



NATIONAL SAMBESKATNING

Underskudsanvendelse



Andreas Laulund Schunck
Studienr. 20181923
Vejleder: Jonas Grud Henriksen

Aalborg Universitet
HD Regnskab og Økonomistyring
Afgangsprojekt, foråret 2020
Afleveringsdato, 04.05.2020

Indholdsfortegnelse

1. Abstract	4
2. Introduktion	5
2.1 Indledning	5
2.2 Problemformulering	6
2.3 Afgrænsning	7
2.4 Metode	8
2.5 Lovgivningsforkortelser	12
2.6 Historisk udvikling	13
3. Skattesubjekter	14
3.1 Skattesubjekter omfattet af obligatorisk national sambeskatning	14
3.2 Skattesubjekter ej omfattet af obligatorisk national sambeskatning	16
4. Koncerndefinition	18
4.1 Kursgevinstloven (KGL)	18
4.2 Ligningsloven (LL)	19
4.3 Aktieavancebeskatningsloven (ABL)	20
4.4 Selskabsskatteloven (SEL)	20
5. Selskabernes roller og opgaver i en sambeskatning	23
5.1 Administrationsselskabet	23
5.1.1 Acontoskatteordning	27
5.1.2 Restskat	28
5.2 Hæftelsesforhold i sambeskatning	30
5.3 Indkomstår	32
5.3.1 Forskudt indkomstår	32
5.3.2 Omlægning af indkomstår	33
6. Sambeskatningsopgørelse	39
6.1 Underskudsækkefølgen	39
6.1.1 Underskudsbegrænsningen	42
6.2 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten	45
6.2.1 Sambeskatningsopgørelse med positiv indkomst	46

6.2.2 Sambeskatningsopgørelse med negativ indkomst	50
6.2.3 Sambeskatningsopgørelse (Underskudsbegrænsning).....	54
6.2.4 Sambeskatningsopgørelse (Underskudsbegrænsning).....	60
6.3 Ind-/udtræden i en sambeskatning	66
6.3.1 Sambeskatningsopgørelse indeholdende delindkomstopgørelse	67
6.3.2 Subsambeskatning	73
7. Konklusion	81
8. Litteraturliste	86
9. Bilagsoversigt.....	87

Tabel- og figurfortegnelse

Figur 2.4.1 – Tidslinje.....	9
Figur 2.4.2 - "Fisken med de to haler"	11
Figur 3.1 – Koncerndiagram.....	17
Figur 5.1.1 – Koncerndiagram.....	23
Figur 5.1.2 – Koncerndiagram.....	24
Figur 5.1.3 – Koncerndiagram.....	25
Figur 5.1.4 – Koncerndiagram.....	26
Tabel 5.1.2.1 - Opgørelse af restskat.....	29
Figur 5.2.1 – Koncerndiagram.....	30
Figur 5.2.2 – Koncerndiagram.....	31
Figur 5.2.3 – Koncerndiagram.....	32
Figur 5.3.1.1 - Forskudt indkomstår.....	33
Figur 5.3.2.1 – Koncerndiagram.....	34
Figur 5.3.2.2 - Omlægning af indkomstår.....	35
Figur 5.3.2.3 - Omlægning af indkomstår.....	36
Figur 5.3.2.4 - Omlægning af indkomstår.....	37
Tabel 6.1.1.1 - Underskudsregister (særunderskud)	43
Figur 6.2.1 – Koncerndiagram.....	45
Tabel 6.2.1.1 -Sambeskatningsopgørelse med positiv indkomst.....	46
Tabel 6.2.2.1 -Sambeskatningsopgørelse med negativ indkomst.....	50
Tabel 6.2.3.1 -Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning).....	54
Tabel 6.2.3.2 -Beregning af forholdsmæssige andel.....	55
Tabel 6.2.3.3 -Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)	57
Tabel 6.2.4.1 -Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)	60
Tabel 6.2.4.2 - Beregning af forholdsmæssige andel.....	61
Tabel 6.2.4.3 -Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)	62
Tabel 6.2.4.4 -Afstemning af anvendte underskud.....	65
Figur 6.3.1.1 - Koncerndiagram (Koncern 1)	67
Figur 6.3.1.2 - Koncerndiagram (Koncern 2)	67
Tabel 6.3.1.3 - Sambeskatningsopgørelse (Koncern 1)	68
Tabel 6.3.1.4 - Sambeskatningsopgørelse (Koncern 2)	70
Tabel 6.3.1.5 - Sambeskatningsopgørelse (Koncern 1, eksempel 2)	71
Figur 6.3.2.1 - Koncerndiagram efter opkøb.....	74
Tabel 6.3.2.2 -Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)	75
Tabel 6.3.2.3 -Beregning af forholdsmæssige andel.....	76
Tabel 6.3.2.4 -Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)	77

1. Abstract

This thesis is prepared in connection with the completion of HD part 2 at Aalborg University and is authored by Andreas Laulund Schunck who works as an auditor at the auditing firm PricewaterhouseCoopers (PwC). The thesis is prepared and finalized in the spring of 2020.

The thesis deals with compulsory National Joint Taxation, as well as the relating tax law. The topic is chosen on the basis of a desire for obtaining further knowledge of the topic, as well as a deeper understanding of the specific scenarios that may arise in connection with a national joint taxation statement – including the use of deficits in the loss order in a joint taxation. The rules on joint taxation can be complex, thus, there can often be confusion about the practical use as well as the methods applied when calculating joint taxation. The rules of mandatory national joint taxation are stated in the Corporate Tax Act, including the Equity Profit Transfer Act, the Stock Profit Act and the Equalization Act, all of which will be included throughout the thesis.

The most recent changes to the legislation on the use of deficits in the tax calculation for companies have been amended by Act No. 591 of 18/06/2012. The new amendments adopted meant for companies that the opportunities for applying loss carryforwards were reduced. Up until the changes to the law were applied, companies had unlimited opportunity to offset the losses of previous years. The new provisions, therefore, mean that deficits from previous income years can be fully deducted in the part of the taxable income for the year that does not exceed a basic amount of DKK 7.5 million in 2010. The basic amount is regulated in accordance with section 20 of the Personal Tax Act, and the regulated basic amount in 2020 is DKK 8,572,500. A residual loss can be deducted in 60 percent of the part of the taxable income for the year that exceeds the basic amount.

The thesis is structured with the purpose of providing an explanatory guide to what specifically occurs in a joint taxation, as well as to analyze just how the joint taxation income is calculated. A number of fictional examples will be used to assist in describing the problems that may arise in this connection.

2. Introduktion

2.1 Indledning

Efter dansk skattelovgivning er der i Danmark obligatorisk national sambeskatning for koncernforbundne danske selskaber. I koncerner hvor udenlandske selskaber indgår er det muligt for en koncern at vælge, om de vil anvende frivillig international sambeskatning. Formålet med sambeskatning, er at man i en koncern har mulighed for at udnytte andre koncernselskabers underskud, hvilket vil medføre, at den skattepligtige indkomst på koncernniveau vil blive lavere. Skattelovgivningen opererer med flere forskellige skatteretlige koncernbegreber, hvilke blandt andet findes i kursgevinstloven (KGL), ligningsloven (LL), aktieavancebeskatningsloven (ABL) og selskabsskatteloven (SEL).

Anvendelse af underskud i skatteberegningen for selskaber er ændret ved LOV nr. 591 af 18/06/2012. De vedtagne ændringer betød for selskaber, at mulighederne for at anvende fremførte underskud reduceredes. Førend disse ændringer til loven indtraf, havde selskaber haft ubegrænset mulighed for at modregne tidligere års underskud. De nye bestemmelser medførte, dog at underskud fra tidligere indkomstår nu kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. i 2010 jf. SEL § 12, stk. 2. Grundbeløbet reguleres årligt efter personskatteloven § 20, og det regulerede grundbeløb i 2020 er 8.572.500 kr. Et resterende underskud kan fradrages i 60 procent af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Denne bestemmelse er ligeledes gældende for sambeskattede selskaber jf. SEL § 31, stk. 3. Sambeskattede selskaber har et samlet grundbeløb på 8.572.500 kr. i 2020. I en koncerns sambeskatningsopgørelse kan der være flere forskellige underskud, som skal modregnes særskilt. Dette kommer blandt andet til udtryk ved særunderskud efter SEL § 31, stk. 2, 3. pkt., egne underskud efter SEL § 31, stk. 2, 5. pkt., samt andre selskabers underskud efter SEL § 31, stk. 2, 7. pkt. Rækkefølgen for anvendelsen af disse underskud er fastsat nærmere i SEL § 31, stk. 2. På trods af at skattelovgivningen er tydelig i reglerne vedrørende obligatorisk national sambeskatning - og herunder anvendelsen af underskud – findes det dog i praksis at være særdeles komplekst for nogle sambeskattede selskaber at opgøre en sambeskatningindkomst efter den gældende lovgivning, hvor der eksempelvis er tale om underskudsbegrænsning.

2.2 Problemformulering

Afhandlingen tager udgangspunkt i reglerne vedrørende sambeskatning og klargør dermed, hvilken betydning sambeskatningsreglerne har i praksis. Der vil blive lagt vægt på de forskellige underskud, som kan opstå, samt den generelle underskudsanvendelse i en sambeskatning. De skatteretlige regler omkring sambeskatning og underskudsanvendelse vil blive redegjort, analyseret og diskuteret på baggrund af udarbejdede eksempler.

Problemformulering:

- Hvorledes er de nationale regler vedrørende obligatorisk sambeskatning, og hvilke retsvirkninger følger som konsekvens af underskudsanvendelse?

Problemformuleringen giver anledning til følgende underspørgsmål.

- Hvordan, hvornår og hvorfor opstod reglerne om sambeskatning?
- Hvilke skattesubjekter er omfattet af sambeskatning?
- Hvordan defineres en koncern efter skatteretlige begreber?
- Hvornår er der tale om sambeskatning?
- Hvordan opgøres en sambeskatningsopgørelse, herunder anvendelse af modregning af underskud efter underskudsrækkefølgen og med underskudsbegrænsning.
- Etablering/ophør af en koncernforbindelse, herunder delindkomstopgørelse.

Underspørgsmålene anvendes i afhandlingen til at opnå en forståelse af det skatteretlige område. På baggrund af undersøgelse af underspørgsmålene, sikres det at få den bedst mulige besvarelse af problemformuleringen.

2.3 Afgrænsning

Afhandlingen afgrænses til alene at tage udgangspunkt i den obligatoriske nationale sambeskatning, hvorfor der derfor ikke inddrages en uddybende redegørelse omkring frivillig international sambeskatning, jf. SEL § 31 A. Denne afgrænsning medfører naturligvis, at der tillige afgrænses fra CFC-sambeskatning, hvilket omhandler sambeskatning med udenlandsk aktivitet, jf. § SEL 32.

Sambeskattede datterselskaber eller et fast driftsted i Danmark, kan i nogle tilfælde se bort fra reglerne om underskud i en sambeskatningsopgørelse, såfremt underskuddet overføres til modregning i dets indkomst fra andre sambeskattede selskaber eller faste driftsteder, jf. SEL § 31, stk. 9. Betingelsen herfor er, at skattesubjektets indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i udlandet, og at den pågældende stat har lempelse for den danske beskatning, jf. LL § 33. Der afgrænses dog til ikke at kigge nærmere vedrørende eksempler på sambeskatningsopgørelser efter SEL § 31, stk. 9

Afhandlingen tager udgangspunkt i de handlinger, som foretages i en sambeskatning når hvert selskab har opgjort sin egen skattepligtige indkomst. Der afgrænses derfor til ikke at gennemgå de almindelige skatteretlige regler omkring opgørelsen af et selskabs skattepligtige indkomst.

Afhandlingen vil således på baggrund af ovenstående afgrænsning tage udgangspunkt i eksempler med danske selskaber, som er fuldt skattepligtige til Danmark.

Regneeksemplerne er foretaget i Excel, hvor der er anvendt formler til beregningerne. Der kan derfor ved afrunding, eller afrunding af procentsatser være mindre uvæsentlige afvigelser, såfremt læser skulle efterprøve eksemplerne. Der anvendes alene eksempler i danske kroner, hvilket er valgt for at fremme overskuelighed for modtageren.

Ovenstående afgrænsninger er med til at sikre, at opgavens omfang ikke spænder vidt, men at der samtidig er god mulighed for en dybdegående analyse af problemformuleringen. Anvendte figurer og regneeksempler baseres udelukkende på den obligatoriske nationale sambeskatning.

2.4 Metode

Afhandlingens problemstilling tager udgangspunkt i gældende retskilder i form af lovgivning og bekendtgørelser, samt faglitteratur indenfor området. Lovgivning og bekendtgørelser er stadfæstet ved lov, og der kan derfor ikke herske tvivl om, at der er en høj grad af reliabilitet og validitet af denne type af informationskilder. Sekundær litteratur i form af bøger, har som regel gennemgået et peer review,¹ hvilket medfører en høj grad af validitet og reliabilitet. Der er i afhandlingen endvidere anvendt informationskilder i form af udgivelser fra revisionselskaberne BDO og PwC. Publikationer fra disse selskaber, er ligeledes omfattet af intern peer review.

Love og bekendtgørelser kan på nogle områder fortolkes forskelligt. For at sikre korrekt fortolkning af disse informationskilder, er de sammenholdt med sekundær litteratur i form af Karnov notater hertil, faglitteratur omhandlende problemstillingen og SKATs egne beskrivelser af lovgivning og bekendtgørelser. På denne måde er det sikret, at der er en sammenhæng mellem de anvendte informationskilder, og at lovgivningen ikke misfortolkes.

Da afhandlingen tager afsæt i lovgivningen, findes det nødvendigt – og gavnligt – at anvende den retsdogmatiske metode hertil. Formålet med denne metode er at beskrive, fortolke og analysere gældende ret.² Gældende ret støttes af samtlige retskilder, som udgøres af lovregulering, retspraksis, retssædvaner samt forholdets natur.³ Da afhandlingen blot bygges op omkring lovgivningen, og altså ikke direkte fungerer som en juridisk funderet afhandling, inddrages der her altså alene lovregulering som retskilde. Loven som retskilde anses i øvrigt som værende en primær retskilde, da disse naturligvis er udtryk for den gældende ret, som den er bestemt af lovgiver.

Afhandlingen vil derfor, i overensstemmelse med den retsdogmatiske metode, tage sit udgangspunkt i den nugældende ret, hvor der således ses på, hvad lovgivningen direkte hjemler. Hensigten er herefter at klarlægge gældende ret på området for obligatorisk national sambeskatning. For at gøre dette, vil afhandlingen belyse reguleringen fastlagt i

¹ Peer review er en proces, hvor uafhængige eksperter indenfor området har bedømt materialet før publikation <https://medarbejdere.au.dk/pure/brugervejledning/publikationer/saerlige-emner/peer-review/>

² Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 190

³ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 192

Selskabsskatteloven – herunder dog med et særligt fokus på Selskabsskattelovens § 31. Denne bestemmelse regulerer netop betingelserne for sambeskatning i national ret, og vil således fungere som det altovervejende omdrejningspunkt for afhandlingens udfærdigelse.

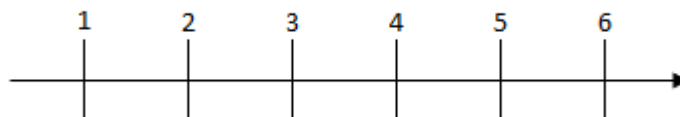
Udover ovennævnte retskilder anvender afhandlingen ligeledes udarbejdede vejledninger til brug i praksis. Disse vejledninger hidrører fra SKAT samt fra erhvervslivet i øvrigt. Disse anvendes, da de beskriver reguleringen samt retningslinjerne for udførelsen af en lov i praksis. Den retskildemæssige værdi af sådanne kilder kan diskuteres, da disse altså ikke er gældende for den enkelte borger. De har, som følge heraf, naturligvis ikke samme retskildemæssig status som egentlig lovgivning. Vejledningerne anvendes dog i afhandlingen for at klarlægge brugen af gældende ret i praksis, hvorfor det findes naturligt at inddrage disse i forlængelse af analysen af lovgivningen.

Det vurderes ikke relevant at inddrage specifikke selskaber, da skattelovgivningen er ens for alle selskaber. Det er med andre ord ikke relevant, om et eksempel i opgaven tager udgangspunkt i fiktive selskaber eller faktiske eksisterende selskaber. Formålet er i stedet at komme med forskellige eksempler på, hvordan problemstillingen finder anvendelse. På denne måde sikres der samtidig en uafhængighed, da der netop er tale om fiktive eksempler.

På baggrund af de tilgængelige informationskilder omkring emnet, vurderes det derfor heller ikke relevant at inddrage hverken kvantitative eller kvalitative interviews.

Strukturen i afhandlingen er forsøgt udarbejdet efter en tidslinje, som beskriver de forskellige stadier omkring obligatorisk national sambeskatning.

Figur 2.4.1 - Tidslinje



Tidslinje:**1. Indledende forhold:**

Først er der udarbejdet en indledning til opgavens emne, og taget stilling til hvilken problemstilling, der omhandles i afhandlingen. Der foretages ligeledes afgrænsning i forhold til emnet, og metodeafsnit udarbejdes.

2. Skattesubjekter

Punkt 2 omhandler hvilke skattesubjekter, som kan være omfattet af national sambeskatning. En sambeskatning kan ikke finde anvendelse, hvis ikke selskaberne er omfattet heraf efter gældende lovgivning. Det derfor essentielt for opgaven, at få redegjort for disse først.

3. Koncerndefinition

Når der er redegjort for hvilke skattesubjekter, som kan være omfattet af national sambeskatning, er det herefter væsentligt at se på, hvornår der rent faktisk er tale om en obligatorisk national sambeskatning. Til afklaring herom er det skatteretlige koncernbegreb gennemgået for at udspecificere, hvad der gør sig gældende, før der foreligger en sambeskatning.

4. Selskabernes roller og opgaver i en sambeskatning

Der er i pkt. 2 og 3 redegjort for hvem, der er omfattet af sambeskatning, samt hvornår en sambeskatning opstår. Det er herefter væsentligt at se på hvilke krav og ansvarsopgaver, der er til de forskellige selskaber, som indgår i en national sambeskatning.

5. Sambeskatningsopgørelse

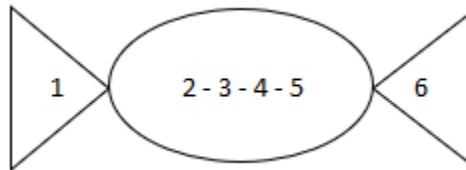
Under dette punkt kommer problemstillingen til udtryk, når der inddrages fiktive eksempler på selskaber, som opfylder kravene til en obligatorisk national sambeskatning i pkt. 2, 3 og 4. Anvendelsen af underskud, herunder underskudsbegrænsningen, kommer til kende i sambeskatningsopgørelsen. Der anvendes flere eksempler, til at få bedst mulig overbevisning for problemstillingen.

