvirkning: Sambeskatning ved stemmerettighed

Årsagen til reglens indførelse er, at koncernen har nemmere ved at tilvælge de selskaber, som skal medregnes til den national sambeskatning. Hensigten var også at flere koncerner derved valgte national sambeskatning for deres selskaber. Det kan diskuteres, om denne ændring af sambeskatningsreglerne ikke vil føre til et provenutab for den danske stat,¹⁵ grundet underskududnyttelsen, mere om dette senere.

Hensigten ved lovændringen var måske også at gøre reglerne mere overskuelige, og nemmere at administrere, men det kan diskuteres om man ikke har opnået den modsatte effekt. Løsningen kunne være at sætte ejerandelskravet op. Ikke til 100 % igen, men måske til 75 %, for at minimere koncernernes mulighed for at forrykke ejerandelene mellem selskaberne, og ligge vægt på den reelle ejerandel i stedet for at se på den bestemmende indflydelse.

7.3 Mere end halvdelen af stemmerettighederne ejes ikke af moderselskabet:

Der vil kunne foreligge bestemmende indflydelse, og derved en koncernforbindelse, selvom moderselskabet ikke ejer mere end halvdelen af stemmerne. Disse forhold er opremset i SEL § 31 C, stk. 4:

¹⁴ Dalgas A. (2011), Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, Karnov, side 2

¹⁵ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 3

Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har

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

Disse fire forhold vil blive beskrevet i de efterfølgende afsnit.

7.3.1 Bestemmende indflydelse i kraft af aftale med andre investorer:

Et selskab kan have bestemmende indflydelse, hvis selskabet har råderet over flertallet af stemmerne i et andet selskab, via en ejeraftale med investorerne i det andet selskab, og derved bliver selskabet moderselskab, og der er etableret en koncernforbindelse mellem selskaberne jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1. Moderselskabet skal egenhændigt råde over stemmerne.

Er det aftalt mellem selskabet og investorerne, at selskabet har råderet over stemmerne, men selskabets beslutningskompetence er begrænset, da der kræves enighed mellem investoren og selskabet, ved alle beslutninger, vil der ikke foreligge bestemmende indflydelse, og koncernforbindelsen vil ikke eksistere jf. TfS 2010, 1022 SR(SKM2010.677.SR).

I TfS 2009.762 LSR (SKM2009.388.LSR) kom landsskatteretten frem til, at der forelå en koncernforbindelse mellem et selskab og dets datterselskab, da selskabet ejede 75 % af stemmerne i datterselskabet, selvom der i henhold til en ejeraftale var aftalt, at alle aktionærerne havde lige mange stemmer, hvor den bestemmende indflydelse ikke lå hos selskabet med 75 % af stemmerne, men var lige ligeligt delt mellem aktionærerne.

7.3.2 Bestemmende indflydelse grundet en vedtægt eller en aftale med datterselskabet:

Er det i vedtægterne aftalt, at et selskab har beføjelsen til at styre de finansielle og driftsmæssige beslutninger, vil selskabet være moderselskab, og derved foreligger der en koncernforbindelse jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 2. Denne form for ledelse, er rent selskabsretligt ikke acceptabel i Danmark jf. TfS 2008, 1223 SR (SKM2008.688.SR). Dette resulterer i, at kriteriet kun gælder ved international sambeskatning. Bestemmelsen vil finde anvendelse, hvis et udenlandsk selskab bliver hjemmehørende i Danmark, rent skattemæssigt, efter en dobbeltbeskatningsaftale eller efter SEL § 1, stk. 6.

7.3.3 Bestemmende indflydelse grundet beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan:

Har et selskab beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, og dette selskabsorgan besidder den bestemmende indflydelse i selskabet, foreligger der en koncernforbindelse. Jf. Selskabsloven § 5, nr. 5, forstås der ved det øverste ledelsesorgan:

- a. Bestyrelsen i selskaber, der har en direktion og en bestyrelse, jf. § 111, stk. 1, nr. 1,*

- b. direktionen i selskaber, der alene har en direktion, jf. § 111, stk. 1, nr. 2, og*
- c. tilsynsrådet i selskaber, der både har en direktion og et tilsynsråd, jf. § 111, stk. 1, nr. 2.*

I bestemmelsens første led er det afgørende, om selskabet har det juridiske grundlag, til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, hvilket ikke altid er logisk, da selskabet kontrollerer flertallet af stemmerne i det øverste ledelsesorgan, ved at udpege halvdelen af medlemmerne inklusiv den udslagsgivende formandspost. Dette led i bestemmelsen skal forstås bogstaveligt.

Det efterfølgende led i bestemmelsen lægger vægt på at det øverste ledelsesorgan, har den bestemmende indflydelse på selskabet. Er der kun en bestyrelse eller direktion i selskabet, vil dette ledelsesorgan, have den bestemmende indflydelse jf. TfS 2011, 11 SR (SKM2010.687.SR). Dette forhold er mere tvivlsomt i forhold til tilsynsrådet, da bestemmende indflydelse begrundes ved økonomiske og driftsmæssige beslutninger, hvorimod tilsynsrådets opgave er at føre tilsyn med direktionen. Tilsynsrådet har kun kontrolbeføjelser og ikke ledelsesbeføjelser. Tilsynsrådet har derimod kompetencen til at ansætte og afskedige direktionen, hvilket giver kompetencen til at kontrollere selskabet, og udøve bestemmende indflydelse.

Ejer et selskab 50 % af kapitalen af det underliggende selskab, og selskabet har beføjelsen til at udpege bestyrelsesmedlemmerne, men disse medlemmers beføjelse er væsentligt indskrænket gennem fx en ejeraftale med den anden del af aktionærerne, foreligger der ikke bestemmende indflydelse jf. Fondsrådets offentliggørelse den 22. februar 2010 (j.nr. 2009-0019048).

Selskabsaktionærernes beføjelse til at udpege flertallet i det øverste ledelsesorgan, uden nogen selskabsretlig bindende ejeraftale jf. selskabsloven § 82, gør ikke aftalen ugyldig, mellem selskabsaktionærerne (moderselskabet) og det underliggende selskab (datterselskabet), hvis retten hertil udøves af selskabsaktionærerne og aftalen respekteres af alle partner. Derigennem opstår der et koncernforhold jf. TfS 2011, 11 SR (SKM2010.387.SR) og TfS 2010, 867 SR (SKM2010.688.SR).

7.4 Praktisk majoritet:

Den som råder over det faktiske stemmeflertal på generalforsamling eller i et tilsvarende ledelsesorgan, har moderselskabsstatus jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 4. Derudover skal det være en mere langvarig rådighed over stemmerne. Ved praktisk majoritet ser man heller ikke på, om selskabet har 50 % af stemmerne på generalforsamlingen, da det afgørende er, om man har den bestemmende indflydelse på generalforsamlingen, hvilket vil sige, at hvis selskabet har 30 % af stemmerne på generalforsamlingen, og dette er nok, vil det give bestemmende indflydelse på generalforsamlingen jf. selskabsloven § 7 i lovforslag nr. L 170 (2008/2009).

Er selskabskapitalen spredt mellem mange forskellige aktionærer, vil det medvirke til, at der kun skal en meget lille del af selskabskapitalen til, for bestemmende indflydelse, og derved opstår der et koncernforhold. Visser det sig senere, at moderselskabet ikke havde den afgørende stemme på generalforsamlingen, vil dette ikke umildbart medfører, at den nationale sambeskatning ophører. Er dette dog et længerevarende tilfælde, vil sambeskatningen ophæves med virkning for fremtiden. Enkeltstående begivenheder ophæver derved ikke sambeskatningen. Ophævelse med tilbagevirkende kraft, vil kun ske i

de tilfælde, hvor betingelserne om bestemmende indflydelse, aldrig har været opfyldt fra moderselskabets side.^{16 17}

7.5 Potentielle stemmerettigheder tælles med:

Potentielle stemmerettigheder som købsoptioner på kapitalandel og tegningsrettigheder, skal medtages i overvejelserne om der foreligger bestemmende indflydelse jf. SEL § 31 C, stk. 5.

I bemærkningen til selskabsloven § 7 i lovforslag nr. L 170 (2008/2009) lød det:

”Det er kun stemmerettigheder, der er betinget af endnu ikke indtruffet forhold, der ikke skal medregnes. Dette sikrer, at det er det reelle billede af ejerkredsen, der udgør grundlaget for vurderingen af moder-datterselskab”

Muligheden skal derfor ikke udnyttes i forhold til optionen eller stemmerettighederne, men muligheden skal være tilstede på tidspunktet af moder-datter forholdets eksistens. I forbindelse med dommen TfS 2011, 190 SR (SKM2011.42.SR), var der først etableret et koncernforhold ved udnyttelse af tegningsrettigheden, og selskabet opnåede derved 51 % af stemmerettighederne i et andet selskab først ved udnyttelsen af tegningsrettigheden, og ikke fra tidspunktet, hvor tegningsretterne blev tildelt. Dette er dog misvisende i forhold til bemærkningen i selskabsloven § 7 i lovforslag nr. L 170 (2008/2009). Praxis følger derved ikke teorien og lovgivningen på dette område.¹⁸

7.6 Datterselskaber eller datterdatterselskabets egne kapitalandele:

Ved opgørelse af stemmerettighederne i datterselskabet, ses der bort fra datterselskabets egne kapitalandele og datterselskabets egne datterselskaber jf. SEL § 31 C, stk. 6:

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

Grunden til denne udformning af SEL § 31 C, stk. 6 skal findes i selskabs lovens § 85, som begrundet forholdet omkring egne kapitalandele:

”For kapitalselskabets egne kapitalandele samt for et datterselskabs kapitalandele i moderselskabet kan stemmeret ikke udøves. Egne kapitalandele og datterselskabers kapitalandele i moderselskabet medregnes ikke ved opgørelse af stemme- og ejerandele. 2. pkt. gælder dog ikke ved opgørelse af kapital- og stemmeandele efter § 55.”

Selskabsloven § 85, giver datterselskaber ikke lov til at stemme med egne eller deres datterselskabers kapitalandele, hvorved disse skal fratrækkes ved opgørelsen af stemmeberettigede kapitalandele.

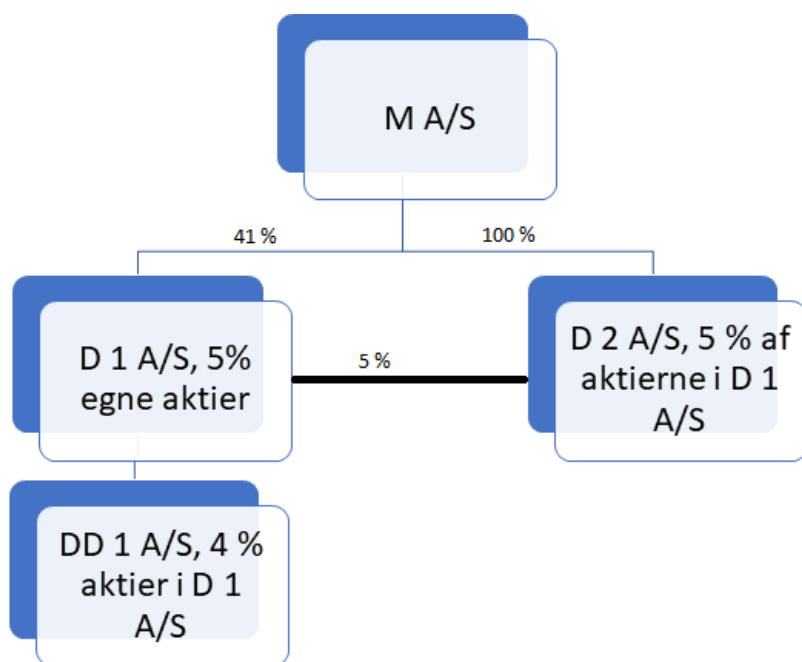
¹⁶ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 23 – 28

¹⁷ SKT 2013-08-01 ; 57.1 Sambeskatningsreglernes koncernbegreb (2013), Karnov, side 2-5

¹⁸ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 28 – 29

Dette forhold gør, at der vil kunne eksistere et moder-datterforhold uden, moderselskabet råder over mere end 50 % af stemmerne i datterselskabet.

For at konkretisere overstående, kunne man tage udgangspunkt i en sambeskatningskreds, som har moderselskabet M A/S, som ejer D 1 A/S med 41 % og som ejer 100 % i D 2 A/S. D 2 A/S ejer 5 % af stemmerne i D 1 A/S. D 1 A/S har 5 % egne aktier og derudover ejer D 1 A/S datterselskab DD 1 A/S 4 % af stemmerne i D 1 A/S. Stemmerne i D 1 A/S skal udregnes fra 91 % af stemmerne, da de 4 % og 5 % ikke skal medregnes. M A/S har den bestemmende indflydelse over D 1 A/S, da M A/S ejer 46 % af D 1 A/S, grundet de 41 % som de ejer direkte og de 5 % som de ejer indirekte igennem D 2 A/S.¹⁹



Figur 2: Egen tilvirkning: Egne kapitalandele i datterselskaber

Det kan diskuteres, hvor stor en del af det samlede resultat fra koncernens datterselskaber der skal medregnes, hvis moderselskabet ikke ejer 100 % af de nedenstående datterselskaber. Ud fra sammenhængen i SEL § 31, stk. 6 og § 31, stk. 5, skal hele indkomsten fra de datterselskaber som indgår i koncernen medregnes.²⁰

7.7 Datterselskaber uden for sambeskatning:

Er betingelserne i SEL § 31 C, stk. 7 opfyldt skal et selskab holdes udenfor sambeskatningen:

”Opnås bestemmende indflydelse over et eller flere selskaber m.v. via koncernforbindelsen i [kursgevinstlovens § 4, stk. 5](#), skal disse selskaber m.v. ikke anses for det overtagende selskabs datterselskaber i relation til stk. 1.”

¹⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 29 – 30

²⁰ Dalgas A. (2011), Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, Karnov, side 3

Er tabet på fordringer fra datterselskabet fradraget, eller ville dette kunne fradrages efter KGL § 4, stk. 5, af moderselskabet eller andre selskaber, som er koncernforbundet med moderselskabet jf. KGL § 4, stk. 2., udelukkes sambeskatningen.²¹

Formålet med bestemmelsen er, der ikke må gives fradrag for formuedispositioner og dobbelt fradrag. Dobbelt fradraget opstår ved, at der først gives fradrag for debtors driftstab. Dette medfører et skattemæssigt underskud, hvilket fratrækkes i kreditors indkomst. Efterfølgende får kreditor fradrag i forhold til tilgodehavende, hvis debitor ikke kan betale.

Dog er der to undtagelser i henholdsvis KGL § 4, stk. 3 og 4. disse undtagelser vil ikke blive uddybet nærmere.²²

7.8 Selskaber, under konkurs efter dansk eller udenlandsk konkurslovgivning:

Fra og med det år, hvor konkursdekretet afsiges, skal det konkursramte selskab holdes udenfor sambeskatningen uanset, hvor selskabet er hjemhørende jf. SEL § 31 C, stk. 8.²³

²¹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 30 – 31

²² Amby, C. (2006), Tfs 2006, 337; Koncernbegrebet for sambeskatning og i Kursgevinstloven, Karnov, side 7

²³ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 31 – 32

8. National sambeskatning:

Dette afsnit vil give en gennemgribende beskrivelse og diskussion af national sambeskatning. Afsnittet vil blive delt op i 3 faser, hvor den første fase, vil beskrive og diskutere, hvad der skal til for at indgå i en national sambeskatning og de problemstillinger som knytter sig hertil. Anden fase vil beskrive og diskutere de problemstillinger, som knytter sig til perioden, hvori der er indgået national sambeskatning, og hvilken betydning det har for selskabet, hvor der vil komme en beskrivelse og diskussion af delperiodeopgørelser, underskudsfremførelse, delårsindkomst osv. Den sidste fase, vil beskrive de problemstillinger som vil kunne opstå, når selskabet eller et af selskaberne i koncernen udtræder fra den obligatoriske nationale sambeskatning. Til sidst vil der komme en beskrivelse af fordelene og ulemperne ved national sambeskatning.

8.1 Hvilke selskaber skal indgå i en obligatorisk national sambeskatning:

For at et selskab skal indgå i den nationale sambeskatning, skal der være to betingelser opfyldt. Den første betingelse er, at den juridiske enhed, er et skattesubjekt som omtalt i SEL § 31, stk. 1, 1. pkt. De skattesubjekter som omtales i loven, er følgende:

- 1) Indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber, herunder SE-selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1,
- 2) Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2 (herunder transparente enheder, som aktieselskabsbeskattes efter SEL § 2 C) [2],
- 3) Sparekasser, andelskasser eller sammenslutninger af andelskasser efter §§ 89-96 i lov om finansiel virksomhed og foreninger oprettet i henhold til § 207 i lov om finansiel virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 a,
- 4) DSB,
- 5) El-selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2 e og 2 f,
- 6) Energinet Danmark. Selskabets elektricitetsrelaterede aktiviteter, jf. § 12 i lov om Energinet.dk., skal dog sambeskatningsmæssigt anses for en separat enhed i forhold til selskabets øvrige aktiviteter, jf. SEL § 13 E,
- 7) Vandforsyningsselskaber som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 2 h,
- 8) Naviair, jf. SEL § 2, stk. 1, nr. 2 i,
- 9) Brugsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a,
- 10) Foreninger som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 4,
- 11) Gensidige forsikringsforeninger samt andre selskaber, foreninger m.v. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5,
- 12) Fonde og foreninger m.v. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5 b,
- 13) Udenlandske selskaber med fast driftssted beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a (herunder selskaber, som filialbeskattes efter SEL § 2 A),
- 14) Udenlandske selskaber med fast ejendom beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b, og
- 15) Selskaber, der er skattepligtige af indkomst ved tilknyttet virksomhed, jf. KULBR § 21, stk. 4.

Den anden betingelse er at selskaberne er koncernforbundet, som beskrevet tidligere, jf. SEL § 31, stk. 1, 2 pkt.

Udenlandske selskaber, som er indregistreret i Danmark, og som har ledelsens sæde her, skal indgå i den danske nationale sambeskatning jf. L 121 (2004/05-2) – bilag 18.^{24 25}

²⁴ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 33 – 34

²⁵ Skat.dk, C.D.3.1.2.1 Skattesubjekter - hvilke selskaber skal sambeskattes?, Juridisk vejledning

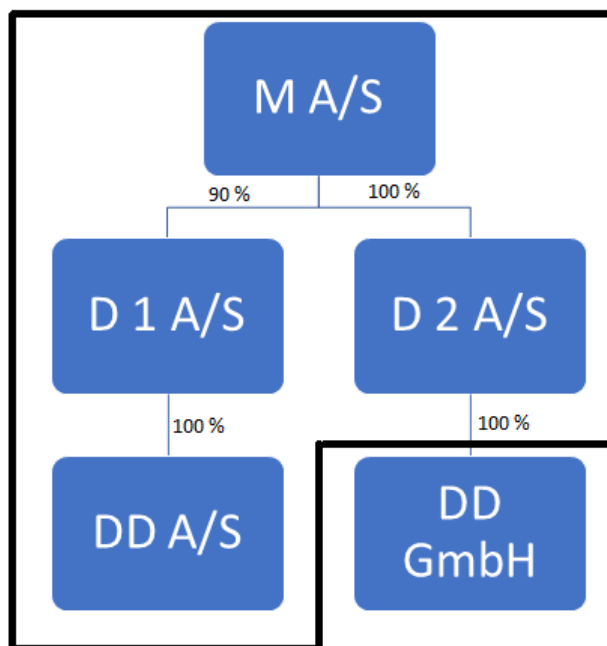
8.2 Sambeskatningskredsen:

SEL § 31, stk. 1 fastlægger, hvilke selskaber som skal indgå i den nationale sambeskatning, som beskrevet foroven. For at overskueliggøre SEL § 31, stk. 1, vil der i dette afsnit komme nogle eksempler på forskellige sambeskatningskredse og udfordringerne ved disse. Der vil først komme et eksempel på en sambeskatningskreds, hvor der er en koncern med et udenlandsk datterselskab. Dernæst vil der komme et eksempel med en fond som det øverste subjekt, og til sidst vil der komme et eksempel med et udenlandsk moderselskab som det øverste skattesubjekt.

Der vil ikke komme noget eksempel med personaktionær, da fysiske personer ikke kan indgå som bindeled i sambeskatningskredsen, hvilket også gælder for interessentselskaber, partnerselskaber og kommanditselskaber, da de ikke anses som selvstændige skattesubjekter.

Ifølge SEL § 1, stk. 1, nr. 1 indgår danske aktie- og anpartsselskaber, herunder også SE – selskaber. Derved skal alle danskregistrerede aktie- og anpartsselskaber, som indgår i en koncernforbindelse medregnes i den obligatoriske nationale sambeskatning.

Koncern med udenlandsk datterselskab:



Figur 3: Egen tilvirkning: Koncern med udenlandsk datterselskab

Som det ses på figur 3, vil D 1 A/S, DD A/S og D 2 A/S indgå i sambeskatningen med M A/S, da de er koncernforbundet jf. SEL § 31 C, stk. 2. DD GmbH, vil ikke indgå i sambeskatningen, da det er et udenlandsk selskab, som er hjemmehørende i Tyskland. Det spiller ingen rolle, at M A/S ejer selskabet 100 % igennem D 2 A/S.

For at DD GmbH skulle indgå i sambeskatningskredsen, ville der skulle vælges international sambeskatning for hele koncernen. Mere om dette senere.

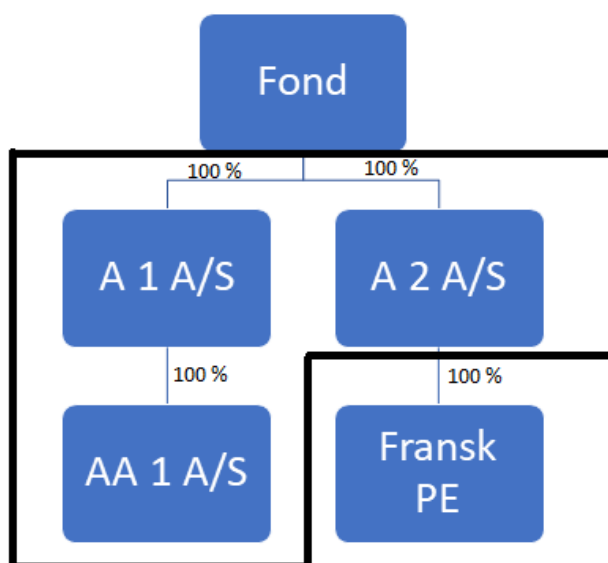
Havde M A/S i stedet et fast driftssted i Tyskland og M A/S lukkede selskabet grundet nedadgående vækst, og tabet var "endeligt", ville M A/S ikke kunne medregne tabet til den nationale sambeskatning jf. SEL § 8 stk. 2.²⁶

Dette er dog ikke længere gælden ifølge sagen fra Bevola – dommen (C-650/16). I sagen blev det fastslået, at hvis et dansk moderselskab, her M A/S, har et "endeligt" nettotab fra et udenlandsk fast driftssted, vil dette kunne fratrækkes i den danske sambeskatning, ligesom hvis EU/EØS – selskabet var hjemmehørende i Danmark, også selvom M A/S ikke har valgt international sambeskatning. Dette begrundes med, at SEL § 8 stk. 2 krænker selskabernes etableringsfrihed ifølge artikel 49 TEUF. Der vil komme en udtømmende beskrivelse af sagen og dens konsekvenser i afsnittet om territorialprincippet.

Fond som øverste subjekt:

En fond vil kunne skabe bindeled, så der vil blive skabt en koncern, hvor flere af selskaberne i koncernen skal sambeskattes. Fonden skal dog ikke sambeskattes med koncernen jf. SEL § 31, stk. 1 og SEL § 31 C, stk. 1.

Ser man på nedenstående figur 4, vil man kunne se, at fonden skaber bindeled mellem A 1 A/S og A 2 A/S. Fonden har 2 direkte datterselskaber under sig, og et datterdatterselskab under sig, som er 100 % ejet af A 1 A/S, og et fast driftssted i Frankrig som er ejet af A 2 A/S 100 %.



Figur 4: Egen tilvirkning: Fond som øverste subjekt

Fonden skal som nævnt ikke regnes med i den nationale sambeskatningskreds. Dette skyldes, at det kun er fonde som er nævnt i lov om finansielle virksomheder §§ 214 og 216, der skal indgå i den nationale sambeskatning, hvilket er realkreditinstitutter jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5 b. De fonde som ikke indgår i sambeskatningen, er følgende:

- *Andelsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3*

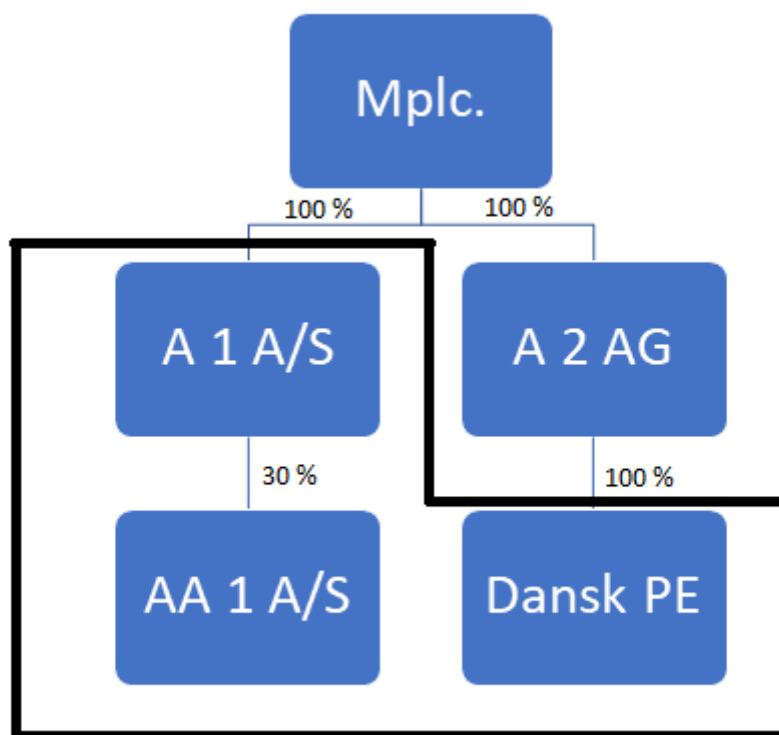
²⁶ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 36

- *Investeringsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a*
- *Andre foreninger mv., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6*
- *Fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven*

Derfor er det A 1 A/S, AA 1 A/S og A 2 A/S, som skal indgå i den nationale sambeskatning. Det franske PE, skal heller ikke medregnes jf. SEL § 8, stk. 2, men hvis det franske PE, bliver lukket ned, og tabet er endeligt, skal tabet medregnes i den nationale sambeskatning jf. C-650/16. I denne situation, er der to moderselskaber, henholdsvis A 1 A/S og A 2 A/S, da fonden ikke er med i den nationale sambeskatning, men kun skaber bindeled, hvorved det ultimative moderselskaber er det selskab, som *"udøver den faktiske bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger"* jf. SEL § 31 C, stk. 2.²⁷

Udenlandsk moderselskab som øverste skattesubjekt:

Næste eksempel indeholder et udenlandske moderselskab, som er det øverste skattesubjekt. Det udenlandske moderselskab her Mplc, kan godt skabe bindeled mellem det danske faste driftssted, og de danske datterselskaber A 1 A/S og AA 1 A/S. Det er kun A 1 A/S og det danske faste driftssted, som skal sambeskattes. Er der fx en ejeraftale, som giver A 1 A/S bestemmende indflydelse over AA 1 A/S, skabes der en national sambeskatning mellem disse tre selskaber, hvorved de udenlandske selskaber Mplc. og A 2 AG, skal holdes uden for den nationale sambeskatning, som vist i nedenstående figur.²⁸



Figur 5: Egen tilvirkning: Udenlandsk moderselskab som øverste skattesubjekt

²⁷ Skat.dk, C.D.3.1.2.1 Skattesubjekter - hvilke selskaber skal sambeskattes?, Juridisk vejledning

²⁸ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 38

Det skal dog bemærkes, at selvom A 1 A/S kun ejer 30 % af AA 1 A/S, skal hele indkomsten fra AA 1 A/S medregnes i sambeskatningsindkomsten.²⁹

8.3 Administrationsselskabet:

En koncern, der er omfattet af SEL § 31, skal udpege et administrationsselskab. Selskabet som er udpeget som administrationsselskabet skal give SKAT meddelelse herom. Meddelelsen skal senest gives ved selvangivelsen for det indkomstår, hvor den nationale sambeskatning finder sted jf. sambeskatningsbekendtgørelsen § 2, stk. 3, og § 3.

Administrationsselskabets opgave ligger i forvalte sambeskatningen og skattebetalingerne. Derudover skal administrationsselskabet betale acontoskatten, restskat, tillæg og renter. Overskydende skat og godtgørelse tilfalder administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 6.

Udpegningen af administrationsselskabet skal følge bestemte regler:

- Det øverste moderselskab, som er hjemmehørende i Danmark og deltager i sambeskatningen, skal udpeges som administrationsselskab jf. SEL § 31 stk. 6, 1 pkt.
- Er der ikke et moderselskab, men kun sideordnede datterselskaber i Danmark, grundet moderselskab er i udlandet, eller moderselskabet i Danmark ikke deltager i sambeskatningen, da det kooperationsbeskattes, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3, fondsbeskattes, jf. FBL § 1, eller foreningsbeskattes, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6., kan koncernen selv bestemme, hvem der skal være administrationsselskab i Danmark. Koncernen kan skifte administrationsselskab, hvis det findes mere hensigtsmæssigt, selvom koncernens retlige opbygning ikke er ændret jf. TfS 2006, 173.

Indgår et selskab ikke mere i koncernen, eller et andet selskab i koncernen bliver moderselskab, bliver det nye moderselskab til administrationsselskab jf. SEL § 31, stk. 6. Det nye administrationsselskab, skal give besked om dette, hvor datoen for udpegningen og indtræden som administrationsselskab skal oplyses jf. sambeskatningsbekendtgørelsen § 4 og jf. SEL § 31, stk. 6.

Derudover skal administrationsselskabet give meddelelse, hvis et nyt selskab indtræder i sambeskatningen, samt den del af indkomstperioden fra det nye selskab, som skal medregnes i sambeskatningsindkomsten, og årsagen for indtræden jf. Sambeskatningsbekendtgørelsen § 5 stk. 1. Dette gælder også for udtræden af et selskab jf. Sambeskatningsbekendtgørelsen § 5, stk. 2.

Det nye administrationsselskab overtager det hidtidige administrationsselskab rettigheder og forpligtelser, hvor det nye administrationsselskab, skal overtage de beløb, som vedrørte de tidligere forpligtelser. Dette har ingen skattemæssige betydning.³⁰ Dette kan være en stor ulempe, hvis det tidligere administrationsselskab havde store forpligtelser, som det nye administrationsselskab overtager.