6. Konklusion

Til sidst vil der blive konkluderet og perspektiveret på de fremkomne resultater i den øvrige del af opgaven.

Tidslinjens 6 faser kan med rette indsættes i disponeringsmodellen "Fisken med de to haler".⁴

Figur 2.4.2 - "Fisken med de to haler"



I den første hale er fase 1 i tidslinjen indsat. Der bliver her gennemgået indledende forhold, førend analysen af problemstillingen kan finde sted. I fiskens mave er fase 2, 3, 4 og 5 indsat, hvilket er disse faser, hvori der redegøres og analyseres på baggrund af problemstillingen. I den sidste hale er fase 6 i tidslinjen indsat, som en afsluttende konklusion og perspektivering af problemstillingen på baggrund af det indhold, som er konkluderet i fiskens mave. Der er i afhandlingen foretaget delkonklusioner i form af opsummeringer ved afsluttede afsnit og underafsnit. Disse er foretaget for at synliggøre overfor modtager, hvilke underspørgsmål eller anden relation til problemstillingen som forsøges besvares.

Da afhandlingen som udgangspunkt underbygges af gældende retskilder og faglitteratur, er det afgørende, at der anvendes eksempler, således der ikke blot er om en redegørelse af gældende ret, men samtidig en analyse af hvad lovgivningen har af betydning for selskabers sambeskatningsopgørelse efter obligatorisk national sambeskatning. Eksemplerne vil være forskellige, for netop at illustrere kompleksiteten af lovgivningen. Eksemplerne indsættes som tabeller og figurer i opgaven. Der er således ikke vedhæftet eksempler som bilag.

Der henvises i afhandlingen løbende til anvendte retskilder, mens anvendt faglitteratur vil fremgå i fodnoter. Det er således kun den mest anvendte lovgivning, der indsættes som bilag. Den obligatoriske nationale sambeskatning fremgår af selskabsskatteloven § 31, og er vedlagt som

⁴ Harald Enderud m.fl., "Hvad er organisations-sociologisk metode", 1984

bilag for at overskueliggøre afhandlingen overfor modtageren. Der henvises sporadisk i afhandlingen til anden lovgivning, men grundet brugen og væsentligheden heraf, er det ikke vurderet nødvendigt at indsætte dem som bilag.

2.5 Lovgivningsforkortelser

I afhandlingen er der anvendt nedstående forkortelser.

SEL = Selskabsskatteloven

KGL = Kursgevinstloven

LL = Ligningslovingen

PSL = Personskatteloven

ABL = Aktieavancebeskatningsloven

OPKL = Opkrævningsloven

2.6 Historisk udvikling

Statsskatteloven blev indført i 1903, og loven indeholdt en introduktion til indkomstbeskatning. Statsskatteloven indeholdt dengang ingen klare lovbestemmelser vedrørende sambeskatning, og det var således ikke før år 1960 (i forbindelse med indførslen af selskabsskatteloven) at man fik lovbestemmelser for sambeskatning. I årenes løb har der været mindre justeringer til selskabsskatteloven, men ingen af væsentlig karakter før 2005. Fra 1960 til 2005 var det frivilligt for selskaber, om de ville anvende sambeskatning med datterselskaber. En ændring til bestemmelserne i 2005 medførte, dog at man delte sambeskatning op i enten i (1) obligatorisk sambeskatning, jf. SEL § 31 stk. 1 eller (2) frivillig international sambeskatning jf. § 31 A.⁵ Af ændringerne i 2005 fremgik det, at bestemmelserne for sambeskatning reguleres i den danske lovgivning efter selskabsskatteloven §§ 31 – 31 C. Efter lovændringen i 2005 var der tale om tvunget national sambeskatning for selskaber, som indgår i en koncern i Danmark. Koncernbegrebet defineres ud fra SEL § 31 C, hvorefter det fremgår, at en koncern udgøres af moderselskabet sammen med et eller flere datterselskaber. Indtil ændringerne i 2005 blev et dansk selskab beskattet af sin samlede skattepligtige indkomst, uanset om de var optjent i Danmark eller i udlandet, jf. globalindkomstprincippet i statsskatteloven § 4. Ændringerne til bestemmelserne for sambeskatning medførte, at territorialprincippet blev indført i SEL. Territorialprincippet betyder, at selskaber ved opgørelse af den skattepligtige indkomst ikke skal medregne indtægter og udgifter, som relaterer sig til et fast driftsted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller Grønland, jf. SEL § 8. stk. 2, 1. pkt. Før ændringerne i 2005 kunne udenlandske koncerner i den skattepligtige indkomst undgå beskatning af de danske selskaber ved at vælge sambeskatning med udenlandske datterselskaber, som var underskudsgivende.⁶ Danske selskaber er nu obligatorisk sambeskatningspligtige med koncernforbudne selskaber i Danmark og, mens det dog er frivilligt hvorvidt, man vil lade sig internationale sambeskatte med udenlandske datterselskaber. Vælges international sambeskatning skal alle udenlandske selskaber inddrages i sambeskatning efter indførsel af lov 426 af 6. juni 2005.

⁵<https://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2004/november/rapport-fra-sambeskatningsudvalget,-betaenkning-nr-1452,-november-2004/2-historisk-udvikling-i-danmark>

⁶<https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2084909>

3. Skattesubjekter

Et skattesubjekt er et selvstændigt juridisk selskab eller person, på hvilken en skattepligt påhviler, jf. statsskatteloven § 2.

3.1 Skattesubjekter omfattet af obligatorisk national sambeskatning

Skattesubjekter som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31 er skattesubjekter omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4.

Skattesubjekterne som er omfattet heraf er følgende:

- Indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1
- Andre selskaber hvoraf følgende er gældende, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2
 - Ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser
 - Fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudt kapital i selskabet
 - Selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar.
- Sparekasser, andelskasser og foreninger, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2 a
- Registrerede medarbejderinvesteringsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 b
- DSB, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 d
- Elselskaber, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2 e
 - Indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber omfattes dog af nr. 1
- Kommuner der driver net-virksomhed og virksomhed, der efter SEL § 2 stk. 4 i lov nr. 376 af 2. juli 1999 er undtaget fra El-forsyningslovens bestemmelser jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2 e
- Energinet.dk, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2g
- Vandforsyningsselskaber, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2h
 - Indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber omfattes dog af nr. 1
- Naviair, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2i
- Danpilot, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 2j
- Andelsforeninger, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 3
- Brugsforeninger, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 3a

- Foreninger, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 4
- Gensidige forsikringsforeninger, jf. SEL § 1 stk. 1, nr. 5
- Fonde og foreninger, jf. SEL § stk. 1, nr. 5b
- Selskaber og foreninger, jf. SEL § 2 stk. 1, litra a og b m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de:
 - Udøver et erhverv med fast driftsted her i landet, jf. dog stk. 6.
 - I egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom.
- Selskabers skattepligtige indkomst, jf. kulbrinteskatteloven § 21, stk. 4.

Det kan konkluderes ud fra listen, at der er tale om skattesubjekter med fast driftssted eller fast ejendom i Danmark. Det kan således udledes, at territorialprincippet har indflydelse på hvilke skattesubjekter, der skal medtages i en obligatorisk national sambeskatning.

3.2 Skattesubjekter ej omfattet af obligatorisk national sambeskatning

Udenlandske selskaber og foreninger er som udgangspunkt fritaget for den nationale obligatoriske sambeskatning. Udenlandske selskaber og foreninger kan dog være omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning i Danmark, såfremt ledelsens sæde er i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6. Ledelsens sæde er den lokation, hvor den daglige ledelse af et selskab bliver foretaget. Det er derfor relevant i forhold til et selskabs skattepligt til Danmark, om den daglige ledelse af et udenlandsk selskab foretages i Danmark. Hvis dette er tilfældet, vil selskabet blive ubegrænset skattepligtigt til Danmark,⁷ og vil derfor som konsekvens skulle indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning. Danmark kan i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst give afkald på beskatningsret for et selskab lokaliseret i Danmark, hvis selskabet har ledelsens daglige drift i en fremmed stat. I så fald vil selskabet beskattes i fremmed staten.⁸

En dobbeltbeskatningsoverenskomst er en aftale mellem stater omkring fordelingen af beskatningsretten til den indkomst eller formue, som er omfattet af overenskomsten.⁹

Det kan på baggrund af ovenstående gennemgang konkluderes, at skattemæssigt transparente skattesubjekter og fysiske personer ikke kan indgå i en sambeskatning. En skattemæssigt transparent enhed er en juridisk person, der efter danske skatteregler ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Transparente selskaber er for eksempel partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber. Beskatningen sker i disse tilfælde hos den enkelte deltager og ikke hos selskabet.¹⁰

Skattesubjekter som ikke er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, er følgende:

- Andelsforeninger, der er skattepligtige, jf. SEL § 1, stk. 3
- Investeringsforeninger, der er skattepligtige, jf. § SEL § 1, stk. 5a
- Andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, jf. SEL § 1, stk. 6
- Fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven.

⁷ Michelsen, A. (2017). Lærebog om indkomstskat s. 805-806

⁸ Michelsen, A. (2017). Lærebog om indkomstskat s. 805

⁹ Michelsen, A. (2017). Lærebog om indkomstskat s. 1093

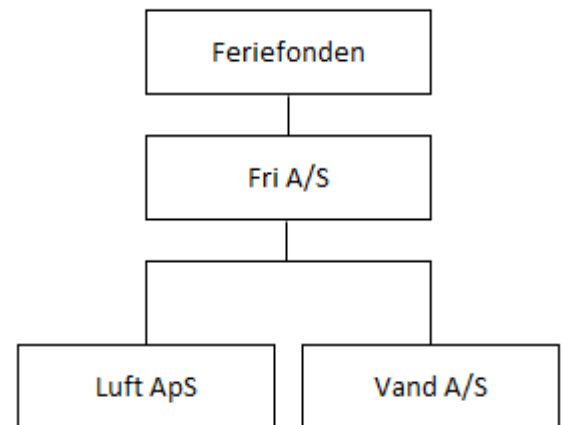
¹⁰ Den Juridiske Vejledning 2020-1

Skattesubjekter der ikke er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, kan dog stadig indgå i en koncern¹¹ med skattesubjekter, som er sambeskattet. Sambeskatningen vil således alene være relateret til de skattesubjekter i koncernen, som er nævnt under pkt. 3.1. Til at illustrere dette, er ”figur 3.1 – koncerndiagram” udarbejdet.

Figur 3.1 - Koncerndiagram

Figuren giver et overblik over ejerstrukturen i en koncern.

Der er tale om et koncerndiagram. Det fremgår af figuren, at det ultimative moderselskab er skattesubjektet Feriefonden. Feriefonden er en fond, og er derfor skattepligtig efter fondsbeskatningsloven. Fonden ejer 100 % af datterselskabet Fri A/S. Datterselskabet Fri A/S ejer 100 % af Luft ApS og Vand ApS. Fonden er en del af koncernen, men er ikke omfattet af reglerne for sambeskatning. De øvrige skattesubjekter er omfattet af obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31. Der vil i denne koncern derfor opstå en obligatorisk national sambeskatning mellem selskaberne Fri A/S, Luft ApS og Vand A/S.



¹¹ Se afsnit 4 omkring koncerndefinition

4. Koncerndefinition

Det selskabsretlige koncernbegreb er fastlagt i selskabsloven §§ 6 og 7. Den selskabsretlige koncerndefinition er tilpasset den regnskabsmæssige koncerndefinition i de internationale regnskabsstandarder.¹² Denne tilpasning af den danske lovgivning betyder for selskaberne, at de kan anvende den samme koncerndefinition ved aflæggelse af koncernregnskab og ved skatteberegning efter sambeskatningsreglerne.

I skattelovgivningen findes en række bestemmelser som fastlægger koncernbegrebet på forskellig vis. Der er altså her ikke tale om samme fremgangsmåde som i selskabsloven, hvor der er et entydigt koncernbegreb. Det skatteretlige koncernbegreb anses mere som et relationsbegreb, da koncernbegrebet defineres forskelligt alt efter om det er at finde i kursgevinstloven, ligningsloven, aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteloven.

4.1 Kursgevinstloven (KGL)

Koncernforbundne selskaber står beskrevet i kursgevinstloven § 4, stk. 2, som værende:

- 1) *”Selskaber og foreninger mv., 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 mv., 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.*
- 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.”*

¹² Michelsen, A. (2017). Lærebog om indkomstskat s. 883

Kursgevinstloven sikrer, at et selskab medregner kursgevinster og tab på fordringer og gæld ved indkomstopgørelsen, jf. KGL §§ 3 og 6. Selskabers tab på fordringer med koncernforbudne selskaber og sambeskattede selskaber kan ikke fradrages, jf. KGL § 4, stk. 1. Ovenfor nævnte § 4, stk. 2 i KGL er indsat som værnsregel for at begrænse et kreditorsselskabs tabsfradrag. Denne værnsregel sikrer blandt andet, at der ved sambeskattede selskaber ikke kan opnås fradrag to gange for samme tab eller udgift, både ved overførsel af underskud og ved fradrag for tabet på fordringen. KGL § 4 stk. 1 finder dog ikke anvendelse for skattepligtige, som er næringsdrivende med køb og salg af fordringer i forbindelse med finansiering, jf. KGL § 4, stk. 5. Det er dog et krav, at koncernforbindelse først etableres ved kreditors overtagelse af debitorselskabet, og at hensigten med etableringen enten er afvikling af allerede ydede lån eller medvirken ved omstrukturering af en virksomhed. I øvrigt må koncernforbindelsen alene være midlertidig. Disse handlinger nævnt i KGL § 4, stk. 5, foretages eksempelvis af kreditinstitutter.

4.2 Ligningsloven (LL)

LL § 2 omhandler de danske værnsregler om transfer pricing. Transfer pricing er også kendt som handel efter armslængde princippet, hvilket betyder at selskaber skal handle på vilkår med koncernforbudne selskaber, som man ville med en uafhængig tredjepart uden for koncernen. Skattepligtige selskaber der er koncernforbundet med en juridisk person, eller udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssig eller økonomiske transaktioner, jf. LL § 2 stk. 1.

Juridiske personer er selskaber og foreninger, som efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt. Der er tale om koncernforbundne selskaber, hvis der er bestemmende indflydelse, som defineres som værende ejerskab eller rådighed over 50 procent af stemmerettighederne, jf. LL § 2, stk. 2. Et selskab kan ligeledes være koncernforbundet med et andet selskab, hvis begge selskaber har samme selskabsdeltagere og disse har bestemmende indflydelse, eller i tilfælde hvor der er fælles ledelse, jf. LL § 2, stk. 3.

4.3 Aktieavancebeskatningsloven (ABL)

Aktieavancebeskatningslovens § 4 a regulerer datterselskabsaktier, samt hvad der dermed skal indeholdes i dette begreb. Datterselskabsaktier er aktier, som ejes af et selskab, der ejer mindst 10 procent af aktiekapitalen i datterselskabet. Datterselskabet skal dog være nævnt, jf. ABL § 4 a, stk. 2, som værende et selvstændigt skattesubjekt, der kan indgå i en sambeskatning.¹³

ABL § 4 B

”Koncernselskabsaktier er aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter selskabsskatteloven § 31 eller kan sambeskattes efter selskabsskatteloven § 31 A. Ved koncernselskabsaktier forstås desuden aktier, hvor en fond m.v. og det selskab, hvori der ejes aktier, er koncernforbudne, jf. selskabsskatteloven § 31 C, og hvor selskabet kan indgå i en sambeskatning.”

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes, at koncernbegrebet i ABL tager udgangspunkt i koncernbegrebet i SEL.

4.4 Selskabsskatteloven (SEL)

Koncernbegrebet i SEL er fastsat i SEL § 31 C. Dette koncernbegreb anvendes især ved afgørelsen af, om selskaber skal eller kan sambeskattes.¹⁴ En koncern udgøres af et moderselskab og et eller flere datterselskaber, jf. SEL § 31 C, stk. 1. Moderselskabet er betegnet som administrationsselskabet i koncernen, og der kan i hver koncern kun være et direkte administrationsselskab. Administrationsselskabet betegnes på baggrund af, om selskabet opfylder et eller flere af kriterierne jf. SEL § 31 C, stk. 2-6:

2. *”Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger.*

¹³ Se gennemgang af disse skattesubjekter under pkt. 3.1.

¹⁴ Michelsen, A. (2017). Lærebog om indkomstskat s. 885

3. *Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.*
4. *Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har*
 - 1) *råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,*
 - 2) *beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,*
 - 3) *beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet eller*
 - 4) *råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet.*
5. *Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.*
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.”*

Såfremt der i en koncern er flere selskaber, som opfylder et eller flere kriterier, så er det alene det selskab, som udøver den faktisk bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, som anses for at være administrationsselskabet, jf. § 31 C.

Skattesubjekter som kan være omfattet af obligatorisk national sambeskatning, er beskrevet i punkt 3.1. Før der dog kan opstå en sambeskatning, skal der være tale om en koncernforbindelse mellem to eller flere selskaber, jf. SEL § 31 C.

Opsummering

De forskellige skatteretlige koncerndefinitioner i KGL, LL og ABL finder anvendelse i SEL. Koncernbegrebet i ABL § 4 A vedrørende datterselskabsaktier finder anvendelse i SEL § 13, stk. 1, nr. 2, omkring hvilke indkomster, som ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Koncernbegrebet i LL § 2 finder anvendelse i SEL § 11, stk. 1, for at definere om gæld anses for at være kontrolleret gæld, altså gæld til koncernforbudne selskaber. Koncernbegrebet i KGL § 4, stk. 2, finder anvendelse i SEL § 11, stk. 4 omkring renteudgifter og kurstab for kontrolleret gæld, som ikke kan fradrages, samt omkring solidarisk hæftelse i en sambeskatning.¹⁵ De forskellige koncernbegreber anvendes altså derfor i den skattepligtige indkomstopgørelse efter SEL. Koncernbegrebet i SEL § 31 C anvendes i vurderingen af, hvorvidt selskaber *skal* sambeskattes eller *kan* sambeskattes.