Som nævnt foroven, kan en ejeraftale, warrants eller en vedtægtsændring ændre på koncernforbindelsen i koncernen, som tidligere nævnt. Det samme er tilfældet ved administrationsselskabet. I forbindelse med sag SKM2012.257.SR, medførte en vedtægtsændring ændringer i stemmerettighederne i et datterselskab. Vedtægtsændringen forrykkede forholdet mellem administrationsselskabet og datterselskabet, så administrationsselskabet ikke længere havde bestemmende indflydelse over datterselskabet.³¹

²⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 39

³⁰ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 85 – 87

³¹ Skat.dk, C.D.3.1.5.1 Hvilket selskab skal være administrationsselskab?, Juridisk vejledning

Koncernforbindelsen var derved ophævet, og administrationsselskabet mistede sin status, som administrationsselskab i sambeskatningen.

Forpligtelserne omfatter også endnu ikke betalte skatter og genbeskatningsforpligtelser. Betalingsforpligtelsen indtræder på det tidspunkt det nye selskab, skal afregne til SKAT, og når betalingsforpligtelsen bortfalder mellem det nye selskab og SKAT jf. Tfs 2008, 233 SR (SKM2007.761.SR). Betalingsforpligtelsen for den interne koncernrelation forrentes fra forfaldstidspunktet.³²

En anden forpligtelse som det nye administrationsselskab overtager, er forpligtelsen i Sambeskatningsbekendtgørelsen § 7, stk. 1 omkring oplysningspligten af underskuddene, mere om dette senere.

Det nye administrationsselskab forpligter sig til jf. Sambeskatningsbekendtgørelsen § 6, stk. 1:

§ 6. For hvert indkomstår skal der afgives en redegørelse for koncernen, jf. selskabsskattelovens § 31 C, samt ændringer heri, herunder en redegørelse for hvilke selskaber m.v., der indgår i sambeskatningen henholdsvis ikke indgår i sambeskatningen, samt baggrunden herfor.

Overstående forpligtelser og rettigheder, kan give en vis administrativ byrde for administrationsselskabet, efter min opfattelse, hvor det kan være svært og økonomisk dyrt for administrationsselskabet, at opgøre underskuddene for de enkelte selskaber, og for de enkelte indkomstperioder. I denne situation ville CCTB eller CCCTB kunne lette den administrativ byrde, som administrationsselskabet har. Mere om dette senere.

Selskabers betaling af skatter:

Ved administrationsselskabets og andre selskabers udnyttelse af underskud fra andre selskaber eller faste driftsteder i sambeskatningen, skal der betales et bidrag til det underskudsgivende selskab, som svarer til skatteværdien af det udnyttede underskud jf. SEL § 31 og SEL § 31, stk. 8, 2. og 5 pkt.

Bidraget skal ikke betales af det selskab eller administrationsselskab, som udnytter underskuddet, men kan også betales af andre selskaber i koncernforbindelsen jf. SEL § 31, stk. 6, 3. pkt. Selskabet som modtager bidraget kan bruge dette til nye investeringer, hvilket er en fordel for underskudsselskabet.

Det er efter min opfattelse, administrativt dyrt at gennemfører disse skattebetalinger, hvorved det ville lette det administrative arbejde for administrationsselskabet, hvis der blev indført nogen administrative praktiske regler for fordelingen af skatterne som CCTB eller CCCTB.³³

³² Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 86 – 87

³³ Andersen, K.W. (2007). Justering af sambeskatningsreglerne m.v., Karnov, side 3

8.4 Territorialprincippet:

Efter en gennemgang af, hvilke selskaber som indgår i den nationale sambeskatning, og hvilket selskab, som skal være administrationsselskab og hvilke forpligtelser og rettigheder administrationsselskabet har, vil der i de efterfølgende afsnit komme en beskrivelse af territorialprincippet og reglens konsekvenser for sambeskatningen.

8.4.1 Territorialprincippets grænser:

I globalindkomstprincippet jf. SL § 4, lyder det:

”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi”

Et selskabs indkomst, som tjenes både i Danmark og i udlandet skal beskattes her i landet. Denne generelle praksis er dog væsentligt blevet modificeret ved lov nr. 426 af 6/6 2005.

Nu bestemmes det, at indtægter og udgifter, som kommer fra faste driftssteder eller faste ejendomme i udlandet, som alt overvejende hovedregel ikke skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst i Danmark, men skal medregnes i indkomsten fra udlandet. Denne hovedregel fraviges dog, hvis kildelandet frafalder beskatningsretten af det faste driftssted eller den faste ejendom, i overensstemmelse med en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter en anden aftale Danmark har internationalt jf. SEL § 8, stk. 2. 3 pkt.³⁴ Dette er en ulempe, hvis underskuddet ikke kan udnyttes i hovedkontors hjemland, da det derved går tabt. Grunden til at underskuddet måske ikke kan udnyttes er, hvis selskabet i hovedkontors hjemland udviser underskud.

Danmark mister kun beskatningsretten af det faste driftssted eller faste ejendom i udlandet, hvis der i udlandet foreligger et fast driftssted eller en fast ejendom efter intern dansk ret eller, hvis kildelandet ikke afgiver beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter anden international aftale med Danmark. Begge betingelser skal opfyldes for, at det danske selskab (hovedkontoret) ikke skal medregne indkomsten i den danske skattepligtige indkomst.

Et eksempel på overstående kunne være, at Danmark har en DBO med et land i udlandet omkring, at der kun statueres fast driftssted i udlandet, i forhold til et bygge- eller anlægsarbejde, hvis længden på arbejdet varer mere end 12 måneder. I forhold til intern dansk ret statueres der allerede fast driftssted fra første dag jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Grundet overstående skal hele indkomsten beskattes i Danmark under forudsætning, at arbejdet varer under 12 måneder, derfor har kildelandet ikke nogen beskatningsret.

Reglen udspringer fra ønsket om ikke at give et dobbeltfradrag til selskabet, hvor selskabet hellere ikke bliver beskattet to gange, så der derved er symmetri i beskatningskompetencen i forhold til de danske beskatningsregler.

Har Danmark ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land, omkring det faste driftssted eller den faste ejendom, eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke tager stilling til indkomsten fra det faste driftssted eller den faste ejendom (Tfs 2007, 1107 SR (SKM2007.556.SR)), skal indkomsten ikke medregnes til det danske selskabs (hovedkontoret) skattepligtige indkomst. Dog skal der

³⁴ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 181

foreligge et fast driftssted eller fast ejendom efter dansk intern ret i kildelandet jf. SEL § 2 a, stk. 1, litra a eller b.

Grundet kildelandets skatteretlige bedømmelse, ikke har nogen betydning for aktiviteten, efter territorialprincippet jf. SEL § 8 stk. 2, kan det medføre, skattefrihed såvel dobbeltbeskatning af aktiviteten.

I de efterfølgende afsnit bliver der kun set på faste driftssteder og ikke lagt vægt på faste ejendomme.³⁵

8.4.2 Fast driftssted:

Der vil komme en kort beskrivelse af, hvad et fast driftssted indebærer, da begrebet bruges ofte igennem specialet.

8.4.2.1 Modeloverenskomsten art 5, stk. 1:

Efter bestemmelsen i modeloverenskomsten art 5, stk. 1, fremgår der 3 betingelser, som skal være opfyldt, for der kan være tale om et fast driftssted. Disse 3 betingelser er:

- *Der skal være et forretningssted*
- *Forretningsstedet skal være fast*
- *Et fortagendes virksomhed skal udøves helt eller delvist på forretningsstedet*^{36 37}

Betingelserne uddybes nærmere i pkt. 2 til art. 5, stk. 1. Forretningssted dækker over mere end lokaler, og forretningssted skal forstås i bred forstand i forhold til indretning, fx i forhold til maskiner og udstyr. Ved fast ser man på de geografiske og tidsmæssige aspekter i forhold til forretningsstedet, altså forretningsstedet er fast i forhold til geografi og tid. Der skal være tilknytning til et sted, og tilknytningen skal have en vis tidsmæssig horisont. Ved udøvelse af virksomheden gennem det faste driftssted, skal medarbejderne foretage driften af virksomheden.

Det kunne ikke bekræftes af Skatterådet, at A og B's aftale i forhold til en forpagtningsaftale af en juletræsplantage i Danmark, ikke ville medføre et fast driftssted her i landet jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Der blev lagt vægt på, at A og B drev virksomhed igennem plantagen. Dermed var risikoen af de økonomiske forhold hos A og B og for deres egen regning jf. SKM2018.69.SR.³⁸

Der kunne ikke konstateres et fast driftssted i Danmark, i forbindelse med et tysk selskabs togdrift i Danmark. Det tyske selskab havde lejet et lokale, hvor personalet kunne holde pause. Lokalet udgjorde et fast driftssted, men selve aktiviteten ansås som en hjælpende og forbedrende aktivitet. Grundet omstændighederne fik selskabet ikke statueret fast driftssted i Danmark jf. SKM2011.288.SR.³⁹

Ud fra de to overstående sager, ligger der afgørende vægt på, hvem der har den økonomiske risiko, og hvilken driftsmæssig form selskabet har.

Bestemmelsens formål i forhold til fast driftssted er, at man ikke skal kunne etablere et tomt fast driftssted i Danmark, hvor der kun er finansielle investeringer uden nogen reel økonomisk eller driftsmæssig risiko, for at kunne udnytte de danske beskatningsregler. Formålet med det faste driftssted i Danmark kunne være at udnytte en forholdsvis lavere virksomhedsskattesats i Danmark end i deres hjemland.

³⁵ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 188

³⁶ Laursen, A.N. (2011), Fast Driftssted (1. udgave), København; jurist- og økonomiforbundets forlag, side 60

³⁷ Skat.dk, C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted, Juridisk vejledning

³⁸ Skat.dk, C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted, Juridisk vejledning

³⁹ Skat.dk, C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted, Juridisk vejledning

For at illustrere overstående vil der komme et kort eksempel.

Antages det, at der er et fast driftssted i udlandet, og dette faste driftssted har en indkomst på 1000 kr. og indkomsten i det danske selskab er 1000 kr., vil man kunne fratrække den betalte skat i udlandet i den danske skattepligtige indkomst, så man kun kommer til at betale 220 kr. i skat, da man får credit for den betalte skat i udlandet jf. LL § 33. Incitamentet for det udenlandske faste driftssted er at "spare" skatteomkostningen. Uden bestemmelsen, ville man komme til at betale 220 kr. + 220 kr.⁴⁰

Uden credit:	Selskab DK	Fast driftssted udlandet
Indkomst	1000	1000
Skat DK 22 %	220	
Skat udlandet 22 %		220
I alt		440
Med credit:		
Indkomst	1000	1000
Skat DK 22 %	220	220
Iempelse for udenlandsk skat	220	
I alt		220

Det kan være en fordel for et selskab i Danmark at oprette et fast driftssted i udlandet, hvis selskabet i Danmark har meget handel og mange aktiviteter i det pågældende land. Fast driftssted bruges også, når selskabet har brug for at fordele den skat af foretagendet, som det andet land kan beskatte.⁴¹

8.4.3 Bevola – sagen (C-650/16):

I denne sammenhæng skal Bevola – sagen nævnes, da den har fået stor betydning for territorialprincippet i forhold til faste driftssteder. Sagen har konkluderet, at der ved faste driftssteders tab i udlandet, som er "endeligt", vil kunne opnås fradrag for dette tab i den obligatoriske nationale sambeskatning, selvom der ikke er valgt international sambeskatning.

8.4.3.1 Sagen i hovedtræk:

Spørgsmålet i sagen handlede om, A/S Bevola kunne fratrække deres endelige tab fra deres finske faste driftssted, som de havde haft fra 2005 – 2008, i deres danske skattepligtige indkomst.

A/S Bevola indgik i en koncern med Jens W. Trock ApS, som var det ultimative moderselskab, og dermed administrationsselskabet i den nationale sambeskatning. Der var ikke valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

A/S Bevola lukkede det finske faste driftssted i 2009, hvor underskuddet ikke kunne udnyttes i Finland. Derfor fratrak A/S Bevola underskuddet på de 2,8 millioner kr. i den danske skattepligtige indkomst.

Da SKAT ikke var enig i denne regnskabsretlige disposition, forhøjede SKAT A/S Bevola skattepligtige indkomst med de 2,8 millioner kr., da dispositionen var i modstrid med territorialprincippet jf. SEL § 8.

⁴⁰ Skat.dk, C.D.10.2.2 Nedsættelse efter DBO'er og LL § 33, Juridisk vejledning

⁴¹ Skat.dk, C.F.8.2.2.5.1 Generelt om fast driftssted, Juridisk vejledning

A/S Bevola påklagede sagen til landsskatteretten, som ikke gav dem medhold, selvom A/S Bevola refererede til sagen C-446/03, Marks og Spencer sagen. A/S Bevola var derfor ikke berettiget til at fratrække tabet på de 2,8 millioner kr. i den danske skattepligtige indkomst ifølge landsskatteretten.

A/S Bevola valgte at påklage landsskatterettens dom. Sagen blev henvist til østre landsret som 1. instans.

Sagen blev udsat og forelagt til EU – domstolen med følgende præjudicielle spørgsmål:

“Er artikel 49 TEUF til hinder for en national beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede, der medfører, at der er mulighed for fradrag for tab i indenlandske filialer, mens der ikke er mulighed for fradrag for tab i filialer beliggende i andre medlemsstater, heller ikke under betingelser svarende til Domstolens dom [af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], præmis 55-56, medmindre koncernen har valgt international sambeskatning på vilkår som angivet i hovedsagen?”

8.4.3.2 EU – domstolens afgørelse:

Domstolen i EU kom frem til, at der forelå en forskelsbehandling, da udenlandske underskud i faste driftssteder ikke kunne fratrækkes i selskabets danske skattepligtige indkomst, men danske faste driftssteder godt kunne fratrække deres underskud i selskabets danske skattepligtige indkomst. Begrundelsen fra SKAT var, at A/S Bevola ”bare” kunne vælge international sambeskatning efter SEL § 31 A, hvilket ikke kunne retfærdiggøre forskelsbehandlingen. Domstolen lagde yderligere vægt på, at international sambeskatning udgjorde to strenge betingelser, som A/S Bevola skulle opfylde, for at anvende international sambeskatning, hvilke var; 1) Alle selskaber og faste driftssteder fra udlandet skulle indgå i den internationale sambeskatning, og 2) international sambeskatning skal vælges for en 10 – årig periode.

Forskelsbehandlingen skulle dog udgøre en sammenlignelig situation mellem et fast driftssted i Danmark og fast driftssted i udlandet. Ud fra reglen om territorialprincippet, forelå der en sammenlignelig situation, fastslog EU – domstolen.

Det tredje punkt, var om forskelsbehandlingen kunne retfærdiggøres, grundet hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, ud fra hensynet til symmetri i det danske beskatningssystem og/eller hensynet til at undgå dobbelt fradrag af underskuddet. Dette forhold retfærdiggør territorialprincippet, fastslog EU – domstolen, da ulempen ved ikke at kunne medregne underskuddet i selskabets danske skattepligtige indkomst, modsvares af fordelingen ved ikke at blive beskattet i selskabets danske skattepligtige indkomst af indtægterne fra det faste driftssted. Dog må territorialprincippet ikke række yderligere ud over, hvad der findes nødvendigt for at opretholde bestemmelsens formål.

I dette tilfælde mente domstolen, at territorialprincippet går udover, hvad der er nødvendigt for at opretholde formålet med bestemmelsen. Det faste driftssted i Finland havde ikke nogen mulighed for dobbelt fradrag af underskuddet, når underskuddet ikke længere kunne anvendes i Finland. Der er også en bedre overensstemmelse mellem beskatningen af selskabet og dets skatteevne, hvis et endeligt underskud kan fradrages i deres skattepligtige resultat i Danmark.

Domstolen fastslog, at ved endeligt underskud skulle det faste driftssted have;

- Udtømt alle deres muligheder for at fradrage tabet i medlemsstaten, ifølge lovgivningen, i det pågældende land
- Derudover måtte det faste driftssted ikke have nogen mulighed for at oppebære indtægter fra det medlemsland, hvor det faste driftssted befandt sig. Da muligheden for at udnytte underskuddet i anden indtægt fra medlemslandet var elimineret, var betingelsen opfyldt.

Grundet overstående og artikel 49 TEUF, fastslog EU – domstolen, at A/S Bevola godt kunne fratrække deres underskud på 2,8 millioner kr. fra det finske faste driftssted, i deres danske skattepligtige indkomst, selvom der ikke var valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

Dommens konsekvens er, at lider et fast driftssted i udlandet et endeligt tab, vil dette tab kunne fratrækkes i selskabets danske skattepligtige indkomst, hvis overstående betingelser er opfyldt, hvilket er en klar fordel for selskabet i Danmark.

8.4.3.3 Faste driftssteder, som er omfattet af dommen:

Landene, som kan fratrække et endeligt tab fra deres faste driftssteder, er lande, som er beliggende i EU/EØS.

8.4.3.4 Hvilket år kan tabet fratrækkes fra:

Tabet i Bevola – sagen drejer sig om nedlukningsåret fra 2009, hvor tabet fra regnskabsårene 2005 – 2009, ønskes fratrullet i selskabets danske skattepligtige indkomst. Der er ingen tvivl mellem Skatteministeriet og A/S Bevola omkring, hvilket år tabet skal fratrækkes, hvilket er indkomståret 2009. Dette er derved ikke blevet bragt for domstolen i EU eller landsskatteretten. Dette binder Skattestyrelsen i tilsvarende sager.

Derfor stilles der ikke krav om, at hvert indkomstår i det faste driftssted skal genoptages, og underskuddene derved skal periodiseres. Det konkluderes at tabet, kan fratrækkes i det år, hvor tabet bliver endeligt.

8.4.3.5 Tabets karakter af "endeligt":

Tabet kan som sagt fratrækkes, når det er endeligt. Endeligt tab defineres som et tab, der er definitivt. Bevisbyrden for det endelige tab ligger hos skatteyderen.⁴² På grundlag af dommens præmisser foreligger der et endeligt tab, når der ikke er:

*"nogen som helst indtægt fra driftsstedet, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte tab i den nævnte medlemsstat."*⁴³

Præmis 63 i afgørelsen, begrunder dette forhold nærmere:

"at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis dette datterselskab ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted."

Betingelsen om at der ikke må være minimale muligheder for at oparbejde indtægter fra det faste driftssted, har den konsekvens, at hvis tabet ikke er definitivt, som følge af en omstrukturering, ejerskifte og forældelse, vil tabet ikke kunne fratrækkes.

Derved ville betingelsen om endeligt tab i Marks og Spencer – sagen ikke være opfyldt, i forhold til det franske datterselskab. Det franske datterselskab, blev videresolgt til tredjepart. Datterselskabet oparbejder stadig indtægter, hvilket i forhold til Bevola – sagen vil betyde at dette datterselskabs underskud ikke ville kun fratrækkes i selskabets engelske skattepligtige indkomst jf. C-446/03.

⁴² Vinther, N. og Hansen, J.G. (2018). A/S Bevola – sambeskatningsreglerne udfordres atter, Karnov

⁴³ Vinther, N. og Hansen, J.G. (2018). A/S Bevola – sambeskatningsreglerne udfordres atter, Karnov, side 2

Ud fra overstående præmis 63, er det min opfattelse, at ved endeligt tab, skal det faste driftssted, være lukket ned, så der ikke selv er minimale muligheder for at udnytte tabet igen. Spørgsmålet i denne situation er, hvad der sker, hvis det faste driftssted genopstår i medlemslandet. Her er det min opfattelse, at selskabets skattepligtige indkomst i Danmark, vil blive forhøjet med det endelige tab, i det indkomstår, hvor det faste driftssted genopstår.

8.4.3.6 Opgørelse af tabet:

På europæisk plan er der ikke nogen skatteretlige fælles måde at opgøre selskabets skattepligtige indkomst på. Dette betyder, at hver medlemsstat, har deres egen måde at opgøre den skatteretlige indkomst på.

Da underskuddet skal fratrækkes i det danske selskab, konkluderes det, at det er de danske skatteretlige regler, som anvendes i forhold til Bevola – sagen jf. C-123/11, A Oy. Sagen vedrørte et svensk datterselskab, som skulle indgå i en grænseoverskridende fusion med et finsk moderselskab, som skulle være det modtagende selskab.⁴⁴ Domstolen udtalte følgende:

“Reglerne for beregningen af det ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud – med henblik på det hjemmehørende moderselskabs overtagelse af dette underskud – må i en transaktion som den i hovedsagen omhandlede ikke udgøre en ulige behandling i forhold til de beregningsregler, der havde fundet anvendelse, såfremt denne fusion var blevet foretaget med et hjemmehørende datterselskab.”⁴⁵

Grundet dommen, skal underskuddet fra det faste driftssted i Finland opgøres efter de danske regler, da det er et dansk selskab, som vil udnytte det endelige underskud. Dette kan give væsentlige problemer i praksis, da der kan opereres med to ”skattesystemer” – selskabsskat og erhvervsskat – og, hvor underskuddet kun er endeligt i forhold til det ene system.

8.4.3.7 Fra hvornår kan der søges om genoptagelse:

Bevola – sagen omhandlede indkomståret 2009, hvor der kan søges om ekstraordinær genoptagelse fra indkomståret 2009 og frem jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Fristreglen på de 6 måneder skal overholdes, hvis der skal søges genoptagelse jf. SFL § 27, stk. 2. Når forholdet, som begrunder fravigelsen af fristerne i § 26, er kommet til skatteyderens kendskab, skal genoptagelsesansøgningen fremsættes indenfor 6 måneder.

Genoptagelsesansøgning, skal senest fremsættes den 12. december 2018, da Bevola – dommen er afsagt den 12. juni 2018.

8.4.3.8 Bevola – sagen og datterselskaber:

I dommen tages der kun hensyn til, om et dansk selskab kan fratrække et underskud fra et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat. Der tages ikke stilling til om tilsvarende vil gælde i et datter-moderselskabsforhold.

Under stillingtagen til, at Bevola – sagen henviser til Marks og Spencer – sagen, som omhandler et datter-/moderselskabsforhold, må det formodes, at Bevola – dommen, også kan anvendes i disse forhold.

Virkningen af Bevola – dommen er, at et moderselskab i Danmark, vil kunne fratrække et endeligt nettotab i den danske sambeskatning, fra et EU/EØS – selskab, på samme vilkår, som om EU/EØS – selskabet var hjemmehørende i Danmark.

Det faste driftssted og et hovedkontor er to selvstændige skattesubjekter, hvor moderselskabet og datterselskabet er samme skattesubjekt. Lovgivningen i Danmark, har dog med territorialprincippet

⁴⁴ Vinther, N. og Hansen, J.G. (2018). A/S Bevola – sambeskatningsreglerne udfordres atter, Karnov

⁴⁵ Vinther, N. og Hansen, J.G. (2018). A/S Bevola – sambeskatningsreglerne udfordres atter, Karnov, side 2 – 3

tilsigtet, at faste driftssteder og datterselskaber i udlandet, skal ligestilles i forhold til at kunne udnytte et underskud, hvilket kun er muligt i forhold til valget international sambeskatning. Under betragtning af disse forhold, kan Bevola – sagen også bruges parallelt i forhold til udenlandske datterselskaber.

Grundet dommen, holder argumentet fra skattemyndighedens side ikke mere, om at selskabet ”bare” kan vælge international sambeskatning, for at fratrække underskuddet fra det udenlandske selskab eller faste driftssted, i moderselskabets skattepligtige indkomst, da der ikke findes noget sagligt argument for dette.

8.4.3.9 Afledte virkninger fra Bevola – Dommen:

Territorialprincippet i SEL § 8, vil stadig kunne benyttes i tvingende almene hensyn. Selvom reglen udgør en restriktion, er den ikke fællesskabsstridig. Derfor kan territorialprincippet stadig opretholdes, dog med visse ændringer. Reglerne om international sambeskatning kan også opretholdes, dette kræver dog nogle visse tilpasninger i forhold til EU – retten.

Derudover findes der andre territorialprincipper, i forhold til udenlandske selskaber og faste driftssteder, som skal tilpasses til EU – retten, da disse regler, skaber en forskelsbehandling, som ikke kan begrundes EU – retligt. Her kan nævnes reglen om fradrag af lønudgifter i LL § 8 N.⁴⁶

8.4.4 Marks og Spencer sagen:

Det er ikke kun alene Bevola – sagen, som skattemæssigt og EU – retligt kritisere den måde den danske stat håndterer territorialprincippet på. Som tidligere nævnt bliver territorialprincippet også kritiseret i Marks og Spencer sagen.

Det er min opfattelse, at det er stærkt kritisabelt, at den danske stat tilsyneladende ikke har ændret væsentligt på L 121 fra 2005, ud fra de konsekvenser som Marks og spencer – sagen har haft for den engelske stat, hvorved man kunne have været problemstillingen foruden omkring Bevola – sagen.

Sagen har kun haft minimal betydning for de danske sambeskatningsregler. Der er blandt andet, blevet lavet en større sondring mellem obligatorisk national sambeskatning og international sambeskatning, og der er blevet ændret minimalt på reglerne om genbeskatning af sambeskatningssaldoen.

Derudover har Marks og Spencer sagen kritiseret den engelske regering, for ikke at have overensstemmelse mellem territorialprincippet og fællesskabsretten, da man mener EU – retligt, at Marks og Spencer sagen går videre, end hvad der er nødvendigt, for at opretholde balancen i skattesystemet, hvilket præcis er, hvad man ser i Bevola – sagen.

Domstolen ser ikke territorialprincippet som en sammenhæng i beskatningsordenen, som udgør et tvingende samfundsmæssigt hensyn, som kan retfærdiggøre reglerne om international sambeskatning. Domstolen har derfor slået fast, at reglen om territorialprincippet udgør en restriktion mod etableringsfriheden. De retlige principper, som L 153 og L 121 fællesskabsretligt, er grundlagt på bortfalder derfor.⁴⁷

Ud fra overstående bemærkninger, er det min vurdering, at de danske regler omkring international sambeskatning og territorialprincippet går videre end hvad der er nødvendigt for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen

8.5 Samme indkomstår:

Alle selskaber i sambeskatningen skal følge administrationsselskabets indkomstår jf. SEL§ 31 stk. 7. Ved et selskabs indtræden i sambeskatningen, skal selskabet have samme regnskabsår som

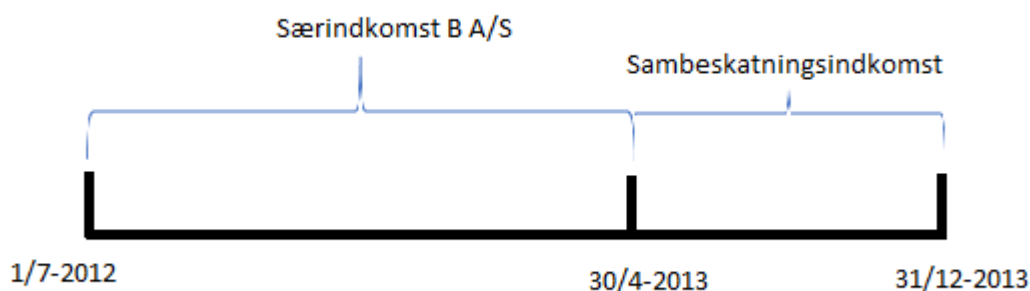
⁴⁶ Vinther, N. og Hansen, J.G. (2018). A/S Bevola – sambeskatningsreglerne udfordres atter, Karnov

⁴⁷ Søren, F.H (2006), Medens vi venter på EF-domstolen II, Karnov

administrationsselskabet, og der skal ske omlægning af regnskabsåret, hvis selskabet ikke har samme regnskabsår som administrationsselskabet jf. SEL § 10, stk. 5. Omlægningen af regnskabsåret følger reglerne i SEL § 10, stk. 1 – 4. Der må ikke overspringes eller dubleres et regnskabsår. Det kan være en ulempe, hvis alle selskaberne skal følge det administrationsselskabets indkomstår, da det kan være økonomisk dyrt og besværligt.

Overstående omkring samme indkomstår, vil blive illustreret med et eksempel.

Selskab A opkøber selskab B A/S den 1/5 - 2013, hvorved der opstår en koncernforbindelse. A bliver administrationsselskab, og følger kalenderåret. Selskab B har regnskabsår fra den 1/7-2012 til den 30/6-2013. Selskab B bliver derved påtvunget til at omlægge deres regnskabsår, så det følger kalenderåret.



Figur 6: Sambeskatning 2013/14, side 94: Samme indkomstår

Da selskab B ikke har afsluttet deres regnskabsår 2013 ved etablering af koncernforbindelsen, forlænger man selskabs B regnskabsår til den 31/12 – 2013, så de kommer til at følge administrationsselskabets regnskabsår. Regnskabsåret 2013 for B løber derved fra den 1/7-2012 til den 31/12-2013.

Sambeskatningsindkomstopgørelsen for 2013 udgøres af hele A's indkomst og B's indkomst fra den 1/5-2013 til den 31/12 -2013. Indkomsten fra perioden 1/7-2012 til den 30/4-2013 vedrører kun B's indkomst.⁴⁸

Der findes også særlige regler ved nystiftede selskaber, bagudforskuet indkomstår osv., men disse regler vil ikke blive gennemgået, grundet speciales længde.

8.5.1 Delårsindkomst:

Har der ikke været koncernforbindelse hele året mellem et selskab og koncernen, medregnes kun den del af indkomsten fra selskabet, som kan henføres til sambeskatningsindkomsten jf. SEL § 31, stk. 5.

Koncernforbindelsen kan enten skyldes, at koncernen opkøber/etablere et nyt selskab eller fast driftssted. En anden mulighed, er at koncernen lukker et selskab eller fast driftssted ned, som ved Bevola – sagen.

Når delårsindkomsten skal opgøres, følger man konsolideringsprincippet, hvor man ser på, hvornår overgangen af den bestemmende indflydelse skifter selskab.

Opgørelse af delårsindkomst:

⁴⁸ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 93 – 94

Delårsindkomsten opgøres efter reglerne i SEL § 31, stk. 5, 1 – 4 pkt. Ifølge reglens første punkt, er det kun den del af indkomsten, som kan henføres til koncernforbindelsen af selskabet og koncernen, som skal medregnes til sambeskatningsindkomsten. Ved etableringen eller ophør af koncernforbindelsen skal koncernen og selskabet, hvor koncernforbindelsen afbrydes, opgøre en skattepligtig indkomst for selskabet ifølge tredje punkt. Opgørelsen af indkomsten, skal opgøres for et helt indkomstår, selvom perioden er mindre end et helt indkomstår.

For den resterende del af indkomstperioden, hvor der ikke er en koncernforbindelse, ligges de skattemæssige værdier og periodiseringsprincipper til grund ved indkomstopgørelsen ifølge 4 punkt.