¹⁵ Se gennemgang af hæftelsesforhold i sambeskatning under afsnit 5.2

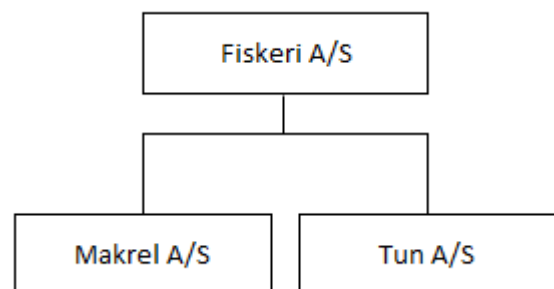
5. Selskabernes roller og opgaver i en sambeskatning

5.1 Administrationsselskabet

I en obligatorisk national sambeskatning, kan der kun være ét administrationsselskab.¹⁶ Administrationsselskabet er det ultimative moderselskab i koncernen, som er skattepligtig til Danmark. Er moderselskabet ikke et skattesubjekt, som er skattepligtig til Danmark eller kan indgå i en national sambeskatningskreds,¹⁷ så skal et af søsterselskaberne i koncernen udpeges som administrationsselskab. Begrebet søsterselskab defineres skatteretlig, som en bredere fortegnelse for selskaber med samme ejer. I sådan et tilfælde vil det, være et søsterselskab i koncernen, som udpeges som administrationsselskabet. Det er derfor en betingelse, at administrationsselskabet er skattepligtigt til Danmark, jf. SEL § 31, stk. 6. De efterfølgende figurer illustrerer koncerndiagrammer, og afspejler således hvordan et administrationsselskab udpeges på baggrund af lovgivningen herom.

Figur 5.1.1 - Koncerndiagram

Selskabet Fiskeri ejer 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskaberne Makrel og Tun. Fiskeri har dermed bestemmende indflydelse, jf. SEL § 31 C, stk. 3. Det fremgår af figuren, at alle selskaberne er danske aktieselskaber, som er skattepligtige til Danmark. Samtidig er de skattesubjekter, som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1.



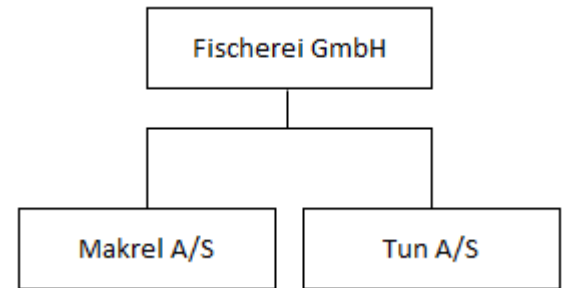
I dette eksempel er Fiskeri det ultimative moderselskab og udpeges derfor, som administrationsselskabet i sambeskatningen, jf. SEL § 31, stk. 6.

¹⁶ Se afsnit "Selskabsskatteloven" under afsnit 4.4

¹⁷ Se gennemgang af skattesubjekter omfattet af sambeskatning under afsnit 3.1

Figur 5.1.2 - Koncerndiagram

Selskabet Fischerei GmbH ejer 100 % af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskaberne Makrel og Tun. Fischerei har dermed bestemmende indflydelse, jf. SEL § 31 C, stk. 3. Det fremgår af figuren, at datterselskaberne er danske aktieselskaber, som er skattepligtige til Danmark, og samtidig er skattesubjekter omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. SEL § 1, stk. 1, nr.



1. Moderselskabet Fischerei GmbH er et udenlandsk selskab, som er skattepligtig til Tyskland og er derfor ikke et skattesubjekt omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning.¹⁸ Fischerei GmbH er det ultimative moderselskab, men da selskabet ikke er skattepligtigt til Danmark, kan selskabet altså ikke udpeges som administrationsselskab i sambeskatningen. I koncernen anses selskaberne Makrel og Tun som søsterselskaber, da de har samme ejer. Søsterselskaberne har i samråd mulighed for at vælge, hvilket af de to selskaber, der skal være administrationsselskab i sambeskatningen. Hvis selskaberne ikke kan blive enige, er det moderselskabet - i dette tilfælde Fischerei GmbH - som afgør hvem der udpeges som administrationsselskab.¹⁹

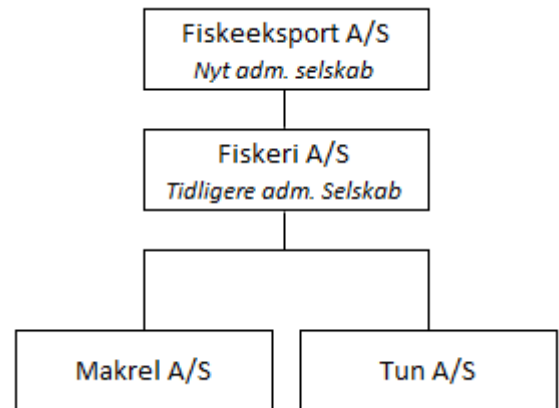
Der kan opstå situationer, hvor der skal udpeges et nyt administrationsselskab. Det kan eksempelvis være, hvis det nuværende administrationsselskab udtræder af koncernen eller et andet selskab bliver ultimativ moderselskab i koncernen. Hvis dette måtte være tilfældet, skal det tidligere administrationsselskab overføre rettigheder og forpligtelser til det nye administrationsselskab, jf. SEL § 31, stk. 6. "Figur 5.1.3 – koncerndiagram" på den efterfølgende side viser et eksempel på dette.

¹⁸ Se gennemgang af skattesubjekter der ikke er omfattet af sambeskatning under afsnit 3.2

¹⁹ <https://www.ft.dk/samling/20042/lovforslag/L121/bilag/16/166555.pdf> - Afklaring fra skatteministeren omkring revisionselskabet E&Y spørgsmål til L 121, Spørgsmål 3, s. 3.

Figur 5.1.3 - Koncerndiagram

Selskabet Fiskeri er nu blevet opkøbt af Fiskeeksport A/S, som er et dansk aktieselskab, der er skattepligtig til Danmark og omfattet af obligatorisk national sambeskatning. Fiskeeksport har købt 100 % af kapitalandelene og dermed alle stemmerettighederne i selskabet Fiskeri, herunder også selskaberne Makrel og Tun. Fiskeeksport indtræder i koncernen som det nye ultimative moderselskab, og dermed som det nye



administrationsselskab i sambeskatningen jf. SEL § 31, stk. 6. Fiskeeksport får tilført sambeskatningens rettigheder og forpligtelser fra det tidligere administrationsselskab Fiskeri. Fiskeri forpligter sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, som er overført til Fiskeeksport. Betalingen vil ingen skattemæssige konsekvenser have, da der er tale om en intern transaktion omfattet af SEL § 31, stk. 5.

I en sambeskatning er det også muligt frivilligt at vælge et nyt administrationsselskab, selvom der ikke er sket ændringer i koncernens selskabsretlige opbygning eller at det nuværende administrationsselskab stadig indgår i koncernen. Dette fremgår dog ikke tydeligt af skattelovgivningen, men skatteministeren har bekræftet, at det er en mulighed i forbindelse med FSR's spørgsmål til lov nr. 426 af 6. juni 2005.²⁰

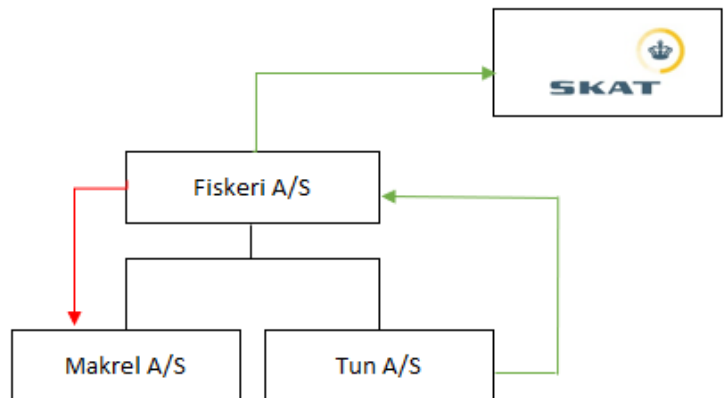
²⁰ 4. januar 2006 på FSR's spørgsmål til lov nr. 426 af 6 juni 2005 – L 121 2004-05 (skatteudvalget, alm. del 2005-06 – bilag 74, side 17-18)

Administrationsselskabets rolle i sambeskatningskredsen er, at forestå bindeled mellem SKAT og sambeskatningen. Det betyder blandt andet, at selskabet skal indbetale sambeskatningens samlede indkomst skat, herunder også restskat, tillæg og renter. Omvendt er det også selskabet, som modtager et eventuelt samlet skatte tilgodehavende fra SKAT, jf. SEL § 31 stk. 6.

Det er herefter op til administrationsselskabet at viderefordele/opkræve et eventuelt skattetilgodehavende eller skyldig selskabsskat hos de øvrige selskaber, som indgår i sambeskatningen. "Figur 5.1.4 – koncerndiagram" er udarbejdet med henblik på at synliggøre administrationsselskabets rolle, som bindeled mellem sambeskatningen og SKAT.

Figur 5.1.4 - Koncerndiagram

Figuren tager udgangspunkt i samme koncern, som er anvendt i "figur 5.1.4 – koncerndiagram". Der er tale om en koncern som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31. Selskabet Fiskeri er det ultimative modselskab, og dermed administrationsselskabet i koncernen, jf SEL § 31, stk. 6.



De grønne pile i figuren illustrerer, at der er tale om en positiv skattepligtig indkomst. Den røde pil illustrerer, at selskabet har en negativ indkomst. Fordelingen af positiv og negativ skattepligtig indkomst samt reglerne herom er gennemgået i afsnit 6. Det antages på baggrund af den grønne pil mellem administrationsselskabet og SKAT, at der i sambeskatningen er en samlet positiv skattepligtig indkomst. Administrationsselskabet skal indberette og afregne den samlede indkomstskat til SKAT. Selskabet optager herefter forpligtelser/tilgodehavender hos de øvrige sambeskattede selskaber på deres forholdsmæssige andel af den samlede indkomstskat.

5.1.1 Acontoskatteordning

Acontoskatteordningen, jf. SEL §§ 29 A og 30 A, er obligatorisk for skattesubjekter hvis:

- første indkomstår er påbegyndt den 29. januar 1992 eller senere
- der i indkomståret to år forud for det pågældende indkomstår har haft en skattepligtig indkomst på DKK 10. mio. eller mere.
- indbetalte anpartskapital den 1. januar 1997 eller senere ikke udgør mindst DKK 200.000

Skattesubjekter omfattet af acontoskatteordningen skal i et indkomstår betale ordinær acontoskat. Acontoskatten beregnes som 50 procent af de tre seneste indkomstårs indkomstskat.²¹ Betalingen af ordinær aconto skat er opdelt i to rater med forfald henholdsvis den 1. marts og 1. november i indkomståret. Den sidste rettidige indbetalingsdag er den 20. i forfaldsmåned, jf. SEL § 29 A, stk. 5. Hvis beløbet overskrider denne dato, forrentes beløbet efter OPKL § 7, stk. 1, jf. stk. 2.

I en sambeskatning er det administrationsselskabet, der fungerer som bindeled imellem sambeskatningen og SKAT.²² Herunder gør betalinger af ordinær aconto sig gældende. I en sambeskatning foretages beregningen på sambeskatningsniveau, jf. SEL § 29 A, stk. 3. I beregningen af acontoskatten indgår alle de selskaber, der ved indkomstårets udløb indgår i sambeskatningen, jf. SEL § 29 B, stk. 2. Det er administrationsselskabet forpligtelse, jf. SEL § 29 B, stk. 2, at beregne den ordinære acontoskat på baggrund af sambeskatningsindkomsten i de tre seneste indkomstår. Administrationsselskabet forestår betalingen af den samlede acontoskat for sambeskatningen, og det er herefter op til selskabet at opkræve de andre selskabers forholdsmæssige andel af acontoskatten.

Udover den obligatoriske betaling af ordinær acontoskat, har selskaber - herunder også sambeskattede selskaber - mulighed for at indbetale en frivillig acontoskat, jf. SEL § 29 A, stk. 6. Der mulighed for betaling af denne frivillige acontoskat senest den 20. marts og den 20. november i indkomståret, samt den 1. februar i året efter indkomståret, jf. SEL § 29 A, stk. 6.

²¹ Michelsen, A. (2019). Lærebog om indkomstskat s. 1319

²² Se gennemgang af "administrationsselskabet" under afsnit 5.1.

Den frivillige indbetaling af acontoskat foretages også af administrationsselskabet. Hvis der er betalt frivillig acontoskat, skal de øvrige sambeskattede selskaber forpligtige sig til betaling af deres andel af den frivillige rate.²³

Hvis der i et indkomstår skulle ske ændringer af koncernstrukturen i en sambeskatning, kan der opstå mulighed for henført acontoskat, jf. SEL § 29 B, stk. 2. Hvis et selskab udtræder fra en sambeskatning og indtræder i en anden sambeskatning i samme indkomstår, har selskabet mulighed for at få henført acontoskat for det, der er betalt inden indtræden i den nye sambeskatning til den tilsvarende indkomstperiode.²⁴

5.1.2 Restskat

Restskat beregnes som årets skattepligtige indkomst efter modregning af underskud fratrukket indbetalt acontoskat med tillæg af eventuel udbytteskat, jf. SEL § 29 B, stk. 4. Danske selskaber kan ikke tilbagesøge betalt dansk udbytteskat, og derfor indgår udbytteskat i acontoskatteordning, jf. LOV nr. 153 af 12/03/2003. Til restskatten beregnes et procenttillæg, jf. SEL § 29 B, stk. 10. Hvis sambeskatningen anvender kalenderåret som indkomstår, forfalder restskatten til betaling den 1. november i kalenderåret efter indkomståret, jf. SEL § 29 B, stk. 8. Anvender en sambeskatning et forskudt indkomstår,²⁵ vil restskatten være til forfald den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for, jf. SEL § 30, stk. 1.

Eksempel på opgørelse af restskatten fremgår af "Tabel 5.1.2.1 – Opgørelse af restskat" på efterfølgende side. Selskaberne og de anvendte tal er fiktive, og er alene angivet for at synliggøre metodikken for beregningen af restskatten.

²³ Skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål 70 (2004-05, 2. samling, lov nr. 426 af 6 juni 2005)

²⁴ Michelsen, A. (2019). Lærebog om indkomstskat s. 1321

²⁵ Se gennemgang af "Forskudt indkomstår" under afsnit 6.3.1.

Tabel 5.1.2.1 - Opgørelse af restskat

Selskab	Skattepligtig indkomst efter modregning af underskud i underskudsækkefølgen.
Fiskeeksport A/S	800.000
Fiskeri A/S	600.000
Markel A/S	-200.000
Tun A/S	1.000.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	2.200.000
 Forventet pålignet skat 22%	 484.000
 - Betalt ordinær aconto skat 20. marts 2019	 100.000
- Betalt ordinær aconto skat 20. november 2019	100.000
- Betalt frivillig acontoskat 20 november 2019	50.000
- Betalt udbyttet skat	5.000
 Restskat	 229.000
+ Rentetilæg jf. SEL § 29 B, stk. 10	6.412
Restskat til betaling 20. november 2020	235.412

Af tabellen fremgår det, at selskaberne har en samlet positiv skattepligtig sambeskatningsindkomst på DKK 2.200.000. Sambeskatningsopgørelsen er for indkomståret 2019, hvorfor selskabsskatten er på 22 %, jf. SEL § 17. Den beregnede selskabsskat udgør for indkomståret DKK 484.000. Det fremgår ligeledes af tabellen, at der er indbetalt obligatorisk ordinær acontoskat på i alt DKK 200.000, jf. SEL § 29 A, stk. 3., ligesom i indkomståret er indbetalt frivillig acontoskat på DKK 50.000, jf. SEL § 29 A, stk. 6. Herudover er der i indkomståret betalt udbytteskat på DKK 5.000. Restskatten beregnes på baggrund af den forventede pålignet selskabsskat på DKK 484.000 fratrukket de allerede indbetalte aconto skatter og udbytteskat. Der er herefter en restskat på DKK 229.000. Hertil tillægges et rentetillæg til restskatten, således den skyldige selskabsskat samlet udgør DKK 235.412. Administrationsselskabet skal forestå indbetalingen af restskatten for sambeskatningen. Administrationsselskabet etablerer herefter forpligtelser og tilgodehavender hos de respektive selskaber på baggrund af deres forholdsmæssige andel af den samlede sambeskatningsindkomst.

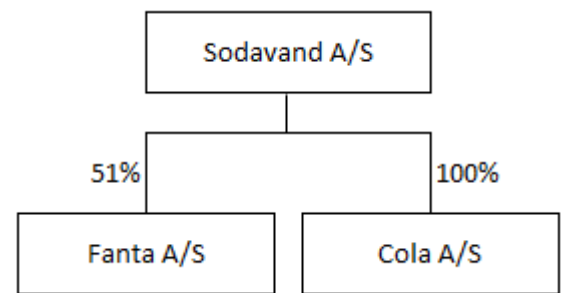
5.2 Hæftelsesforhold i sambeskatning

Administrationsselskabet og de øvrige selskaber i sambeskatningen hæfter solidarisk for den del af indkomstkatten, aconto skatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Hæftelsen baseres på ejerandelen i selskabet. Alle selskaber der ved indkomstårets udløb indgår i sambeskatningen, og som er ejet af administrationsselskabet i overensstemmelse med SEL § 31 C, hæfter solidarisk.

I forhold til graden af hæftelse, er det koncerndefinitionen i KGL § 4, stk. 2. som finder anvendelse. Der kan dog være selskaber, som indgår i sambeskatningen, uagtet at de andre sambeskattede selskaber ikke hæfter 100 % af selskabets skatteforpligtelse, jf. SEL § 31 C. Dette illustreres i den efterfølgende "Figur 5.2.1 – Koncerndiagram".

Figur 5.2.1 - Koncerndiagram

Figuren viser en dansk koncern, som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning. Selskabet Sodavand er administrationsselskabet i sambeskatningen. Ejerforholdet fremgår af figuren og det kan konkluderes, at Sodavand ejer 51 % af kapitalandelene i Fanta og 100 % af kapitalandelene i Cola. Da det er koncerndefinitionen i KGL § 4, stk. 2, som



afgør graden af hæftelsen i sambeskatningen, medfører dette at selskaberne Sodavand og Cola kun hæfter solidarisk for 51 % af Fanta skatteforpligtelse. Det vil sige, at såfremt Fanta har et skattekrav på eksempelvis DKK 200.000, vil Sodavand og Cola hæfte solidarisk for 51 % af skattekravet, her DKK 102.000.

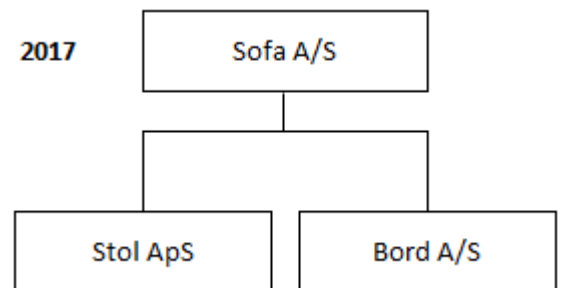
Hvis et selskab udtræder af en sambeskatning, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen alene for den del af indkomstkatten, aconto skatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet, medmindre den samme aktionærkreds, jf. KGL § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.²⁶ Hvorledes selskabet udtræder af

²⁶ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2084928>

sambeskatningen - om det er ved frasalg, konkurs, omstrukturering eller likvidation - ændrer ikke tidspunktet, som det udtrædende selskab hæfter for.²⁷ Nedenstående "Figur 5.2.2 – Koncerndiagram" og "Figur 5.2.3 – Koncerndiagram" er udarbejdet med henblik på at illustrere dette hæftelsesforhold.