For skattemæssige afskrivninger og straksafskrivninger efter AL § 18, gælder der en særlig regel for begge delperioder, hvor selskabet kun kan afskrive forholdsmæssigt, hvilket vil sige, at der kun kan fortages afskrivninger for delperioden i forhold til, hvor stor en del af indkomstperioden, som delperioden udgør af kalenderåret, hvilket kan være en ulempe, da man bryder med nogen skatteretlige principper ved denne opgørelse. Har anskaffelsen af aktivet fundet sted i den relevante indkomstperiode for selskabet, kan selskabet dog fradrage hele anskaffelsessummen for det pågældende aktiv i det relevante indkomstår.

For at skitsere overstående, vil der komme et eksempel i nedenstående tekst.

Antages det, at et selskab bliver opkøbt 1 juli 20xx og selskabets skattemæssige resultat er på 300.000 kr. og afskrivningerne på ejendommen er 80.000 kr. og på driftsmidlerne er 250.000 kr., vil indkomsten, der skal medregnes ved sambeskatningen være på -15.000 kr., da det kun er halvdelen af afskrivningerne på driftsmidlerne og på ejendommen, som skal medregnes, og fratrækkes af halvdelen af det skattemæssige resultat. Det selskab som overtager det andet selskab, skal nedskrive aktivernes værdi med de afskrivninger, som er foretaget af det opkøbte selskab.⁴⁹

Det er min opfattelse, at afskrivningerne i Bevola – sagen, vil kunne rammes af disse regler, da der kan gælde nogen andre regler i Finland, hvor opgørelsen efter de danske skattemæssige regler, kan udgøre nogen fiktive afskrivninger, da afskrivningsreglerne i Finland følger nogen andre procentsatser. Aktiver som slet ikke er afskrevet på, vil også kunne rammes af reglerne i SEL § 31, stk. 5, 1 – 4 pkt.

Det er min opfattelse, at den mest simple måde, at opgøre de forholdsmæssige afskrivninger på, ville være ved at opgøre afskrivningerne for et helt indkomstår, og efterfølgende dele afskrivningerne op i de enkelte perioder, hvilket løser problemet på overnævnte, hvor man bryder med nogen skatteretlige principper. Dette ville være mere fordelagtigt, da man normalt kan foretage afskrivninger for et helt indkomstår uanset, hvornår på året aktivet er anskaffet. I forhold til reglerne i SEL § 31, stk. 5, 1 – 4 pkt., skal man opgøre en delperiode for første periode, og herefter opgør man en ny saldo for næste delperiode, som derved er mindre, og selskabet får ikke de fulde afskrivninger, som selskabet ellers ville have fået.

8.6 Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i den obligatoriske nationale sambeskatning:

Efter der nu har været en gennemgang omkring, hvornår der foreligger koncernforhold, og derved obligatorisk national sambeskatning, og hvilken betydning territorialprincippet og Bevola – dommen har for sambeskatningsreglerne, vil der komme en gennemgang af, hvordan sambeskatningsindkomsten skal opgøres i den obligatoriske nationale sambeskatning.

Den indkomst som medregnes til sambeskatningsindkomsten, er de enkeltes selskabers indkomst, som opgøres hver for sig, efter de danske skattemæssige regler. Jf. SEL § 31, stk. 2, 1 pkt. I forbindelse med

⁴⁹ Skat.dk, C.D.3.1.4.2.1 Opgørelse af delårsindkomst, Juridisk vejledning

tilskud, gælder der særlige regler mellem de sambeskattede selskaber. Det skal understreges, at det er hele indkomsten fra de forskellige selskaber, som indgår i sambeskatningsindkomsten uanset, hvor stor en del moderselskabet ejer af de øvrige datterselskaber i koncernen.⁵⁰ Dette er en fordel, da man derved ikke skal dele indkomsten op, i forhold til hvor stor en del af datterselskabet som moderselskabet ejer.

8.6.1 Underskudsmodregnings reglerne:

Sambeskatningsindkomsten har betydning for, hvor stor en del af de fremførelsesberettigede underskud, der kan modregnes i sambeskatningsindkomsten. Overstiger sambeskatningsindkomsten et grundbeløb på 8.205.000 kr., vil de fremførelsesberettigede underskud, som overstiger dette grundbeløb blive reduceret. Grundbeløbet på 8.205.000. kr. udspringer fra PSL § 20.

8.6.1.1 Skattepligtig indkomst på maksimalt 8.205.000 kr. i sambeskatningen:

Har selskaberne i sambeskatningen en indkomst på maksimalt 8.205.000 kr. får bestemmelsen i SEL § 12, stk. 2, 1 pkt. ingen betydning, for at modregne de fremførelsesberettigede underskud hos selskaberne. De underskud, som er opstået fra tidligere år, kan derfor fradrages fuldt ud i sambeskatningsindkomsten. Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten opgøres på følgende måde:

Efter de enkelte selskaber, har trukket deres underskud fra, fra tidligere indkomstår, kan sambeskatningsindkomsten opgøres, jf. SEL § 31, stk. 2, 3. – 5. pkt. De fremførelsesberettigede underskud består af underskud fra før sambeskatningen, og underskud som er opstået efter sambeskatningen jf. L 121 (2004/05) – bilag 18. De underskud, som ikke kunne anvendes før jf. sambeskatningsvilkår 2.4 i TSS-cirkulære 2004-42, vil kunne anvendes efter de nye regler jf. L121 (2004/05-2) – svar på spm. 23.

Er der efterfølgende underskud tilbage fra et selskab i det pågældende indkomstår, bliver de resterende underskud fordelt forholdsmæssige mellem de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen, som har et overskud jf. SEL § 31, stk. 2, 6 pkt. Yderligere underskud fra tidligere indkomstår, modregnes i de resterende overskud, hvis underskuddene er opstået mens selskaberne indgik i en sambeskatning jf. SEL § 31, stk. 2, 7. pkt.

Rækkefølgen er som følger:

1. Særunderskud medregnes først hos de enkelte selskaber.
2. Egne ikke benyttet underskud fra sambeskatningen modregnes.
3. Underskud fra sambeskatningsindkomståret, som ikke er opbrugt af de enkelte selskaber, modregnes forholdsmæssige mellem de øvrige selskaber, som udviser overskud. Er der erhvervet et datterselskab i selve sambeskatningsindkomståret, vil underskuddet, skulle opdeles, så kun det underskud, som er opstået i selve sambeskatningen, vil kunne udnyttes af de øvrige selskaber fra sambeskatningen. Er underskuddet opstået før sambeskatningen, er dette særunderskud for datterselskabet jf. TfS 2008, 867 LSR (SKM2008.528.LSR).

Erhverver selskab D fx et nyt datterselskab A A/S den 1/3. Har A A/S et underskud på 200 fra den 1/1 – 28/2, vil A A/S kun kunne modregne de 200 i deres skattepligtige indkomst, grundet det bliver et særunderskud for A A/S. Selskab D vil derved kun kunne anvende underskud fra perioden 1/3 – 31/12 og frem fra A/S.

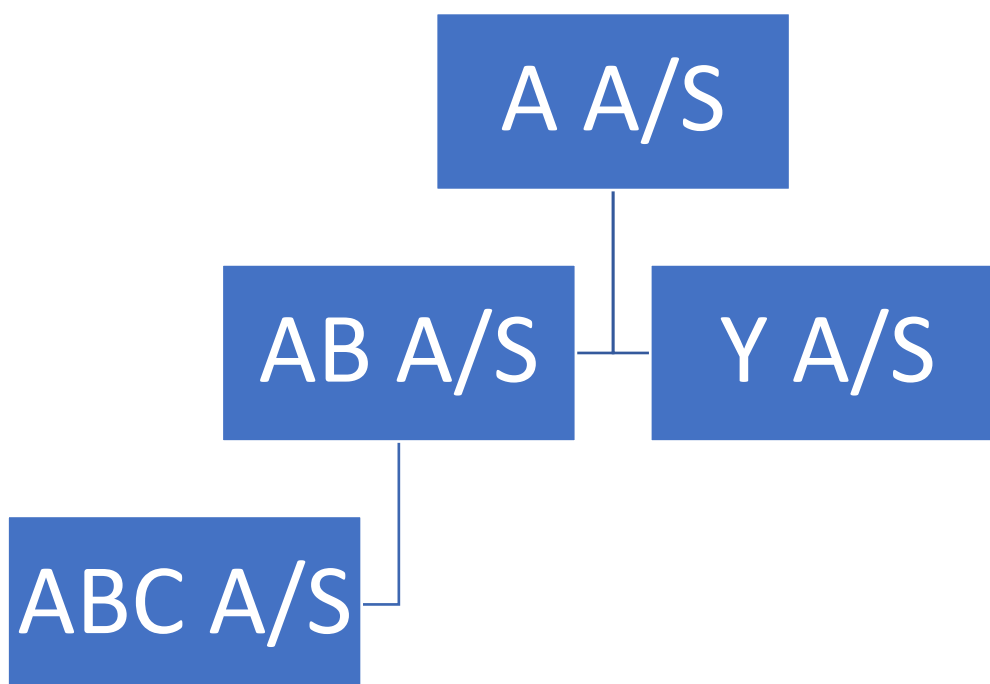
4. Underskud fra tidligere år hos de enkelte selskaber, modregnes i andre selskabers overskud.

⁵⁰ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 39

Efter underskuddene er anvendt, som beskrevet i ovennævnte, er sambeskatningsindkomsten opgjort for administrationsselskabet. Sambeskatningsindkomsten fordeles herefter forholdsmæssigt mellem de enkelte selskaber, uanset om indkomsten er positiv eller negativ.

For at illustrere overstående regler, vil der komme et eksempel:

Sambeskatningskredsen består af 3 selskaber: moderselskabet A A/S som ejer datterselskabet AB A/S, som har et datterselskab ABC A/S. Den 1/8 – 17 erhverver A A/S et nyt datterselskab Y A/S, som derved kommer til at indgå i sambeskatningen fra den 1/8 – 17. Alle selskaber er ejet 100 % af A A/S. Selskaberne er danske. A A/S har et særunderskud på 200 og AB A/S og ABC A/S har hver et særunderskud på 100, som er opstået, mens disse to selskaber var i en sambeskatning.



Figur 7: Egen tilvirkning

Underskuddene fra 2017 og indkomsten fra 2018 er følgende:

Selskab	Fremførte underskud 2017	Indkomst 2018
A	-200	300
AB	-100	-50
ABC	-100	100
Y	0	1/1-31/7 (-200)
		1/8-31/12 (100)

Figur 8: Egen tilvirkning

Dette har følgende betydning for fordelingen af underskuddene:

Selskab	Indkomst til sambeskatning 2018	Egne underskud fremføres	indkomst herefter	Under i 2018 fordeles	Indkomst herefter	Underskud fra tidl. Indkomstår modregnes	Sambeskatningsind.	Underskud til fremførelse ultimo 2018
A	300	-200	100	-50	50	0	50	0
AB	-50	0	-50	50	0	0	0	-100
ABC	100	-100	0	0	0	0	0	0
Y	100	-100	0	0	0	0	0	-100

Figur 9: Egen tilvirkning: Fordeling af underskud

Der er to forhold som er vigtige, når man skal modregne et underskud fra et selskab til et andet:

1. Underskud som er opstået før sambeskatning, kan kun modregnes i det pågældende selskab. Det ældste underskud modregnes først.
2. Underskud fra tidligere indkomstår modregnes kun hos et andet selskab, hvis
 - a. de pågældende selskaber har været sambeskattet i den pågældende periode, og
 - b. hvis sambeskatningen ikke på noget tidspunkt har været afbrudt.

Derfor kan selskab Y kun udnytte underskuddet på de 200, da Y ikke har været sambeskattet med nogen af de andre selskaber før, og derved er de 200 særunderskud for Y.⁵¹

Grunden til at rækkefølgen er som vist i overnævnte punkt 1 – 4. skyldes, at selskaberne i koncernen derved undgår at betale kompensation for udnyttelse af underskuddene, altså sambeskatningsbidrag.⁵²

8.6.1.2 Skattepligtig indkomst på over 8.205.000 kr. i sambeskatningskredsen:

Har selskaberne en skattepligtig indkomst på over 8.205.000 kr. opgøres sambeskatningsindkomsten efter SEL § 12, stk. 2:

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

Er underskuddet dermed over 8.205.000 kr., kan det resterende underskud, som overstiger 8.205.000 kr., kun fratrækkes med en værdi på 60 %. Begrænsningen af underskud opgøres på sambeskatningsniveau. De resterende 40 % kan fremføres tidsubegrænset. De 40 % som rammes af reglen, skal tilbageføres til de selskaber, som har bidraget med underskuddet.

SEL § 31, stk. 3, 2. pkt. bruger følgende brøk ved begrænsningen:

$$\frac{\text{Underskud anvendt efter SEL § 12, stk. 2}}{\text{Underskud anvendt, hvis SEL § 12, stk. 2, ikke fandt anvendt}}$$

⁵¹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 43 – 46

⁵² Skat.dk, C.D.3.1.4.3.2 Underskuds rækkefølgen, Juridisk vejledning

Sambeskatningsindkomsten, skal derved opgøres både med og uden begrænsningsreglen i SEL § 12, stk. 2, hvorved man får værdien i tælleren og nævneren.

I det efterfølgende afsnit vil der komme et eksempel, som gør overstående regel mere overskueligt.

Der er 3 selskaber i sambeskatning:

- A: Moderselskab
- B: Datterselskab
- C: Datterselskab til B

Der er taget udgangspunkt i regnskabsåret 2017 og 2018. Indkomsten for 2017 er 40.000.000 kr. og tidligere underskud fra sambeskatningen er på 31.000.000 kr. I regnskabsåret 2018 er resultatet på 30.000.000 kr. Fordelingen af underskuddet på de 31.000.000 kr., grundet 60 % - reglen, kommer til at se ud som følger:

Alle tal er i hele 1000 kr.

År 1 (2017):	Gamle regler	Nye regler	
Indkomst for 2017	40000	40000	
Underskud til modregning fra tidligere år	-31000	-8205	
Skattepligtig indkomst efter modregning af underskud	9000	31795	
Maks 60 % jf. SEL § 12, stk. 2	0	-19077	
Skattepligtig indkomst efter 60 %	9000	12718	-3718
Skat (22%)	1980	2797,96	
Likviditetsbelastning grundet 60 %-reglen		817,96	
År 1 (2018):			
Indkomst for 2018	30000	30000	
Underskud til modregning fra tidligere år	0	-3718	
Skattepligtig indkomst efter modregning af underskud	30000	26282	
Maks 60 % jf. SEL § 12, stk. 2	0	0	
Skattepligtig indkomst efter 60 %	30000	26282	
Skat (22%)	6600	5782,04	
Likviditetsbelastning grundet 60 %-reglen		-817,96	

Figur 10: Egen tilvirkning: 60 % - reglen

Reglen får en likviditetsmæssig betydning for koncernen i år 2017 på 817.960 kr., da de skal betale dette mere i skat, hvilket giver skat en rentefordel jf. C.D.2.4.5.3. Dog bliver koncernens skattebetaling på 817.960 kr. mindre i 2018, da koncernen, kan modregne det manglende underskud senere jf. PSL § 13 a og VSL § 13.

Fordelingsbrøken bliver følgende for år 2017:

$$\text{Fordelingsbrøk} = \frac{27282}{31000} = 0,88$$

Selskabernes underskud i sambeskatningen er fordelt som følger:

- A: særunderskud på 15.000.000 kr.
- B: sambeskatningsunderskud på 10.000.000 kr.
- C: sambeskatningsunderskud på 6.000.000 kr.

Sambeskatningsunderskuddene fra B og C er opstået under en tidligere subsambeskatning. Underskuddene er derfor sambeskatningsindkomst, i forhold til disse to selskaber.

Underskudsbegrænsningen har følgende betydning for selskaberne for år 2017:

Alle tal er i hele 1000 kr.

	Før begrænsningen			Fordelingsbrøk	Efter begrænsningen		
	A	B	C	0,88	A	B	C
Indkomst:	25000	-1000	16000		25000	-1000	16000
Egne særunderskud:	15000			13200,97	13200,97		
Indkomst:	10000	-1000	16000		11799,03	-1000	16000
Egen sambeskatningsunderskud:	0	0	16000(6000+10000)	14081,03	0,00	0	14081,03
Indkomst:	10000	-1000	0		11799,03	-1000	1918,97
Årets underskud:	-1000	1000	0		1000,00	1000	0,00
Indkomst:	9000	0	0		10799,03	0	1918,97
Underskud fra tidligere år:	0	0	0		0,00	0	0,00
Indkomst:	9000	0	0		10799,03	0	1918,97

Figur 11: Egen tilvirkning: Fordelingsbrøk af underskud

Grundet fordelingsbrøken, vil selskab A skulle betale skat af en indkomst på 12.680.000 kr. i stedet for en indkomst på 9.000.000 kr., hvor selskab A får en likviditetsbelastning på 809.600 kr. $(12680-9000)*22\%$). Selskab B bliver ikke påvirket af fordelingsbrøken, da de har et underskud i 2017. Selskab C får en likviditetsbelastning på 422.400 kr. $(1920*22\%)$.⁵³

Grundbeløbet på de 8.205.000 kr. kan foranledige til en vis spekulation hos de enkelte selskaber, efter min opfattelse, da selskaberne kunne være interesseret i at minimere deres overskud, så selskabet ikke kommer over de 8.205.000 kr., så selskabet ikke bliver ramt af 60 % reglen. Her kunne spekulatjonen ligge i et større vareforbrug, så overskuddet blev mindre, og selskabet derved kom ned på de 8.205.000 kr.

For at illustrere overstående boks, vil der komme et eksempel i nedenstående.

⁵³ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 46 – 49

Alle tal er i hele 1000 kr.

	2018	2018
overskud før varelager opgjort	10	10
varekøb	1,295	1,295
varelager primo	1	1
varesalg	0,9	0,5
vareforbrug	1,395	1,795
overskud efter vareforbrug	8,605	8,205
grundbeløb	8,205	8,205
efter grundbeløb	0,4	0
maks 60 %	0,24	0
efter 60 %	0,16	0
skat 22%	0,0352	0

Figur 12: Egen tilvirkning

Ud fra overstående figur ses det, at jo mindre varesalg, jo større bliver vareforbruget, og derved bliver overskuddet mindre, som får den betydning, at man nemmere vil kunne ramme de 8.205.000 kr., og derfor bliver selskabet ikke ramt af 60 % - reglen. Ved at udskyde salget af varelageret til næste periode, vil selskabet kunne optimere til grundbeløbet på de 8.205.000 kr.

En af grundene til at 60 % reglen, og grundbeløbet på de 8.205.000 kr. er indført skyldes, at man fra statens side gerne vil ramme flere koncerner, så der derved er flere selskaber som kommer til at betale skat.

Det er min mening, at grundbeløbet, måske skulle ændres på, så man satte det op fra de nuværende 8.205.000 kr., da man derved ville ramme en mindre del af koncernens overskud. Grunden til min holdning er, at man ser koncerner og selskaber vokse kraftigt i både overskud og størrelse, hvorved de samfundsøkonomiske forhold har ændret sig. Derfor ville det grundet de samfundsøkonomiske forhold kunne begrundes med at sætte grundbeløbet væsentligt op, og ikke kun de mindre stigninger som vi har set de seneste år, hvilket vil betyde, at man rammer en mindre del af selskabernes overskud.

8.6.1.3 Fordeling af underskud mellem de enkelte selskaber:

Er der stadig underskud tilbage fra de enkelte selskaber i koncernen, efter de enkelte selskaber, har udnyttet deres egne særunderskud, egne sambeskatningsunderskud og årets underskud, fordeles det resterende der er tilbage fra årets underskud og tidligere sambeskatningsunderskud. Dette er vist i nedenstående:

Alle tal er i hele 1000 kr.

Selskab	Årets resultat	Særunderskud	Sambeskatningsu.	Selskabetsskattepligtige indkomst	Årets underskud	resultat efter fordeling af underskud	Tidligere sambeskatningsunderskud, som ikke er benyttet	Fordeling af tidligere samb.underskud	Sambeskatnings indkomst
A	-1000	0	0	-1000	1000	0	0	0	0
B	500	0	600	-100	0	0	-100	100	0
C	1500	0	200	1300	-565	735	0	-56,52173913	678
D	1000	0	0	1000	-435	565	0	-43,47826087	522

Figur 13: Egen tilvirkning: underskudsfordeling

Fordelingen af årets underskud og tidligere sambeskatningsunderskud sker ved:

$$\text{Underskudsfordeling} = \frac{\text{Selskabets skattepligtige indkomst(positiv indkomst)}}{\text{Bruttooverskud} * \text{Underskud}}$$

Forskellen på underskudsfordelingen i figur 14 og underskudsfordelingen i figur 13, er at underskudsfordelingen i figur 13 er den nye version, i forhold til fordeling af underskud, hvor man laver en fordelingsbrøk, i stedet for at se på selskabernes forholdsmæssige andel, i forhold til deres resultat. Eksemplet fra figur 13 udspringer fra bemærkningerne fra lovforslag nr. L 173 (2011/12). Fordeling af underskuddene mellem selskaberne er en klar fordel.

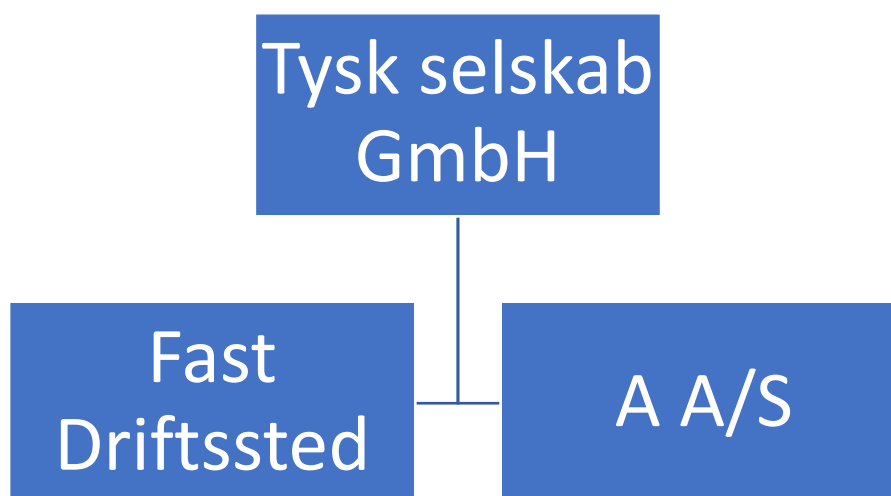
8.6.2 Særregler:

8.6.2.1 Udenlandske selskabers faste driftssted i Danmark, særregel underskud:

Er et udenlandsk fast driftssted beliggende i Danmark, og har det faste driftssted underskud, kan underskuddet kun benyttes i den danske sambeskatning, hvis ikke underskuddet, kan anvendes i selskabets skattepligtige indkomst i hjemlandet, i forhold til hjemlandets skattemæssige regler jf. SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. De fleste stater anvender globalpuljepriippet, hvilket gør modregning i udlandet muligt.

Antages det fx, at der er et fast driftssted i Danmark, som har hovedsæde i x – land. Det faste driftssted har et underskud på 200.000 kr., og underskuddet kan ikke fratrækkes i x – land, grundet x – lands regler. Underskuddet vil kunne fratrækkes i den danske nationale sambeskatning jf. SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

Hvorvidt underskuddet anvendes eller ikke anvendes i hovedkontorets skattepligtige indkomst, har ingen betydning. Anvendes underskuddet ikke til modregning i hovedkontorets skattepligtige indkomst, vil underskuddet helt kunne mistes. Antages der fx, at et tysk selskab A GmbH, har et dansk fast driftssted og et datterselskab A A/S i Danmark.



Figur 6: Egen tilvirkning: Dansk fast driftssted og dansk datterselskab

Det antages at det tyske selskab ingen over- eller underskud har, og det danske faste driftssted har et underskud på 200, og A A/S har et overskud på 200 i år 1. I år to har det faste driftssted et resultat på 0, og det danske datterselskab et overskud på 200.

	Skattepligtige indkomdt DK			Skattepligtige indkomst England	
	År 1	År 2		År 1	År 2
Engelsk selskab				0	0
Dansk fast driftssted	-200	0		-200	0
A A/S	200	200			
Skattepligtige indkomst	200	200		-200	0
Femførelses af underskud hos GmbH og det faste driftssted	200	0		200	
Dansk skat 22 %	44	44			
Engelsk skat				0	0

Figur 14: Egen tilvirkning: Opgørelse af underskud

Med en samlet indkomst i år 1 og år 2 på 200, skal der opgøres en samlet indkomstskat på 88 kr. Havde det faste driftssted været et dansk datterselskab, ville der kun skulle betales en samlet skat på 44 kr., da underskuddet fra det faste driftssted ville kunne anvendes hos A A/S i stedet, da det faste driftssted derved ville indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning.⁵⁴

⁵⁴ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 39 – 42

Dog vil det tyske selskab kunne se bort fra underskuddet i det faste driftssted i Danmark, og derved vil underskuddet kunne udnyttes i den danske nationale sambeskatning mellem det faste driftssted og A A/S, hvor der kun vil blive betalt en skat på 44 kr. jf. SEL § 31, stk. 9.⁵⁵

I dommen omkring Phillips Electronics jf. C-18/11, fik Phillips medhold i, at de kunne fratrække et underskud fra deres faste driftssted i hjemlandets skattepligtige indkomst, selvom underskuddet kunne modregnes i positiv indkomst fra det udenlandske selskab. Da det ellers ville være i modstrid med den fri etableringsret.

Det kan diskuteres, om SEL § 31, stk. 2, 2 pkt. ikke også er i strid med EU -retten, da det vil give en mere proportionalbeskatningsret, hvis de danske selskaber også kunne fratrække et tab fra et fast driftssted i Danmark, men skatteministeries opfattelse er, at LL § 5 G løser dette problem, hvilket er tvivlsomt, mere om denne bestemmelse senere ved international sambeskatning.

Efter min opfattelse, løser denne bestemmelse ikke problemet i dommen, da det mere er en restriktion end en bestemmelse, som skaber balance i skattesystemet, da reglen medfører, at et selskab vil kunne miste et tab, hvis underskuddet ikke udnyttes af hjemlandet. Det var mere hensigtsmæssigt, at selskabet i Danmark kunne udnytte det faste driftssteds underskud, hvis selskabet fra hovedkontoret ikke udnyttede tabet.

Fra og med 1. januar 2020 vil reglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. blive afløst af SEL § 8 D, stk. 1, derfor vil SEL § 31, stk. 2, 2 pkt. blive ophævet.⁵⁶

8.7 Hæftelse i sambeskatningen:

Administrationsselskabet og de sambeskattede selskaber, hæfter solidarisk for hinandens forpligtelser, dog kun for den del af indkomsten, som vedrører de enkelte selskaber. De forpligtelser, som de sambeskattede og administrationsselskabet hæfter for er, acontoskatten, restskatten, indkomstskatter, tillæg og renter jf. SEL § 31, stk. 6, 10 pkt. Den solidariske hæftelse er en ulempe, da selskaberne imellem hinanden kan komme til at hæfte for store forpligtelser.

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

Kapitalandele, som er ejet direkte eller indirekte af selskabet selv, eller selskaber fra subkoncernen ved indkomstårets udløb, hæfter solidarisk med selskabet jf. SEL § 31, stk. 6, 11 pkt.

"Selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af selskabet eller selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. pkt., hæfter ligeledes solidarisk sammen med selskabet."

Ved pkt. 10 og 11, forstår man de helejede selskaber.

Ved kapitalandele ser man på følgende forhold:

- *"De kapitalandele, der er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab.*
- *De kapitalandele, der er ejet direkte eller indirekte af selskaber, der hæfter solidarisk efter SEL § 31, stk. 6, 10. pkt., dvs. direkte ejede datterselskaber.*

⁵⁵ Skat.dk, C.D.3.1.4.3.5 Bortseelse fra underskud, Juridisk vejledning

⁵⁶ Skat.dk, C.D.3.1.4.3.1 Underskud fra faste driftssteder, Juridisk vejledning

- *Ejerandele, der besiddes af den i KGL § 4, stk. 2 nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af kapitalandelene efter 10. og 11. pkt., jf. SEL § 31, stk. 6, 12. pkt.*⁵⁷

Henvisningen til KGL § 4, stk. 2, har nogen uheldige konsekvenser. KGL § 4, stk. 2 lyder:

“Stk. 2. Ved koncernforbundne selskaber forstås

- 1) selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab,*
- 2) selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab,*
- 3) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab, eller*
- 4) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.”*

*Aktionærer som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, anses ved bedømmelsen af aktionærkredsen som én og samme aktionær. Ved opgørelsen af stemmeandele ses bort fra stemmer, som alene er opnået ved stemmeretsoverdragelse i forbindelse med erhvervet sikkerhed i aktier.*⁵⁸

Selskaber og foreninger hvor aktionærkredsen har bestemmende indflydelse over, medregnes i forhold til hæftelsen i forhold til KGL § 4, stk. 2. Aktionærer i forhold til ABL § 4, stk. 2, medregnes også i forhold til kapitalandele, og indgår derved i hæftelsen.⁵⁹

Det er min opfattelse, at det kan skabe visse problemer i forhold til at opgøre, hvem som hæfter for sambeskatningen, da der både opereres med selskaber og personkredse. Problemet er, at der kan være forskellige retsområder, som henholdsvis selskaber og personkredse skal følge, hvor forskellige love og reguleringer kan have betydning for hæftelsen. Derudover er lovreguleringen bagud i tid, da man medregner aktier som tilhører eller har tilhørt personer.

Et andet problem ved hæftelsesreglen er, at man hæfter solidarisk for et helt indkomstår, hvor det er uden betydning, om koncernen ændrer form i det pågældende indkomstår, grundet ordlyden i SEL § 31, stk. 6, 12 pkt.

“der besiddes af den i KGL § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved...”

Selskaber som ikke er ejet 100 % af moderselskabet, altså en subsidiær hæftelse, vil kun hæfte for den del af forpligtelsen, som knytter sig til moderselskabets ejerandel, i forhold til den direkte og indirekte ejerandel, af det subsidiærselskab jf. SEL § 31, stk. 6, 13 pkt.:

“Er der forgæves forsøgt udlæg for skattebeløb hos de selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. og 11. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab.”

Dog skal man først søge fyldestgørelse hos de selskaber, som hæfter solidarisk efter pkt. 10 og 11, før man gør kravet gældende overfor det subsidiære selskab.

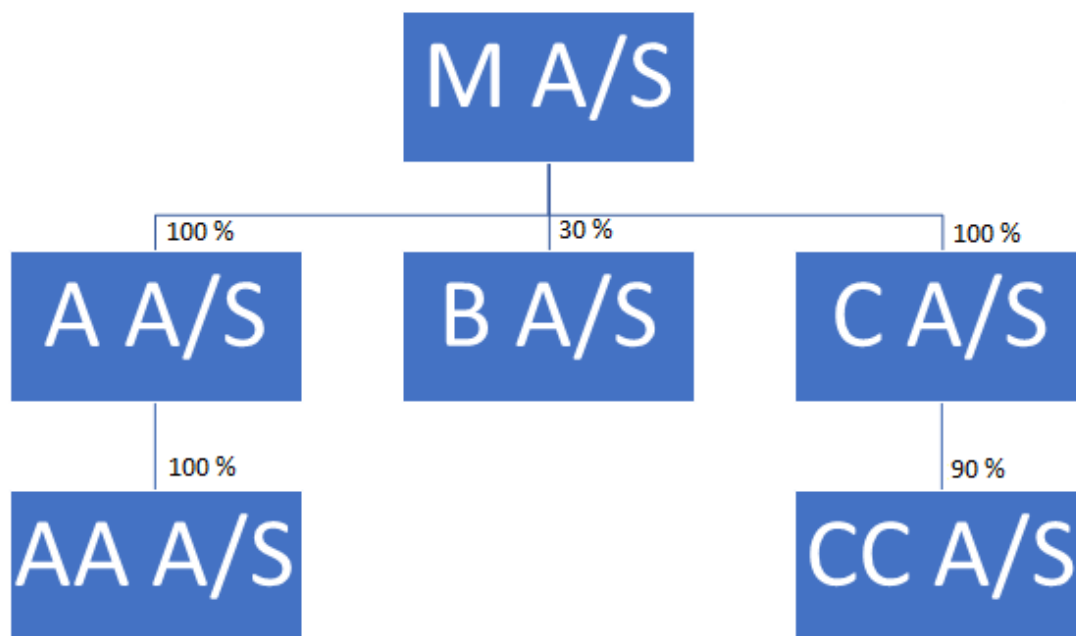
⁵⁷ Ramskov, B. (2013), Hæftelse i sambeskatning, karnov, side 3

⁵⁸ Ramskov, B. (2013), Hæftelse i sambeskatning, karnov, side 3

⁵⁹ Ramskov, B. (2013), Hæftelse i sambeskatning, karnov, side 3

Hæftelsesreglerne, som er beskrevet foroven, har virkning fra indkomståret 1. juli 2012 og frem. Det skal dog bemærkes, at selskaber, som alene hæftede for de genbeskatningssaldi som tidligere nævnt, efter § 15, stk. 8 i lov nr. 426 af 6 juni 2005, nu hæftes af alle selskaber i sambeskatning med tilbagevirkende kraft.

Overstående regler omkring hæftelse, kan illustreres med nedstående eksempel:



Figur 15: Egen tilvirkning: Hæftelse under sambeskatningen

I overstående figur hæfter M A/S, A A/S, AA A/S og C A/S solidarisk for de forskellige forpligtelser jf. SEL § 31, stk. 6, 10 pkt. Da de to selskaber er 100 % ejet af M A/S. CC A/S hæfter kun subsidiær i forhold til M A/S, AA A/S, C A/S, hvilket i denne situation er for 90 % af forpligtelserne jf. SEL § 31, stk. 6, 13 pkt. Selskabet B A/S hæfter ikke solidarisk i sambeskatningen, da de ikke er en del af sambeskatningskredsen jf. SEL § 31 C.

Rækkefølgen i forhold til hæftelsen af de enkelte skattekrav, som SKAT skal følge er:

- Skattekravet skal først rettes mod selskabet, som oprindeligt skylder kravet.
- Dernæst rettes kravet mod de selskaber, som hæfter solidarisk for skyldnerselskabets skattekrav, som ville være selskab M A/S, A A/S, AA A/S og C A/S i forhold til eksemplet.
- Efterfølgende rettes kravet mod de øvrige selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt med moderselskabets direkte eller indirekte ejerandel af kapitalen i det underliggende selskab, som ville være selskab CC A/S i eksemplet fra oven.⁶⁰

Det er min opfattelse, at det skaber en vis usikkerhed, at der ved hæftelse og koncerndefinition jf. SEL § 31 C, opereres med to begreber. Ved hæftelse opereres der med kapitalandele i forhold til bestemmende indflydelse, og ved koncerndefinitionen opererer man med stemmerettigheder. Her er det min opfattelse,

⁶⁰ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 87 – 89

at den bedste synergi ville være, at man ensarter disse to definitioner, så der ikke skabes nogen forvirring for selskaberne og staten, i forskellige sager om hæftelse.⁶¹

Derudover medregner man ved sambeskatningsindkomsten hele indkomsten for de sambeskattede selskaber, uanset moderselskabets ejerandel af datterselskabet, hvis de sambeskattes, men hvert selskab hæfter kun subsidiær i forhold til hæftelsesreglerne. Efter min opfattelse ville det være mere retvisende, hvis reglerne her også var mere i overensstemmelse med hinanden, så man kun medregner den del af indkomsten for hvert selskab, som moderselskabet enten direkte eller indirekte ejer af datterselskabet.

Da der har været mange sager omkring udbyttebeskatning, rentebeskatning og royaltybeskatning i forhold til beneficial owner, har man i kildeskatreglerne i KSL § 69 stk. 3, henvist til hæftelsesreglerne jf. SEL § 31, stk. 6, 10 – 14 pkt. Da selskaberne indbyrdes hæfter for disse skatter, og det er derfor blevet svære at omgå reglerne i KSL § 69.⁶²

8.7.1 Hæftelse ved udtræden af sambeskatningen:

Fra det tidspunkt et selskab træder ud fra den nationale sambeskatning, hæfter selskabet kun for den del indtil udtræden af sambeskatningen af indkomstskatter, acontoskat, restskat, renter og tillæg, i forhold til den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.

Det afgørende for om man er trådt ud af sambeskatningen eller ikke, er om der foreligger bestemmende indflydelse over selskabet.

Besidder den samme aktionærkreds over halvdelen af stemmerettighederne, enten direkte eller indirekte, efter selskabets udtræden af sambeskatningen, hæfter selskabet stadig jf. SEL § 31, stk. 6, 14 pkt.

Er selskabet trådt ud fx dagen før, at et krav eller forpligtelse bliver gjort gældende over for koncernen, hæfter det udtrædende selskab ikke for denne forpligtelse. Dette kan foranledige til en del spekulationer, ifølge min opfattelse, hvor koncernen måske kan være interesseret i at få de sunde ”dele” ud af selskabet, før der indtræder en større forpligtelse eller et større krav. I SEL § 31, stk. 6, 14 pkt. er der forsøgt opsat en værnsregel, for at dæmme op for dette.

Det udtrædende selskab hæfter for den del, som er fordelt til selskabet i selve sambeskatningen jf. SEL § 31, stk. 6, 14 pkt. Ifølge lovforslag L 173 (2011/2012) – bilag 32, side 24, hæfter et selskab, som genindtræder i sambeskatningen, ikke for nogen tidligere forpligtelser. Selskabet som genindtræder hæfter kun for de forpligtelser, som opstår efter genindtrædelsen. Disse to bestemmelser kan også skabe en vis spekulation som omtalt foroven.

Ved en solvent likvidation af et selskab, vil hæftelsen i forhold til den øvrige del af koncernen bortfalde ved likvidationen jf. Lovforslag nr. 173, almindelige bemærkninger, punkt 3.4.2.

For at illustrere ovenstående, kunne man forestille sig et selskab A A/S, som ejer to datterselskaber B A/S og C A/S 100 %. Sambeskatningen har fundet sted siden 2011. C A/S bliver frasolgt i 2013.

⁶¹ Ramskov B. (2013), Hæftelse i sambeskatning, Karnov, side 3

⁶² EY (2019), CJEU rules on application of Danish withholding tax on dividends and interest payments



Figur 16: Sambeskatning 2013/14, side 92: Hæftelse ved udtræden af sambeskatningen

SKAT finder ud af i 2014, at B A/S i 2012, har betalt for lidt i acontoskat, og forhøjer derved B A/S's skattepligtige indkomst med dette beløb. SKAT kan ikke rette kravet mod C A/S, da de ikke længere indgår i sambeskatningen, hvorved kun B A/S og A A/S hæfter for acontoskatten.

Var det derimod C A/S acontoskat som SKAT forhøjede i 2014, ville de også kunne rette kravet mod B A/S og A A/S, da B A/S og A A/S hæfter solidarisk for C A/S skattekrav, som er opstået under sambeskatningen.

Selskaber som er sambeskattet med et selskab, der går konkurs jf. SEL § 31, hæfter for de skatter, som tilhører det konkursramte selskabs indkomst, dog kun for de skatter, som ligger forud for indkomståret, hvori konkursdekretet afsiges jf. SEL § 31, stk. 6, 10 – 14 pkt. og KKSL § 4, stk. 3.⁶³

Det er efter min opfattelse problematisk, hvis et af selskaberne i koncernen påtager sig vise forpligtelser, uden de andre selskaber i koncernen kender til disse forpligtelser, før disse forpligtelser bliver aktuelle, hvorved selskaberne i sambeskatningen kommer til at hæfte solidarisk for forpligtelserne. For at løse problemstillingen, ville det efter min opfattelse være optimalt, hvis selskaberne indbyggede forskellige klausuler i en ejerftale, hvor det kun er bestemte selskaber i sambeskatningen, som kan indgå aftaler.

I forbindelse med reglerne omkring konkurs, skal det nævnes at et underskud følger det konkursramte selskab ud af sambeskatningen, hvorved et skattemæssigt underskud, som er opstået under konkursen og sambeskatningen ikke vil kunne anvendes i positiv indkomst fra andre sambeskattede selskaber jf. SEL § 31, stk. 8.⁶⁴ Grundet reglen kan moderselskabet være interesseret i, at holde live i det konkursramte selskab, da moderselskabet kunne have et initiativ til at yde et skattefri tilskud til det konkursramte selskab, hvilket er en mulighed i forhold til sambeskatningsreglerne, så underskuddene kan udnyttes fremover i sambeskatningen fra det konkursramte selskab, men efter SEL § 31, stk. 8, kan moderselskabet ikke yde skattefri tilskud til det konkursramte selskab.⁶⁵ Dog vil moderselskabet stadigvæk kunne yde tilskud, men disse vil så være skattepligtige jf. SL § 4, og ville ikke kun fradrages i den skattepligtige indkomst, da de ikke kan kvalificeres som en driftsomkostning efter SL § 6 a. Det skal gøres op, om underskuddene er så store, at det kan betale sig at holde live i det konkursramte selskab.⁶⁶ Reglerne om skattefrit tilskud vil ikke yderligere blive omtalt.

⁶³ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 91 – 93

⁶⁴ Skat.dk, C.D.3.1.2.3 Selskaber der skal holdes ude af sambeskatningen, Juridisk vejledning

⁶⁵ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 55

⁶⁶ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 52

9. International sambeskatning:

I 2003 nedsatte den daværende skatteminister Kristian Jensen et sambeskatningsudvalg, som skulle undersøge og redegøre sambeskatningsreglerne, og hvilke problemer der var herved, og komme med forslag til løsning af problemerne. Udfaldet af dette blev Betænkning; 2004 nr. 1452.

I Betænkningen kom man frem til, at man skulle lovfæste nogle sambeskatningsregler, som nedbragte den skattemæssige ubalance mellem hjemmehørende selskaber og udenlandske selskaber. Systemet skulle være konkurrencedygtigt i forhold til andre lande.

Her 15 år efter er spørgsmålet, om det så er blevet opnået?

Ser man på Bevola – sagen, må det klart afkræftes, da man i Bevola – sagen kom frem til, at de danske regler om territorialprincippet og international sambeskatning er i strid med de EU – retlige regler.

Derved har staten i Danmark skabt et system, som både er i ubalance mellem hjemmehørende og udenlandske selskaber, og derudover har man skabt et mindre konkurrencedygtigt regelsæt. Reglerne om international sambeskatning har, derfor skabt det helt modsatte af, hvad der var formålet med reglerne.

I de næste afsnit, vil der komme en beskrivelse og diskussion, af de nuværende regler omkring international sambeskatning. Derudover vil afgørelser blive inddraget for at se, deres betydning for reglerne.

9.1 Hvilke selskaber indgår i international sambeskatning:

Bestemmelsen om international sambeskatning findes i SEL § 31 A. Vælges international sambeskatning efter SEL § 31 A, bliver den nationale sambeskatning udvidet til at omfatte datterselskaber, faste ejendomme og faste driftssteder i udlandet jf. SEL § 31 A, stk. 1, 2 pkt.

I praksis anvendes ordlyden i SEL § 1, stk. 1 nr. 1, til at fastlægge, hvilke udenlandske selskaber, som kan blive omfattet af international sambeskatning. Der henvises yderligere til afsnittet om koncernforbindelse, for at fastlægge, hvilke selskaber i koncernen, som bliver omfattet af international sambeskatning jf. SEL § 31 C.

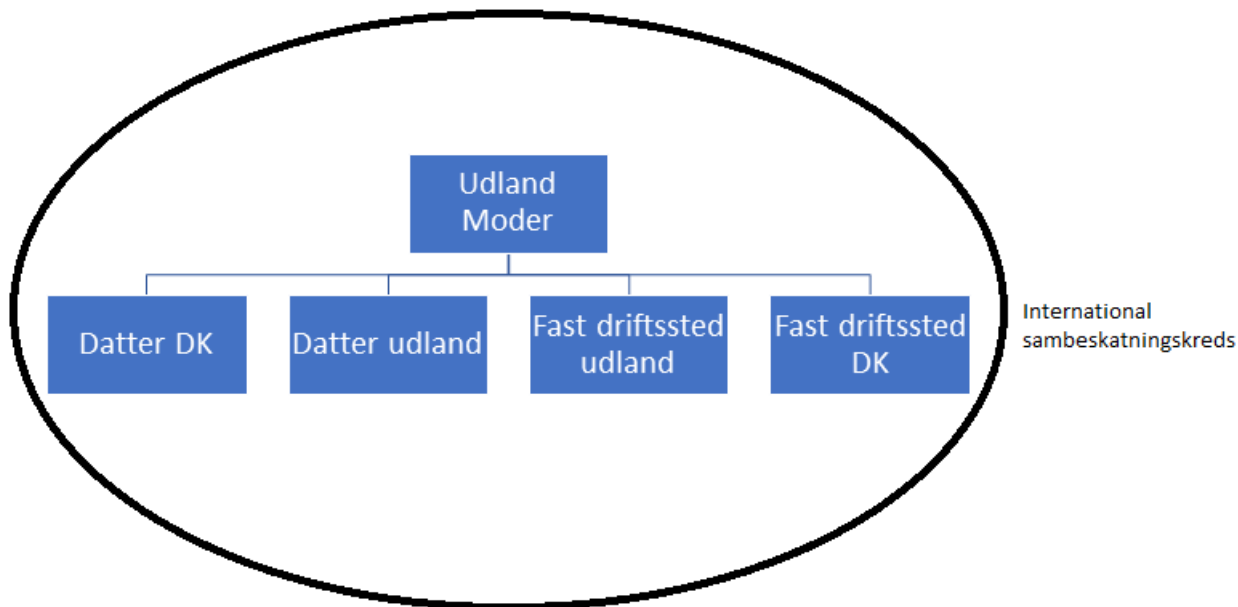
Det er ifølge SEL § 31 A, stk. 1, det ultimative moderselskab, som vælger international sambeskatning for koncernen. Vælges international sambeskatning, skal alle selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme underliges reglerne om international sambeskatning.

Sambeskatningskredsen ved valg af international sambeskatning består således af:

- Alle danske koncernforbundet selskaber, som er omfattet af SEL § 31.
- Danske selskaber, som ikke er omfattet af national sambeskatning, da de ikke er koncernforbundet med danske selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme jf. SEL § 31 A, stk. 1, 4. pkt.
- Udenlandske selskaber og foreninger mv., hvor personerne i selskabet eller foreningen ikke hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og hvor overskuddet fordeles efter deltagernes indskudte kapital.
- Udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme, som hører ind under de danske eller udenlandske selskaber og foreninger mv.

Selskaber som bliver opkøbt eller stiftet, kommer automatisk ind under den valgte internationale sambeskatning,⁶⁷ men mere om dette ved opgørelsen af den international sambeskatningsindkomst.

I nedenstående figur ses en sambeskatningskreds, hvor international sambeskatning er valgt.



Figur 17: International sambeskatningskreds

I overstående figur er det derved det udenlandske moderselskab, som skal vælge international sambeskatning for hele koncernen jf. SEL § 31 A, stk. 1, 1. pkt.

Årsagen til at alle selskaber, skal indgå i den internationale sambeskatning er, at selskaberne før lov nr. 426 af 6 juni 2005 blev indført, selv kunne bestemme, hvilke selskaber, som skulle inddrages under sambeskatningen. Derfor valgte moderselskabet kun de selskaber, som enten gav underskud, eller havde en høj skatteprocent i deres hjemland, så selskabet minimerede deres skattebetaling i Danmark.⁶⁸

Efter min opfattelse er de nuværende regler efter SEL § 31 A, stk. 1, 1 pkt. retvisende, da reglerne forhindrer selskaberne i kun, at medregne de selskaber i sambeskatning, som enten giver underskud, eller har en høj skatteprocent i deres hjemland, derved er der symmetri i de danske skatteregler, da både overskudsgivende og underskudsgivende selskaber, bliver medregnet i den internationale sambeskatning, selvom det er en ulempe for selskaberne.

Man kan spørge sig selv, om reglerne i forhold til, at inddrage alle udenlandske enheder, er mere en restriktion, end en tvingende nødvendighed for proportionalitet i sambeskatningssystemet.

Ser man på reglen om, at inddrage alle udenlandske enheder i sambeskatningen, opstår der en forskelsbehandling af de koncerner, som har mange danske selskaber og de koncerner, som har mange udenlandske selskaber med i sambeskatningen.⁶⁹ Forskelsbehandlingen kommer til udtryk, når der skal

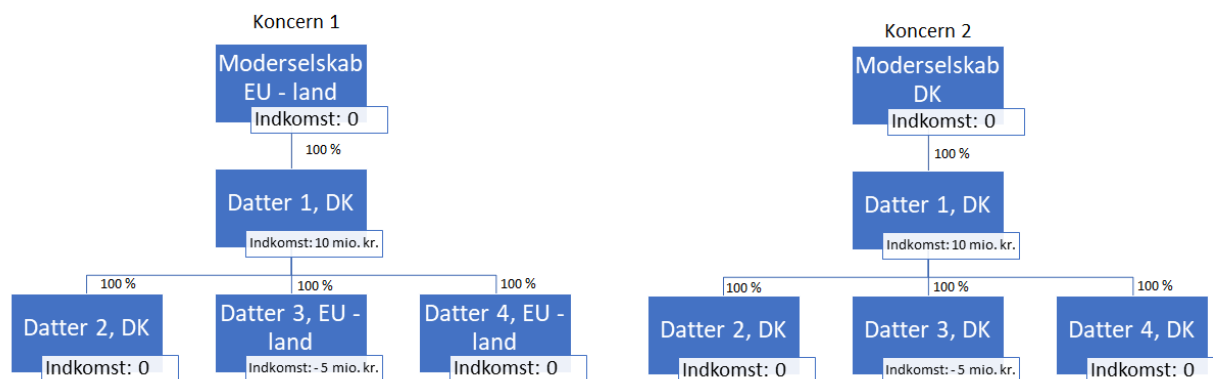
⁶⁷ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, juridisk vejledning

⁶⁸ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, Juridisk vejledning

⁶⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 319 -321

opgøres en sambeskatningsindkomst, da der for de udenlandske selskaber, både skal udarbejdes et skatteregnskab efter de danske og udenlandske regler, hvilket gør den internationale sambeskatning administrativt dyrt.⁷⁰

For at overskueliggøre overstående vil der komme et eksempel:



Figur 18: Sambeskatning 2013/14, side 321: Sammenligning af administrative byrder for dansk hhv. international koncern

For at modregne underskuddet i datter 3 på de 5 mio. kr. i datter 1 DK, er koncernen nødt til at vælge international sambeskatning ved koncern 1, og derved udarbejde to skatteregnskaber for datter 3 og 4 i de følgende 9 indkomstår, selvom koncernen giver underskud i de følgende 9 år, eller den reelt er uden aktivitet.

Koncernen 2, som kun har danske selskaber i koncernen, skal kun udarbejde et skatteregnskab, for at udnytte underskuddene. Herved skabes der restriktioner for koncern 1, hvorimod der ikke skabes restriktioner for koncern 2.

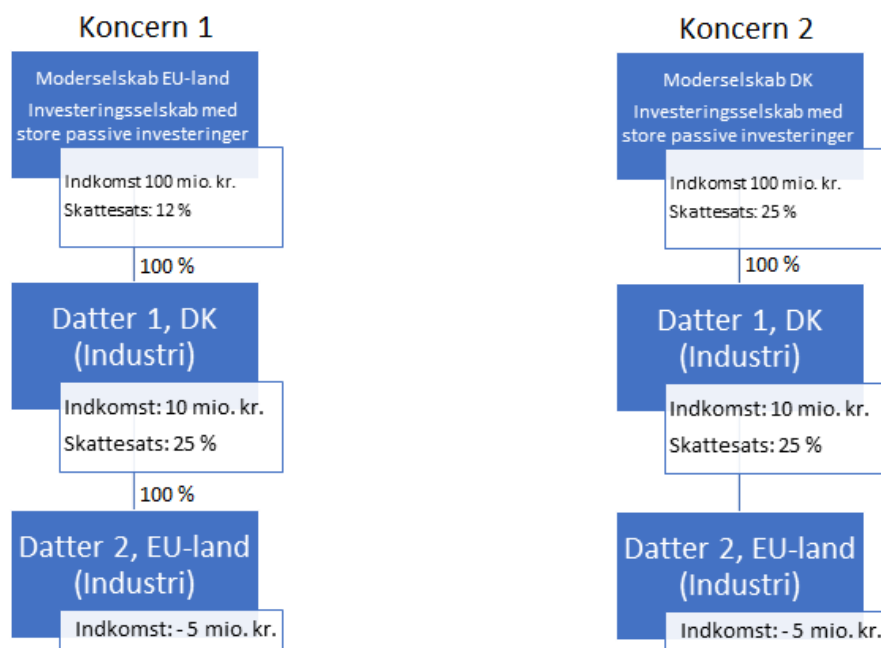
En anden restriktion i forhold til, at anvende reglerne om international sambeskatning er, at et lavbeskattet moderselskab i udlandet, kan blive tvunget til at bruge den danske virksomhedsskat, for at modregne et underskud.

Har man fx en konstruktion som vist forinden, hvor moderselskabets primære aktivitet, er passive investeringer i obligationer eller lignende. Moderselskabet har derudover et datterselskab, hvor den primære aktivitet er produktion, som også ejer et datterselskab, som har lignende produktionsaktivitet i et andet EU – land. Her vil det udenlandske finansielle moderselskab, skulle inddrage sin skattepligtige indkomst i Danmark, hvor selskabet skal betale den høje danske selskabsskat på 22 %, da reglerne om international sambeskatning i SEL § 31 A, skal anvendes.^{71 72}

⁷⁰ Winther-Sørensen, N. (2006), SU 2006, 3 - Marks & Spencer-dommen, side 11

⁷¹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 319 -321

⁷² Winther-Sørensen, N. (2006), SU 2006, 3 - Marks & Spencer-dommen, side 11



Figur 19: Sambeskatning 2013/14, side 322: Sammenligning af beskatning, når overskudsgivende moderselskab er dansk hhv. udenlandsk

Har hjemlandet ikke nogen regler om national eller grænseoverskridende sambeskatning, vil koncern 1 blive afskåret for reelt at udnytte reglerne i international sambeskatning, og derved ikke kunne udnytte underskuddet i datter 2.

Koncern 2 som kun har danske selskaber med, vil uden nogen problemer kunne anvende underskuddet, da koncernen skal anvende reglerne om national sambeskatning. Det giver en forskelsbehandling i forhold til de danske regler om sambeskatning.⁷³

En af de løsninger på dette problem ville være at indfører reglerne om CCTB-beskatning, da man derved ville opgøre beskatningsindkomsten ens på alle selskaber, uanset hvor i EU, selskabet befandt sig. Derfor skal der også kun udarbejdes et skatteregnskab. Mere om dette i perspektivering.

9.2 Bindingsperiode:

Efter det ultimative moderselskab har valgt international sambeskatning, og sambeskatningskredsen er fastlagt, vil sambeskatningen være bindende for en 10-årig periode jf. SEL § 31 A, stk. 3, 3 punkt. Denne lov udspringer fra lov nr. 426 af 6 juni 2005. Ved udløbet af den 10-årige periode, vil sambeskatningen kunne vælges igen for en 10-årig periode jf. SEL § 31 A, stk. 3, 4 punkt.⁷⁴

Bindingsperioden forbliver den samme, selvom der bliver opkøbt eller frasolgt nye selskaber⁷⁵, da bindingsperioden påhviler moderselskabet. Bindingsperioden forbliver den samme selvom der indtræder et nyt ultimativt moderselskab jf. SEL § 31A, stk. 3, 8 punkt.⁷⁶

⁷³ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 319 -321

⁷⁴ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, juridisk vejledning

⁷⁵ Thygesen, L. (2017), Sambeskatning – udvalgte opmærksomhedspunkter, Karnov, side 12

⁷⁶ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, Juridisk vejledning

Råder aktionærkredsen jf. KGL § 4, stk. 2 efter salget af moderselskabet stadig over halvdelen af stemmerettighederne, anvender man den bindingsperiode for det moderselskab, hvor international sambeskatning senest er valgt jf. SEL § 31 A, stk. 3, 9. punkt.⁷⁷

Er det nye ultimative moderselskab nystiftet, anvendes bindingsperioden fra det opkøbte moderselskab jf. SEL § 31 A, stk. 3, 10. punkt.⁷⁸ Uden SEL § 31 A, stk. 3, 10. pkt. ville der finde fuld genbeskatning sted ved opkøb af et moderselskab og dets datterselskaber.

Selvom der ikke mere indgår udenlandske aktiviteter i koncernen, anser man ikke den internationale sambeskatning for afbrudt.⁷⁹

For at illustrere overstående vil der komme et eksempel forneden.

Udgangspunktet er, at der er en hovedaktionær, som ejer to koncerner, koncern Y, som er moderselskab og X, som er moderselskab i den anden koncern. Y har valgt international sambeskatning for 4 år siden, og X har valgt international sambeskatning for 6 år siden. X opkøber Y, selvom X er det ultimative moderselskab nu, anvendes Y's bindingsperiode, hvor der er 6 år tilbage, da Y's bindingsperiode er senest valgt. Var Y nystiftet, brugte man X bindingsperiode.

Årsagen til reglerne omkring bindingsperiode, er at man ikke fra skatteforvaltningens side vil have, at selskaberne kan spekulere i mindske af bindingsperioden gennem interne overdragelser, hvor kontrollen stadig er ved hovedaktionæren enten direkte eller indirekte over begge koncerner jf. KGL § 4, stk. 2.⁸⁰ Derudover er årsagen, at selskaberne ikke frit skal kunne vælge at ind- og udtræde af sambeskatningen, da selskaberne derved kan vælge kun, at indgå i sambeskatningen ved indkomstår med underskud.⁸¹

Efter min opfattelse, er en bindingsperiode på 10 år, en meget hård restriktion, da selskabernes økonomi og organisation kan ændre sig meget over en 10-årig periode. Selskaberne kan føle sig nødsaget til at etablere ny aktivitet i Danmark i stedet for i udlandet, for ikke at bryde denne 10-årige bindingsperiode, eller udskyde den nye etablering i udlandet. Derfor er det min opfattelse, at en bindingsperiode på 5 år ville være mindre restriktiv, hvilket også stemmer overens med reglerne i forhold til valg af CCCTB, hvor bindingsperioden er 5 år.⁸²

En af grundene til at Bevola fik medhold i sagen C-650/16 er, at bindingsperioden ses som en stor restriktion, da regeringens argument om at undgå "cherry picking", ikke ses som et overbevisende argument.⁸³

⁷⁷ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, juridisk vejledning

⁷⁸ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, juridisk vejledning

⁷⁹ Thygesen, L. (2017), Sambeskatning – udvalgte opmærksomhedspunkter, Karnov, side 12

⁸⁰ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 126

⁸¹ Kristian, J. (2005), Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, Fremsat den 2. marts 2005 af skatteministeren, Side 17

⁸² Pedersen, J.B, Rønfeldt, T., Stamer, B. (2011), CCCTB, et fælles skattesystem med udfordringer, Karnov, side 1

⁸³ Bordona, M.C.S (2018), FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA fremsat den 17. januar 2018, Sag C-650/16, side 20

9.3 Administrationsselskabet:

Efter sambeskatningskredsen og bindingsperioden er fastlagt, vil der komme en gennemgang af de regler som knytter sig til administrationsselskabet. Nogen af reglerne vil være de samme som under national sambeskatning, derfor vil der blive henvist til afsnittet om national sambeskatning.

9.3.1 Valg af administrationsselskab:

Reglerne omkring valg af administrationsselskabet bygger videre fra national sambeskatning. Der henvises til afsnittet omkring national sambeskatning omkring administrationsselskabet.

Udover reglerne og bestemmelserne i national sambeskatning, skal det ultimative moderselskab for at være administrationsselskab, enten være hjemmehørende i Danmark, have fast driftssted eller fast ejendom i Danmark eller en tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven. Er ingen af betingelserne opfyldt, udpeges det øverste danske moderselskab som administrationsselskab, eller et datterselskab i Danmark, hvis der ikke findes et moderselskab i Danmark jf. SEL § 31 A, stk. 4, 1 punkt.

Udover hæftelserne i SEL § 31, stk. 6, 10 – 12. pkt., hæfter administrationsselskabet for genbeskatningsforpligtelserne jf. SEL § 31 A, stk. 4, 4 pkt.

Er et administrationsselskab ikke længere skattepligtig til Danmark, eller selskabet ikke længere indgår i koncernen jf. SEL § 31 A, stk. 5., skal der udpeges et nyt administrationsselskab. Det nye administrationsselskab overtager rettighederne og forpligtelserne fra det tidligere administrationsselskab.

Det gamle administrationsselskab forpligter sig til at betale et tilsvarende beløb, som svarer til det beløb, som er overført til det nye administrationsselskab.⁸⁴

Reglerne omkring administrationsselskabet har sammenhæng med andre regelsæt i SEL § 31 A bl.a. hæftelsesreglerne, derfor vil der komme en yderligere beskrivelse af reglerne omkring administrationsselskabet, når disse afsnit beskrives.

9.4 Udskudt skat:

Når underskuddet i udlandet skal udnyttes, skal den udskudte beskatning, hensættes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationsselskabets årsregnskab jf. SEL § 31 A, stk. 4, 6. punkt. Herved sikres skattekravet. Når skattekravet hensættes som en eventualforpligtelse, vanskeliggøres det for selskabet at tømme det for værdier, selvom der stadig er udestående skatteforpligtelser. Her skal den nuværende skatteprocent anvendes jf. SEL § 17, stk. 1. Det er uden betydning, hvad den tidligere skattesats var, da fradraget blev udnyttet.⁸⁵

9.5 Bogføringsreglerne:

Bogføringsreglerne for sambeskattet selskaber er reguleret i bekendtgørelse nr. 996 af 26. september 2006 § 10. Der vil ikke komme en yderligere gennemgang af disse regler.