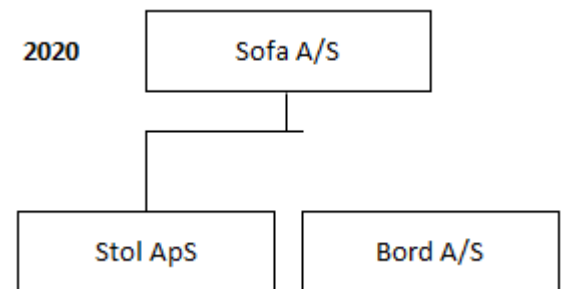
Figur 5.2.2 - Koncerndiagram

Selskabet Sofa ejer 100 % af datterselskaberne Stol og Bord, hvorved de sammen udgør en koncern, som er omfattet af reglerne om obliagtorisk national sambeskatning. Det antages, at sambeskatningen anvender kalenderåret som indkomstår. Selskaberne indgår derfor i en sambeskatning for indkomståret 2017, og skal dermed opgøre skatten efter de gældende regler herom.



Figur 5.2.3 - Koncerndiagram

Det fremgår af figuren, at selskabet Bord er udtrådt af koncernen og dermed sambeskatningen. I dette eksempel antages det nu, at selskabet er udtrådt af koncernen pr. 15 april 2019. Selskabet er derfor ikke omfattet af sambeskatningen for indkomståret 2020. Det antages at SKAT i 2020 retter et skattekrav mod selskabet Bord og dermed



forhøjer selskabets skattepligtige indkomst for indkomståret 2017. I indkomståret 2017 var Bord en del af koncernen, og dermed sambeskattet med selskaberne Sofa og Stol (se Figur 5.2.2 – Koncerndiagram). Skattekravet mod Bord vil medføre, at Sofa og Stol hæfter solidarisk for den forhøjede skattepligtige indkomst for Bord i indkomståret 2017, da alle selskaberne jo netop indgik i sambeskatningen i indkomståret 2017.

²⁷ <https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=1827337>

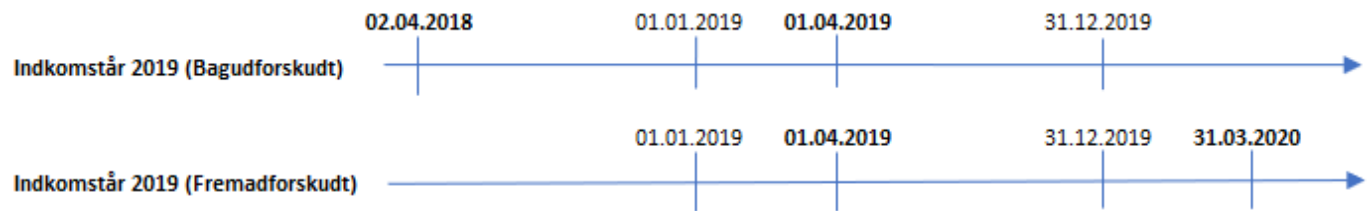
Omvendt kan det konstateres, at såfremt skattekravet for indkomståret 2017 var rettet mod selskabet Stol i stedet for Bord, ville Bord ikke hæfte solidarisk, da de er udtrådt af sambeskatningen pr. 15. april 2019. Det er altså de tilbageværende selskaber i koncernen, som vil hæfte solidarisk for skattekravet. Bord som er det udtrædende selskab, kan kun hæfte for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten sam tillæg og renter, som vedrører selskabets egen andel af den samlede indkomstskat, jf. SEL § 31, stk. 6.

5.3 Indkomstår

Indkomstår er den indkomstperiode, hvoraf den skattepligtige indkomst opgøres på baggrund af. Indkomståret følger som udgangspunkt kalenderåret. Selskaber har dog mulighed for at vælge et forskudt indkomstår. Hvis et selskab ved etablering af en koncernforbindelse ikke har samme indkomstår som administrationsselskabet, skal selskabet omlægge sit indkomstår, så det er ens med administrationsselskabet, jf. SEL § 10, stk. 5. Det er således et krav til en sambeskatning at alle deltagende selskaber anvender samme indkomstår.

5.3.1 Forskudt indkomstår

Koncernens selskaber kan med rette anvende et andet indkomstår end kalenderåret. I så fald er der tale om et forskudt indkomstår. Der kan være tale om et bagudforskudt og fremadforskudt indkomstår. Et bagudforskudt indkomstår kan tidligst starte den 2. april i kalenderåret før det kalenderår, som det bagudforskudt indkomstår træder i stedet for, jf. SEL § 10, stk. 1. Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde den 1. april i det kalenderår, som det fremadforskudt indkomstår træder i stedet for, jf. SEL § 10, stk. 1. "Figur 5.3.1.1 – Forskudt indkomstår" på næste side er udarbejdet med henblik på at vise, hvorledes et forskudt indkomstår optræder.

Figur 5.3.1.1 - Forskudt indkomstår

Figuren tager udgangspunkt i indkomståret 2019. Både det bagudforskudte og fremadforskudte indkomstår er vedrørende indkomståret 2019, og den skattepligtige indkomst opgøres efter de regler, som gælder for kalenderåret 2019, som er det indkomstår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for.²⁸

5.3.2 Omlægning af indkomstår

Omlægning af indkomstår efter SEL § 10, stk. 5 gælder for alle selskaber, som indgår i sambeskatningen. Ved etablering af en ny koncernforbindelse kan det ske, at administrationsselskabet har påbegyndt sit indkomstår, mens den nye koncernforbindelse ikke har påbegyndt sit indkomstår. I et sådant tilfælde anses den nye koncernforbindelses indkomstår som afsluttet på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen, jf. SEL § 10, stk. 5. Hvis et nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode, og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, vil sambeskatningen dog først indtræde med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår, jf. SEL § 10, stk. 5.

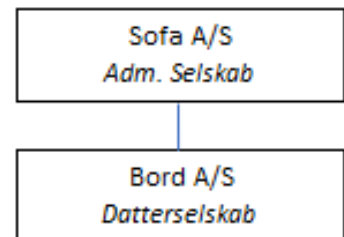
Koncernens selskaber har mulighed for at vælge et andet indkomstår end det hidtil anvendte, jf. SEL § 10, stk. 2. Indkomståret skal dog stadig være ens for alle selskaberne i koncernen. Det er en forudsætning, at omlægning sker på baggrund af erhvervsmæssig karakter. Koncernen kan altså ændre indkomståret, hvis det begrundes på baggrund af enten

²⁸ <https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2049204>

sæsonforhold, branceændring, personaleferie, nye forretningsforbindelser eller *koncerntilhørsforhold*. Omlægning af indkomstår i forbindelse med koncerntilhørsforhold er dog obligatorisk, jf. SEL § 31, stk. 7. Denne omlægning af indkomstår kan foretages uden tilladelse fra SKAT²⁹, da omlægningen sker på baggrund af koncerntilhørsforhold. Selskabet hvori indkomståret ønskes ændret, skal give skattestyrelsen meddelelse herom inden udløbet af det indkomstår, som ønskes omlagt. SKAT har desuden autorisation, jf. SEL § 10, stk. 3, til at kræve et indkomstår omlagt, hvis ikke selskaberne selv formår at få ændret indkomståret efter lovgivningen. De efterfølgende figurer tager udgangspunkt i koncerner, hvor der skal ske en obligatorisk omlægning af indkomståret.

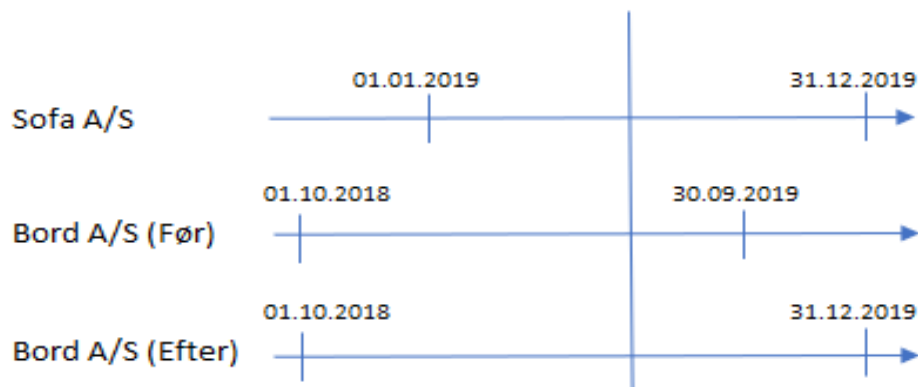
Figur 5.3.2.1 - Koncerndiagram

Figuren tager udgangspunkt i, at selskabet Sofa opkøber selskabet Bord d. 01.06.2019. Selskaberne udgør herefter en koncern. Koncernen er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, hvor Sofa er administrationsselskabet. Sofa anvender kalenderåret som indkomstår. Bord har ved indtræden i koncernen et bagudforskudt



indkomstår, som er perioden 01.10.2018 – 30.09.2019. Selskabet må derfor omlægge sit indkomstår, så det stemmer med administrationsselskabet, jf. SEL § 31, stk. 7. Omlægningen vil medføre et forlænget indkomstår for Bord, da det nuværende indkomstår ikke er afsluttet ved etableringen af koncernen. Omlægningen sker efter reglerne i SEL § 10, stk. 1-4. Til at illustrere omlægningen i dette eksempel er "figur – eksempel 2" udarbejdet og gennemgået på næste side.

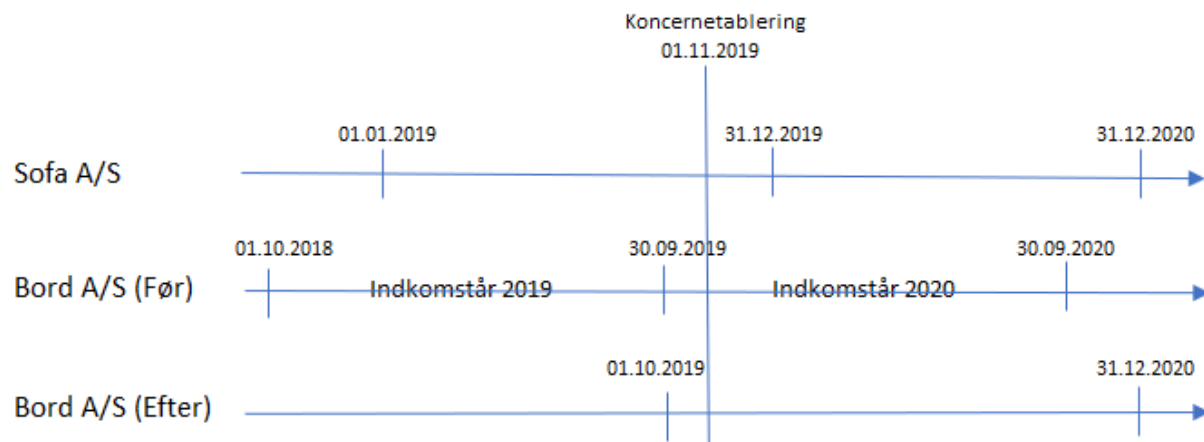
²⁹ <https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2049204>

Figur 5.3.2.2 - Omlægning af indkomstår

Figuren illustrerer indkomståret for administrationsselskabet Sofa og datterselskabet Bord før og efter etablering af koncernen. Etableringen af koncernen sker d. 01.06.2019 ved at Sofa opkøber Bord. På datoen for koncernetablering har datterselskabet Bord ikke afsluttet indkomståret 2019. Indkomståret forlænges herefter til d. 31.12.2019, således det afsluttes samtidigt med administrationsselskabets indkomstår. Bord indkomstår vil herefter udgøre en periode på 15 måneder, nemlig perioden fra 01.10.2018 – 31.12.2019. Da sambeskatningen først er trådt i kraft ved koncernetableringen 01.06.2019, er det ikke hele indkomsten i det forlængede indkomstår, som er omfattet af sambeskatningen. Dette medfører, at Bord skal udarbejde delindkomstopgørelser.³⁰

1. Der udarbejdes en delindkomstopgørelse for perioden 01.10.2018 – 30.05.2019, hvilket er indkomstperioden før sambeskatningen. Denne indkomst medregnes ikke i sambeskatningsopgørelsen, og Bord skal særskilt selvangive dette til SKAT.
2. Den resterende periode i det forlængede indkomstår udgør 01.06.2019 – 31.12.2019. Indkomsten i denne periode medregnes sammen med hele indkomstperioden for administrationsselskabet i sambeskatningsopgørelsen.

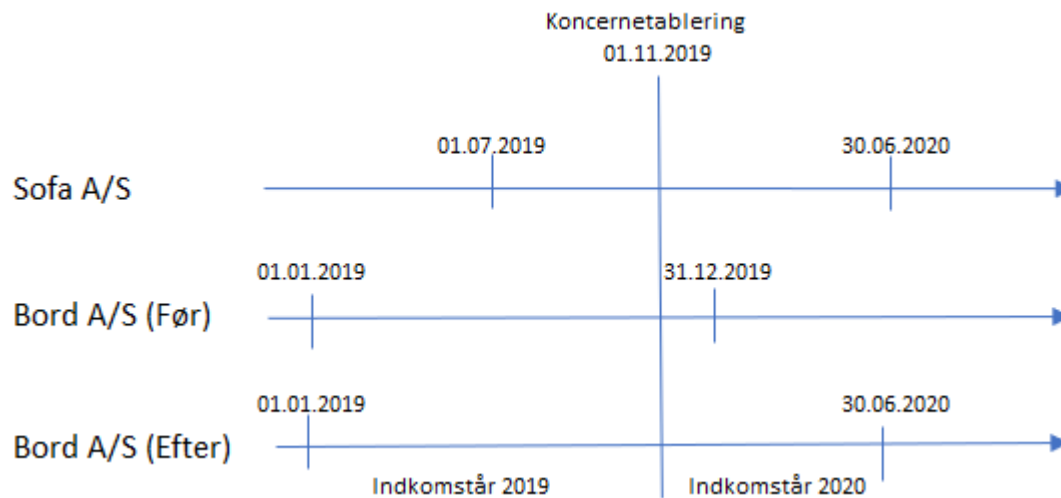
³⁰ Se gennemgang af delindkomstopgørelser under afsnit 6.3

Figur 5.3.2.3 - Omlægning af indkomstår

Figuren her tager udgangspunkt i samme koncern som før. Etableringsdatoen for koncernen er nu d. 01.11.2019. Modsat "Figur 5.3.2.2 – Omlægning af indkomstår" sker etableringen i dette eksempel efter at datterselskabet Bord har afsluttet indkomståret 2019. Bord har dermed påbegyndt indkomståret 2020 samtidig med, at administrationsselskabet ikke har afsluttet indkomståret 2019 på etableringsdatoen. I dette tilfælde vil Bord for indkomståret 2019 selv skulle selvangive indkomsten efter de almindelige skatteretlige regler. Koncernetableringen vil da først få indvirkning på indkomståret 2020, da Bord A/S har påbegyndt dette indkomstår. Omlægningen af indkomståret og delindkomstopgørelser opgøres efter følgende metoder:

1. Indkomståret 2020 for Bord forlænges til at udgøre perioden 01.10.2019 – 31.12.2020
2. Bord udarbejder en delindkomstopgørelse for perioden 01.10.2019 – 31.10.2019, hvilket svarer til perioden før koncernetableringen. Selskabet skal for indkomst i denne periode selv selvangive til SKAT.
3. Bord udarbejder en delindkomstopgørelsen for restperioden 01.11.2019 – 31.12.2020 for indkomståret 2020. Indkomsten i denne periode medregnes sammen med hele indkomstperioden for administrationsselskabet i sambeskatningsopgørelsen.

Det kan konkluderes, at selvom koncernetableringen sker før afslutningen af indkomståret for administrationsselskabet, får dette ikke indvirkning før næste indkomstår, såfremt datterselskabet - hvori der sker omlægning - allerede har påbegyndt det efterfølgende indkomstår.

Figur 5.3.2.4 - Omlægning af indkomstår

Modsat "Figur 5.3.2.3 – Omlægning af indkomstår" kan der være tilfælde hvor administrationsselskabet har påbegyndt sit indkomstår, mens den ny etablerede koncernforbindelse endnu ikke har påbegyndt sit. "Figur 5.3.2.4 – Omlægning af indkomstår" tager udgangspunkt i et sådant tilfælde. Der anvendes samme selskaber og etableringsdato som hidtil, mens administrationsselskabet Sofa dog her anvender et forskudt indkomstår, nemlig perioden 01.07.2019 – 30.06.2020. Datterselskabet Bord anvender kalenderåret som indkomstår. På baggrund af etableringsdatoen fremgår det, at Sofa indkomstår 2019 er afsluttet og at selskabet har påbegyndt indkomståret 2020. Bord har endnu ikke afsluttet indkomståret 2019 på etableringsdatoen.

I sådan et tilfælde vil det medføre at Bord indkomstår 2019 anses som værende afsluttet pr. 31.10.2019, da koncernetableringen sker d. 01.11.2019. Man kan dog undres over hvorfor Bord indkomstår 2019 ikke forlænges til den 30.06.2020, hvilket er afslutningsdatoen for Sofa indkomstår 2020. Dette kan dog ikke lade sig gøre, da Bord indkomstperiode dermed både vil dække over indkomståret 2019 og 2020. Dette er ikke muligt i praksis, da man dermed ville springe et af indkomstårene over.

Omlægning af indkomståret og indkomstopgørelsen opgøres efter følgende metoder:

1. Indkomståret 2019 for Bord ophører pr. 31.10.2019. Denne indkomstperiode er før koncernetableringen og indgår dermed ikke i sambeskatningsopgørelsen. Selskabet skal selv selvangive indkomsten til SKAT.
2. Indkomståret 2020 for Bord starter ved koncernetableringen pr. 01.11.2019. Selskabets indkomstår 2020 vil dække perioden 01.11.2019 – 30.06.2020.
3. Sambeskatningsopgørelsen pr. 30.06.2020 vil indeholde administrationsselskabets indkomstperiode 01.07.2019 – 30.06.2020 og datterselskabets indkomstperiode 01.11.2019 – 30.06.2020.

Opsummering

En sambeskatning etableres, når der opstår en koncernforbindelse, og de deltagende selskaber er omfattet af obligatorisk national sambeskatning. I hver sambeskatning udpeges der et administrationsselskab. Det er et krav, at de deltagende selskaber i sambeskatningen hver skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet, jf. SEL § 31, stk. 7. Hvis der ved etablering af en koncernforbindelse er selskaber med forskellige indkomstår, vil der ske omlægning af indkomståret.