9.6 Indgangsværdier:

Efter en gennemgang af sambeskatningskredsen og administrationsselskabet, vil der komme en gennemgang af indgangsværdierne, for at komme frem til, hvordan sambeskatningsindkomsten skal opgøres.

⁸⁴ L 121, bilag 9, side 6

⁸⁵ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 202

9.6.1 Hovedreglen:

Reglerne vedrørende indgangsværdierne blev væsentligt ændret ved lov nr. 1215 af 27. december 2003, grundet to huller i selskabsbeskatningsloven.⁸⁶

Hovedreglen for aktiver og passiver, der ikke er omfattet af de danske skatteregler, anses anskaffet til handelsværdien på det faktiske anskaffelsestidspunkt og på tidspunktet for det første indkomstårs begyndelse under sambeskatningen jf. SEL § 31 A, stk. 7.

Er en maskine derfor erhvervet den 1/7-2016 til 1.000.000 kr., og sambeskatningen etableres den 1/1-2019, vil maskinens handelsværdi den 1/1-2019 blive lagt til grund. Er værdien den 1/1-2019 750.000 kr., anses maskinen for anskaffet den 1/7-2016 for 750.000 kr. Maskinen har således en nedskrevet værdi, som vil få betydning ved senere salg af maskinen.

Derfor kan selskaberne spekulere i enten at have en lav anskaffelsessum, så selskaberne kommer til at betale mindre i skat, den dag aktiverne sælges, eller selskaberne kan spekulere i at få en så høj anskaffelsessum for aktiverne, så der kan foretages større afskrivninger, dog anvender man de nuværende afskrivningssatser og ikke de historiske afskrivningssatser, mere om dette senere.

Ved oparbejdet immaterielle aktiver omfattet af AL § 40, fastsættes der ingen anskaffelsessum. Årsagen skal findes ved, at selskaberne derved ikke kan opskrive et oparbejdet immaterielaktiv, så selskaberne derved har en større afskrivningssaldo. Fortjeneste kan dog medregnes på oparbejdet immaterielle aktiver, dog kun med værdistigningen, som udgøres af salgssummen minus handelsværdien på inddragelsestidspunktet, i det tidsrum, som aktivet har været under dansk beskatning.⁸⁷

Udenlandske selskaber, som indtræder i sambeskatningen, skal give oplysninger omkring, hvordan de har beregnet indgangsværdierne efter SEL § 31 A, stk. 7-9, hvilket blev fastsat i forbindelse med betænkning nr. 996 af 26. september. Ved denne lovændring opfyldes et af problemfelter, som blev nævnt i betænkningen 2004 nr. 1452 fra Sambeskatningsudvalgets rapport, som var at der skulle gives flere oplysninger til det offentlige, så der bedre kunne føres kontrol med de sambeskattede selskaber, hvilket er en administrativ byrde for selskaberne.⁸⁸

9.6.2 Afskrivningsberettiget aktiver:

Anskaffelsessummen på afskrivningsberettiget aktiver anses for anskaffet til den faktiske anskaffelsessum og på det faktiske anskaffelsestidspunkt jf. SEL § 31 A, stk. 8. Er aktivet derimod erhvervet efter KGL § 4, stk. 2. altså fra et koncernforbundet selskab, og der ikke har fundet nogen beskatning sted, eller beskatningen er blevet udskudt, videreføres anskaffelsessummen og anskaffelsestidspunktet til det modtagende selskab.

Var denne undtagelsesregel ikke indført, ville afskrivningsgrundlaget skulle beregnes som anført i hovedreglen. Dette ville betyde, at koncernen ville få en forøget anskaffelsessum, som var beregnet på grundlag af handelsværdien på overdragelsestidspunktet.

Aktiverne anses for maksimalt afskrevet efter de danske regler, indtil det første indkomstår under sambeskatningen jf. SEL § 31 A, stk. 8, 3 pkt. Reglerne, som anvendes ved beregningen af de

⁸⁶ Den 31. december 2003 trådte ændringen i kraft. Ændringen har virkning for indkomstår der begynder efter den 9. oktober 2003.

⁸⁷ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 132 – 135

⁸⁸ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 7 og 86

afskrivningsberettigede aktiver, hvis handelsværdien på aktiverne er mindre end det nedskrevne beløb, er reglerne for det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes jf. SEL § 31 A, stk. 8, 4 pkt.

Er handelsværdien på aktiverne mindre, end hvis den var beregnet efter SEL § 31, 1 – 4 pkt. avnedes handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, hvor sambeskatningen fandt sted jf. SEL § 31 A, stk. 8, 5 punkt. Reglen anvendes ved beregningen af afskrivningsgrundlaget, og ved beregningen af fx avanceopgørelser.⁸⁹ Reglen er indført i forhold til aktiver, hvor værdiforringelsen sker hurtigere end afskrivningssatsen, fx ved aktiver som driftsmidler.⁹⁰

Reglen i SEL § 31 A, stk. 8, 2. pkt. er en reaktion på sagen i forbindelse med TDC – sagen jf. TfS 2003, 850 LR (SKM2003.426.LR). Sagen vedrørte en omstrukturering af TDC-koncernen i Tyskland, hvor konsekvensen af omstruktureringen var, at der blev fastsat store goodwill-beløb i et kommanditselskab. Disse beløb, blev inddraget under dansk beskatning, selvom der ikke var betalt udenlandsk skat af omstruktureringen. Derfor blev sælgeres faktiske anskaffelsessum og faktiske anskaffelsestidspunkt lagt til grund og ikke den anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt, som først blev lagt til grund ved overdragelsen af aktiverne.

Det er de danske regler som afgør, om et aktiv er afskrivningsberettiget. Når de maksimale afskrivninger beregnes, medregnes både de løbende afskrivninger og straksafskrivningerne fra perioden, hvor aktiverne blev leveret/erhvervet og indtil begyndelsen af sambeskatningen, dog medregnes forskudsafskrivninger ikke.⁹¹

9.6.2.1 Immaterielle aktiver:

Er immaterielle aktiver efter AL § 40 oparbejdet af koncernselskaberne, og der ikke er udløst skatter på disse aktiver, skal disse aktiver anses som oparbejdet af selskabet eller det fastedriftssted, som indgår i den internationale sambeskatning, når den skattepligtige indkomst skal opgøres. Er der ikke betalt fuld dansk skat af aktiverne, medregnes disse også, da fortjenesten højst kan udgøres af forskellen mellem salgssummen og handelsværdien, hvor tidspunktet for inddragelsen under den danske beskatning har betydning. Bestemmelsen er indført, da man fra Statens side vil undgå at beskatte en værditilvækst, som er sket, før aktiverne hører under dansk beskatning. Har der fundet delvis dansk beskatning sted, vil anskaffelsessummen blive forhøjet med fortjenesten, som er medregnet i den skattepligtige indkomst for overdrageren.⁹²

9.6.3 Afhændelse af afskrivningsberettigede aktiver:

Genvundne afskrivninger er behandlet i SEL § 4 A, stk. 3 og SEL § 31 A, stk. 9.

Genvundne afskrivninger på aktiver, som er afskrevet forud for inddragelsen under den internationale sambeskatning, vil højst kunne udgøre et beløb, hvormed summen af de foretagende afskrivninger efter indtræden i sambeskatningen overstiger det faktiske værditab efter inddragelsen af aktivet under sambeskatningen. Formålet med genvundne afskrivninger er, derfor at efterregulere afskrivningerne, så det faktiske værditab bliver lagt til grund.

For at komme frem til det faktiske værditab, beregnes forskellen mellem afståelsessummen og handelsværdien på det tidspunkt sambeskatningen oprettes. De afskrivninger som er afskrevet forud for

⁸⁹ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 215

⁹⁰ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 215

⁹¹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 134

⁹² Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 216 – 217

inddragelse af aktivet under dansk beskatning, kan højst udgøre det beløb, hvormed summen af foretagne afskrivninger overstiger det faktiske værditab efter skattepligtens indtræden jf. SEL § 31 A, stk. 9.⁹³

Der vil komme et uddybende eksempel i forhold til ovenstående i case eksemplet.

Reglerne om indgangsværdierne blev ændret ved nr. 1215 af 27. december 2003. formålet var at lukke to skatte huller.

Den første årsag til ændring af loven, var at selskaberne lavede skattefri omstrukturering i udlandet, hvor der var uforholdsmæssig store opskrivninger på aktiverne, inden de blev inddraget under dansk beskatning. Derfor tog man udgangspunkt i de faktiske udgifter i stedet, så afskrivningsgrundlaget altid vil være det samme, og derved ikke kan puste afskrivningsgrundlaget op via koncerninterne omstruktureringer. Ved lov nr. 1215 af 27. december 2003, sikres det også, at immaterielle aktiver som goodwill ikke kan konverteres til afskrivningsberettiget aktiver som følge af en skattefri omstrukturering.⁹⁴

Derudover blev reglerne ændret, da man fra lovgivningens side, ville sikre, at genbeskatningen af de udenlandske underskud ikke blev udhulet, mere om genbeskatning i afsnit 9.8. Dette begrundes med, at der gives nedslag for udenlandsk skat, hvorfor der vil være et incitament til at nedbringe den udenlandske skat, så selskaberne kunne opnå større nedslag i den danske skat, hvorved selskaberne ventede til at den positive indkomst havde nedbragt det udenlandske underskud. Staten i Danmark mister derfor en skatteindtægt på investeringer i udlandet fra selskaberne, hvor investeringerne giver overskud. Derfor kan der maksimalt gives nedslag for de udenlandske skatter, som ville have været opkrævet, hvis selskaberne havde afskrevet maksimalt efter udenlandske skatteregler.^{95 96}

9.7 Sambeskatningsindkomsten:

Reglerne omkring indkomstopgørelsen for international sambeskatning bygger videre fra reglerne omkring national sambeskatning, derfor henvises der også til afsnittene omkring national sambeskatning. De tilføjelser og undtagelser der er i forhold til international sambeskatning findes i SEL § 31 A, stk. 2-14., derfor vil de følgende afsnit tage udgangspunkt i disse regler.

9.7.1 Skattereglerne:

For det udenlandske selskab skal der udarbejdes to skatteregnskaber, et efter de danske regler og et efter de udenlandske regler. Derfor opstår der en økonomisk administrativ byrde for det udenlandske selskab, som beskrevet i tidligere afsnit. Udgangspunktet er derfor, at det udenlandske selskab, skal følge de danske regler, når der udarbejdes et dansk skatteregnskab, hvor reglerne i SL §§ 4-6 skal anvendes.

Selvom selskabet skal opgøre en skattepligtig indkomst efter de danske regler, skal selskabet i udlandet betale skat efter de udenlandske regler til den udenlandske Stat. Derfor vil selskabet, ved også at betale skat til den danske Stat kunne komme i en situation, hvor den samme indkomst vil blive beskattet to gange. For at imødegå denne ikke asymmetriske skatteregel, har man fra dansk lovgivningsside indført en regel, hvor selskabet får kredit for den skat, man har betalt i udlandet, i den danske skat kaldet creditprincippet jf. LL § 33, stk. 6. Når danske faste driftsteder i udlandet lempes efter creditmetoden i deres overskud, og hvis de medregnes i sambeskatningen, skal disse også medregnes i indkomstopgørelsen. Faste ejendomme

⁹³ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 217

⁹⁴ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 212

⁹⁵ Lovforslag L 27 af 9. oktober 2003, almindelige bemærkninger.

⁹⁶ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 212-213

medregnes ikke i den samlede lempelsesberegning. Derfor skal der opgøres en særskilt lempelsesberegning for faste ejendomme.

Ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 blev reglen omkring opgørelsesprincippet ændret, så beregningen ikke sker pr. selskab nu, men pr. land.

Sambeskatningsindkomsten kan blive påvirket ud fra de valg det udenlandske selskab foretager sig. Det udenlandske selskab kan vælge at undlade at afskrive eller at udskyde fradraget. Derved kan valgene, som det udenlandske selskab foretager sig, være med til at påvirke den danske skat i opadgående eller nedadgående retning. Det kunne tænkes, at det udenlandske selskab foretrækker at betale en forholdsvis høj dansk skat, da den udenlandske skat er tilsvarende høj, hvorved den udenlandske skat kan modregnes i den danske betalte skat jf. LL § 33, stk. 6 omkring creditlempelsen. Afskrivningerne kan gemmes til senere indkomstår. Denne tilpasning, kan tilsvarende gøres i forhold til den udenlandske skat.

For at illustrere overstående vil der komme et eksempel.

Der forefindes en international sambeskatning, hvor det danske moderselskab har en indkomst på -200 i år 1 og et overskud på 300 i år 2. Datterselskabet i Tyskland som det danske moderselskab er sambeskattet med, har et overskud på 150 i år 1 og 2. Selskabsskatteprocenten i Tyskland er 30 % og 22 % i Danmark.

International sambeskatning ikke valgt	Skattepligtig indkomst DK			Skattepligtig indkomst Tyskland		
	år 1	år 2		år 1	år 2	i alt
Moder DK	-200	300				
Datter Tyskland				150	150	
fremførelse af underskud		-200				
skattepligtig indkomst	-200	100		150	150	
dansk skat 22 %	0	22				
tysk skat 30 %				45	45	112
International sambeskatning valgt	Skattepligtig indkomst DK			Skattepligtig indkomst Tyskland		
	år 1	år 2		år 1	år 2	
Moder DK	-200	300				
Datter Tyskland	150	150		150	150	
fremførelse af underskud		-50				
skattepligtig indkomst	-50	400		150	150	
dansk skat 22 %	0	43				
tysk skat 30 %				45	45	133

Figur 20: Egen tilvirkning

Ud fra overstående udregninger, kan det ses, at der skal betales en forholdsvis højere skat, hvis international sambeskatning er valgt, end hvis international sambeskatning ikke er valgt.

Denne problemstilling kan løses ved hjælp af LL § 33 H, hvor det er muligt at se bort fra underskuddet. Bortses der fra underskuddet, skal koncernen se bort fra så meget underskud, så sambeskatningsindkomsten kommer til at svare til, de samlede positive indkomster fra de udenlandske selskaber efter LL § 33. Reglen kan kun anvendes, hvis der er positiv indkomst i de udenlandske selskaber, som har betalt skat i udlandet. Anvendes denne regel, kommer indkomsten til at se ud som følger:

International sambeskatning efter LL § 33 H	Skattepligtig indkomst DK			Skattepligtig indkomst Tyskland		
	år 1	år 2		år 1	år 2	i alt
Moder DK	-200	300				
Datter Tyskland	150	150		150	150	
Bortseelse fra underskud	200					
fremførelse af underskud		-200				
skattepligtig indkomst	150	250		150	150	
dansk skat 22 %	0	10				
tysk skat 30 %				45	45	100

Figur 21: Egen tilvirkning

Herved ses, at koncernen kommer til at betale mindre i skat ved hjælp af LL § 33 H.⁹⁷

Der kan også ses bort fra et underskud i et fast driftssted i Danmark eller et underskud fra et datterselskab i Danmark, i den udenlandske indkomstopgørelse, hvis selskaberne er sambeskattet. Dog er det en betingelse, at staten i udlandet har de samme creditlempelses regler som i Danmark. Formålet er at lempe så meget i underskuddet, at det faste driftssted får en tilsvarende situation, hvor det ikke skulle sambeskattes med de danske selskaber og faste driftssteder. Underskuddene som der bortses fra, kan fremføres til senere brug jf. SEL § 31 A, stk. 9.

Dog skal underskuddet fra de danske selskaber eller faste driftssteder enten vælges fuldt ud fradraget eller ikke. Der kan ikke vælges delvis fradrag. Det faste driftssted skal fremføre egne underskud til udnyttelse fra tidligere indkomstår.⁹⁸

9.7.2 Fremførelse og anvendelse af underskud:

Underskud som er opstået i selskaber eller faste driftssteder før sambeskatningen, kan ikke modregnes i senere overskud opstået i sambeskatningskredsen jf. SEL § 31 A, stk. 2, 1. punkt.

Afbrydes sambeskatningen med et koncernforbundet selskab, kan underskud, fra det udtrædende selskab af sambeskatningen, ikke bruges til modregning i senere overskud, som er opstået i sambeskatningskredsen jf. SEL § 31 A, stk. 2, 3. punkt.⁹⁹

I forhold til reglen omkring lempelsesprincippet og faste ejendomme, er det efter min mening EU – stridig, at lave forskel mellem faste driftssteder og faste ejendomme. Den frie etableringsret efter TEUF 49 diskrimineres, da faste driftssteder og faste ejendomme ikke har de samme muligheder i forhold til lempelse af skatten, da faste driftssteder kan få creditlempelse i hele sambeskatningsindkomsten, hvor faste ejendomme kun kan få lempelse i deres indkomst. Løsningen på denne problemstilling ville efter min opfattelse være, at indfører de samme regler for faste driftssteder og faste ejendomme, da den danske lovgivning derved ville være i overensstemmelse med EU – retten på dette område.

⁹⁷ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 114 – 120

⁹⁸ Skat.dk, C.D.3.1.4.3.5 Bortseelse fra underskud, Juridisk vejledning

⁹⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 123

Derudover vil det efter min opfattelse kunne lette den administrativ byrde, hvis selskaberne i udlandet og i Danmark, udarbejde skatteregnskaber efter IFRS, når selskaberne bliver sambeskattet. Dette vil betyde, at de kun skal udarbejde et skatteregnskab og ikke to.

Efter min opfattelse, vil en fjernelse af creditlempelsen, kunne medføre, at spekulation i forhold til en forholdsvis høj skat ved at undlade afskrivninger, kunne fjernes. Derved ville en række værnsregler kunne fjernes. Dette ses ikke EU – stridig.¹⁰⁰

Derudover vil problemstillingen i forhold til dokumentation ved tvister mellem koncernerne og Staten i forhold til den betalte skat i udlandet, kunne fjernes ved afskaffelse af creditlempelsen.¹⁰¹

9.7.3 Udnyttelse af underskud:

Hvis et dansk selskab eller fast driftssted udnytter et underskud fra et udenlandsk selskab eller fastdriftssted, skal det danske selskab eller det faste driftssted, betale et bidrag til det udenlandske selskab igennem administrationsselskabet. Bidraget svarer til skatteværdien af det underskud som det danske selskab eller faste driftssted udnytter jf. SEL § 31 A, stk. 6, 1 punkt. Årsagen til at det danske selskab eller faste driftssted skal betale til administrationsselskabet er, at administrationsselskabet betragtes som skattesubjektet for de genbeskatningsbeløb, som kommer til udbetaling enten ved ophør af den 10-årige bindingsperiode, eller ved afbrydelse af genbeskatningen, mere om dette senere.

I denne forbindelse skal det nævnes, at det selskab eller faste driftssted, som har fordel af reglen, er det selskab eller faste driftssted, som har underskud, da de modtager en skatteværdi af deres underskud, som de ellers ikke ville have modtaget, hvis de ikke var sambeskattet med de andre selskaber og faste driftssteder.¹⁰²

Derudover skal administrationsselskabet betale den samlede indkomstskat for sambeskatningen.

Administrationsselskabet har som beskrevet forpligtet sig til betaling af indkomstskatten for sambeskatningen. Dette kan efter min opfattelse give uheldige konsekvenser. En af konsekvenserne kan være, at administrationsselskabet er nødt til at trække penge ud af koncernen i form af udbytte fra det udenlandske selskab, hvis administrationsselskabet ikke kan betale den ekstra skat, som den internationale sambeskatning kan bevirke. Dette vil betyde, at der skal betales udbyttekildeskat, hvorved der pålægges en ekstra skat for administrationsselskabet. En løsning på dette problem, ville efter min opfattelse kunne løses ved, at man ophæver den internationale sambeskatning, da administrationsselskabet derved ikke skal betale den ekstra skat. Dog vil dette medføre fuld genbeskatning for administrationsselskabet, i forhold til alle genbeskatningssaldi, mere om dette i afsnit 9.8.

En fordel ved reglen i SEL § 31 A, stk. 6, 1 pkt. er, at administrationsselskabet kan tjene på sambeskatningen, da selskabet, som udnytter underskuddene i sambeskatning, skal som nævnt betale skatteværdien af underskuddet til administrationsselskabet. Administrationsselskabet forpligter sig ikke til at betale skatteværdien til selskabet, som har haft underskuddet. Derved tjener administrationsselskabet på bekostning af minoritetsaktionærerne i det selskab, som udnytter underskuddet. Løsning på dette

¹⁰⁰Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side, side 3

¹⁰¹Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side, side 3

¹⁰² Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 130

problem ville være at bruge reglen om skattefrit tilskud efter SEL § 31 D, hvorved der ingen skattemæssige konsekvenser er for minoritetsaktionærerne.¹⁰³

Ser man på Bevola – sagen, vil denne også få en vis betydning for reglen omkring underskuds udnyttelse, da man før i tiden kun kunne udnytte et underskud fra et koncernselskab, hvis der var valgt international sambeskatning, men som nævnt tidligere, er dette ikke længere noget krav, da et endeligt underskud i et fast driftssted, vil kunne udnyttes af koncernen, selvom international sambeskatning ikke er valgt. Derfor er problemstillingen i dette tilfælde, hvordan man skal behandle sådan et udnyttet underskud? Efter min opfattelse vil der ikke skulle betales en skatteværdi, ved udnyttelse af underskuddet fra det faste driftssted, hvilket er en fordel for moderselskabet i Danmark, da de ikke bliver belastet likviditetsmæssigt ved dispositionen.

9.7.4 Koncernbidrag:

Koncernbidrags reglen kommer fra de nordiske lande, Sverige, Norge og Finland. Danmark har dog sammenlignelige regler i SEL § 31 D, omkring skattefrit tilskud. Man har fra lovgivningens side lavet regler, som regulerer de udenlandske regler omkring koncernbidraget jf. SEL § 31 A, stk. 2, 4. punkt. Bestemmelsen fastsætter, at hvis der er givet et fradrag for et koncernbidrag efter udenlandske regler i det udenlandske sambeskattede selskab, ligges dette fradrag til grund ved den danske indkomstopgørelse. Dog er det en betingelse for at fradraget kan ligges til grund ved den danske indkomstopgørelse, at et af de sambeskattede selskaber medregner koncernbidraget som indtægt.

Årsagen til, at reglen blev indført, var begrundet med, at der sker underskudsoverførelse mellem de koncernforbundne nordiske selskaber via koncernbidraget. For overskudsselskaberne er koncernbidraget fradragsberettiget, for dem der yder bidraget, og skattepligtig for de selskaber, som modertager koncernbidraget.¹⁰⁴ Ser man på praksis er reglen om koncernbidraget, en lempelses regel.¹⁰⁵

9.7.5 Værnsregler:

Såvel den nationale som den internationale sambeskatning følger, ”det ridende vands princip” i forhold til skattespekulation. Princippet går ud på, at når lovgivningsmagten, har indsat en værnsregel, for at stoppe en gennemtænkt skattespekulation fra en skattespecialist, vil specialisten finde det næste svage punkt i skattelovgivningen. Dette er årsagen til de mange værnsregler, som er blevet fastsat intens igennem de seneste 10 – 15 år. Skattespekulationen betegnes som ”den evige udfordring”.¹⁰⁶

De danske værnsregler er opbygget omkring en speciallovgivning og domstolsbestemte klausuler. Ved domstolsbestemte klausuler, er det op til domstolene i bestemte situationer at vurdere enkelte bestemmelser i forhold til den konkrete sag, hvorved lovbestemmelserne i visse situationer er blevet fortolket til skatteyderens ulempe, især ved skattespekulation.¹⁰⁷

9.7.5.1 Tvungen afskrivninger og fradrag – LL § 5 I

LL § 5 I udspringer fra L 121. Formålet med reglen er at undgå, at selskaberne i udlandet opskriver deres skattemæssige resultat, ved at undlade afskrivningerne, så creditlempelserne bliver tilsvarende højere. Er

¹⁰³ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 131

¹⁰⁴ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 226

¹⁰⁵ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 226 – 227

¹⁰⁶ Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del I Skatteflugtsproblemet - Juridisk, Økonomisk og Politisk, Karnov, side 9

¹⁰⁷ Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del II imødegåelse af skatteflugtsproblemet, Karnov, side 2 og 5

den udenlandske skat begrænset af andre regler end afskrivningsreglerne, vil begrænsningerne i forhold til den danske skat og samme indkomst, kunne medføre et credit tab.

Bestemmelsen går ud på, at i situationer, hvor selskabet i Danmark ejer faste driftssteder eller datterselskaber i udlandet og, hvor den danske skattepligtige indkomst er højere end den udenlandske skattepligtige indkomst, skal der afskrives så meget, at den danske indkomst og den udenlandske indkomst bliver den samme.¹⁰⁸

Antag fx at der er en skattepligtig indkomst på 1000 kr. på det fastedriftssted efter de udenlandske regler i udlandet, og en skattepligtig indkomst på 1200 kr. efter de danske regler, og yderligere er der afskrivningsberettigede driftsmidler på 1000 kr. Her skal det faste driftssted afskrive 20 %, så de skattepligtige indkomster i Danmark og i udlandet bliver ens, derfor kan reglen ikke udnyttes.¹⁰⁹

9.7.5.2 Dobbelt dip – LL § 5 G

Bestemmelsen i LL § 5 G er en værnsregel mod dobbeltfradrag for den samme udgift i to forskellige stater, og hvor der kun betales skat i udlandet. Kan udgiften efter udenlandske regler overføres til koncernforbundet selskaber fra Danmark, og overskuddet ikke har været beskattet i Danmark, gælder reglen tilsvarende jf. LL § 5 G.

Grunden til at bestemmelsen blev indført var, at man før i tiden, selv kunne bestemme, hvilke selskaber, som skulle indgå i den danske sambeskatning, samtidig med at de udenlandske selskaber indgik i en udenlandsk sambeskatning, derfor kunne der opnås fradrag for den samme udgift to gange, uden der betaltes skat i den ene stat.¹¹⁰

Efter indførelsen af globalindkomstprincippet ved international sambeskatning, kan relevansen af reglen i LL § 5 G diskuteres. Reglen har derfor mere relevans, hvor der er udenlandske skatteregler, som har tilsvarende effekt, som de tidligere regler om lokal sambeskatning i udlandet.

En løsning for at kunne imødegå endnu flere skattespekulations sager, er at man får et større samarbejde på tværs af de EU – retlige grænser, hvor det vil være nemmere for de forskellige stater, at finde frem til de relevante oplysninger i de forskellige sager. Tendensen hertil ses også, da Danmark har indgået 45 aftaler omkring skattely, hvor der gives gensidig bistand på tværs af landegrænserne.¹¹¹

Det er efter min opfattelse den eneste rigtige måde, for at imødekomme skattespekulation, at have en ulovreguleret generalklausul kombineret med en righoldig lovregulering i forhold til visse værnsregler. Dog er en følgevirkning af overstående værnsregler, at sammenhængen i skattesystemet er reduceret og forudberegneligheden af visse skattemæssige dispositioner er svækket. Dette har medført, at retssikkerheden har lidt en vis skade.¹¹²

En anden grund til problemerne med skattespekulation er forskellene i skatteprocenterne og den måde, man opgør skattebasen på i de forskellige lande, altså en strukturelskatteproblematik landene imellem.¹¹³

¹⁰⁸ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 227

¹⁰⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 117

¹¹⁰ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 228 – 229

¹¹¹ Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del II imødegåelse af skatteflugtsproblemet, Karnov, side 7

¹¹² Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del II imødegåelse af skatteflugtsproblemet, Karnov, side 6

¹¹³ Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del II imødegåelse af skatteflugtsproblemet, Karnov, side 11

Denne problematik kunne løses ved CCTB – beskatning,¹¹⁴ men mere om dette skattemæssige begreb i perspektivering.

9.8 Ordinær genbeskatning:

Ordinær genbeskatning kan opstå i to henseende. For det første kan der opstå ordinær genbeskatning, hvis international sambeskatning ikke bliver valgt, når den 10-årige bindingsperiode udløber jf. SEL § 31 A, stk. 3. Den anden grund til at der kan opstå ordinær genbeskatning er, hvis et udenlandsk selskab eller et udenlandsk fast driftssted, udtræder af den internationale sambeskatning. Får moderselskabet ikke bestemmende indflydelse i det modtagende selskab, hvis et udenlandsk selskab fusioner med et andet selskab, sker der ikke ordinær genbeskatning, hvis selskabet ophører, og et nyt selskab som indgår i sambeskatningen, modtager det ophørendes selskabs aktiver og passiver ved en fusion eller spaltning jf. SEL § 31 A, stk. 10, 7 pkt. Derudover sker der heller ikke ordinær genbeskatning, hvis et fast driftssted omdannes til et selskab eller omvendt, da dette sker indenfor koncernen jf. SEL § 31 A, stk. 10, 6. pkt.¹¹⁵

9.8.1 Maksimering af beskatningen:

Ved genbeskatning af underskuddene, kan indkomsten, som administrationsselskabets indkomst bliver forhøjet, maksimalt udgøre genbeskatningssaldoen divideret med procentsatsen, der er nævnt i § 17 i det indkomstår, hvor den ordinære genbeskatning ophører jf. SEL § 31 A, stk. 10, 2. pkt. Denne beregning skal holdes op imod likvidationsfortjenesten efter SEL § 31 A, stk. 10, 1. pkt.

Er likvidationsfortjenesten mindre end beregningen efter stk. 2., bliver beløbet stående på en genbeskatningssaldo i det pågældende land. Årsagen til denne regel er, hvor et selskab sælges ud af koncernen. Genbeskatningssaldoen vil således senere kunne komme til genbeskatning, hvis der opkøbes eller etableres nye selskaber i det samme land. Beskatningen vil dog senest finde sted ved bindingsperiodens udløb, hvis der på dette tidspunkt er selskaber i det pågældende land.¹¹⁶

9.8.2 Genbeskatningssaldoen:

Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land jf. SEL § 31 A, stk. 10, 3. pkt. Genbeskatningssaldoen opgøres som skatteværdien af de underskud fra de faste driftssteder og selskaber i det pågældende land, som er fradraget i andre selskaber eller faste driftssteder fra koncernen, og som ikke er modregnet i skatteværdien af senere års overskud, der er fratrasket en eventuel creditlempelse, eller skatteværdien fra genbeskatning efter stk. 5. Skatteværdien som anvendes, er den procentsats i SEL § 17, stk. 1, som er fastsat i det pågældende indkomstår jf. SEL § 31 A, stk. 10, 5 pkt. Procentsatsen udgør selskabsskatteprocenten, som er 22 % i 2019.

Genbeskatningssaldoen skal omregnes til DKK, hvis der føres en anden valuta i det pågældende land. Årets tilgang og afgang omregnes til en gennemsnitskurs valutakurs for indkomståret.

For at overskueliggøre overstående, vil der i de efterfølgende afsnit komme et eksempel på overstående:

Det forudsættes, at underskuddene hos de enkelte selskaber kan fremføres, og selskabsskatteprocenten er 22 %, både i de udenlandske selskaber og i Danmark. Derudover sambeskattes selskaberne ikke i de udenlandske selskaber. Koncernen har selskab 1 – 3 i x-land.

¹¹⁴ Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del II imødegåelse af skatteflugtsproblemet, Karnov, side 9-10

¹¹⁵ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 137

¹¹⁶ Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S, side 233

	2016		2017		2018	
	indkomst	samlet	indkomst	samlet	indkomst	samlet
selskab 1	-800		-50		250	
selskab 2	600	-400	100	150	200	550
selskab 3	-200		100		100	

Figur 22: Egen tilvirkning

I 2016 bliver genbeskatningssaldoen opgjort til 88. Dette skyldes, da man tager skatteværdien af de -400, som i dette eksempel er 22 %, hvilket giver en genbeskatningssaldo på $88(-400 \cdot 0,22)$.

I 2017 bliver genbeskatningssaldoen på 77. Dette skyldes, at der først skal beregnes skat af de 100 i selskab 2, da selskab 2 ikke har nogen underskud fra tidligere år, som de andre to selskaber, derfor er skatteværdien af overskuddet på 22. Derudover skal der betales skat på 22 % af det samlede beløb på 150, derfor skal der betales en skat på 33. Den danske skat efter creditlempelserne bliver efterfølgende på 11, som kan modregnes i de 88, da der er beregnet skat af overskud og ikke underskud. Genbeskatningssaldoen er derfor 77.

I 2018 bliver genbeskatningssaldoen 0. Dette skyldes, at der først skal beregnes skat af de 200 i selskab 2, da selskab 2 ikke har nogen underskud fra tidligere år, som de andre to selskaber, derfor er skatteværdien af overskuddet på 44. Derudover skal der betales skat på 22 % af det samlede beløb på 550, der skal betales en skat på 121. Den danske skat efter creditlempelserne bliver efterfølgende på 77, som kan modregnes i de 77, da der er beregnet skat af overskud og ikke underskud. Genbeskatningssaldoen er derfor 0.

genbeskatningssaldo	ultimo 2016	ultimo 2017	ultimo 2018
selskab 1, 2 og 3	88	77	0

Figur 23: Egen tilvirkning

For at vise, at genbeskatningssaldoen kan blive nedbragt hurtigere, med en lavere selskabsskat i udlandet, vil der i nedenstående eksempel blive beregnet med en selskabsskat på 15 % i det udenlandske selskab. Udover en selskabsskat på 15 % i udlandet, er antagelserne stadig de samme som i eksemplet før.

I 2016 bliver genbeskatningssaldoen opgjort til 88. Dette skyldes, at man tager skatteværdien af de -400, som i dette eksempel er 22 %, hvilket giver en genbeskatningssaldo på $88(-400 \cdot 0,22)$.

I 2017 bliver genbeskatningssaldoen på 70. Dette skyldes, at der først skal beregnes skat af de 100 i selskab 2, da selskab 2 ikke har nogen underskud fra tidligere år, som de andre to selskaber, derfor er skatteværdien af overskuddet på 15 ($100 \cdot 0,15$). Derudover skal der betales skat på 22 % af det samlede beløb på 150, der skal betales en skat på 33. Den danske skat efter creditlempelserne bliver efterfølgende på 18, som kan modregnes i de 88, da der er beregnet skat af overskud og ikke underskud. Genbeskatningssaldoen er derfor 70.

I 2018 bliver genbeskatningssaldoen 0. Dette skyldes, at der først skal beregnes skat af de 200 i selskab 2, da selskab 2 ikke har nogen underskud fra tidligere år, som de andre to selskaber, derfor er skatteværdien af overskuddet på 30 ($200 \cdot 0,15$). Derudover skal der betales skat på 22 % af det samlede beløb på 550, der skal betales en skat på 121. Den danske skat efter creditlempelserne bliver efterfølgende på 91, som kan modregnes i de 70, da der er beregnet skat af overskud og ikke underskud. Genbeskatningssaldoen er derfor 0, da genbeskatningssaldoen ikke kan blive negativ.

genbeskatningssaldo	ultimo 2016	ultimo 2017	ultimo 2018
selskab 1, 2 og 3	88	70	0

Figur 24: Egen tilvirkning

Grunden til at genbeskatningssaldoen bliver hurtigere nedbragt er fordi, at de faktiske danske skattebetalinger forøges, grundet at creditlempelserne bliver mindre.

Var skatten derimod højere i udlandet end i Danmark, ville det medføre, at de faktiske skattebetalinger i Danmark helt elimineres, som får den betydning, at genbeskatningssaldoen ikke nedbringes.

Den skattemæssige virkning ved, at de udenlandske selskaber udnytter alle underskud, ved at fremføre dem er, at den skattemæssige virkning både i udlandet og Danmark bliver ens, om der fusioneres, har ingen betydning. Konsekvensen af en fusion ville betyde, at udnyttelsen af underskuddene ville kunne fremrykkes, hvilket medfører en likviditetsmæssig fordel. Om det udenlandske skatteniveau er højere end det danske er uden betydning. En lokal sambeskatning ville have samme effekt som en fusion.

Grunden til at genbeskatningssaldoen bliver hurtigere nedbragt ved en fusion er, at overskuddene udlignes hurtigere med de udenlandske underskud, som gør at den udenlandske skat i de udenlandske selskaber nedbringes hurtigere, samme konsekvens får det for den danske creditlempelse.

Genbeskatningssaldoen opgøres på følgende måde pr. land:

genbeskatningssaldo primo	xx kr.
plus skatteværdien af underskud, som er fradraget i andre selskaber	xx kr.
fratrullet skatteværdien af årets overskud minus evt. creditlempelse	- xx kr.
plus skatteværdien af årets overskud, fra renteindtægter og kursgevinster på fordringer fra selskaber i sambeskatningen	xx kr.
fratrullet skatteværdien af årets ordinære genbeskatning	- xx kr.
genbeskatningssaldo ultimo	xx kr.

Figur 25: Egen tilvirkning

Princippet om en genbeskatningssaldo opgøres pr. land, og likvidationsgenbeskatning når den 10-årige periode udløber, kan medføre at et endeligt tab ikke kan fratrækkes i udlandet. Dette skyldes, at selvom den endelige likvidationsavance er 0, og der stadig er underskud i selskabet, når det lukkes ned, bliver genbeskatningssaldoen stående til udløbet af bindingsperioden.¹¹⁷

Dette princip kan dog til dels fraviges efter afgørelsen i Bevola – sagen, hvor det er konstateret, at et endeligt tab i et udenlandsk fast driftssted kan fratrækkes i den danske sambeskatnings indkomst. Derfor er relevansen af reglen indskrænket efter afgørelsen i sagen, hvis principperne fra Bevola – dommen også kan overføres til reglerne om genbeskatning jf. C-650/16.

9.8.3 Fordringer:

Skatteværdien fra overskud, som stammer fra renteindtægter og kursgevinster på fordringer fra selskaber i sambeskatningen, kan ikke nedsætte genbeskatningssaldoen jf. SEL § 31 A, stk. 10, 4 pkt. Renteindtægter og kursgevinster på fordringer, som ikke nedbringer genbeskatningssaldoen, skal opgøres samlet og på nettobasis, for de selskaber som er sambeskattet i det pågældende land jf. L 110 (2006/07) – bilag 10, side

¹¹⁷ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 139 – 144

15 – 16. Skatteministeren på daværende tidspunkt, oplysninger på samme sted, at opgørelsen skal ske på baggrund af de danske sambeskattede selskaber som en helhed.

Dette skaber en vis usikkerhed omkring, hvordan renteindtægterne og kursgevinster på fordringer skal opgøres. Reglen virker derfor uklar og uoverskuelig.

Undtagelsesreglen formål er at lukke et skattehul, dog eksistere dette skattehul ikke, da selskaberne kan udlåne til uafhængige partner, i stedet for at låne til sambeskattede selskaber, da genbeskatningssaldoen derved kan nedbringes.¹¹⁸

9.8.4 Fuld genbeskatning:

Ophører en international sambeskatning inden den 10-årige bindingsperiode er udløbet, indtræder der fuld genbeskatning jf. SEL § 31 A, stk. 11.

Fuld genbeskatning sker, hvis:

- Administrationsselskabet udtræder af sambeskatningen frivilligt jf. SEL § 31 A, stk. 3, 6. pkt.
- Skatterådet beslutter det, da administrationsselskabet ikke fremviser de oplysninger, som påkræves jf. SEL § 31 B, stk. 3.
- Det ultimative moderselskab opkøbes af et andet ultimativt moderselskab, og bliver derved datterselskab til det nye ultimative moderselskab, og international sambeskatning ikke vælges videreført efterfølgende jf. SEL § 31 A, stk. 3, 8. – 10. pkt.
- Spaltning af det ultimative moderselskab jf. SEL § 31 A, stk. 1, 11. pkt., eller en fusion mellem det ultimative moderselskab og et andet ultimativt moderselskab, og international sambeskatning ikke vælges videreført jf. SEL § 31 A, stk. 3, 12. – 14. pkt.
- Administrationsselskabet ikke er skattepligtigt til Danmark mere, og der udvælges et nyt administrationsselskab, jf. SEL § 31 A, stk. 5.
- Koncernen sælger sit administrationsselskab eller sit sidste danske selskab/ faste driftssted til en ekstern køber jf. SEL § 31 A, stk. 5.

Opgørelsen af fuld genbeskatning sker ved, at administrationsselskabet medregner et beløb, der svarer til de eksisterende genbeskatningssaldi, hvorefter man dividerer dette beløb med selskabsskatteprocenten i afbrydelsesåret, plus genbeskatningssaldi efter LL § 33 D. Grundet bestemmelsen om at medregne genbeskatningssaldi efter LL § 33 D, vil den fulde genbeskatning altid være højere end den ordinære genbeskatning.¹¹⁹

I forbindelse med LL § 33 D, skal sagen om Nordea nævnes (C-48/13). Sagen vedrørte koncerninterne overdragelser af udenlandske faste driftssteder, hvorved der ville ske fuld genbeskatning af underskud fra det faste driftssted jf. tidligere LL § 33 D, stk. 5. Nordea mente at bestemmelsen var EU – stridig, da etableringsfriheden ville vanskeliggøres igennem bestemmelsen, da der ikke galt samme regel for faste driftssteder i Danmark, som for faste driftssteder i udlandet, derved var der en skattemæssig forskelsbehandling mellem de forskellige lande, hvilket EU – stolen gav Nordea medhold i.¹²⁰

¹¹⁸ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 142

¹¹⁹ Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S, side 147 – 149

¹²⁰ Madsen, J. og Reumert K. (2015), Nordea-dommen – anvendelse af udenlandske underskud, Karnov, side 2

Grunden til at LL § 33 D, stk. 5, ikke var proportional i forhold til EU – retten var, at den fulde genbeskatning oversteg likvidationsfortjenesten. Derfor vil den fulde genbeskatning, have større skattemæssige konsekvenser end en ordinær genbeskatning.¹²¹

Derudover var præcedensvirkningen af sagen, at der skulle gives fradrag i den danske indkomst for et endeligt tab i et datterselskab, så der ikke ville forekomme genbeskatning.¹²² Ud fra denne præcedensvirkning, burde staten allerede på dette tidspunkt, have ændret reglen om fradrag for underskud i faste driftssteder, hvorved sagen om Bevola aldrig var blevet forlagt EU – domstolen.

Nordea – sagen har også efter min mening givet eftertanke til den måde, vi opgør genbeskatningssaldoen på, da man ved at nedsætte selskabsskatten løbende, vil ende i en situation, hvor selskaber med udenlandske faste driftssteder vil kunne blive beskattet hårdere, end selskaber med danske faste driftssteder, da genbeskatningen vil kunne medføre større beløb end de fratrukne underskud.¹²³

9.8.5 Kritikpunkter vedrørende genbeskatning:

Et af kritikpunkterne, som udspringer af international sambeskatning er, at man ikke genbeskatter underskudsfremførelse ved den nationale sambeskatning, og kun genbeskatter ved international sambeskatning. Derfor opstår der en forskelsbehandling mellem national og international sambeskatning, som gør det mere fordelagtigt at indgå i den national sambeskatning end den internationale sambeskatning. Dette giver også en vis skævvridning i forhold til de konkurrencemæssige forhold, da den internationale sambeskatning har en større skattemæssige belastning end den nationale sambeskatning.¹²⁴

Genbeskatningsreglerne begrundes også med:

*”Sambeskatningsreglerne [...] giver danske koncernselskaber en rentefri skattecredit, når deres udenlandske datterselskaber giver underskud. Denne skattecredit skal tilbagebetales via genbeskatningsreglerne, når (hvis) de tidligere underskudsgivende selskaber begynder at give overskud.”*¹²⁵

Ud fra dette udsagn, er der altså tale om en vis skattecredit, som selskaberne skal betale tilbage via genbeskatningerne senere.

Genbeskatningsreglen sikre også at der ikke sker dobbeltfradrag, altså både fradrag i den danske indkomst og den udenlandske indkomst, men dette argument holder ikke efter min opfattelse, da samme forhold ville kunne opstå mellem to danske selskaber.¹²⁶

For at minimere denne forskelsbehandling, vil man med fordel efter min mening, kunne indføre de tilsvarende regler for genbeskatning af underskud for den nationale sambeskatning, da konkurrenceforvridningen derved fjernes.¹²⁷

¹²¹ Wittendorff, J. (2014), Genbeskatning af underskud EU-stridig – C-48/13 Nordea Bank Danmark, Karnov, side 3

¹²² Wittendorff, J. (2014), Genbeskatning af underskud EU-stridig – C-48/13 Nordea Bank Danmark, Karnov, side 4

¹²³ Wittendorff, J. (2014), Genbeskatning af underskud EU-stridig – C-48/13 Nordea Bank Danmark, Karnov, side 3

¹²⁴ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 47

¹²⁵ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 65

¹²⁶ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 65

¹²⁷ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 48

En anden løsning på problemet om genbeskatning kunne være, at man gjorde genbeskatningen automatiske forstået på den måde, at hvis et underskud, som er fratrasket fra tidligere år fra et underskudsgivende selskab, som senere giver overskud, vil skatte kreditten indenfor en tidsbestemt periode forfalde til genbeskatning.¹²⁸

Derudover kunne en løsning på problemet være, at genbeskatning opstod på det tidspunkt, hvor investeringerne i det underskudsgivende selskab minimeres, grundet salg af aktier eller udlodning af udbytte.¹²⁹

¹²⁸ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 65

¹²⁹ Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004, side 65

10. Case eksempel:

Speciales case eksempel vil omhandle både et lille og et stort selskab. Der vil blive taget udgangspunkt i et lille og stort selskab, da case eksemplets formål, er at fokusere på, hvor reglerne om national- og international sambeskatning bedst udnyttes, set ud fra et selskabs synspunkt. Case eksemplet belyser Bevola – sagens betydning, og hvor sagen har størst betydning, i forhold til et lille og stort selskab. Udgangspunktet i case eksemplet er ved et lille selskab, er der 4 selskaber i koncernen, hvorimod ved det store er der 10 selskaber i koncernen med et forholdsvis større overskud og underskud. Der vil være tale om et fiktivt eksempel.

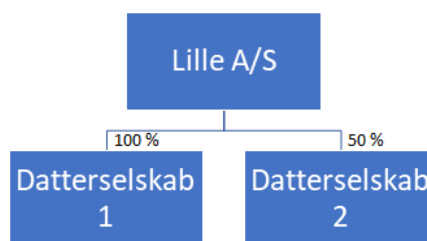
Case eksemplets formål er derfor at oplyse selskaber, både i Danmark og i udlandet om, hvornår det kan betale sig at vælge international sambeskatning, og hvilke fordele og ulemper der er ved national- og international sambeskatning, hvor sagen om Bevola (C-650/16) vil blive inddraget, og hvilken betydningen sagen har for reglerne om sambeskatning fremadrettet for selskaberne.

Når selskaberne skal beslutte sig for, om international sambeskatning er det rigtige valg for deres koncern, er budgetter centrale, for at se på de økonomiske konsekvenser, valget af international sambeskatning har for koncernen, både på kort og lang sigt, da international sambeskatning strækker sig over en 10 – årig periode, og vil have betydelige konsekvenser, hvis denne 10-årige periode afbrydes. Bevola – sagen har på nogen områder gjort reglerne omkring international sambeskatning mindre fordelagtigt, da man ved fravalg af international sambeskatning, kan fratrække et endeligt tab i et fast driftssted fra udlandet i den danske indkomstopgørelse, men mere om dette senere.

Der vil først blive taget udgangspunkt i det lille selskab, hvor dets fiktive navn er Lille A/S og det store selskabs fiktive navn er Store A/S.

10.1 Lille A/S's selskabsstruktur:

Lille A/S er et lille dansk selskab som producere vinduer. Lille A/S har 2 datterselskaber under sig. Datterselskab 1 er 100 % ejet af Lille A/S, hvor datterselskab 2 er 50 % ejet af Lille A/S. Lille A/S har en koncernforbindelse mellem de 2 datterselskaber, hvor de opgør deres indkomst efter sambeskatningsreglerne i SEL § 31, omkring obligatorisk national sambeskatning. Datterselskab 2 er med i den national sambeskatning, da Lille A/S via vedtægterne har den afgørende stemme, ved stemmelighed på generalforsamlingen jf. SEL § 31 C, stk. 2, nr. 1. I nedenstående figur ses strukturen i Lille A/S.



Figur 26: Egen tilvirkning

Lille A/S overvejer at investere i udlandet, da det økonomisk går rigtig godt for lille A/S. Lille A/S overvejer 2 muligheder:

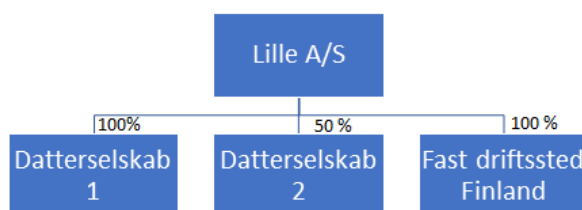
- Etablering af et fast driftssted i Finland
- Opkøb et allerede eksisterende selskab i udlandet

Lille A/S vil gerne have et overblik over de fordele og ulemper, som de 2 muligheder giver i forhold til international sambeskatning. Derudover har Lille A/S hørt, at der har været en afgørelse omkring deres gode samarbejdspartner Bevola A/S, hvor de fik lov til at fratrække et endeligt tab i et fast driftssted. Lille A/S vil i den forbindelse gerne vide, hvad dette vil betyde for valget af international sambeskatning, og deres nuværende nationale sambeskatning mellem datterselskab 1 og 2.

10.1.1 Etablering af et fast driftssted i Finland:

Den første mulighed for Lille A/S er at etablere et fast driftssted i Finland for regnskabsåret 2020. For at komme muligheden til bunds, vil der blive opstillet et budget for det faste driftssted i Finland, da Lille A/S, derved kan se de skattemæssige konsekvenser en international sambeskatning vil have for dem, både i forhold til deres nationale sambeskatning, og i forhold til den internationale sambeskatning på sigt. Derudover vil der blive analyseret på, hvilken betydning det har, hvis den internationale sambeskatning afbrydes før tid og efter den ordinær sambeskatning. Bevola – sagens betydning for reglerne vil også blive illustreret.

I nedenstående figur er strukturen i Lille A/S vist, hvis Lille A/S etablere et fast driftssted i Finland.



Figur 27: Egen tilvirkning

Ved overstående struktur har Lille A/S to muligheder. Den ene mulighed er, at Lille A/S vælger ikke at lade det faste driftssted i Finland indgå i sambeskatningen, og reglerne i SEL § 31 A, derfor ikke finder anvendelse. Ved denne beslutning, fortsætter Lille A/S med at opgøre den nationale sambeskatning efter SEL § 31, og der skal kun udarbejdes et skatteregnskab for det finske faste driftssted efter de finske skatteregler. Lille A/S vil derfor ikke kunne anvende underskuddet fra det faste driftssted, grundet reglerne i SEL § 8, omkring territorialprincippet. Bevola – dommen har ændret på dette, hvor det nu er muligt for Lille A/S, at fratrække et endeligt tab fra det faste driftssted i Finland jf. C-650/16.

For at se konsekvenserne af den internationale sambeskatning, vil der blive udarbejdet et budget for den skattepligtige indkomst de kommende 5 år. Budgettet er som følger:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Budget for valg af international sambeskatning	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	år 2024
Lille A/S	3500	2000	3500	500	-1000
Datterselskab 1	1000	500	1500	-200	500
Datterselskab 2	500	2000	1000	-500	1500
Fast driftssted i Finland	-5000	-3000	-2000	-1000	500

Figur 28: Egen tilvirkning

Der vil først blive set på konsekvenserne ved fravalg af international sambeskatning.

10.1.1.1 Fravalgt international sambeskatning:

For at vise hvilke konsekvenser det vil have, hvis Lille A/S ikke vælger international sambeskatning, vil der komme en skematisk oversigt over dette forneden:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Skatteopgørelse	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	år 2024	Skat i alt:
Skattepligtige indkomst DK	5000	4500	6000	-200	1000	
Underskud fra tidligere år					-200	
Skattepligtige indkomst Findla	-5000	-3000	-2000	-1000	500	
Underskud fra tidligere år					-11000	
Skat Finland (20%)	0	0	0	0	0	
Skat DK (22%) før lempelse	0	0	0	0	0	0
Skat DK (22%) efter lempelse	1100	990	1320	0	176	3586

Figur 29: Egen tilvirkning

Konsekvensen bliver, at Lille A/S kommer til at betale en dansk skat på 3.586.000 kr., og ingen skat i forhold til det faste driftssted i udlandet, hvis det forudsættes, at underskuddet i det finske faste driftssted kan fratrækkes i positiv indkomst, som det faste driftssted opnår i Finland. Der vil ikke kunne fratrækkes underskud fra det faste driftssted i den danske indkomst, hvilket resultere i at skatten til Danmark er forholdsvis høj. De danske selskaber bliver dog heller ikke beskattet af overskuddet i Finland, grundet territorialprincippet SEL § 8, stk. 2.

Har Lille A/S ikke valgt international sambeskatning som beskrevet i ovenstående, vil Lille A/S have mulighed for at kunne fratrække et endeligt underskud, fra det faste driftssted i den danske indkomstopgørelse jf. C-650/16. Der henvises til afsnit 8.4.3.5 i forhold til, hvad der forstås ved et endeligt underskud, og til hvilke krav der skal være opfyldt for at kunne fratrække et endeligt underskud. I nedenstående figur er konsekvenserne af et endeligt underskud i år 2026 skematisk illustreret.

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Budget ved fravalg af international sambeskatning, hvor fratrække endeligt tab fra det finske faste driftssted	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	år 2024	år 2025	år 2026	I alt tab ved fast driftssted og DK/DK skat i alt	
Lille A/S	3500	2000	3500	500	-1000	1000	20000		
Datterselskab 1	1000	500	1500	-200	500	2000	100		
Datterselskab 2	500	2000	1000	-500	1500	1000	300		
Fast driftssted i Finland	-5000	-3000	-2000	-1000	500	-2000	0		
I alt DK	5000	4500	6000	-200	800	4000	7900	(20400-12500)	
I alt fast driftssted i Finland	-5000	-3000	-2000	-1000	500	-2000	0	-12500	
Skat DK (22%)	1100	990	1320	0	176	880	1738	6204	
Skat Finland (20%)	0	0	0	0	0	0	0		

Figur 30: Egen tilvirkning

Ud fra overstående figur, vil Lille A/S kunne fratrække et endeligt underskud på 12.500.000 kr. i deres skattepligtige indkomst i Danmark, dermed ender den danske skat på 6.204.000 kr. Underskuddet på 12.500.000 kr. vil efter min mening kunne fratrækkes fuldt ud i den danske indkomst.

Grunden til at den skattemæssige betaling bliver forholdsvis større her end i eksemplet i overstående skyldes, at skatteåret 2026 også er med, hvilket får den konsekvens, at det overstående eksempel og dette ikke kan sammenlignes. Fordelene ved afgørelsen i C-650/16 er derfor, at det nu er muligt for Lille A/S at fratrække et endeligt tab fra det faste driftssted. Om der kan fratrækkes et endeligt tab fra et datterselskab, er uklart ud fra C-650/16, men det må formodes også at gælde ved datterselskaber, som omtalt tidligere.

For at illustrere, hvilken betydning det vil have for Lille A/S, at vælge international sambeskatning, vil der i nedenstående afsnit komme et eksempel, hvor international sambeskatning er valgt.

10.1.1.2 International sambeskatning valgt:

Vælger Lille A/S international sambeskatning, vil det få den betydning, at alle selskaber skal sambeskattes, hvor Lille A/S bliver administrationsselskab for hele koncernen jf. SEL § 31 A, stk. 4. Det faste driftssted i Finland vil skulle udarbejde 2 skatteregnskaber, et skatteregnskab efter de danske regler og et efter de finske regler. Herved er ulempen, at administrationsomkostningerne i koncernen vil stige. Lille A/S forpligter sig til at varetage de administrative opgaver, som et administrationsselskab skal udføre, hvor der henvises til afsnit 8.3. Lille A/S skal også være opmærksom på reglerne om ordinær- og fuld genbeskatning, men mere om dette senere.

Ud fra budgettet som vist i nedenstående figur, vil det være en fordel for Lille A/S at vælge international sambeskatning, da budgettet viser et underskud i forhold til investeringen i det faste driftssted de første fire år, og et forholdsvis stort overskud i de danske selskaber. Underskuddene i det faste driftssted skyldes etableringsomkostningerne i det finske faste driftssted. Den forholdsvis lave finske selskabsskat, har ikke de store konsekvenser de første 5 år, da underskuddene i det finske selskab er forholdsvis stort. På sigt vil den forholdsvis lave finske selskabsskat kunne få konsekvenser. Konsekvensen vil være, at der ikke kan opnås fuld creditlempelse for den danske skat ved finsk overskud, hvorved skatten vil blive forholdsvis større, da sambeskatningsindkomsten bliver beskattet efter danske regler.

Lille A/S skatteopgørelse vil komme til at se ud som følger, hvis international sambeskatning er valgt.

Alle beløb er i hele 1000 kr.

Skatteopgørelse	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	år 2024	Skat i Alt
Skattepligtige indkomst	0	1500	4000	-1200	1500	
Underskud fra tidligere år					-1200	
I alt	0	1500	4000	-1200	300	
Skat Finland (20%)	0	0	0	0	100	
Skat DK (22%) før lempelse	0	330	880	0	66	
Skat DK (22%) efter lempelse	0	0	0	0	0	
Koncernskat	0	330	880	0	100	1310

Figur 31: Egen tilvirkning

Ud fra overstående skema, kan det ses, at lille A/S vil komme til at betale en skat på 1.310.000 kr., hvis der er valgt international sambeskatning. Lille A/S vil derfor få en merbeskatning, hvis international sambeskatning ikke er valgt. Skattebetalingen vil derfor kunne minimeres med international sambeskatning. Grunden til at skattebetalingen falder ved valg af international sambeskatning er, at underskuddene fra det finske faste driftssted kan udnyttes.

Creditlempelsen beregnes ved at fratrække den betalte skat i Finland fra den danske skat.

Vælges international sambeskatning, skal der også udarbejdes en genbeskatningssaldo, som vist forneden.

Alle beløb er i hele 1000 kr.

Genbeskatningssaldo i t.kr.	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	år 2024
Finland	1100	1760	2200	2420	2310

Figur 32: Egen tilvirkning

Genbeskatningssaldoen er udarbejdet på baggrund af de udnyttede underskud fra det faste driftssted i Finland. For at komme frem til beløbene som anført i overstående, skal man tage skatteværdien (22%) af underskuddene. Er der overskud i det faste driftssted i senere år, kan dette fratrækkes fra genbeskatningssaldoen. Genbeskatningssaldoen vil forhøje administrationsselskabet indkomst ved den 10-årige bindingsperiodes udløb, hvis international sambeskatning ikke vælges igen efterfølgende, altså der vil ske en ordinær genbeskatning.

Afbrydes den internationale sambeskatning før den 10 – årige bindingsperiodes udløb, vil der ske fuld genbeskatning. Afbrydes den internationale sambeskatning fx i år 2024, vil administrationsselskabets indkomst blive forhøjet med genbeskatningssaldoen divideret med selskabsskatteprocenten, som i år 2024 er 22%, forudsat den ikke bliver reguleret de næste 5 år.

Grunden til at det kan være en fordel for Lille A/S, at afbryde den internationale sambeskatning på sigt er, hvis Lille A/S får så store overskud i det faste driftssted, at de vil komme til at betale en forholdsvis højere skat, da selskabsskattesatsen er forholdsvis højere i Danmark end i Finland. Ulempen ved denne løsning er, at der vil indtræde fuld genbeskatning. Derfor er det vigtigt for Lille A/S, at overveje de økonomiske forhold, før de afbryder den internationale sambeskatning, da det kan have store økonomiske konsekvenser.

10.1.2 Opkøb af et allerede eksisterende selskab eller fast driftssted i udlandet med tilvalg af international sambeskatning:

I stedet for at etablere et nyt fast driftssted i Finland, kunne Lille A/S også opkøbe et allerede eksisterende selskab i Finland.

I denne forbindelse er der nogen ting, som Lille A/S skal være opmærksom på ved købet, i forhold til eksemplet i overstående. Lille A/S skal være opmærksom på indgangsværdierne på henholdsvis ejendommen og driftsmidlerne, og i forhold til omlægning af regnskabsåret.

Mikro's resultat for regnskabsperioden 2014-2018 er som følger:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Årets resultat for Mikro	år 2014	år 2015	år 2016	år 2017	år 2018
Mikro	1500	1000	2000	500	200

Figur 33: Egen tilvirkning

Mikros budget for regnskabsperioden 2019-2023 er som følger Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Budget for Mikro	år 2019	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023
Mikro	100	0	1000	1500	1700

Figur 34: Egen tilvirkning

Det er ikke rentabelt at opkøbe et selskab med henblik på, at inddrage det opkøbte selskab under SEL § 31 A, altså international sambeskatning. Grunden til dette er, at det nye selskab, som Lille A/S vil købe i Finland, vil formodentligt have et positivt resultat de næste 5 år, som vist i overstående figur. I givet fald, vil der ikke kunne opnås fuld creditlempelse for den betalte selskabsskat, da selskabsskattesatsen i Finland er på 20 %. Derfor vil den rette beslutning for Lille A/S være at overtage et selskab i Danmark eller i et andet land med højere selskabsskattesats, da der derved vil kunne gives fuld creditlempelse for den betalte selskabsskat.

International sambeskatning giver som tidligere beskrevet en vis skattecredit til koncernen, grundet den genbeskatningssaldo, som bliver etableret ved udnyttelse af underskud.¹³⁰ I dette eksempel forudsættes det, at der ikke er noget underskud af væsentlig karakter de næste 5 år, derfor kan der ikke modregnes noget underskud fra datterselskabet i Finland i den danske indkomst.