6. Sambeskatningsopgørelse

For koncerner der er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, udarbejdes en samlet sambeskatningsopgørelse. Selskaberne skal opgøre selskabets egen skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber, jf. SEL § 31, stk. 2.³¹ Undtagelsen i SEL § 31, stk. 2 er anvendelsen af underskud i en sambeskatning, også benævnt som underskuds rækkefølgen. Hvert selskab i sambeskatningsopgørelsen har en opgjort indkomst før sambeskatning. Herefter modregnes underskud i forhold til de fire trin i underskuds rækkefølgen.³² Selskabernes samlede skattepligtige indkomst efter modregning af underskud, udgør herefter den samlede sambeskatningsindkomst til beskatning. Selskabernes indkomst til sambeskatning udgør den samlede skattepligtige indkomst for hvert selskab uanset ejerandel. Hvis et administrationsselskab eksempelvis kun ejer 70 % af et sambeskattet selskab, er det stadig 100 % af selskabets indkomst, som skal medregnes i sambeskatningsopgørelsen.

6.1 Underskuds rækkefølgen

Det er nævnt ovenfor, at der i sambeskatningsopgørelsen er mulighed for modregning af underskud i den positive skattepligtige indkomst efter de fire trin i underskuds rækkefølgen. Underskuds rækkefølgen fremgår af SEL § 31, stk. 2. Når der sker modregning af underskud, så skal de ældste underskud anvendes først, jf. SEL § 31, stk. 2.

De fire trin dækker over følgende typer af underskud:

1. Særunderskud
2. Egne underskud
3. Årets underskud
4. Andre selskabers underskud

³¹ Michelsen, A. (2019). Lærebog om indkomstskat s. 1006

³² Se gennemgang af underskuds rækkefølgen under afsnit 7.1

1. Særunderskud

Særunderskud betegnes som et underskud opstået i et indkomstår før selskabets indtræden i sambeskatningen. Dette underskud kan kun modregnes i selskabets egen positive skattepligtige indkomst, jf. SEL § 31, stk. 2. De skatteretlige regler om anvendelsen af særunderskud begrænser handlen med underskudsselskaber.³³ Det kan være fordelagtigt for en koncern at opkøbe et solvent selskab med et uudnyttet skattemæssigt underskud, blot for at få et skattefradrag, for de resterende selskaber i sambeskatningsopgørelsen. Dette har tidligere været en mulighed, men kan dog ikke længere lade sig gøre på baggrund af ændringerne om særunderskud i vedtaget LOV nr. 591 af 18-06-2012.

2. Egne underskud

Hvis et selskab har en positiv indkomst efter modregning af særunderskud under trin 1, modregnes dernæst selskabets egne underskud fra tidligere perioder. Egne underskud består af fremført uudnyttet underskud fra tidligere år i den aktuelle sambeskatning. Underskuddet er fremført på baggrund af reglerne herom i SEL § 31, stk. 2, 7. Ved anvendelsen af egne underskud kan der tillige være tale om subsambeskatningsunderskud.³⁴

3. Årets underskud

Årets underskud finder anvendelse, hvis der i sambeskatningen er selskaber med positiv og negativ skattepligtig indkomst efter modregning i trin 1 og 2 af særunderskud og egne underskud. Herefter fordeles indkomstårets underskud forholdsmæssigt i den del af selskaberne, som stadig har en positiv indkomst, jf. SEL § 31, stk. 2, 5. pkt. Der er i trin 3 blot tale om en omfordeling af et eventuel underskud til selskaber med en positiv indkomst. Med andre ord nedbringer det ikke

³³ <https://www.bdo.dk/da-dk/nyheder/depechen-nyt-om-skat-og-moms/selskaber-med-gamle-aktietab-kan-handles>

³⁴ Se gennemgang af subsambeskatning under afsnit 6.4.2

den skattepligtige indkomst på totalt niveau, men det nedbringer derimod det enkelte selskabs skattepligtige indkomst, hvis der sker omfordeling efter trin 3.

4. Andre selskabers underskud

Hvis der i sambeskatningen fortsat er selskaber med positiv indkomst efter modregning af underskud i trin 1, 2 og 3, modregnes den del andre af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen. Der kan modregnes den del, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst, jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt.

Ved anvendelsen af andre selskabers underskud fra tidligere perioder indgår ligeledes muligheden for anvendelse af andre selskabers subsambeskatningsunderskud fra tidligere perioder.³⁵

Modregning af andre selskabers underskud fra tidligere perioder kan kun finde anvendelse, hvis underskuddet i det pågældende selskab er opstået i et indkomstår, hvor både selskabet med det fremførte uudnyttede underskud, og det selskab som anvender underskuddet, var omfattet af samme sambeskatning.

Fremførsel af uudnyttet underskud

Hvis et selskab i sambeskatningen har en negativ skattepligtig indkomst efter modregning af underskud i underskudsrækkefølgen, vil underskuddet blive fremført som et uudnyttet underskud hos det pågældende selskab, jf. SEL § 31, stk. 2, 7. pkt. Årets fremførte underskud for selskabet vil i næste indkomstår være egne underskud under trin 2 i underskudsrækkefølgen. Skulle et selskab med fremført uudnyttet underskud udtræde fra sambeskatningen, kan underskuddet ikke længere anvendes hos de tidligere sambeskattede selskaber. Underskuddet vil ved en udtræden af en sambeskatning herefter blive et særunderskud under trin 1 for det pågældende selskab.

³⁵ Se gennemgang af subsambeskatning under afsnit 6.3.2

6.1.1 Underskudsbegrænsningen

Underskudsbegrænsningen blev indsat ved LOV nr. 591 af 18-06-2012, i hvilken der fastsættes begrænsningsregler om hvor meget, der kan modregnes af underskud, jf. § SEL § 12, stk. 2. I 2020 er der et bundfradrag for anvendelse af fremførte uudnyttet underskud for tidligere indkomstår på DKK 8.572.500.³⁶ Det betyder, at skattemæssige underskud fra tidligere indkomstår fuldt ud kan fradrages i den del af årets skattepligtige indkomst, som ikke overstiger bundfradraget i 2020. I et resterende underskud vil der kunne fradrages 60 % af den overskydende del, som overstiger bundfradraget. Hvis der i en sambeskatningsopgørelse er en samlet positiv indkomst over bundfradraget, vil underskudsbegrænsning finde anvendelse. Hvis det samlede fremførte uudnyttede underskud er mindre end det beregnede begrænsede underskud, vil der kunne modregnes 100 %. Hvis det samlede fremførte uudnyttede underskud derimod er højere end det begrænsede underskud, beregnes der en forholdsmæssig andel, som kan anvendes til modregning af hvert enkelt underskud. Det samlede fremførte uudnyttede underskud opgøres på den forudsætning, at der rent faktisk kan foretages modregning af underskuddet. Et selskab med negativ indkomst før sambeskatning kan for eksempel ikke modregne særunderskud. Andre selskaber har heller ikke mulighed for at anvende underskuddet, da der er tale om et særunderskud. Dette underskud vil derfor ikke indgå i summen af underskud, som kan anvendes uden begrænsning.

Begrænsningsreglerne dækker over følgende typer af underskud i underskuds rækkefølgen:

- Særunderskud, jf. SEL § 31, stk. 2, 3. pkt.,
- Egne underskud, jf. SEL § 31, stk. 2, 5. pkt.
- Andre selskabers underskud efter SEL § 31, stk. 2, 7. pkt.

Fordelingen af årets underskud under trin 3 i underskuds rækkefølgen er ikke omfattet af begrænsningsreglerne. Årets underskud fordeles på normalvis, hvis begrænsningsreglerne ikke finder anvendelse.³⁷ Det er derfor nødvendigt, når underskudsbegrænsning er gældende, at der udarbejdes to sambeskatningsopgørelser. Først udarbejdes en sambeskatningsopgørelse, hvor

³⁶ <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/selskabsskatteloven>

³⁷ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2185806>

begrænsningsreglerne ikke anvendes. I denne opgørelse fordeles årets underskud under trin 3, og samtidig fremgår det samlede underskud, som kunne anvendes uden begrænsningsreglerne.

Herefter udarbejdes en sambeskatningsopgørelse, hvori den forholdsmæssige andel af hvert enkelt underskud modregnes. Den forholdsmæssige andel beregnes ved en brøk. Bundfradraget + 60 % af det resterende underskud divideret med det samlede underskud, som kunne anvendes uden begrænsningsreglerne. Heraf fremkommer en procentsats, som selskaberne skal modregne hvert enkelt fremført uudnyttet underskud. Efter forholdsmæssig modregning i hvert underskud, er der i alt modregnet underskud svarende til bundfradraget + 60 % af det resterende underskud over bundfradraget. Ved anvendelse af en forholdsmæssig fordeling sikres det, at de enkelte underskud begrænses ensartet.

Ved modregning af fremførte uudnyttede underskud, anvendes de ældste underskud først.³⁸ Dette gør sig også gældende, når der foretages modregning i underskud på baggrund af en forholdsmæssig andel efter underskudsbegrænsning. Til at illustrere dette er nedenstående "Figur 6.1.1.1 – Underskudsregister (særunderskud)" udarbejdet.

Tabel 6.1.1.1 - Underskudsregister (særunderskud)

Selskab A

Type af underskud	Indkomstår	Primo - Fremført underskud	Anvendt underskud	Ultimo - Fremført underskud
Særunderskud	2015	650.000	650.000	0
Særunderskud	2016	400.000	50.000	350.000
Særunderskud	2017	250.000	0	250.000
Særunderskud	2018	100.000	0	100.000
	I alt	1.400.000	700.000	700.000

Det antages i eksemplet, at der på sambeskatningsniveau er beregnet en forholdsmæssig andel på 50 % til modregning i hvert enkelt fremført uudnyttet underskud. Selskab A har et fremført særunderskud på i alt DKK 1.400.000 fordelt på de fire indkomstår 2015, 2016, 2017 og 2018. Det antages, at det samlede fremførte uudnyttede underskud kan indeholdes i selskabets positive indkomst for indkomståret 2019. Selskabet har mulighed for at modregne DKK 700.000 svarende til den forholdsmæssige andel af det samlede underskud. Det anvendte underskud skal udligne

³⁸ Se gennemgang af underskuds rækkefølgen under afsnit 6.1

de ældste underskud først. Det betyder, at særunderskuddet i 2015 udlignes med DKK 650.000 og i 2016 med DKK 50.000. Der er med andre ord ikke tale om en forholdsmæssig andel af hvert enkelte særunderskud. Den forholdsmæssige andel beregnes netto for de samlede særunderskud, hvorefter de ældste underskud anvendes først i udligningen. Denne udligning foretages i et sambeskatningsunderskudsregister. Underskudsregisteret, jf. SEL § 35, blev gældende fra indkomståret 2014, jf. LOV nr. 540 af 29/04/2015. I en sambeskatning er det administrationsselskabet, som fortager indberetningen og dermed ajourføringen af underskudsregisteret.

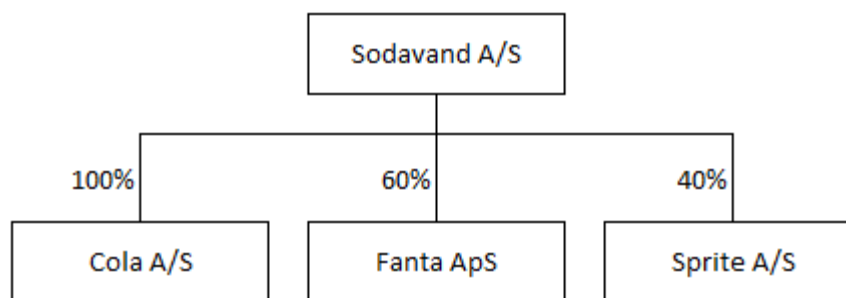
Opsummering

I en sambeskatning opgør hvert enkelt deltagende selskab sin egen indkomst før sambeskatning. Først herefter sker der modregning efter de fire trin i underskudsækkefølgen. Hvis underskudsbegrænsning finder anvendelse, vil der skulle udarbejdes to sambeskatningsopgørelser. Én uden begrænsning og én efter begrænsning. Ved modregning af underskud er det altid de ældste underskud, som skal anvendes først.

6.2 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Under dette afsnit er der udarbejdet fire eksempler på sambeskatningsopgørelser, hvori anvendelse af underskuds rækkefølgen gør sig gældende. Eksemplerne tager udgangspunkt i samme koncern. Koncernen fremgår af nedenstående "Figur 6.2.1 – Koncerndiagram". I hvert eksempel anvendes fiktive tal. Eksemplerne er udarbejdet med henblik på at analysere de skatteretlige regler omkring underskuds rækkefølge og underskudsbegrænsning, samt undersøge hvilken betydning disse har for en sambeskatning. Endvidere vil eksemplerne tilmed illustrere den praktiske anvendelse heraf. Det fremførte uudnyttede underskud i sambeskatningsopgørelserne anses som et nettobeløb. Det har ingen betydning for, hvor meget der kan modregnes, om underskuddene er fordelt på flere indkomstår,³⁹ dette har først betydning ved udligningen af det anvendte underskud. Til at sikre en vis overskuelighed i de opgjorte sambeskatningsopgørelser, er det besluttet at præsentere de fremførte uudnyttede underskud som et nettobeløb.

Figur 6.2.1 - Koncerndiagram



Det fremgår af figuren ovenfor, at koncernen udgør de tre aktieselskaber Sodavand A/S, Cola A/S og Sprite A/S, samt anpartsselskabet Fanta ApS. Alle selskaberne er skattesubjekter omfattet af obligatorisk national sambeskatning.⁴⁰ Sodavand ejer 100 % af kapitalandelene i Cola og 60 % af kapitalandelene i Fanta. Det antages at stemmerettighederne i disse to selskaber er ligeligt fordelt pr. kapitalandel. Udover disse to selskaber ejer Sodavand 40 % af kapitalandelene i Sprite. Det antages dog her, at Sodavand har bestemmende indflydelse, da selskabet har råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer.⁴¹

³⁹ Se gennemgang af underskudsbegrænsning under afsnit 6.1.1

⁴⁰ Se gennemgang af skattesubjekter omfattet af sambeskatning under afsnit 3.1

⁴¹ Se gennemgang af SEL § 31 C, stk. 4. under afsnit 4.4

Sodavand udøver derfor bestemmende indflydelse over de tre andre selskaber, og alle selskaberne deltager dermed i en obligatorisk national sambeskatning. Sodavand udpeges som administrationsselskab, og varetager de dertilhørende forpligtelser.⁴² Det antages, at koncernen har været i den givne konstellation siden indkomståret 2016, og koncernens indkomstår følger kalenderåret.

6.2.1 Sambeskatningsopgørelse med positiv indkomst

Eksempel 6.2.1 tager udgangspunkt i en forudsætning om en samlet positiv indkomst før sambeskatning. Sambeskatningsopgørelsen hertil fremgår af nedenstående "Tabel 6.2.1.1 – Sambeskatningsopgørelse med positiv indkomst". Tabellen der anvendes i dette (og i de efterfølgende eksempler) er opdelt i en tabel for selve opgørelsen af sambeskatningsindkomst og en tabel for underskudsfremførsel. For at fremme overskueligheden og sammenhængen mellem de to tabeller, er der ud for hver linje skrevet hvilket trin i underskudsrækkefølgen, som det er vedrørende.

Tabel 6.2.1.1 - Sambeskatningsopgørelse med positiv indkomst

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	500.000	-200.000	-150.000	250.000	400.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	-100.000	0	0	-75.000	-175.000
Indkomst efter særunderskud	400.000	-200.000	-150.000	175.000	225.000
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	✓ -75.000	✓ 0	✓ 0	✓ 0	-75.000
Indkomst til sambeskatning	325.000	-200.000	-150.000	175.000	150.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsrækkefølgen)	-227.500	200.000	150.000	-122.500	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	97.500	0	0	52.500	150.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	✓ -52.000	✓ 0	✓ 0	✓ -28.000	-80.000
Sambeskatningsindkomst til beskatning	45.500	0	0	24.500	70.000

Underskudsfremførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Uudnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	100.000	0	0	75.000	175.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	-100.000	0	0	-75.000	-175.000
Ultimo	0	0	0	0	0
Uudnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	75.000	60.000	20.000	0	155.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	-75.000	0	0	0	-75.000
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	-60.000	-20.000	0	-80.000
Ultimo	0	0	0	0	0

⁴² Se gennemgang af administrationsselskab under afsnit 5.1

Sambeskatningsopgørelsen på forrige side starter ud med indkomst før sambeskatning, hvilket er selskabernes egen skattepligtige indkomst før modregning af underskud, jf. underskudsrækkefølgen.⁴³ Det er i eksemplet antaget, at nogle af selskaberne har primo poster. Dette statuerer eksemplet bedre, og giver dermed mulighed for en analyserende forklaring af de foretagne handlinger i forhold til underskudsrækkefølgen.

Trin 1 – Særunderskud

I trin 1 modregnes selskabernes særunderskud i selskabets egen positive indkomst. Det fremgår af tabellen, at selskaberne Sodavand og Sprite modregner særunderskud på henholdsvis DKK 100.000 og DKK 75.000. Efter modregning af særunderskud er der i sambeskatningen en samlet positiv indkomst på DKK 225.000. Det anvendte særunderskud fratrækkes i underskudsfremførslen, så ultimo for uudnyttede underskud før sambeskatning for koncernen er DKK 0. Det betyder, at der i koncernen ikke længere er selskaber med særunderskud. Der kan samtidig heller ikke opstå fremtidige særunderskud i sambeskatningen førend der sker en ændring i koncernstrukturen. Det kunne eksempelvis ske ved enten en udtræden af et af selskaberne eller indtræden af et nyt selskab.

Trin 2 – Egne underskud

Selskabet Sodavand har et uudnyttet underskud, som er opstået under sambeskatningen på DKK 75.000. I trin 2 modregnes dette underskud i selskabets egen positive indkomst. Selskabet har herefter ingen uudnyttede underskud opstået under sambeskatning, hvilket fremgår af ultimo saldoen i underskudsfremførslen. Selskaberne Cola og Fanta har ligeledes et uudnyttet underskud på henholdsvis DKK 60.000 og DKK 20.000 efter opgørelsen for underskudsfremførsel. Disse selskaber har dog en negativ skattepligtig indkomst før sambeskatning, og de vil derfor ikke kunne anvende underskuddet.