En anden ulempe ved at inddrage det udenlandske selskab i Finland under Lille A/S er, at der skal udarbejdes indgangsværdier på ejendommen i Finland og på driftsmidlerne, hvor man tager udgangspunkt i de fulde afskrivninger, derfor bliver ejendommen og bygningerne nedsat med disse afskrivninger, hvilket får den konsekvens, at ejendommen og driftsmidlerne har et mindre afskrivningsgrundlag, end hvad der faktisk er afskrevet på bygningerne jf. SEL § 31, stk. 8.

Derudover skal Lille A/S udarbejde to skatteregnskaber ved anvendelse af SEL § 31 A, dette medfører, at administrationsomkostningerne stiger, som beskrevet tidligere, hvilket er en yderligere ulempe for Lille A/S, hvis de ikke har nogen underskud fra selskabet i Finland til modregning i deres indkomst.

¹³⁰ Skat.dk, C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, Juridisk vejledning

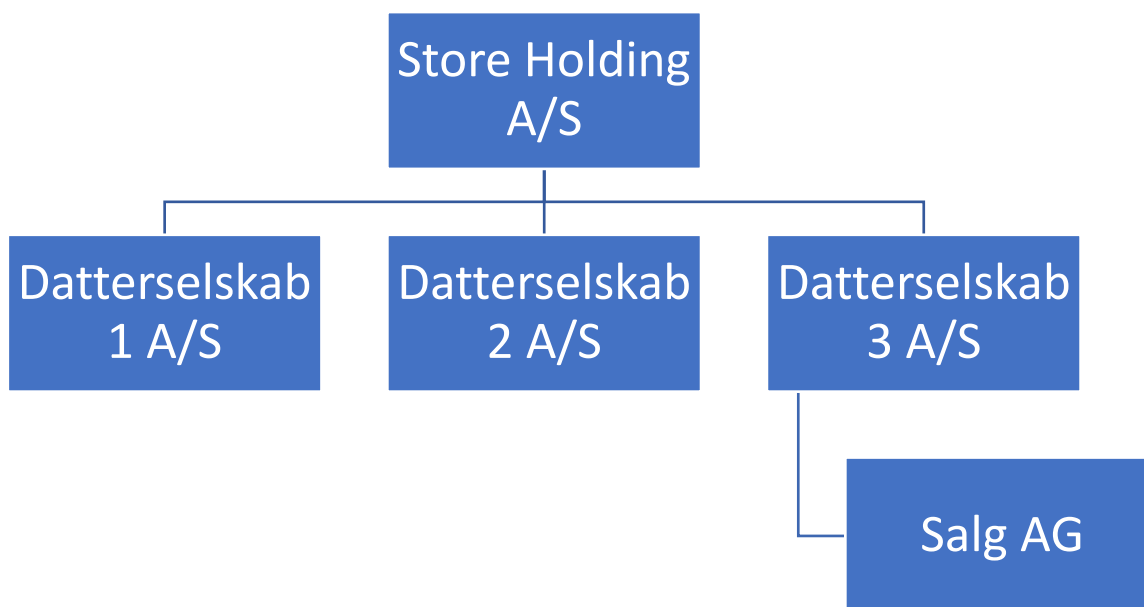
En yderligere ulempe ved international sambeskatning i denne situation, er at Lille A/S og Mikro skal have samme regnskabsår. Mikro skal derfor omlægge deres regnskabsår, hvis de ikke har samme regnskabsår som Lille A/S jf. SEL § 31, stk. 6.¹³¹

Budgetteres der med underskud i det opkøbte selskab, Mikro, vil effekten af international sambeskatning være mere fordelagtigt. Konsekvenserne ved at inddrage Mikro under Lille A/S, med tilvalg af international sambeskatning, er de samme som under afsnit 10.1.1, derfor henvises der til disse afsnit.

Ud fra overstående fordele og ulemper, vil muligheden i forhold til opkøb af selskabet i Finland ikke blive uddybet yderligere. Der henvises til afsnit 10.1.1.2, for yderligere information omkring international sambeskatning og konsekvenserne heraf.

10.2 Store A/S's selskabsstruktur:

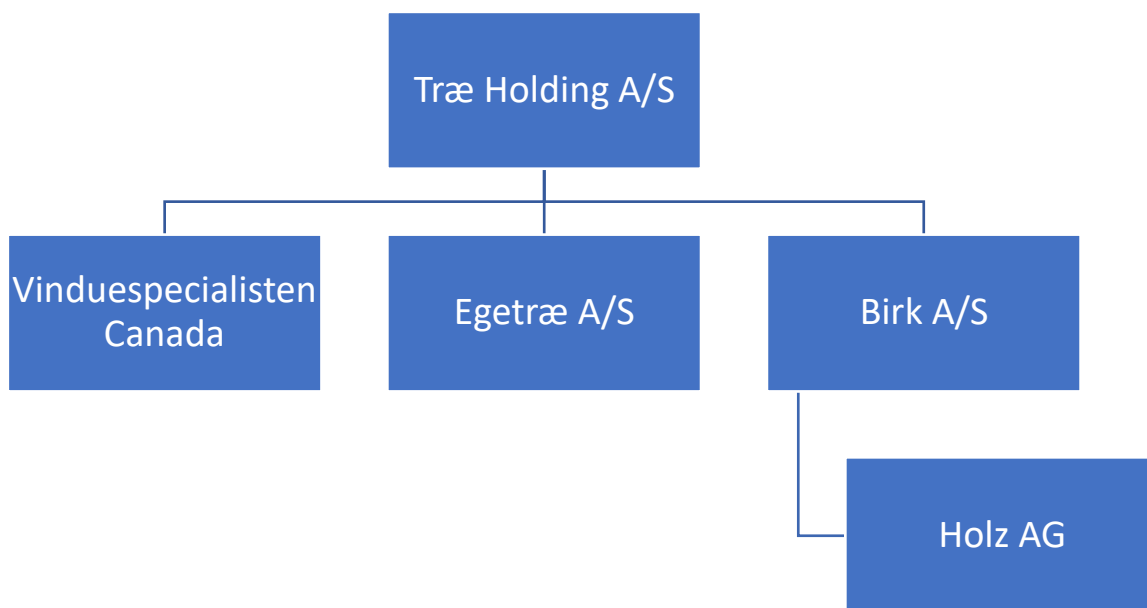
Store A/S er et selskab som producere vinduer. Store Holding A/S er en af de førende på området. Store Holding A/S har både datterselskaber i Danmark og i udlandet. I Danmark har Store Holding A/S 3 datterselskaber. Det ene datterselskab, datterselskab 1 A/S, står for produktionen af vinduerne. Datterselskab 2 A/S står for administrationen af vinduerne og det sidste datterselskab, datterselskab 3 A/S, står for salg af vinduerne. Datterselskab 3 A/S ejer et tysk salgsselskab, som hedder salg AG. Store Holding A/S ejer alle selskaber 100 %.



Figur 35: Egen tilvirkning

Store Holding A/S overvejer at opkøb et andet selskab i Danmark, som hedder Træ Holding A/S. Træ Holding A/S, ejer et selskab i Canada og 2 selskaber i Danmark. Selskabet i Canada hedder Vinduespecialisten, og de to selskaber i Danmark hedder henholdsvis Egetræ A/S og Birk A/S. Birk A/S ejer et fast driftssted i Tyskland som hedder Holz AG. Træ Holding A/S ejer alle selskaber 100 %.

¹³¹ Skat.dk, C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår, Juridisk vejledning



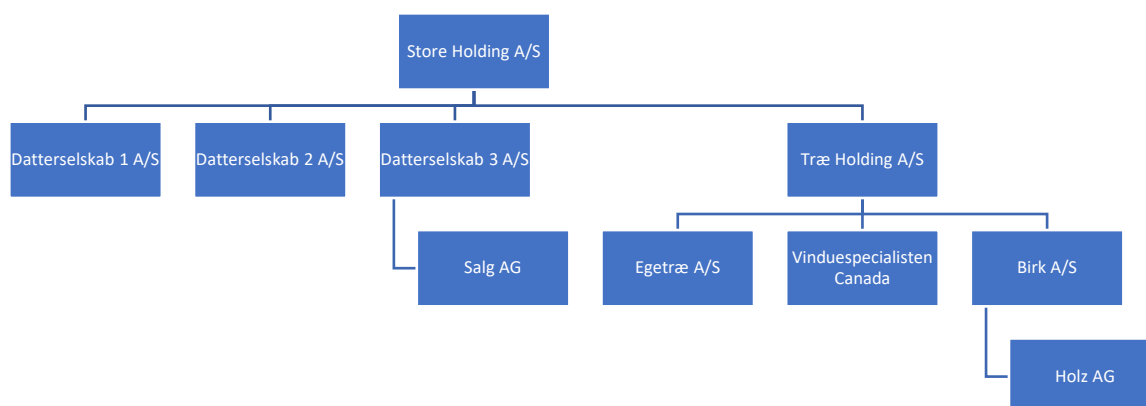
Figur 36: Egen tilvirkning

Udover at opkøbe selskabet Træ Holding A/S, overvejer Store Holding A/S i stedet at opstarte et fast driftssted i Tyskland.

Store Holding A/S vil gerne have et overblik over de fordele og ulemper, som de 2 muligheder giver i forhold til international sambeskatning. Derudover har Store Holding A/S hørt, at der har været en afgørelse omkring deres gode samarbejdspartner Bevola A/S, hvor de fik lov til at fratrække et endeligt tab fra deres faste driftssted. Store Holding A/S vil i den forbindelse gerne have belyst, hvad dette vil betyde for valget af international sambeskatning, og deres nuværende nationale sambeskatning.

10.2.1 Opkøb af Træ Holding A/S:

Opkøber Store Holding A/S koncernen Træ Holding A/S, vil strukturen komme til at se ud som følgende:



Figur 37: Egen tilvirkning

Træ Holding A/S har valgt international sambeskatning for deres koncern for regnskabsåret 2014, da de i 2014 overtog Birk A/S. Overtagelsen af Træ Holding A/S skal ske den 1/5-2019. Store Holding A/S skal i denne forbindelse, beslutte sig for om de vil fortsætte med international sambeskatning. Store Holding A/S skal i forbindelse med overtagelsen af Træ Holding A/S være opmærksom på, at de har regnskabsår fra den 1/6-31/5. Store Holding A/S regnskabsår følger kalenderåret, derfor skal der ske omlægning af regnskabsåret for Træ Holding A/S. I de efterfølgende afsnit vil der komme en gennemgang af Træ Holding A/S skatteregnskab fra regnskabsperioden 2014-2018.

10.2.1.1 Overblik over Træ Holding A/S:

Træ Holding A/S valgte international sambeskatning tilbage i 2014 da, Holz AG begyndte at give store underskud. Derfor fandt ledelsen i Træ Holding A/S det hensigtsmæssigt at vælge international sambeskatning, så underskuddene i Holz AG kunne fratrækkes i den danske indkomst.

Træ Holding A/S indkomst for regnskabsårene 2014-2018 ser ud som følgende:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Indkomst	år 2014	år 2015	år 2016	år 2017	år 2018
Træ Holding A/S	2000	1000	200	500	1000
Egetræ A/S	300	1000	500	200	500
Birk A/S	500	700	500	300	1000
Holz AG	-2000	-2500	0	100	-200
Vinduespecialisten Canada	100	300	0	-100	200
I alt	900	500	1200	1000	2500

Figur 38: Egen tilvirkning

Ud fra overstående figur kan man se, at Træ Holding A/S udnytter de store underskud fra Holz AG fuldt ud. Derfor er international sambeskatning en fordel indtil videre for Træ Holding A/S. Den betalte skat fra de

udenlandske selskaber kan lempes fuldt ud i Danmark, da selskabsskattesatsen i Tyskland og Canada er højere end i Danmark.

Ud fra indkomsterne i overstående figur, er det muligt at beregne skattebetalingerne i de enkelte lande og for hele koncernen. Skattebetalingerne er som følgende:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

International sambeskatning:						
Skatteopgørelse	år 2014	år 2015	år 2016	år 2017	år 2018	Skat i Alt
Skattepligtige indkomst	900	500	1200	1000	2500	
Underskud fra tidligere år	0	0	0	0	0	
I alt	900	500	1200	1000	2500	
Skat Tyskland (30,2%)	0	0	0	30,2	0	
Skat Canada (26,5 %)	26,5	79,5	0	0	53	
Skat DK (22-24,5%) før lempelse	220,5	117,5	264	220	550	
Skat DK (22-24,5%) efter lempelse	196	47	264	198	506	
Koncernskat	222,5	126,5	264	198	559	1370

Figur 39: Egen tilvirkning

Ud fra overstående tabel kan man se den samlede skattebetaling over de seneste 5 år. Da den canadiske skat og tyske skat er over den danske selskabsskattesats, kan der opnås creditlempelse for den udenlandske skat op til de 22 % - 24,5 %, da der ikke kan gives mere lempelse end, hvad selskaberne betaler i skat til Danmark, da man ved den internationale sambeskatning tager udgangspunkt i de danske skatteregler.

Creditlempelsen beregnes ved at dividere det samlede resultat efter modregning af underskud med resultat fra det udenlandske selskab/faste driftssted, ganget med den danske betalte skat før creditlempelsen, og fratrasket den danske skat før lempelse $((100/900 \cdot 220,5) - 220,5)$. Giver resultat minus, vil den danske skat efter lempelse kun kunne give 0 kr.

Som tidligere nævnt skal Træ Holding A/S opgøre en genbeskatningssaldo, da de danske selskaber har udnyttet underskuddene fra de udenlandske selskaber. Genbeskatningssaldoen kommer til at se ud som følgende:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Genbeskatningssaldo i t.kr.	år 2014	år 2015	år 2016	år 2017	år 2018
Tyskland	490	1077,5	1077,5	1055,5	1099,5
Canada	0	0	0	22	0

Figur 40: Egen tilvirkning

Ud fra overstående skema kan man se, at Vinduespecialisten i Canada i nogen år giver 0 i genbeskatning. Dette skyldes, som beskrevet tidligere, at genbeskatningssaldoen ikke kan give minus. Det kan diskuteres om det ikke, havde været mere korrekt, hvis man kunne lade en genbeskatningssaldo gå i minus, da Vinduespecialisten fra Canada får underskud i 2017, hvilket får den konsekvens, at genbeskatningssaldoen

for Canada bliver på 22. Hvis genbeskatningssaldoen kunne have givet minus, ville der ikke have stået noget i regnskabsår 2017 i forhold til Canadas genbeskatningssaldo.

Havde Træ Holding A/S fx afbrudt bindingsperioden på 10 år i 2017, ville genbeskatningssaldoen have forhøjet Træ Holding A/S indkomst både med genbeskatningssaldoen fra Tyskland og genbeskatningssaldoen fra Canada.

Efter en gennemgang af Træ Holding A/S regnskabsår 2014-2018, vil der i de efterfølgende afsnit blive set på konsekvenserne, hvis Træ Holding A/S bliver opkøbt af Store Holding A/S, og hvilke overvejelser Store Holding A/S skal være opmærksomme på i denne forbindelse.

10.2.1.2 Overvejelser vedrørende opkøb af Træ Holding A/S:

Først skal Store Holding A/S overveje, om de vil fortsætte den internationale sambeskatning, som er valgt af Træ Holding A/S, eller om den internationale sambeskatning skal afbrydes. Afbrydes den internationale sambeskatning, vil Store Holding A/S indkomst blive forhøjet med genbeskatningssaldoen, som udgør 1.099.500 kr. divideret med selskabsskatten på de 22%. Det vil derfor have store økonomiske konsekvenser for Store Holding A/S, at de afbryder den internationale sambeskatning. Denne overvejelse kommer før selve overvejelserne om opkøbet af Træ Holding A/S.

Tidligere underskud vil heller ikke kunne medregnes fremover, hvis international sambeskatning afbrydes. Dog vil som tidligere nævnt et endeligt underskud kunne fratrækkes fuldt ud i den danske indkomst jf. C-650/16. Det må formodes, at det ikke er hensigten på langsiget at lukke et af selskaberne.

Placeringen af selskaberne har stor betydning, da en lav selskabsskat vil medføre, at der ikke vil kunne gives fuld creditlempelse for den betalte udenlandske skat i den danske betalte skat. Da Canada og Tyskland har en forholdsvis højere selskabsskat end i Danmark, har denne konsekvens ingen betydning.

Træ Holding A/S har et andet indkomstår end Store Holding A/S, derfor skal enten Træ Holding A/S eller Store Holding A/S omlægge deres indkomstår.

Træ Holding A/S har nogle ejendomme og nogen driftsmidler. Indgangsværdierne på disse skal derfor findes.

Endelig har Træ Holding A/S hæftelser en vis betydning, hvilket Store Holding A/S også skal have med i overvejelserne.

Forneden vil overstående overvejelser blive drøftet, men først, vil der blive udarbejdet et budget over de næste 5 år, da der er 5 år tilbage af den internationale sambeskatning.

10.2.1.2.1 Budget over de næste 5 år:

Som beskrevet i overnævnte, vil der komme et budget, som viser selskabernes skattebetaling over en periode på 5 år. Skattebetalingen vil blive vist pr. land og samlet til sidst.

Beløb angivet i hele 1000 kr.

Indkomst	år 2019	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023
Stor Holding A/S	5000	45000	2000	3000	1500
Datterselskab 1	2000	3500	1000	1500	1300
Datterselskab 2	1500	1000	300	2000	1000
Datterselskab 3	500	300	100	700	1000
Træ Holding A/S	1500	200	0	500	1500
Egetræ A/S	500	0	100	300	700
Birk A/S	600	450	300	1000	0
I alt	11600	50450	3800	9000	7000
Salg AG	1000	200	-3000	-100	-200
Holz AG	1000	1500	-8000	0	-1000
Tyskland i alt	2000	1700	-11000	-100	-1200
Vinduespecialisten Canada	500	700	-1500	-100	500
Canada i alt	500	700	-1500	-100	500
Koncern i alt	14100	52850	-8700	8800	6300

Figur 41: Egen tilvirkning

Ud fra overstående budget, skal Store Holding A/S være opmærksom på, at der er store underskud i regnskabsårene 2021 og 2023. I regnskabsåret 2021 er underskuddet helt oppe på -8.700.000 kr., hvor dette underskud ikke kan modregnes fuldt ud i det kommende regnskabsår, hvis international sambeskatning vælges jf. SEL § 31 stk. 3 jf. bilag 2.

Grundet de meget store underskud i nogen af årene og bindingsperiodens længde, er det hensigtsmæssigt for Store Holding A/S, at vælge international sambeskatning. Denne mulighed vil først blive gennemgået i de efterfølgende afsnit.

10.2.1.2.2 International sambeskatning:

Før gennemgangen af international sambeskatning vil finde sted, vil indkomståret for de to Holding selskaber først blive gennemgået og tilrettelagt.

10.2.1.2.3 Indkomståret:

Store Holding A/S regnskabsår følger som tidligere nævnt kalenderåret, hvor Træ Holding A/S har regnskabsår fra 1/6-31/5. Regnskabsåret skal følge Store Holding A/S regnskabsår jf. SEL § 31, stk. 7.

Selskaberne i Træ Holding A/S er tvunget til at omlægge deres regnskabsår, så det følger Store Holding A/S regnskabsår, da Store Holding A/S ved opkøbet bliver administrationsselskab jf. SEL § 10, stk. 5.

Træ Holding A/S regnskabsår er ikke afsluttet ved etablering af koncernforbindelse med Store Holding A/S den 1/5-2019. Indkomståret for Træ Holding A/S bliver derfor forlænget fra den 1/6-2018 – 31/12-2019, så det slutter samtidig med Store Holding A/S.

Omlægningen af indkomstperioden får den konsekvens for sambeskatningsindkomsten, at Træ Holding A/S kun skal medregne indkomsten fra perioden 1/5-2019 – 31/12-2019 i sambeskatningsindkomsten. Perioden fra den 1/6-2018 – 30/4-2019 er særindkomst for Træ Holding A/S. Hele indkomsten for Store Holding A/S skal medregnes i sambeskatningsindkomsten.

10.2.1.3 Valg af international sambeskatning:

Store Holding A/S bliver som tidligere beskrevet administrationsselskab i den nye koncern. Store Holding A/S, skal derved opkræve bidragssatserne for udnyttelse af underskuddet jf. SEL § 31 A, stk. 6. Derudover er der andre forhold som Store Holding A/S skal være opmærksom på i forhold til reglerne i SEL § 31 A. De forhold som Store Holding A/S skal være opmærksomme på, er følgende:

- Bindingsperioden
- Skattebetalingerne på koncernniveau
- Genbeskatning
- Indgangsværdier
- Hæftelse mellem selskaberne

Disse forhold vil blive diskuteret i de nedenstående afsnit.

10.2.1.3.1 Bindingsperiode:

Store Holding A/S skal i forbindelse med overtagelsen af Træ Holding A/S, afklarer om de vil fortsætte med international sambeskatning jf. SEL § 31 A, stk. 3. Giver Store Holding A/S ikke rettidig besked efter SEL § 31 A, stk. 3, vil international sambeskatning blive afbrudt, med følgende konsekvenser heraf.

Indtræder Store Holding A/S i den internationale sambeskatning, vil der ikke ske fuld genbeskatning af genbeskatningssaldoerne. Konsekvenserne bliver som tidligere nævnt, at der skal udarbejdes to skatteregnskaber for selskaberne i udlandet.

Vælger Store Holding A/S at fortsætte med international sambeskatning, skal de overveje de fremtidige planer for koncernen. Der er 5 år tilbage af bindingsperioden, hvilket kan betyde, at der kan opstå nogle udfordringer, hvis de sælger nogen af deres selskaber fra i Tyskland, eller de opkøber nye selskaber i andre lande, hvor selskabsskatten fx er lavere. Sælger de fx alle deres selskaber i Tyskland fra, vil genbeskatningssaldoerne herfra stadig blive stående, som kan få konsekvenser, hvis de etablerer sig i Tyskland igen.

Opkøber Store Holding A/S også nye selskaber i udlandet, vil disse selskaber også komme til at indgå i sambeskatning. Giver de opkøbte selskaber store overskud, vil selve fordelingen ved international sambeskatning, omkring modregning af underskud forsvinde, hvilket er en stor ulempe for Store Holding A/S.

10.2.1.3.2 Skattebetalinger på koncernniveau:

Forneden vil der komme en gennemgang af skattebetalingerne pr. land og på koncernniveau. Det er væsentligt, at Store Holding A/S laver et budget over de kommende 5 års skattebetalinger, da der er 5 år tilbage af bindingsperioden. Ud fra dette budget, vil Store Holding A/S kunne opgøre deres genbeskatningssaldoer, og se de skattemæssige konsekvenser heraf.

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Skatteopgørelse	år 2019	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	Skat i Alt
Skattepligtige indkomst	14100	52850	-8700	8800	6300	
Underskud fra tidligere år	0	0	0	-8.562	-138	
I alt	14100	52850	-8700	238	6.162	
Skat Tyskland (30,2%)	604	513,4	0	0	0	
Skat Canada (26,5 %)	122,5	171,5	0	0	122,5	
Skat DK (22%) før lempelse	3102	11627	0	52,36	1355,64	
Skat DK (22%) efter lempelse	2552	11099	0	52,36	1245,64	
Koncernskat	2674,5	11270,5	0	52,36	1368,14	15365,5

Figur 42: Egen tilvirkning

Ud fra overstående tal, kan det ses, at koncernskatten bliver på 15.365.500 kr. Det skal bemærkes, at Store Holding A/S ikke kan fratrække det fulde underskud på 8.700.000 kr. i regnskabsåret 2021 fra i 2022, da de bliver ramt af underskudsbegrænsningen på 8.205.000 kr. For at se udregningerne henvises der til bilag 2. Det kan diskuteres, om bundgrænsen på de 8.205.000 kr. ikke er sat for lavt, da selskaberne rundt omkring i verden laver større og større resultater, derfor kunne det forsvares at sætte bundgrænsen op, hvilket ville betyde, at der ikke er så mange store koncerner, som bliver ramt af bundgrænsen.

En ekstern faktor som kan have indflydelse for creditlempelsen for koncernen, er selvfølgelig den udenlandske skattebase, altså, hvordan man fx opgøre de udenlandske afskrivninger på ejendomme, driftsmidler osv. Har man fx meget høje afskrivninger i Tyskland og Canada, vil det medvirke til et lavere overskud og derved et større underskud, som vil give en lavere beskatning og derved en mindre creditlempelse. Omvendt er det, hvis de fx har forholdsvis lave afskrivninger, vil det medvirke til et større overskud, og derved en større creditlempelse. Dette vil have betydning for genbeskatningssaldoen, da en lavere afskrivningssats vil forhøje overskuddet, og derved vil genbeskatningssaldoen derved blive forholdsvis lavere, og omvendt med en højere afskrivningssats, hvor genbeskatningssaldoen vil blive forholdsvis højere, da underskuddet vil blive større.

En anden mulighed for Store Holding A/S, var at omfordele deres afskrivninger i regnskabsårene 2020-2021, hvis disse ikke var udnyttet fuldt ud. Da de i 2022 bliver ramt af underskudsbegrænsningen som nævnt foroven. Højere afskrivninger i 2020, vil minimere underskuddet i 2021, hvis afskrivninger udnyttes i 2021. Dette er en af de store fordele ved at være en større koncern, da de nemmere vil kunne udnytte fordelene ved en forholdsvis større skattebase end de mindre koncerner. En anden løsning ville være at se bort fra så meget underskud i regnskabsåret 2021, at de ikke ville blive ramt af bundgrænsen jf. LL § 33 H. Havde Store Holding A/S også store investeringer i 2021, kunne disse være gjort brug af i 2021, for at minimere underskuddet.

10.2.1.3.3 Genbeskatning:

Genbeskatningssaldoen udregnes ved at tage skatteværdien af underskuddene pr. land.

Genbeskatningssaldoen bliver som følgende pr. land:

Beløb er angivet i hele 1000 kr.

Genbeskatningssaldo i t.kr.	år 2019	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023
Tyskland	659,5	285,5	2705,5	2727,5	2991,5
Canada	0	0	330	352	242
i alt	659,5	285,5	3035,5	3079,5	3233,5

Figur 43: Egen tilvirkning

Ved valget af international sambeskatning, skal Store Holding A/S overveje, betydningen af Bevola – dommen jf. C-650/16. Dommen fra Bevola – sagen vil højst sandsynligt også få betydning for reglerne om international sambeskatning, som diskuteret tidligere. Derfor kan det diskuteres, om der skal findes fuld genbeskatning sted, eller om der kun skal finde ordinær genbeskatning sted, i forhold til et endeligt tab ved et fast driftssted i udlandet, da koncerner som ikke har valgt international sambeskatning vil kunne fratrække et endeligt tab i den danske indkomstopgørelse fra det faste driftssted. For at have et skattesystem i balance som beskrevet i Sambeskatningsrapporten fra 2004, vil den bedste balance skabes, ved at lade koncerner fratrække et endeligt tab fra faste driftssteder i udlandet, i den danske indkomstopgørelse, hvis der er valgt international sambeskatning, da der derved ikke skabes incitament til skatteunddragelse. Derfor vil der kun ske genbeskatning ved ordinær sambeskatning. Incitamentet kan derfor være et at nedlukke et nødlidende fast driftssted, så genbeskatningssaldoen ikke kommer til genbeskatning. Dog vil genbeskatningssaldoen blive stående i det pågældende land ved ordinær genbeskatning, derfor vil genbeskatningssaldoen senere kunne komme til genbeskatning, selvom man har modregnet et endeligt underskud i den danske indkomst.

Likvidationsfortjenesten skal medregnes, hvis den er lavere end den omregnede værdi af genbeskatningssaldoen. Herved er der vise faktorer som spiller ind. Aktivernes størrelse ved udgangen af bindingsperioden har en væsentlig betydning for likvidationsfortjenesten. Derfor kan Store Holding A/S være med til at rykke ved likvidationsfortjenesten, ved at ændre på deres struktur af aktiverne ved udgangen af den 10-årige bindingsperiode. Formodes det at Store Holding A/S har mange ejendomme, driftsmidler, osv. i starten af bindingsperioden i det pågældende land fx Tyskland, ville Store Holding A/S med fordel kunne sælge nogen af disse ejendomme og driftsmidler for at nedbringe likvidationsfortjenesten, så denne ville blive lavere end den ordinære genbeskatning, og måske lease nogen driftsmidler eller leje ejendomme, så likvidationsfortjenesten kom længere ned.

En anden mulighed for at nedbringe likvidationsfortjenesten for Store Holding A/S ville være, at lade selskaberne og det faste driftssted i udlandet være tomme ved udløbet af den 10 – årige bindingsperiode, så likvidationsfortjenesten kom væsentlig ned, og den danske indkomst hos Store Holding A/S derved ikke blev forhøjet væsentlig. Ulempen ved denne løsning er selvfølgelig, at der skal udarbejdes 2 skatteregnskaber et for det danske selskab og et for det udenlandske selskab/faste driftssted. Udarbejdelsen af de 2 skatteregnskaber vil ikke være særlig omkostningsfuldt for Store Holding A/S, da de måske allerede følger reglerne for IFRS, og derved kun skal konvertere de skattemæssige regnskabstal for de udenlandske selskaber/faste driftssteder efter de danske skattemæssige regler. Grunden til at det ikke er omkostningsfuldt for Store Holding A/S i forhold til det udenlandske faste driftssted er, at de allerede ved det faste driftssted er udarbejdet et regnskab for hele koncernen efter de danske regler, hvorved Store Holding A/S kun skal dele regnskabet op i forhold til den danske indkomst og den udenlandske indkomst for det faste driftssted.

I forhold til de udenlandske selskaber bliver det lidt mere kompliceret, da det udenlandske regnskab skal udarbejdes i forhold til et dansk skatteregnskab og et udenlandsk skatteregnskab. Dog formodes det ikke at blive den store omkostning for Store Holding A/S.

Selskabsskattesatsen har også en vis betydning for genbeskatningssaldoen, da en lav selskabsskattesats i Danmark, vil betyde genbeskatningssaldoen falder ved større underskud i koncernen og en høj selskabsskattesats i Danmark vil betyde at genbeskatningssaldoen stiger ved underskud i koncernen.

Derudover vil Store Holding A/S kunne rykke på tallene ved genbeskatningssaldoen, ved at afbryde den internationale sambeskatning før udløbet af den 10 – årige bindingsperiode. Dette kunne være interessant, hvis genbeskatningssaldoen var forholdsvis lave efter fx 5 år, og man ud fra ordrer osv., ville kunne se, at omsætningen i de tyske og det canadiske selskab ville stige. Den danske indkomst vil derfor ikke blive så voldsomt forhøjet hos Store Holding A/S, som hvis de ventede til den 10 – årige bindingsperiodes udløb.

10.2.1.3.4 Indgangsværdier:

Når der etableres koncernforbindelse mellem Træ Holding A/S og Store Holding A/S skal indgangsværdierne fastlægges. For Store Holding A/S er indgangsværdierne fastlagt. Det er derfor kun for koncernen Træ Holding A/S, at indgangsværdierne skal fastlægges.

For Træ Holding A/S skal der fastlægges en anskaffelsessum og anskaffelsestidspunkt jf. SEL § 31 A, stk. 7.