⁴³ Se gennemgang af underskuds-rækkefølgen under afsnit 6.1

Trin 3 – Årets underskud

Der er i sambeskatningen en samlet positiv indkomst på DKK 150.000 efter modregning af underskud i trin 1 og 2. Beløbet udgøres af selskaberne Sodavand og Sprites positive indkomster på henholdsvis DKK 325.000 og DKK 175.000, fratrukket selskaberne Cola og Fantas negative indkomster på henholdsvis DKK 200.000 og DKK 150.000. Den samlede negative indkomst fordeles i dette trin forholdsmæssigt ud på de selskaber med positiv indkomst. Selskaberne Sodavand og Sprite har en samlet positiv indkomst på DKK 500.000. Sodavands positive indkomst på DKK 325.000 udgør 65 % af denne indkomst, mens Sprites positive indkomst på DKK 175.000 udgør 35 %. Der i alt en negativ indkomst for Cola og Fanta på DKK 350.000. Fordelingen sker til selskaberne forholdsmæssigt efter procentsatsen i forhold til samlet underskud. Det medfører, at Sodavand kan modregne DKK 227.500 i selskabets positive indkomst under trin 3. Det modregnede beløb svarer til 65 % af det samlede underskud på DKK 350.000. Sprite kan modregne DKK 122.500, hvilket svarer til de resterende 35 % af det samlede underskud. Der er herefter modregnet et samlede beløb på DKK 350.000 svarende til det samlede underskud for Cola og Fanta. Det fremgår af tabellen, at den samlede indkomst før og efter modregning af årets underskud under trin 3 er uændret. Der er med andre ord blot tale om en omfordeling af selskabernes indkomst under trin 3.

Trin 4 – Underskud fra tidligere år.

Før modregning af underskud i trin 4 er der i koncernen en positiv skattepligtig indkomst på DKK 150.000. Beløbet er fordelt på selskaberne Sodavand og Sprite med en positiv indkomst på henholdsvis DKK 97.500 og DKK 52.500. I trin 4 modregnes andre selskabers underskud fra tidligere år. Det fremgår af tabellen for underskudsfremførsel, at Cola og Fanta har et fremført uudnyttet underskud på henholdsvis DKK 60.000 og DKK 20.000. Underskuddene er opstået under sambeskatningen, og giver dermed mulighed for Sodavand og Sprite til at anvende underskuddene i deres egen positive indkomst under trin 4. Det uudnyttede fremførte underskud udgør samlet DKK 80.000. Beløbet fordeles forholdsmæssigt ligesom i trin 3. Sodavand kan modregne DKK 52.000, svarende til 65 % af det samlede uudnyttede fremførte underskud.

Sprite kan modregne DKK 28.000, hvilket svarer til de resterende 35 % af det samlede uudnyttede fremførte underskud. Ingen af selskaberne har herefter udnyttet fremført underskud, hvilket ligeledes fremgår af ultimo saldoen for underskudsfræførslen i tabellen.

Opsummering

Efter modregning af underskud i underskudsrækkefølgen i sambeskatningen har koncernen en samlet positiv skattepligtig indkomst på DKK 70.000. Den positive indkomst er fordelt på Sodavand og Sprite med henholdsvis DKK 45.500 og DKK 24.500. Der vil af dette beløb skulle beregnes 22 % virksomhedsskat af.⁴⁴ Den beregnede skat udgør herefter den skyldige selskabsskat fratrasket betalt aconto skat og andre eventuelt betalte skatter.⁴⁵ På baggrund af den foretagne gennemgang fremgår det, at underskudsbegrænsning ikke finder anvendelse i dette eksempel. Den samlede positive indkomst før sambeskatning på DKK 400.000 er under bundfradraget på DKK 8.385.000 for indkomståret 2019. Selskaberne har i sambeskatningsopgørelsen derfor modregnet 100 % af de anvendelige fremførte uudnyttede underskud.

⁴⁴ <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/virksomhedsskatteoven>

⁴⁵ Se gennemgang af opgørelse for restskat under afsnit 5.2.1

6.2.2 Sambeskatningsopgørelse med negativ indkomst

Eksempel 6.2.2 tager udgangspunkt i en forudsætning om en samlet negativ indkomst før sambeskatning. Sambeskatningsopgørelsen hertil fremgår af nedenstående "Tabel 6.2.2.1 – Sambeskatningsopgørelse med negative indkomst". Formålet med dette eksempel er at vise hvordan et uudnyttet underskud fremføres på baggrund af de skatteretlige regler herom, samt anvendelse af underskud i en sambeskatning med negativ indkomst. Der er i eksemplet antaget, at nogle af selskaberne har primo poster. Dette medvirker til at statuere eksemplet bedre, og giver dermed mulighed for en analyserende forklaring af de foretagne handlinger i forhold til underskudsrækkefølgen. Sambeskatningsopgørelsen er gennemgået på samme vis som forrige eksempel. Der er i sambeskatningen en samlet negativ indkomst før sambeskatning på DKK 400.000. På baggrund af den negative indkomst tages der ikke forbehold for underskudsbegrænsning, da indkomsten er lavere end bundfradraget på DKK 8.385.000.

Tabel 6.2.2.1 - Sambeskatningsopgørelse med negativ indkomst

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	-500.000	200.000	150.000	-250.000	-400.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	0	-75.000	0	0	-75.000
Indkomst efter særunderskud	-500.000	125.000	150.000	-250.000	-475.000
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	0	0	-25.000	0	-25.000
Indkomst til sambeskatning	-500.000	125.000	125.000	-250.000	-500.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsrækkefølgen)	166.667	-125.000	-125.000	83.333	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	-333.333	0	0	-166.667	-500.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	-333.333	0	0	-166.667	-500.000

Underskuds fremførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	100.000	75.000	0	55.000	230.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	0	-75.000	0	0	-75.000
Ultimo	100.000	0	0	55.000	155.000

Udnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	200.000	0	25.000	50.000	275.000
Underskud i indkomståret	333.333	0	0	166.667	500.000
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	0	0	-25.000	0	-25.000
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	533.333	0	0	216.667	750.000

Trin 1 – Særunderskud

Det fremgår af tabellen, at selskaberne Sodavand, Cola og Sprite har et fremført uudnyttet særunderskud på henholdsvis DKK 100.000, DKK 75.000 og DKK 55.000. Sodavand og Sprite har en negativ indkomst før sambeskatning. De to selskaber kan derfor ikke anvende særunderskuddet. De andre selskaber med en positiv indkomst har heller ikke mulighed for at anvende underskuddet, da der er tale om særunderskud.⁴⁶ Cola har en positiv indkomst før sambeskatning på DKK 200.000, og skal derfor modregne selskabets eget særunderskud på DKK 75.000 under trin 1.

Trin 2 – Egne underskud

Den samlede indkomst efter modregning af særunderskud i trin 1 udgør en negativ indkomst på DKK 475.000. Egne underskud opstået under sambeskatningen modregnes i trin 2. Selskaberne Sodavand, Fanta og Sprite har hvert et fremført uudnyttet underskud på henholdsvis DKK 200.000, 25.000 og DKK 216.667. På samme vis som under trin 1 har Sodavand og Sprite ikke mulighed for at anvende underskuddet, da selskaberne har en negativ skattepligtig indkomst før sambeskatning. Fanta har en positiv indkomst på DKK 150.000, og skal derfor modregne selskabets eget fremførte udnyttede underskud på DKK 25.000.

Trin 3 – Årets underskud

Efter modregning af underskud i trin 2 og 3 udgør den samlede indkomst til sambeskatning et negativt beløb på DKK 500.000. Beløbet udgøres af Cola og Fantas positive indkomster på begge DKK 125.000, fratrukket Sodavand og Sprites negative indkomster på henholdsvis DKK 500.000 og DKK 250.000. Den samlede negative indkomst betyder, at underskuddet nu fordeles forholdsmæssigt på baggrund af den samlede negative indkomst, og ikke den samlede positive indkomst, som var tilfældet i forrige eksempel. Sodavand og Sprite har en samlet negativ

⁴⁶ Se gennemgang af særunderskud under afsnit 6.1

indkomst på DKK 750.000. Sodavands negative indkomst på DKK 500.000 udgør 67 % af den samlede negative indkomst på DKK 750.000. De resterende 33 % udgøres af selskabet Sprites negative indkomst på DKK 250.000. Til beregningen af den forholdsmæssige andel anvendes den samlede positive indkomst på DKK 250.000, hvilket svarer til selskaberne Cola og Fantas positive indkomster til sambeskatning. Sodavand skal dække 67 % af den samlede positive indkomst på DKK 350.000, hvilket svarer til et beløb på DKK 166.667. Den resterende positive indkomst på DKK 83.333 dækkes herefter i Sprites underskud. Efter omfordeling af årets underskud har Sodavand og Sprite en negativ indkomst på henholdsvis DKK 333.333 og DKK 166.667. De to underskud vil blive fremført som et uudnyttet underskud hos de to pågældende selskaber.⁴⁷

Trin 4 – Underskud fra tidligere år

Der er efter omfordeling af årets underskud ingen selskaber med negativ indkomst. Der vil under trin 4 derfor ikke kunne modregnes andre selskabers underskud fra tidligere år, da et eventuelt underskud ikke kan indeholdes i den positive skattepligtige indkomst.

Opsummering

Det væsentligste i det udarbejdede eksempel vedrørende negativ sambeskatningsindkomst er fremførslen af det uudnyttede underskud efter SEL § 31, stk. 2, 7. pkt. Det fremgår af tabellen, at der primo er et samlet fremført uudnyttet underskud på DKK 505.000 og et ultimo fremført uudnyttet underskud på DKK 905.000. Det samlede fremførte uudnyttede underskud er forhøjet, selvom der i sambeskatningsopgørelsen også er anvendt underskud til modregning i trin 1 og 2. Ultimo beløbet er fordelt på særunderskud og egne underskud for Sodavand og Sprite. De fremførte uudnyttede underskud kan anvendes i de fremtidige indkomstår. Efter gennemgangen fremgår det, at selvom der måtte være en samlet negativ indkomst før

⁴⁷ Se gennemgang af regler for fremførsel af uudnyttet underskud under afsnit 6.1

sambeskatning, vil der stadig skulle modregnes underskud i trin 1 og 2 i de selskaber med en positiv indkomst.

I forhold til underskudsbegrænsning er det tidligere nævnt, at bundfradraget er på sambeskatningsniveau. Der kan derfor i en sambeskatning modregnes underskud i enkelte selskaber på over bundfradraget, så længe den samlet positive indkomst er under bundfradraget. Hvis det antages, at der i det netop gennemgåede eksempel var et selskab med en positiv indkomst på DKK 20.000.000, men der endnu var en samlet negativ indkomst før sambeskatning på DKK 5.000.000 ville der i så fald ikke foretages underskudsbegrænsning, da den samlede indkomst da ville være negativ. Hvis selskabet med den positive indkomst på DKK 20.000.000 havde et særunderskud på DKK 10.000.000, ville dette særunderskud kunne modregnes i selskabets egen positive indkomst uden begrænsning. Med andre ord foretages der altså modregning af underskud over bundfradraget. Dette afspejler sig i det gennemgåede eksempel vedrørende negativ indkomst i sambeskatningsopgørelse ved at den samlede sambeskatningsindkomst til beskatning er mindre end den samlede indkomst før sambeskatning.

6.2.3 Sambeskatningsopgørelse (Underskudsbegrænsning)

Eksempel 6.2.3 tager udgangspunkt i en forudsætning om, at underskudsbegrænsning efter SEL § 12, stk. 2 finder anvendelse i sambeskatningsopgørelsen. Formålet med eksemplet er at analysere hvordan begrænsningsreglerne finder anvendelse i sambeskatningsopgørelsen. I eksemplet har nogle af selskaberne primo poster. Dette medvirker til at statuere eksemplet bedre, og giver dermed grobund for en analyserende forklaring af de foretagne handlinger i forhold til brugen af underskudsbegrænsning. Sambeskatningen tager udgangspunkt i indkomståret 2019, da dette indkomstår ligeledes anvendes i de to andre sambeskatningsopgørelser. Underskudsbegrænsningen, jf. SEL § 12, stk. 2, udgjorde i 2019 et beløb på DKK 8.385.000.⁴⁸ I sambeskatninger hvor underskudsbegrænsning finder anvendelse opgøres først en sambeskatningsopgørelse uden underskudsbegrænsning.⁴⁹ Sambeskatningsopgørelsen før underskudsbegrænsning fremgår af nedenstående "Tabel 6.2.3.1 – Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)

Tabel 6.2.3.1 - Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	20.000.000	3.000.000	6.500.000	-6.000.000	23.500.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	-2.500.000	-350.000	0	0	-2.850.000
Indkomst efter særunderskud	17.500.000	2.650.000	6.500.000	-6.000.000	20.650.000
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	-14.385.000	-2.000.000	-1.750.000	0	-18.135.000
Indkomst til sambeskatning	3.115.000	650.000	4.750.000	-6.000.000	2.515.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	-2.194.950	-458.015	-3.347.035	6.000.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	920.050	191.985	1.402.965	0	2.515.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	920.050	191.985	1.402.965	0	2.515.000

Underskudsfremførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	2.500.000	350.000	0	400.000	3.250.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	-2.500.000	-350.000	0	0	-2.850.000
Ultimo	0	0	0	400.000	400.000

Udnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	14.385.000	2.000.000	1.750.000	0	18.135.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	-14.385.000	-2.000.000	-1.750.000	0	-18.135.000
Årets underskud anvendt af andre (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	0	0

⁴⁸ <https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/selskabsskatteloven>

⁴⁹ Se gennemgang af underskudsbegrænsning under afsnit 6.1.1

Det fremgår af tabellen på forrige side, at såfremt underskudsbegrænsningen efter SEL § 12 ikke finder anvendelse, kan der i sambeskatningen modregnes et samlet fremført uudnyttet underskud på DKK 20.985.000. Beløbet er fordelt på modregning af særunderskud på DKK 2.850.000 samt egne underskud opstået under sambeskatning på DKK 18.135.000. Selskabet Sprites særunderskud på DKK 400.000 kan ikke modregnes, da selskabet har en negativ indkomst før sambeskatning. Årets underskud fordeles således på normalvis på baggrund af selskabernes positive indkomst i forhold til den samlede positive skattepligtige indkomst på DKK 8.515.000 efter modregning af underskud i trin 1 og 2. Selskabernes forholdsmæssige andel heraf udgør det pågældende selskabs andel af summen af årets underskud på DKK 6.000.000.

Det anvendte underskud i sambeskatningsopgørelsen før underskudsbegrænsning udgør DKK 18.135.000. Beløbet er højere end bundfradraget på DKK 8.385.000, hvorfor der derfor vil skulle udarbejdes endnu en sambeskatningsopgørelse, hvoraf den forholdsmæssige andel af hvert enkelt underskud anvendes. Begrænsning af underskud skal ske forholdsmæssigt, jf. SEL § 12.

Til beregning af den forholdsmæssig andel anvendes det samlede underskud, som kan anvendes uden begrænsning, samt det underskud som faktisk kan anvendes med begrænsning. Beregningen fremgår af nedstående "Tabel 6.2.3.2 – Beregning af forholdsmæssige andel".

Tabel 6.2.3.2 - Beregning af forholdsmæssige andel

<i>Beregning af modregning af underskud i tidligere år:</i>	
Sambeskatningsopgørelse, indkomst før sambeskatning	23.500.000
<i>Heraf modregning i underskud,</i>	
bundfradrag 2019	-8.385.000
60% af resten	-9.069.000
Positiv indkomst efter modregning af underskud for tidligere år	6.046.000
Underskud, der kan anvendes uden begrænsning	20.985.000
Underskud, der kan anvendes (med begrænsning)	-17.454.000
Forholdsmæssig fordeling	0,8317
Andel, der kan modregnes	83,17%

Det fremgår af tabellen på forrige side, at der i sambeskatningen er et fremført uudnyttet underskud på i alt DKK 20.985.000, som vil kunne anvendes, hvis ikke underskudsbegrænsning fandt anvendelse. Bundfradraget i 2019 på DKK 8.385.000 fratrækkes det samlede fremførte uudnyttede underskud, da man kan modregne uden begrænsning i underskud op til bundfradraget. Der er herefter mulighed, jf. SEL § 12, stk. 2, for modregning i den positive indkomst af 60 % af de fremførte uudnyttede underskud som overstiger bundfradraget. Der kan derfor, udover bundfradraget, modregnes yderligere DKK 9.069.000 af restsaldoen over bundfradraget. Samlet kan der således, efter underskudsbegrænsning, modregnes DKK 17.454.000 i selskabernes samlede positive indkomst. Herefter beregnes den forholdsmæssige andel til modregning i hvert enkelt underskud. Beregningen hertil fremgår nedenfor:

*Underskud med begrænsning / Underskud uden begrænsning * 100*

$$17.454.000 / 20.985.000 * 100 = 83,17 \%$$

Dette giver en forholdsmæssig fordeling på 83,17 %. Selskaberne skal herefter gange procentsatsen med de underskud, der ville være modregnet, hvis begrænsningsreglerne ikke fandt anvendelse. På denne måde fordeles den del af underskuddet, der kan modregnes i årets indkomst efter begrænsningsreglerne, jf. SEL § 12, stk. 2, på hvert enkelt modregnet underskud, således underskuddene begrænses ensartet. Der er på baggrund af underskudsbegrænsningen udarbejdet en ny sambeskatningsopgørelse, hvori den forholdsmæssige andel modregnes. Der er foretaget gennemgang af de fire trin i underskuds rækkefølgen i tråd med tidligere eksempler. Sambeskatningsopgørelsen med underskudsbegrænsning fremgår af "Tabel 6.2.3.3 – Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)" på næste side.

Tabel 6.2.3.3 - Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	20.000.000	3.000.000	6.500.000	-6.000.000	23.500.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	-2.079.342	-291.108	0	0	-2.370.450
Indkomst efter særunderskud	17.920.658	2.708.892	6.500.000	-6.000.000	21.129.550
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	-11.964.536	-1.663.474	-1.455.540	0	-15.083.550
Indkomst til sambeskatning	5.956.122	1.045.418	5.044.460	-6.000.000	6.046.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	-2.194.950	-458.015	-3.347.035	6.000.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	3.761.171	587.403	1.697.426	0	6.046.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	3.761.171	587.403	1.697.426	0	6.046.000

Underskudsforeførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Uudnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	2.500.000	350.000	0	400.000	3.250.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	-2.079.342	-291.108	0	0	-2.370.450
Ultimo	420.658	58.892	0	400.000	879.550

Uudnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	14.385.000	2.000.000	1.750.000	0	18.135.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	-11.964.536	-1.663.474	-1.455.540	0	-15.083.550
Årets underskud anvendt af andre (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	2.420.464	336.526	294.460	0	3.051.450

Trin 1 – Særunderskud

Af tabellen fremgår særunderskud for selskaberne Sodavand, Cola og Sprite på henholdsvis DKK 2.500.000, DKK 350.000 og DKK 400.000. Særunderskud er som nævnt tidligere omfattet af begrænsningsreglerne i SEL § 31, stk. 2, 3. pkt. Der er beregnet en forholdsmæssig fordeling på 83,17 % af det totale fremførte uudnyttede underskud. Sodavand og Cola kan derfor modregne 83,17 % af selskabernes egne særunderskud. Dette svarer til modregning af underskud på DKK 2.040.449 og DKK 285.663 for henholdsvis Sodavand og Cola.

Sprites særunderskud på DKK 400.000 indgår ikke i beregningen af den forholdsmæssige fordeling, da selskabet har en negativ indkomst før sambeskatning, og derfor ikke kan anvende særunderskuddet. Da der er tale om særunderskud, kan de andre selskaber heller ikke anvende det. Det totale særunderskud til fremførsel af uudnyttet underskud før sambeskatning udgør herefter DKK 879.550 fordelt på Sodavand, Cola og Sprite med henholdsvis DKK 420.658, DKK 58.892 og DKK 400.000.

Trin 2 – Egne underskud

Selskaberne Sodavand, Cola og Fanta har alle et primo fremført uudnyttet underskud, som er opstået under sambeskatningen. Selskaberne kan, på samme måde som under særunderskud, modregne den forholdsmæssige andel. Hvert selskab kan i indkomsten efter særunderskud således modregne 83,17 % af selskabets eget fremførte uudnyttede underskud opstået under sambeskatningen. Selskaberne Sodavand, Cola og Fanta modregner derfor henholdsvis DKK 11.964.536, DKK 1.663.474 og DKK 1.455.540 i trin 2 i underskuds rækkefølgen.

Trin 3 – Årets underskud

Årets underskud fordeles som følge af, at underskudsbegrænsning ikke finder anvendelse, jf. SEL § 31, stk. 3. Der tages derfor udgangspunkt i sambeskatningsopgørelsen, hvor underskudsbegrænsningen ikke er anvendt. Fordelingen sker derfor på normalvis ved en brøk, som fremkommer ved at tage selskabernes egen skattepligtige indkomst efter modregning af særunderskud og egne underskud uden begrænsning, og herefter dividere indkomsten med årets samlet positive indkomst. Forholdet heraf er således selskabernes egne andele af summen af årets underskud.

Årets positive indkomst er DKK 2.515.000 efter modregning af det ubegrænsede underskud i trin 1 og 2 i underskuds rækkefølgen. Beløbet fordeles på Sodavand, Cola og Fanta med en positiv indkomst på henholdsvis DKK 3.115.000, DKK 650.000 og DKK 4.750.000, samt Sprites negative indkomst på DKK 6.000.000. Der er med andre ord en samlet positiv skattepligtig indkomst på DKK 8.515.000 og en samlet sum af årets underskud på DKK 6.000.000. Sodavand, Cola og Fanta egne positive indkomst udgør henholdsvis 37 %, 8 % og 55 % af årets samlede positive indkomst. Hvert selskab skal dernæst modregne deres andel af summen af årets underskud på DKK 6.000.000. Selskaberne kan herefter modregne henholdsvis DKK 2.194.950, DKK 458.015 og DKK 3.347.035 af underskuddet under trin 3 i underskuds rækkefølgen.

Trin 4 – Andre selskabers underskud

I underskudsfremførslen i sambeskatningsopgørelsen fremgår det, at selskaberne Sodavand, Cola og Fanta har et resterende uudnyttet underskud på henholdsvis DKK 2.420.464, DKK 336.526 og DKK 294.490 efter modregning under trin 2. I trin 4 vil de andre selskaber i sambeskatningen normalvis kunne anvende dette beløb til modregning i den positive indkomst. Det er dog ikke en mulighed her, da selskaberne selv har anvendt den fulde forholdsmæssige andel af de enkelte underskud under trin 2. Der modregnes på baggrund heraf derfor ingen underskud under trin 4 i eksemplet. Hvis det i stedet var tilfældet, at hele den forholdsmæssige andel ikke kunne indeholdes i den positive indkomst under trin 2, ville de andre selskaber kunne anvende den resterende del under i trin 4.

Opsummering

Det kan konkluderes, at begrænsningsreglerne er med til at sikre, at enkelte selskaber i en sambeskatning ikke får anvendt hele deres underskud, mens andre selskabers underskud slet ikke anvendes. På denne måde har selskaberne, ved en eventuel udtræden af sambeskatningen, den forholdsmæssige andel af underskuddet tilbage som en restsaldo, der kan anvendes på et senere tidspunkt. Herudover er det værd at bemærke, at udligningen af årets underskud i trin 3 opgøres uden underskudsbegrænsningsreglerne. Der kan foretages afstemning mellem opgørelsen for beregningen af den forholdsmæssige andel og den faktiske sambeskatningsopgørelse. Årets skattepligtige indkomst efter modregning af underskud, fremgår af opgørelsen for beregningen af den forholdsmæssige andel, og denne skal derfor stemme med sambeskatningsopgørelsen. Ligeledes fremgår det samlede underskud, som kan anvendes med begrænsning, og dette beløb skal altså stemme til det samlede underskud anvendt under de fire trin i sambeskatningsopgørelsen. Det er desuden vigtigt, at der tages højde for hvilke fremførte uudnyttede underskud, som reelt kan anvendes i sambeskatningen. I dette eksempel vil den forholdsmæssige andel udgøre 81,62 % i modsætning til 83,17 % såfremt selskabet Sprites særunderskud på DKK 400.00 indgik i beregningen. Selskaberne vil derfor kunne have modregnet mindre i hvert underskud, hvis det havde indgået.

6.2.4 Sambeskatningsopgørelse (Underskudsbegrænsning)

Der kan i en sambeskatning også være tilfælde, hvor et samlet fremført uudnyttet underskud er større end den samlede indkomst før sambeskatning samtidig med, at indkomsten er større end bundfradraget. Sambeskatningsreglerne vil her medføre, at den skattepligtige indkomst kan være negativ samtidig med, at der modregnes underskud for tidligere år. Hvis dette er tilfældet, skal underskudsbegrænsning kun opgøres som forskellen mellem den skattepligtige indkomst, efter der er foretaget begrænsning efter SEL § 12, stk. 2, og nul.⁵⁰ Eksempel 6.2.4 er udarbejdet med den forudsætning, at ovennævnte tilfælde finder anvendelse. Det er i eksemplet antaget, at nogle af selskaberne har primo poster. Dette medvirker til at statuere eksemplet bedre, og dermed bidrage til en analyserende forklaring af de foretagne handlinger i forhold til underskudsbegrænsning. Sambeskatningsopgørelsen tager udgangspunkt i indkomståret 2019, da dette indkomstår ligeledes anvendes i de tre andre eksempler. På samme vis som i forrige eksempel udarbejdes der først en sambeskatningsopgørelse, hvor underskudsbegrænsning ikke finder anvendelse. Denne fremgår af tabellen nedenfor.

Tabel 6.2.4.1 - Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	45.000.000	2.500.000	17.000.000	-15.000.000	49.500.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskuds rækkefølgen)	-4.500.000	0	-5.000.000	0	-9.500.000
Indkomst efter særunderskud	40.500.000	2.500.000	12.000.000	-15.000.000	40.000.000
- Egne underskud (Trin 2 i underskuds rækkefølgen)	0	-2.500.000	-12.000.000	0	-14.500.000
Indkomst til sambeskatning	40.500.000	0	0	-15.000.000	25.500.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskuds rækkefølgen)	-15.000.000	0	0	15.000.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	25.500.000	0	0	0	25.500.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskuds rækkefølgen)	-25.500.000	0	0	0	-25.500.000
Sambeskatningsindkomst til beskatning	0	0	0	0	0

Underskuds fremførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	4.500.000	0	5.000.000	2.500.000	12.000.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskuds rækkefølgen)	-4.500.000	0	-5.000.000	0	-9.500.000
Ultimo	0	0	0	2.500.000	2.500.000

Udnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	0	15.000.000	35.000.000	0	50.000.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskuds rækkefølgen)	0	-2.500.000	-12.000.000	0	-14.500.000
Årets underskud anvendt af andre (Trin 3 i underskuds rækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskuds rækkefølgen)	0	-8.978.873	-16.521.127	0	-25.500.000
Ultimo	0	3.521.127	6.478.873	0	10.000.000

⁵⁰ <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2049731&chk=216701>

Det fremgår af tabellen på forrige side, at der er en samlet positiv indkomst før sambeskatning på DKK 49.500.000. Den samlede skattepligtige positive indkomst er dermed større end bundfradraget for underskudsbegrænsning på DKK 8.385.000 i 2019. Af tabellen fremgår et samlet fremført uudnyttet underskud på i alt DKK 62.000.000. Underskuddet er fordelt på fremførte uudnyttede særunderskud og egne underskud fra tidligere år. Det er tidligere nævnt, at begge typer af underskud er omfattet af underskudsbegrænsning. Begrænsning af underskud skal i dette tilfælde også ske forholdsmæssigt, jf. SEL § 12. Den del af underskuddet som begrænses tilbageføres til selskabet, som har ydet underskuddet. Den forholdsmæssige fordeling af underskuddet er udregnet på baggrund af nedenstående beregning.

Tabel 6.2.4.2 - Beregning af forholdsmæssige andel

Beregning af modregning af underskud i tidligere år:

Sambeskatningsopgørelse, skattepligtige indkomst før indkomst	49.500.000
Heraf modregning i underskud, bundfradrag 2019	-8.385.000
60% af resten	-24.669.000
Positiv indkomst efter modregning af underskud for tidligere år	16.446.000
 Underskud der kan anvendes	 33.054.000
Anvendt underskud uden begrænsning	49.500.000
 Forholdsmæssig fordeling	 0,6678
Andel, der kan modregnes	66,78%

Underskud der kan anvendes i sambeskatningen på DKK 33.054.000 opgøres efter samme principper som i eksempel 6.2.3. Bundfradraget tillagt 60 % af den resterende skattepligtige indkomst. Den forholdsmæssige andel beregnes på baggrund af det anvendte underskud uden begrænsning på DKK 49.500.000. Selvom der samlet er et større fremført uudnyttet underskud, kan der i dette eksempel kun indeholdes et underskud på DKK 49.500.000 i den positive indkomst. Den forholdsmæssige andel til modregning i hvert enkelt underskud beregnes herefter ved brøken underskud der kan anvendes uden begrænsning sat i forhold til anvendt underskud uden begrænsning. Beregningen hertil fremgår nedenfor:

$$33.054.000 / 49.500.000 * 100 = 66,78 \%$$

Det fremgår af opgørelsen, at der maksimalt kan modregnes DKK 33.054.000 efter de gældende regler om bundfradrag og 60 % af resterende skattepligtig indkomst. Dette ændrer dog ikke på, at der i sambeskatningsopgørelsen er mulighed for at anvende underskud på i alt DKK 49.500.000, hvis underskudsbegrænsning ikke fandt anvendelse. Difference herimellem svarer til den positive indkomst efter modregning af underskud på DKK 16.446.000.

Selskaberne i sambeskatning skal på baggrund af beregningen af den forholdsmæssige andel modregne 66,78 % i hvert enkelt fremført uudnyttet underskud, som kan indeholdes i den positive indkomst. Sambeskatningsopgørelsen indeholdende underskudsbegrænsning fremgår af nedenstående "Tabel 6.2.4.3 – Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)".

Tabel 6.2.4.3 - Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)

Tabel: Case, sambeskatningsopgørelse (Eksempel 2 efter underskudsbegrænsning)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019

	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	45.000.000	2.500.000	17.000.000	-15.000.000	49.500.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	-3.004.909	0	-3.338.788	0	-6.343.697
Indkomst efter særunderskud	41.995.091	2.500.000	13.661.212	-15.000.000	43.156.303
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	0	-1.669.394	-8.013.091	0	-9.682.485
Indkomst til sambeskatning	41.995.091	830.606	5.648.121	-15.000.000	33.473.818
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	-15.000.000	0	0	15.000.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	26.995.091	830.606	5.648.121	0	33.473.818
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	-17.027.818	0	0	0	-17.027.818
Sambeskatningsindkomst til beskatning	9.967.273	830.606	5.648.121	0	16.446.000

Underskudsfrømsel

	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	4.500.000	0	5.000.000	2.500.000	12.000.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	-3.004.909	0	-3.338.788	0	-6.343.697
Ultimo	1.495.091	0	1.661.212	2.500.000	5.656.303

Udnyttede underskud under sambeskatning

Primo	0	15.000.000	35.000.000	0	50.000.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	0	-1.669.394	-8.013.091		-9.682.485
Årets underskud anvendt af andre (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	-5.630.087	-11.397.731	0	-17.027.818
Ultimo	0	7.700.519	15.589.178	0	23.289.697

Trin 1 – Særunderskud

Af tabellen fremgår særunderskud for selskaberne Sodavand, Fanta og Sprite på henholdsvis DKK 4.500.000, DKK 5.000.000 og DKK 2.500.000. Særunderskud er som nævnt tidligere omfattet af underskudsbegrænsning. Den forholdsmæssige andel til modregning i hvert enkelt underskud er beregnet til 66,78 %. Sodavand og Fanta skal derfor modregne egne særunderskud (henholdsvis DKK 3.004.909 og DKK 3.338.788) i selskabernes egen positive indkomst.

Selskabet Sprites særunderskud indgår ikke i beregningen til den forholdsmæssige andel, da selskabet har negativ indkomst før sambeskatning, og derfor ikke ville kunne anvende særunderskuddet.

Den samlet positive indkomst udgør DKK 43.156.303 efter modregning af særunderskud.

Trin 2 – Egne underskud

I det tidligere eksempel med underskudsbegrænsning kunne et selskabs fremførte uudnyttede underskud indeholdes i selskabets egen positive indkomst. I dette eksempel har selskaberne Cola og Fanta et fremført uudnyttet underskud opstået under sambeskatningen på henholdsvis DKK 15.000.000 og DKK 35.000.000. Den forholdsmæssige andel af hvert underskud på 66,78 % kan ikke indeholdes i selskabernes egen positive indkomst på DKK 2.500.000 for Cola og DKK 13.661.212 for Fanta. Dette vil medføre, at den skattepligtige indkomst vil blive negativ, og underskudsbegrænsningen vil da opgøres som forskellen mellem den skattepligtige indkomst efter der er foretaget begrænsning, jf. SEL § 12, stk. 2, og nul.⁵¹ De to selskaber kan derfor hver modregne den forholdsmæssige andel af det underskud, som kan anvendes til modregning i den positive indkomst, hvis ikke underskudsbegrænsning fandt anvendelse. I dette tilfælde fremgår det af sambeskatningsopgørelsen før underskudsbegrænsning, at Cola og Fanta har en positiv indkomst efter modregning af særunderskud på henholdsvis DKK 2.500.000 og DKK 12.000.000. Cola og Fanta skal derfor modregne egne underskud på henholdsvis DKK 1.669.394 og DKK 8.013.091.

⁵¹ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049731>

Selskaberne har herefter et samlet ikke anvendt begrænset underskud på DKK 23.707.515. Beløbet svarer til forskellen på den forholdsmæssige andel på 66,78 % af det samlet primo fremførte uudnyttede underskud på DKK 50.000.000 under trin 2, fratrukket det begrænsede modregnede underskud i trin 2 på DKK 9.682.485. Det ikke-anvendte begrænsede underskud vil kunne anvendes af andre selskaber i trin 4. Den del der ikke anvendes, vil fremføres hos det pågældende selskab.

Trin 3 – Årets underskud

Årets underskud fordeles på den baggrund, at underskudsbegrænsning ikke finder anvendelse, jf. SEL § 31, stk. 3. Der tages derfor udgangspunkt i sambeskatningsopgørelsen, hvor underskudsbegrænsningen ikke er anvendt. Fordelingen sker derfor på normalvis ved en brøk, som fremkommer ved at tage selskabernes egen skattepligtige indkomst efter modregning af særunderskud samt egne underskud uden begrænsning, og dividere den med årets samlet positive indkomst. Forholdet heraf, er således selskabernes egne andele af summen af årets underskud.

Den samlede positive indkomst er DKK 25.500.000 efter modregning af ubegrænset underskud i trin 1 og 2 i underskudsrækkefølgen. Beløbet er beregnet på baggrund af Sodavands positive indkomst på DKK 40.500.000, og Sprites negative indkomst på DKK 15.000.000. Der er i dette tilfælde kun to selskaber med enten et overskud eller underskud, og da den samlede indkomst er positiv før omfordelingen, fordeles underskuddet med 100% til det eneste selskab med en positiv indkomst. Dette kan lade sig gøre, da selskabets indkomst udgør 100 % den samlede indkomst for de selskaber, der har en positiv indkomst.

Trin 4 – Andre selskabers underskud

Det er nævnt under trin 2 i underskuds rækkefølgen, at der er et ikke-anvendt begrænset underskud på DKK 23.707.515. Det fremgår af sambeskatningsopgørelsen før underskudsbegrænsning, at Sodavand kan modregne DKK 25.500.000 under trin 4. Sodavand kan derfor modregne en forholdsmæssig andel på DKK 17.027.818 på baggrund af underskudsbegrænsning. Forskellen mellem det ikke-anvendte begrænset underskud på DKK 23.707.515 og den anvendte underskud på DKK 17.027.818 tilbageføres til de respektive selskaber, og vil herefter være et fremført uudnyttet underskud for selskaberne selv. Beløbet der tilbageføres beregnes på baggrund af selskabets egen andel af det resterende fremførte underskud efter modregning under trin 2. Selskabet Cola har efter modregning under trin 2 et resterende underskud på DKK 13.330.606. Ligeledes har Fanta et underskud på DKK 26.986.909. Cola og Fantas resterende underskud udgør særskilt henholdsvis 33 % og 67 % af det samlede uudnyttede underskud på DKK 40.317.515. Sodavand skal modregne det begrænsede underskud på DKK 17.027.818 i selskaberne Cola og Fanta på baggrund af disse selskabers procentmæssige andel.

Forskellen på DKK 6.677.576 mellem det ikke-anvendte begrænsede underskud og det faktisk anvendte begrænsede underskud, svarer til den forholdsmæssige andel på 66,78 % af det underskud under trin 2 på DKK 10.000.000, som ikke kunne anvendes uden begrænsning. Dette beløb er derfor korrekt ikke indeholdende i beregningen for den forholdsmæssige andel på 66,78 %. Nedenstående "Tabel 6.2.4.4 – Afstemning af anvendte underskud" er udarbejdet for at foretage afstemning om, hvor vidt der er modregnet den korrekte forholdsmæssige andel af hvert underskud.

Tabel 6.2.4.4 - Afstemning af anvendte underskud

Afstemning af anvendt underskud	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Trin 1- Særunderskud	3.004.909		3.338.788		
Trin 2 - Egne underskud		1.669.394	8.013.091		
Trin 4 - Andre selskabers underskud	17.027.818				
Anvendt i alt	20.032.727	1.669.394	11.351.879	0	33.054.000
Underskud der kan anvendes jf. bundfradrag+60%					33.054.000
Afstemning					0

Hvis den forholdsmæssige del ikke kan indeholdes i den positive indkomst, foretages der tilbageførsel af det resterende begrænset underskud i så fald dette ikke kan - eller må - indeholdes i andre selskabers positive indkomst.