Da aktiverne for Træ Holding A/S er afskrivningsberettigede, skal princippet i SEL § 31 A, stk. 8, 3 pkt. følges. Derfor skal aktivernes indgangsværdi anslås til den oprindelige anskaffelsessum på det oprindelige anskaffelsestidspunkt. Dog anvendes handelsværdien, hvis den er lavere.¹³²

Den første ejendom er erhvervet i 2014 altså 5 år før indgangsværdien bliver opgjort, og den anden ejendom er erhvervet i 2018, altså et år før indgangsværdien opgøres. Indgangsværdierne opgøres som følgende:

¹³² Andersen, K.W. (2005), National og international sambeskatning, Karnov, side 12

Ejendom 1:						
anskaffelsessum		25000000				
afskrevet		4% om året				
grundværdi		5000000				
kontant omregnet anskaffelsessum					20000000	
afskrivninger, 4 % af 20000000					800000	
nedskreven værdi						19200000
fortjeneste						19200000
Handelsværdi 1/1-2019						20000000
indgangsværdi						19200000
Bruger den nedskrevne værdi da lavere end handelsværdien jf. SEL § 31 A, stk. 8						
Ejendom 2:						
anskaffelsessum		2500000				
afskrevet		4% om året				
grundværdi		500000				
kontant omregnet anskaffelsessum					2000000	
afskrivninger, 20 % af 2000000					400000	
nedskreven værdi						1600000
fortjeneste						1600000
Handelsværdi 1/1-2019						1300000
indgangsværdi						1300000
Bruger handelsværdien da lavere end den nedskrevne værdi jf. SEL § 31 A, stk. 8						

Figur 44: Egen tilvirkning

Som det kan ses i overstående udregninger, anvendes den nedskrevne værdi for ejendom 1 og for ejendom 2 anvendes handelsværdien.

Fortjenesten som Store Holding A/S vil blive beskattet af, ved udløbet af bindingsperioden, bliver følgende:

Ejendomsavancen: Ejendom 1		
afståelsessum år 2023:		31000000
anskaffelsessum år 2020:	25000000	
EBL § 5 tillæg, 10 år af 10000 kr.:	100000	
Forskel jf. SEL § 31 A, stk. 9.:	5000000	
Reguleret anskaffelsessum:	30100000	30100000
fortjeneste:		900000

Figur 45: Egen tilvirkning

Ifølge overstående udregning vil Store Holding A/S blive beskattet af et beløb på 900.000 kr.

Udover ejendommen skal indgangsværdien på driftsmidlerne fastsættes. Disse bliver som følgende:

Alle beløb er i hele 1000 kr.

Driftsmidler:	år 2014	år 2015	år 2016	år 2017	år 2018
saldo primo	0	150	487,5	590,625	480,4688
årets tilgang	200	500	300	200	500
årets afgang	0	0	0	150	250
afskrivningsgrundlag	200	650	787,5	640,625	730,4688
afskrivninger 25%	50	162,5	196,875	160,1563	182,6172
saldo ultimo	150	487,5	590,625	480,4688	547,8516

Figur 46: Egen tilvirkning

10.2.1.3.5 Hæftelse mellem selskaberne:

Alle selskaber som er ejet direkte eller indirekte af Store Holding A/S jf. SEL § 31 C, hæfter solidarisk for hinandens skatter osv. jf. SEL § 31, stk. 6, 10. pkt.

Vælger Store Holding A/S, at opkøbe et selskab, hæfter de ligeledes solidarisk for disse fulde skattekrav osv., som kan gøres gældende mod det opkøbte selskab. Store Holding A/S hæfter også solidarisk for skattekrav osv., hvis andre selskaber i koncernen opkøber forskellige selskaber. Derfor skal Store Holding A/S nøje overveje, hvilke selskaber de opkøber, og sætte regler ind i vedtægterne for, hvilke selskaber, som må opkøbe andre selskaber, for at undgå store skattekrav osv.

10.2.1.4 Etablering af fast driftssted/selskab med tilvalg af international sambeskatning:

En anden mulighed Store Holding A/S er at etablere et fast driftssted eller selskab i udlandet. Ved at etablere sig i udlandet, skal der ikke beregnes indgangsværdier for det faste driftssted eller selskabet. Det må formodes, at det ikke er den store omkostning ved at opføre indgangsværdierne for selskabet, da meget af de tal som Store Holding A/S skal bruge, allerede er intern viden. Det tager derfor ikke lang tid at finde frem til ejendomsavancen osv.

Problemet ved at opstarte et fast driftssted eller et selskab er, at etableringsomkostninger er forholdsvis højere, dog vil international sambeskatning kunne minimere denne ulempe. En anden ulempe er, at det vil tage forholdsvis lang tid for Store Holding A/S, at opbygge de grene af faste driftssteder og selskaber som Træ Holding A/S har.

Ved at opkøbe Træ Holding A/S, vil de også få deres knowhow, og de vil derved have en konkurrent mindre. Derfor kan det klart anbefales, at Store Holding A/S opkøber Træ Holding A/S, og derfor ikke etablere et nyt fast driftssted eller selskab.

Grundet overstående argumenter vil der ikke blive udfærdig gjort beregninger i forhold til etablering af et fast driftssted eller et selskab.

10.2.2 Fravalg af international sambeskatning:

En anden løsning for Store Holding A/S ville være at fravælge international sambeskatning for Træ Holding A/S, og kun fortsætte med national sambeskatning. Denne mulighed vil blive diskuteret for neden. Først vil der blive lavet et budget, som viser Store Holding A/S skattebetaling, hvis International sambeskatning ikke vælges ved opkøbet af Træ Holding A/S.

10.2.2.1 Skatteopgørelse ved fravalg af international sambeskatning:

Nedenfor ses skattebetalingen, hvis international sambeskatning er fravalgt.

Beløb i hele 1000 kr.

Skatteopgørelse	år 2019	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	Skat i Alt
Skat Tyskland (30,2%)	604	513,4				
Skat Canada (26,5 %)	132,5	185,5			132,5	
Skat DK (22%) før lempelse	2552	11099	836	1980	1540	
Skat DK (22%) efter lempelse	2099,51773	10594,97729	836	1980	1437,333	
Koncernskat	2836,01773	11293,87729	836	1980	1569,833	18515,73

Figur 47: Egen tilvirkning

Ud fra overstående eksempel tages der udgangspunkt i, at den betalte skat i Tyskland og Canada kan lempes i den danske betalte skat, men selv med denne lempelse, vil den samlede betalte skat blive væsentlig højere ved fravalg af international sambeskatning end ved tilvalg af international sambeskatning.

Derudover vil Store Holding A/S blive beskattet af eventuelle avancer fra Træ Holding A/S ejendomme osv. i udlandet. Denne beskatning skal derfor også medregnes.

Store Holding A/S vil kunne fratrække et endeligt tab som vist forneden fra deres faste driftssteder og selskaber i udlandet.

10.2.2.2 Endeligt tab Tyskland efter C-650/16:

Forneden er der budgetteret med et stort underskud fra de faste driftssteder og selskaber i udlandet, som kan fratrækkes i Store Holding A/S danske indkomst.

Beløb i hele 1000 kr.

Budget ved fravalg af international sambeskatning, hvor endeligt underskud ved de tyske selskaber	år 2019	år 2020	år 2021	år 2022	år 2023	År 2024	tysk underskud i alt	Skat i alt
Stor Holding A/S	5000	45000	2000	3000	1500	2000		
Datterselskab 1	2000	3500	1000	1500	1300	1500		
Datterselskab 2	1500	1000	300	2000	1000	1000		
Datterselskab 3	500	300	100	700	1000	300		
Træ Holding A/S	1500	200	0	500	1500	2000		
Egetræ A/S	500	0	100	300	700	1000		
Birk A/S	600	450	300	1000	0	1000		
I alt	11600	50450	3800	9000	7000	200	(8800-8600)	
Skat DK 22 %	2552	11099	836	1980	1540	44		
Salg AG	1000	200	-3000	-100	-200			
Holz AG	1000	1500	-8000	0	-1000			
Tyskland i alt	2000	1700	-11000	-100	-1200		-8600	
Skat Tyskland 30,1 %	602	511,7						
Vinduespecialisten Canada	500	700	-1500	-100	500	100		
Canada i alt	500	700	-1500	-100	500	100		
Skat Canada 26,5 %	132,5	185,5						
I alt Skat	3286,5	11796,2	836	1980	1540	44		19482,7

Figur 48: Egen tilvirkning

Som vist foroven vil skattebetalingen stadigvæk være relativ høj, selvom et endeligt underskud kan fratrækkes i den danske indkomst, fra selskaberne og de faste driftssteder i udlandet. Det forudsættes, at selskabet i Canada, kan fratrække de tidligere tab i deres skattepligtige indkomst fremover, så der ikke betales skat i indkomståret 2023 og 2024.

Ud fra overstående tal vil det ikke være hensigtsmæssigt for Store Holding A/S at fravælge international sambeskatning. Derfor vil der heller ikke komme nogen udregninger omkring ejendomsavance osv., da en avance kun vil bekræfte valget af international sambeskatning.

11. Perspektivering:

Den 16. marts 2011 blev direktivforslaget i forhold til en fælles konsolideret selskabsskattebase fremsat. Direktivet gik ud på at selskaber eller koncerner, hvor der var aktivitet i flere EU-lande kunne opføre en samlet skattepligtig indkomst efter EU – retlige regler, altså selve skattebasen (CCCTB). En fordelingsnøgle skulle fordele den indkomst, som skulle beskattes i de enkelte EU – lande. Udgangspunktet om en fordelingsnøgle udspringer fra den fornyet udgave CCCTB, som blev fremsat den 25. oktober 2016, der er fremsat af kommissionen. Efter fordelingen af indkomsten, skulle hver indkomst beskattes med selskabsskattesatsen i de enkelte EU – lande. Direktivet udspringer fra et ønske om at minimere skatteunddragelse.¹³³

Direktivet får størst betydning for de koncerner som har en årlig omsætning på mere end 750 mio. euro (5,6 mia. kr.), da det bliver obligatorisk at opføre deres skattebase efter disse regler og bruge den fremsatte fordelingsnøgle. For koncerner med en årlig omsætning under 750 mio. euro, bliver direktivet ikke obligatorisk men frivilligt for disse koncerner. CCCTB – forslaget hjemmel er TEUF 115,¹³⁴ som omhandler: *”Harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger med direkte indvirkning på det indre marked”*.

I konsolideringen indgår kun selskaber og faste driftssteder, som er beliggende i EU. I forhold til international sambeskatning medregnes både selskaber og faste driftssteder fra EU – lande og andre lande udenfor EU. For at være konsolideret skal to forhold være opfyldt. Disse to er:

- Skal have kontrol; mere end 50 % af stemmerettighederne
- Have ejerskab over koncernen; 75 % af egenkapitalen, eller 75 % af rettighederne som giver ret til fortjeneste¹³⁵

Selskabsskattegrundlaget som bliver konsolideret, beregnes ved at fratrække underskuddene fra overskuddene.¹³⁶ Forskellen til reglerne om international sambeskatning er, at der opgøres en fælles indkomst på koncernniveau og ikke pr. land. Dette vil være med til at minimere omkostningerne ved at fordele underskuddene.

Fordelingsnøglen som skal fordele det konsoliderede skattegrundlag, bliver på baggrund af koncernens medarbejder, materielle aktiver, lønsum samt omsætningen i de enkelte lande.¹³⁷

Ved CCCTB beskattes gevinsterne kun ved realisation¹³⁸ ikke som ved intentionel sambeskatning ved den 10 – årige bindingsperiodes udløb.

¹³³ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 1 – 2

¹³⁴ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 2

¹³⁵ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 3 – 4

¹³⁶ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 4

¹³⁷ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 9

¹³⁸ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 4

En anden forskel ved international sambeskatning og CCCTB er, at der ikke betales bidragssatser ved CCCTB som ved international sambeskatning, hvilket gør CCCTB mindre administrativt på dette område.¹³⁹ Selskaberne skal også kun udarbejde en selvangivelse, og ikke to skatteregnskaber som ved international sambeskatning.¹⁴⁰

Konsekvenserne ved CCCTB bliver, at den danske selskabsskattelovgivning skal væsentligt reformuleres. Grundet en konsolidering af selskabsskattegrundlaget, vil selskaberne ikke kunne kanalisere deres skattepligtige overskud fra højt beskattede lande til lavt beskattede lande. Isoleret vil dette give et merprovenu til Danmark. Fordelingsnøglen vil give Danmark et mindre provenu, da de store selskaber, vil placere deres medarbejder og produktion i lande, hvor selskabsskattesatsen er lav.¹⁴¹

En anden konsekvens er at koncernen ikke skal anvende armslængdeprincipperne, da indkomsten konsolideres.¹⁴²

Det problematiske ved CCTB og CCCTB er, at reglerne vil have store konsekvenser for de nationale selskabsregler. Derfor er det tvivlsomt, at alle lande vil indrette sig efter CCTB og CCCTB.¹⁴³

Problemet ved modellen er også, at det vil øge trykket på den danske stat, da initiativet vil fordre flere medarbejdere på skatteområdet, da hovedansvaret for kontrollen af koncernen vil ligge hos hovedskattemyndigheden, som i nogen tilfælde vil være den danske stat, hvis det ultimative moderselskab ligger i Danmark.¹⁴⁴

¹³⁹ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 8

¹⁴⁰ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 9

¹⁴¹ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 9

¹⁴² Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 10

¹⁴³ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 10 – 11

¹⁴⁴ Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), side 11

12. Konklusion:

Der findes ikke noget entydigt svar på, om et selskab/koncern skal vælge national- eller international sambeskatning. Selskabets/koncerns struktur har også en stor betydning for om der skal vælges international sambeskatning eller national sambeskatning. Reglernes udviklingen siden 2004, hvor sambeskatningsrapporten, Betænkning; 2004 nr. 1452 udkom, har også haft stor betydning for valget, og reglernes betydning fremadrettet. De udenlandske regler og de EU – retlige regler har også igennem tiden, haft stor betydning for om selskabet/koncernen skal vælge international sambeskatning eller national sambeskatning. Bevola – dommen, har også haft og får større og større betydning for de national og internationale sambeskatningsregler, hvilket i sidste ende er med til at afgøre, om selskaberne/koncernerne skal vælge international sambeskatning.

Ud fra min teori og case eksempel kan der findes nogen sammenhænge, hvornår et selskab/koncern skal vælge national sambeskatning eller international sambeskatning.

Ved selskaber/koncerner med en vis størrelse, vil det ofte bedst kunne betale sig at vælge international sambeskatning. Fordelen ved at de vælger international sambeskatning i stedet for national sambeskatning er, at store koncerner kan have store underskud i udenlandske selskaber/faste driftssteder, som nedbringer den danske skattepligtige indkomst, som ofte har en meget stor betydning for den skattepligtige betaling.

En anden fordel, er at selskaberne kan yde hinanden koncerntilskud ved international sambeskatning.

Ulempen ved international sambeskatning er de administrative omkostninger, som opgørelse af genbeskatningssaldoerne, to skatteregnskaber, indgangsværdier osv., men ofte har koncernen relativt nemt ved at fremskaffe tallene, da det er intern viden. Derfor kan administrationsomkostningerne ofte holdes relativt langt ned ved disse udregninger.

Hæftelsen for de store koncerner bliver også udvidet med international sambeskatning, men igennem vedtægter og ejerftaler, vil koncernen kunne minimere denne ulempe.

I forhold til mindre selskaber, er det mere svært at komme med et entydigt svar på om international sambeskatning skal vælges.

Det som taler for valg af international sambeskatning, er mange af de samme ting som ved store koncerner, dog har større koncerner en større skattebase, som de kan rykke på, end ved de mindre selskaber/koncerner. Større selskaber/koncerner kan bedre rykke på fx afskrivninger, som får en stor betydning for underskuddet og i sidste ende for skattebetalingen. Derudover har skattesatsen også en stor betydning for skattebasen, hvor større selskaber/koncerner rammes hårdere af en højere skattesats end mindre selskaber/koncerner.

Ulemperne er nogen af de samme som ved store selskaber/koncerner. De mindre selskaber/koncerner bliver dog ramt væsentligt hårdere af ulemperne ved international sambeskatning, end de store gør, da de store selskaber/koncerner ofte har en større kapital at stå imod med end de små selskaber. De små selskaber/koncerner har også mindre grene, altså færre selskaber/faste driftssteder, som kan saves over før det går galt. En stor genbeskatningssaldo vil også have en større konsekvens rent kapitalmæssigt for mindre selskaber/koncerner end for større selskaber/koncerner, da de vil have svære ved at fremskaffe midlerne, når den ordinære genbeskatning skal realiseres.

Ud fra overstående vil det være mere optimalt for mindre selskaber/koncerner at vælge national sambeskatning, da international sambeskatning kan have store konsekvenser for et lille selskab.

En anden mulighed for de mindre og større selskaber/koncerner ville være at vælge CCTB eller CCCTB.

CCTB og CCCTB har nogen klarer fordele som er følgende:

- Bindingsperioden er kun på 5 år, i stedet for 10 år, derfor kan koncernen komme hurtigere ud af reglerne og over til de nationale regler.
- Der finder ingen genbeskatning sted, hvilket gør at den administrativ byrde for koncernen formindskes.
- Den rammer færre koncerner da grænsen ligger på 750 mio. euro. Koncernerne under denne grænse kan frivilligt vælge reglerne.
- Der opgøres en samlet indkomst, i stedet for en pr. land.
- Der findes ingen bidragssatser ved udnyttelse af underskud efter reglerne omkring CCTB og CCCTB.
- Der skal kun udarbejdes en samlet selvangivelse.
- Selskaberne/koncernen skal ikke anvende armslængdeprincipperne.

Ulemperne ved reglerne er følgende:

- Der medregnes kun EU-lande ved reglerne, hvilket for konsekvensen, at underskuddene fra landene uden for EU, holdes udenfor reglerne.
- De nationale regler omkring det skatteretlige bliver afløst af reglerne omkring CCTB og CCCTB.
- Staten hvor hovedkontoret ligger, står for skattekontrollen med koncernen, hvilket kan resultere i flere medarbejder hos den enkelte stat.
- Mindre skatteprovenu til Danmark, grundet fordelingsnøglen, som opgøres på baggrund af selskabsskatteprocenten.

Det er svært entydigt at konkludere om reglerne omkring CCTB og CCCTB er bedre end reglerne om international sambeskatning, men ud fra perspektiveringen ses der klart flere fordele ved reglerne omkring CCTB og CCCTB end reglerne omkring international sambeskatning.

13.Bilag:

13.1 Bilag 1

	Årets	Fordeling	Indkomst	underskud	Underskud	
År 2020 (alle tal er i t.kr.)	indkomst	af årets	efter	tidligere	til	
		underskd	underskd	år	fremførelse	
Lille A/S	3500	-3500	0	0	0	
Datterselskab 1	1000	-1000	0	0	0	
Datterselskab 2	500	-500	0	0	0	
Fast driftssted i Finland	-5000	5000	0	0	0	
I alt	0	0	0	0	0	
	Årets	Fordeling	Indkomst	underskud	Underskud	
År 2021 (alle tal er i t.kr.)	indkomst	af årets	efter	tidligere	til	
		underskd	underskd	år	fremførelse	
Lille A/S	2000	-1333,33	666,66667	0	0	
Datterselskab 1	500	-333,333	166,66667	0	0	
Datterselskab 2	2000	-1333,33	666,66667	0	0	
Fast driftssted i Finland	-3000	3000	0	0	0	
I alt	1500	0	1500	0	0	
	Årets	Fordeling	Indkomst	underskud	Underskud	
År 2022 (alle tal er i t.kr.)	indkomst	af årets	efter	tidligere	til	
		underskd	underskd	år	fremførelse	
Lille A/S	3500	-1166,67	2333,3333	0	0	
Datterselskab 1	1500	-500	1000	0	0	
Datterselskab 2	1000	-333,333	666,66667	0	0	
Fast driftssted i Finland	-2000	2000	0	0	0	
I alt	4000	0	4000	0	0	
	Årets	Fordeling	Indkomst	underskud	Underskud	
År 2023 (alle tal er i t.kr.)	indkomst	af årets	efter	tidligere	til	
		underskd	underskd	år	fremførelse	
Lille A/S	500	-500	0	0	0	
Datterselskab 1	-200	-200	-200	0	-200	
Datterselskab 2	-500	500	0	0	0	
Fast driftssted i Finland	-1000	-1000	-1000	0	-1000	
I alt	-1200	-1200	-1200	0	-1200	
	Årets	Fordeling	Indkomst	underskud	Tidligere års	Undersku
År 2024 (alle tal er i t.kr.)	indkomst	af årets	efter	tidligere	underskud	d til
		underskd	underskd	år	fratrullet	fremførelse
Lille A/S	-1000	1000	0	0	0	0
Datterselskab 1	500	-200	300	-240	60	0
Datterselskab 2	1500	-600	900	-720	180	0
Fast driftssted i Finland	500	-200	300	-240	60	0
I alt	1500	0	1500	-1200	300	0

For udregning se Bilag 3.

13.2 Bilag 2:

År 2022:					regler	Rest. U		regler	Rest U.
Selvangiven indkomst før modregning af underskud fra tidligere år (t.kr.)					8.800			8.800	
Modregnet underskud fra tidligere indkomstår					-8.700			-8.205	
Skattepligtig indkomst/før 60 pct.-begr.					100			595	
60 pct.'s begrænsningen af overskud					0			-357	
Skattepligtig indkomst efter modregning af U					100	0		238	-138
Betalt skat (22 pct.)					22			52	
Merskattebetaling								30	
År 2023:									
Selvangiven indkomst før modregning af underskud fra tidligere år (t.kr.)					6.300			6.300	
Modregnet underskud fra tidligere indkomstår					0			-138	
Skattepligtig indkomst/før 60 pct.-begr.					6.300			6.162	
60 pct.'s begrænsningen af overskud					0			0	
Skattepligtig indkomst efter modregning af U					6.300	0		6.162	0
Betalt skat (22 pct.)					1.386			1.356	
Mindrebeskatning - m.a.o. fremrykket skattebetaling								-30	

13.3 Bilag 3:

	Årets indkomst	Fordeling af årets underskd	Indkomst efter underskd	underskud tidligere år	Tidligere års underskud fratrukket	Underskud til fremførelse
År 2021 (alle tal er i t.kr.)						
Stor Holding A/S	2000	0	2000	0	0	0
Datterselskab 1	1000	0	1000	0	0	0
Datterselskab 2	300	0	300	0	0	0
Datterselskab 3	100	0	100	0	0	0
Træ Holding A/S	0	0	0	0	0	0
Egetræ A/S	100	0	100	0	0	0
Birk A/S	300	0	300	0	0	0
Salg AG	-3000	0	-3000	0	0	0
Holz AG	-8000	0	-8000	0	0	0
Vinduespecialisten Canada	-1500	0	-1500	0	0	0
I alt	-8700	0	-8700	0	0	-8.700

	Årets indkomst	Fordeling af årets underskd	Indkomst efter underskd	underskud tidligere år	Tidligere års underskud fratrukket	Underskud til fremførelse
År 2022 (alle tal er i t.kr.)						
Stor Holding A/S	3000	-66,66666667	2933,333333	-2854	79,333333	0
Datterselskab 1	1500	-33,33333333	1466,666667	-1427	39,666667	0
Datterselskab 2	2000	-44,44444444	1955,555556	-1902,666667	52,888889	0
Datterselskab 3	700	-15,55555556	684,444444	-665,933333	18,511111	0
Træ Holding A/S	500	-11,11111111	488,888889	-475,666667	13,222222	0
Egetræ A/S	300	-6,66666667	293,333333	-285,4	7,933333	0
Birk A/S	1000	-22,22222222	977,777778	-951,333333	26,444444	0
Salg AG	-100	100	0	0	0	0
Holz AG	0	0	0	0	0	0
Vinduespecialisten Canada	-100	100	0	0	0	0
I alt	8800	0	8800	-8562	238	-138

År 2023 (alle tal er i t.kr.)	Årets indkomst	Fordeling af årets underskd	Indkomst efter underskd	underskud tidligere år	Tidligere års underskud fratrukket	Underskud til fremførelse
Stor Holding A/S	1500	-240	1260	-27,6	1232,4	0
Datterselskab 1	1300	-208	1092	-23,92	1068,08	0
Datterselskab 2	1000	-160	840	-18,4	821,6	0
Datterselskab 3	1000	-160	840	-18,4	821,6	0
Træ Holding A/S	1500	-240	1260	-27,6	1232,4	0
Egetræ A/S	700	-112	588	-12,88	575,12	0
Birk A/S	0	0	0	0	0	0
Salg AG	-200	200	0	0	0	0
Holz AG	-1000	1000	0	0	0	0
Vinduespecialisten Canada	500	-80	420	-9,2	0	0
I alt	6300	0	6300	-138	5751,2	0

Fordeling af årets underskud:

$(\text{underskud i alt for året} \cdot \text{årets indkomst for selskabet}) / \text{i alt} = \text{stor Holding A/S år 2023} = ((-200 + (-1000)) \cdot 1500) / 6300 = -240$

Underskud tidligere år:

$(\text{underskud fra tidligere år} \cdot \text{indkomst efter underskud for selskabet}) / \text{i alt} = \text{stor Holding år 2023} = (-138 \cdot 1214,29) / 6071,43 = 27,6$

14. Litteraturliste:

Bøger:

- Ramskov, B., og Buur, T. (2009). Sambeskatning (2 udgave). Herning: Advokatfirmaet Dahl A/S
- Hansen, J.G., Werlauff, E., og Vinther, N. (2013). Sambeskatning 2013/14 (1. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S
- Laursen, A.N. (2011), Fast Driftssted (1. udgave), København; jurist- og økonomiforbundets forlag

Artikler og tidsskrifter, Karnov: (husk nummer)

- SR.2018.0325 - Vinther, N., og Hansen, J. (2018). A/S Bevola - sambeskatningsreglerne udfordres atter. Karnov
- SR.2011.0033 - Dalgas A. (2011), Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, Karnov
- SKT 2013-08-01 ; 57.1 Sambeskatningsreglernes koncernbegreb (2013), Karnov
- TfS 2006, 337 - Amby, C. (2006); Koncernbegrebet for sambeskatning og i Kursgevinstloven, Karnov
- SPO.2007.181 - Andersen, K.W. (2007). Justering af sambeskatningsreglerne m.v., Karnov
- SPO.2006.1 - Søren, F.H (2006), Medens vi venter på EF-domstolen II, Karnov
- SR.2013.0265 - Ramskov, B. (2013), Hæftelse i sambeskatning, karnov
- Winther-Sørensen, N. (2006), SU 2006, 3 - Marks & Spencer-dommen, Karnov
- SR.2017.0023 - Thygesen, L. (2017), Sambeskatning – udvalgte opmærksomhedspunkter, Karnov
- SPO.2011.309 - Pedersen, J.B, Rønfeldt, T., Stamer, B. (2011), CCCTB, et fælles skattesystem med udfordringer, Karnov
- RR.2017.06.0022 - Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del I Skatteflugtsproblemet - Juridisk, Økonomisk og Politisk, Karnov
- RR.2017.07.0046 - Pedersen, J. (2017), International skatteflugt Del II imødegåelse af skatteflugtsproblemet, Karnov
- ART20150002-SU - Madsen, J. og Reumert K. (2015), Nordea-dommen – anvendelse af udenlandske underskud, Karnov
- ART20140011-SU - Wittendorff, J. (2014), Genbeskatning af underskud EU-stridig – C-48/13 Nordea Bank Danmark
- SPO.2005.223 - Andersen, K.W. (2005), National og international sambeskatning, Karnov

Artikler generelt:

- EY (2019), CJEU rules on application of Danish withholding tax on dividends and interest payments

Love og lovforslag

- L 27 (2003)
- L 23 (2008)
- L 153 (2004/05-1)
- L 121 (2004/05-2)
- L 110, L 110 A, L 110 B (2006/2007)
- L 170 (2008/2009)
- L 173 (2011/2012)

Betænkninger:

- Betænkning. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, Betænkning; 2004 nr. 1452 Rapport fra Sambeskatningsudvalget, 2004

Den juridiske vejledning

- C.D.3.1.2.1 Skattesubjekter - hvilke selskaber skal sambeskattes?
- C.D.3.1.5.1 Hvilket selskab skal være administrationsselskab?
- C.F.8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted
- C.D.10.2.2 Nedsættelse efter DBO'er og LL § 33
- C.F.8.2.2.5.1 Generelt om fast driftssted
- C.D.3.1.4.2.1 Opgørelse af delårsindkomst
- C.D.3.1.4.3.2 Underskudsækkefølgen
- C.D.3.1.4.3.5 Bortseelse fra underskud
- C.D.3.1.4.3.1 Underskud fra faste driftssteder
- C.D.3.1.2.3 Selskaber der skal holdes ude af sambeskatningen
- C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning
- C.D.3.1.3 Omlægning af indkomstår

Hjemmesider:

- PWC.dk
 - o PWC, 2018, Endnu en dansk regel er EU-stridig;
<https://www.pwc.dk/da/artikler/2018/07/endnu-en-dansk-regel-er-eu-stridig.html>

Skatteministeriet

- Skatteministeriet, 2018, 2. Historisk udvikling i Danmark; <https://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2004/november/rapport-fra-sambeskatningsudvalget,-betaenkning-nr-1452,-november-2004/2-historisk-udvikling-i-danmark>
- Skatteministeriet (2016), Grund- og nærhedsnotat vedr. Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB)

Domme og afgørelser:

- SKM2010.733.SR
- Tfs 2011, 491 SR (SKM2010.209.SR)
- Tfs 2010, 491 SR (SKM2010.209.SR)
- SKM2011.42.SR
- Tfs 2010, 1022 SR (SKM2010.677.SR)
- Tfs 2009.762 LSR (SKM2009.388.LSR)
- Tfs 2008, 1223 SR (SKM2008.688.SR)
- Tfs 2011, 11 SR (SKM2010.687.SR)
- Tfs 2011, 11 SR (SKM2010.387.SR)
- Tfs 2010, 867 SR (SKM2010.688.SR)
- Tfs 2011, 190 SR (SKM2011.42.SR)
- SKM2012.257.SR
- Tfs 2008, 233 SR (SKM2007.761.SR)
- Tfs 2007, 1107 SR (SKM2007.556.SR)
- SKM2018.69.SR
- SKM2011.288.SR.

- Tfs 2006, 173
- Tfs 2008, 867 LSR (SKM2008.528.LSR)
- Tfs 2003, 850 LR (SKM2003.426.LR)
- Tfs 1989, 262 V

EU – Domme:

- C-650/16
- C-446/03
- C-123/11
- C-18/11
- C-48/13

Diverse:

- Kristian, J. (2005), Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, Fremsat den 2. marts 2005 af skatteministeren
- Bordona, M.C.S (2018), FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA fremsat den 17. januar 2018, Sag C-650/16
- Fondsrådets offentliggørelse den 22. februar 2010 (j.nr. 2009-0019048)