6.3 Ind-/udtræden i en sambeskatning

Der kan i et indkomstår opstå ændringer i koncernstrukturen i en sambeskatning. Dette kan eksempelvis ske ved udtræden af et eller flere selskaber eller indtræden i form af etablering af en eller flere nye koncernforbindelser. For det udtrædende eller indtrædende selskab skal der udarbejdes en delindkomstopgørelse. En delindkomstopgørelse skal indeholde indkomsten optjent af selskabet i den del af indkomståret, hvor der var koncernforbindelse, jf. SEL § 31, stk. 5. Der er tale om en specifik opgørelse og således ikke en forholdsmæssig fordeling på baggrund af årets samlede indkomst. Delindkomstopgørelsen opgøres som værende delperioden et helt indkomstår og foretages efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. SEL § 31, stk. 5, 3. pkt. Undtagelsen hertil er skattemæssige afskrivninger, jf. AL § 5, stk. 2, som kun kan fradrages den forholdsmæssige andel som delindkomstopgørelsens periode dækker over. Hvis delindkomstopgørelsen er for fire måneder, kan der således samlet fradrages 4/12 af totalsaldoen for skattemæssige afskrivninger for hele indkomståret.

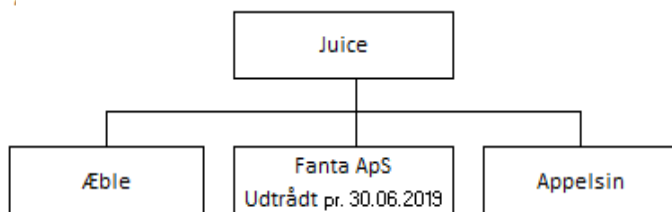
Hvis der sker indtræden af et selskab i en koncern, som ikke tidligere har været omfattet af sambeskatning, er det selskabet selv, der skal udarbejde og indberette oplysningerne for delindkomstopgørelsen før koncernetableringen. Herefter er det de almindelige gældende regler for sambeskatning, som gælder for den resterende periode hvor koncernforbindelsen er eksisterende. Ved koncernetablering med et selskab, som udtræder fra en sambeskatning og indtræder i en anden, vil der kunne opstå tilfælde, hvor et selskab inddrages i to sambeskatningsopgørelser. Hvis det antages, at både den sælgende koncern og købende koncern anvender kalenderåret som indkomstår, og det ud-/indtrædende selskab handles pr. 30.06.2019, vil selskabet have en delindkomstopgørelse i begge sambeskatninger for indkomståret 2019, jf. SEL § 31, stk. 5. Praxis herom er gennemgået og analyseret i eksempel under afsnit 6.3.1.

Indtræden og udtræden i en sambeskatning har altså indvirkning på både underskuds rækkefølgen og underskudsbrænsningen. Hovedreglen er, at et fremført uudnyttet underskud vil blive et særunderskud for et indtrædende selskab på etableringstidspunktet for sambeskatningen, jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt.

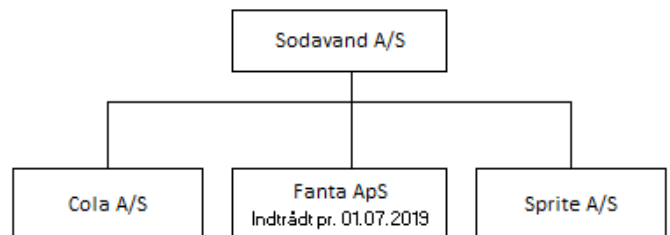
6.3.1 Sambeskatningsopgørelse indeholdende delindkomstopgørelse

Eksemplet tager udgangspunkt i den hidtil anvendte koncern under sambeskatningsopgørelserne i afsnit 6. Det antages nu, at Fanta indtræder i koncernen pr. 01.07.2019. I perioden 01.01.2019 – 30.06.2019 indgik selskabet i en anden sambeskattet koncern (herefter koncern 1). Selskabet er dog pr. 01.07.2019 blevet en del af en ny sambeskattet koncern (herefter koncern 2). Det antages, at begge koncerner anvender kalenderåret som indkomstår. Koncern 1 og 2 fremgår af nedenstående koncerndiagrammer.

Figur 6.3.1.1 - Koncerndiagram (Koncern 1)



Figur 6.3.1.2 - Koncerndiagram (Koncern 2)



Fanta vil i indkomståret 2019 være omfattet af to sambeskatninger i overensstemmelse med SEL § 31, stk. 5. Selskabet skal udarbejde to delindkomstopgørelser. En delindkomstopgørelse for perioden 01.01.2019 – 30.06.2019 tilhørende koncern 1, samt en opgørelse for perioden 01.07.2019 – 31.12.2019 tilhørende koncern 2. Begge delindkomstopgørelser opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, jf. SEL § 31, stk. 5, 3. pkt., dog med undtagelse af reglen omkring anvendelse af skattemæssige afskrivninger.⁵² Delindkomstopgørelsen for perioden 01.01.2019 – 30.06.2019 skal indgå i sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2019 for koncern 1. Ligeledes skal delindkomstopgørelsen for perioden 01.07.2019 – 31.12.2019 indgå i

⁵² Se gennemgang af skattemæssige afskrivninger under afsnit 6.3

sambeskatningsindkomsten for koncern 2. I forhold til modregning af underskud i en eventuel positiv indkomst er der flere gældende forhold for begge sambeskatninger. Det er i begge koncerners sambeskatningsindkomst for indkomståret 2019 muligt at modregne uudnyttet fremført særunderskud i selskabets egen positive indkomst på baggrund af delindkomstopgørelsen.

Der er for både koncern 1 og 2 udarbejdet en sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019. Der er i eksemplet antaget primo poster for at synliggøre problematikken. Ligeledes er der undladt uvæsentlige poster for at sikre overskueligheden.

Tabel 6.3.1.3 - Sambeskatningsopgørelse (Koncern 1)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Juice	Æble	Appelsin	Fanta	I alt
Indkomst før sambeskatning	500.000	450.000	50.000	150.000	1.150.000
- Særunderskud (<i>Trin 1 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	-150.000	-150.000
Indkomst efter særunderskud	500.000	450.000	50.000	0	1.000.000
- Egne underskud (<i>Trin 2 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	0	0
Indkomst til sambeskatning	500.000	450.000	50.000	0	1.000.000
+/- Årets underskud (<i>Trin 3 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	0	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	500.000	450.000	50.000	0	1.000.000
- Underskud fra tidligere år (<i>Trin 4 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	500.000	450.000	50.000	0	1.000.000
Underskudsfræmførsel					
Uudnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	0	0	0	500.000	500.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (<i>Trin 1 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	-150.000	-150.000
Ultimo	0	0	0	350.000	350.000
Uudnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	0	0	0	500.000	500.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (<i>Trin 2 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (<i>Trin 4 i underskudsrækkefølgen</i>)	0	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	500.000	0

Sambeskatningsindkomsten for koncern 1 fremgår af ovenstående tabel. Selskaberne Juice, Æble og Appelsins indkomst før sambeskatning er for hele indkomståret 2019. Fantas indkomst før sambeskatning er for perioden 01.01.2019 – 30.06.2019, altså før udtræden af sambeskatningen. Beløbet opgøres på baggrund af delindkomstopgørelsen for den pågældende periode.

Det fremgår af tabellen på forrige side, at Fanta har et fremført uudnyttet særunderskud på DKK 500.000 og et fremført uudnyttet underskud opstået under sambeskatning på DKK 500.000.

Fanta har en positiv indkomst før sambeskatning på DKK 150.000, og skal derfor modregne DKK 150.000 i særunderskud efter trin 1 i underskuds rækkefølgen. Herefter er selskabets indkomst til sambeskatning DKK 0. Selskabet har stadig et uudnyttet særunderskud på DKK 350.000, og et uudnyttet egen underskud opstået under sambeskatningen på DKK 500.000. Som udgangspunkt ville dette underskud kunne modregnes i de andre selskabers positive indkomst efter trin 4 i underskuds rækkefølgen, men det er dog her ikke en mulighed, da selskabet netop udtræder af sambeskatningen før indkomståret er afsluttet. Beløbet fremføres i stedet som et uudnyttet særunderskud for selskabet selv. Fanta har i alt, ved indtrædelsen i den nye koncern, et fremført uudnyttet særunderskud på i alt DKK 850.000 som selskabet kan modregne i fremtidige indkomstår - herunder også delindkomstopgørelsen i sambeskatningsindkomsten for koncern 2 i indkomståret 2019.

Sambeskatningsopgørelsen for indkomståret 2019 er opgjort efter samme metode som under koncern 1. Der er igen undladt uvæsentlige poster for at bevare fokus på problematikken.

Det fremgår af nedenstående "Tabel 6.3.1.4 – Sambeskatningsopgørelse (Koncern 2)", at selskabet Fanta har anvendt det totale fremførte uudnyttede særunderskud på DKK 850.000 til modregning i selskabets indkomst før sambeskatning på DKK 1.000.000. Da der er tale om faktisk delindkomstopgørelser, og ikke blot en forholdsmæssig fordeling af årets indkomst, kan ovenstående tilfælde opstå hvor indkomsten ikke er ens for begge delindkomstopgørelser i koncern 1 og koncern 2.

Tabel 6.3.1.4 - Sambeskatningsopgørelse (Koncern 2)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Sprite	Fanta	I alt
Indkomst før sambeskatning	-650.000	450.000	50.000	1.000.000	850.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	-850.000	-850.000
Indkomst efter særunderskud	-650.000	450.000	50.000	150.000	0
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Indkomst til sambeskatning	-650.000	450.000	50.000	150.000	0
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsækkefølgen)	650.000	-450.000	-50.000	-150.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	0	0	0	0	0
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	0	0	0	0	0
Underskudsfremførsel					
Uudnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	0	0	0	850.000	850.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	-850.000	-850.000
Ultimo	0	0	0	0	0
Uudnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	0	0	0	0	0
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	0	0

Selskabet har efter modregning af særunderskud en positiv indkomst på DKK 150.000. Denne positive indkomst kan modregnes uden begrænsning i de sambeskattede selskabers negative indkomst, selvom disse selskabers indkomst er opgjort for hele indkomståret, og selskabets egen indkomst er opgjort på baggrund af en kortere periode. Det samme gør sig gældende hvis, selskabet Fanta havde en negativ indkomst til sambeskatning, da de andre selskaber da kunne

modregne dette underskud i sambeskatningen i deres egen positive indkomst. Med andre ord begrænses, der således ikke på baggrund af hvilken periode i indkomståret den skattepligtige indkomst er opgjort på baggrund.⁵³ Det fremgår af de to sambeskatningsopgørelser, at begge koncerner kan anvende særunderskud til modregning i selskabet Fantas positive indkomst for indkomståret 2019. Dette sker med forbehold for, at såfremt hele det fremførte uudnyttede særunderskud måtte anvendes i koncern 1s sambeskatningsopgørelse til modregning i selskabets positive indkomst, (og der altså herefter ikke længere er noget uudnyttet særunderskud), vil koncern 2 *ikke* kunne modregne særunderskud i selskabets positive indkomst i *deres* sambeskatningsopgørelse. Der tages her højde for den delindkomstopgørelse, der vedrører den tidligste periode. Til at illustrere dette, er der udarbejdet en ny sambeskatningsopgørelse for koncern 1. Denne fremgår af nedenstående "Tabel 6.3.1.5 – Sambeskatningsopgørelse (Koncern 1, Eksempel 2)".

Tabel 6.3.1.5 - Sambeskatningsopgørelse (Koncern 1, eksempel 2)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Juice	Æble	Appelsin	Fanta	I alt
Indkomst før sambeskatning	500.000	-450.000	50.000	1.000.000	1.100.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	-250.000	-250.000
Indkomst efter særunderskud	500.000	-450.000	50.000	750.000	850.000
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	-500.000	-500.000
Indkomst til sambeskatning	500.000	-450.000	50.000	250.000	350.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsrækkefølgen)	-281.250	450.000	-28.125	-140.625	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	218.750	0	21.875	109.375	350.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	218.750	0	21.875	109.375	350.000
Underskuds fremførsel					
	Sodavand	Cola	Sprite	Fanta	I alt
Uudnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	0	0	0	250.000	250.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	-250.000	-250.000
Ultimo	0	0	0	0	0
Uudnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	0	0	0	500.000	500.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	-500.000	-500.000
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	0	0

⁵³ Ligningsvejledningen 2012-2 S.D.4.1.2.3 – Underskuds rækkefølgen - https://tax.dk/lv/lvs/S_D_4_1_2_3.htm

Det udtrædende selskab Fanta har i koncern 1s sambeskatningsopgørelse nu en positiv indkomst til sambeskatning på DKK 250.000 efter modregning af fremført uudnyttet særunderskud samt egne underskud under trin 1 og 2 i underskudsrækkefølgen. Koncern 1 har herefter mulighed for at modregne årets underskud i de sambeskattede selskaber efter de gældende regler for trin 3 i underskudsrækkefølgen. Fanta har ved udtrædelsen ikke længere et uudnyttet fremført underskud, og hvorfor der derfor ikke vil være mulighed for at modregne underskud i en eventuel positiv indkomst for selskabet i koncern 2s sambeskatningsopgørelse. Der tages højde for delindkomstopgørelsen vedrørende den tidligste periode.

Eksemplerne tager ikke udgangspunkt i underskudsbegrænsning, da den skattepligtige indkomst er under bundfradraget på DKK 8.385.000. Hvis underskudsbegrænsning fandt anvendelse, vil der kunne modregnes den forholdsmæssige andel af underskuddet. Underskudsbegrænsning kan derfor få betydning for hvor højt et underskud, som fremføres til brug i den sambeskatning, hvor selskabet indgår med den nyeste delindkomstperiode.

Opsummering

Det kan konkluderes, at der altid ved ind-/udtræden af et selskab i en sambeskatning skal udarbejdes en delindkomstopgørelse. Fremført uudnyttet underskud vil blive særunderskud for det pågældende selskab. Hvis der er tale om et selskab, som udtræder fra en sambeskatning og indtræder i anden sambeskatning midt i et indkomstår, vil begge koncerner skulle medregne en delindkomstopgørelse i sambeskatningsopgørelsen for det ikke-afsluttede indkomstår. Begge koncerner har mulighed for at modregne underskud for det pågældende selskab efter de gennemgåede regler herom. Underskudsbegrænsning finder anvendelse på normalvis med modregning af den forholdsmæssige andel.

6.3.2 Subsambeskatning

Subsambeskatning opstår i forbindelse med ændringer i koncernstrukturen i en sambeskatning.⁵⁴

Hvis der sker indtræden af et eller flere selskaber i en sambeskatning, og de andre selskaber i sambeskatningen har et fremført uudnyttet underskud opstået under sambeskatningen, vil de indtrædende selskaber ikke kunne anvende dette underskud. Dette underskud vil blive et subsambeskatningsunderskud for de selskaber, som var omfattet af sambeskatningen før indtrædelsen af de nye selskaber. Det er herefter kun de selskaber, som var omfattet af sambeskatningen i de indkomstår, hvor underskuddet opstod, som kan anvende det til modregning i en positiv indkomst. Der kan i en sambeskatning også være tilfælde, hvor der opstår flere separate subsambeskatninger. I tilfælde hvor der sker indtræden af to eller flere selskaber, som tidligere har været sambeskattet, og efterfølgende er blevet en del af en ny sambeskatning, kan der opstå separate subsambeskatninger. For de indtrædende selskaber vil deres fremførte uudnyttede underskud opstået under den tidligere sambeskatning, fortsat kunne anvendes af alle de indtrædende selskaber i den nye sambeskatning. De indtrædende selskaber har herefter et subsambeskatningsunderskud til anvendelse under trin 2 i underskudsrækkefølgen. De selskaber, som var omfattet af sambeskatningen før indtræden, kan ligeledes have et fremført uudnyttet underskud opstået inden indtrædelsen af de nye selskaber. Dette underskud vil så være et subsambeskatningsunderskud for selskaberne omfattet af sambeskatningen før indtrædelsen. Der kan således være flere subsambeskatninger i en sambeskatning, og der eksisterer altså i praksis ingen begrænsning på hvor mange.

Subsambeskatningsunderskud fremføres og kan modregnes i trin 2 og 4 i underskudsrækkefølgen.⁵⁵ Selskaberne skal dermed først modregne egne underskud opstået i subsambeskatning i trin 2, og først efter fordeling af årets underskud i trin 3 har de andre selskaber, som indgår i subsambeskatningen, mulighed for at modregne andre selskabers subsambeskatningsunderskud i trin 4.

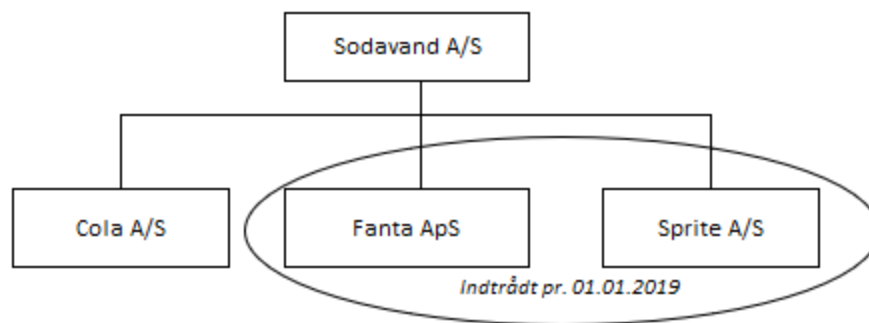
⁵⁴ PwC, Regnskabshåndbogen 2020 s. 795 - <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2020/regnskabshaandbogen-2020-ny.pdf>

⁵⁵ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2185798>

Subsambeskatningsunderskud er omfattet af underskudsbegrænsningen, da de indgår i trin 2 og 4 i underskudsrækkefølgen.

Det efterfølgende eksempel er udarbejdet med henblik på subsambeskatning i en koncern. Eksemplet tager udgangspunkt i den anvendte koncern under afsnit 6.2.4. Det antages nu, at selskabet Sodavand opkøber selskaberne Fanta og Sprite pr. 01.01.2019. Koncernen anvender kalenderåret som indkomstår, og selskaberne vil derfor indgå i sambeskatningen for indkomståret 2019. Koncernstrukturen efter opkøbet fremgår af nedenstående "Figur 6.3.2.1 – Koncerndiagram efter opkøb".

Figur 6.3.2.1 - Koncerndiagram efter opkøb



Sambeskatningsopgørelsen for indkomståret 2019 er udarbejdet med henblik på at analysere subsambeskatningens indvirkning på underskudsrækkefølgen og herunder underskudsbegrænsningen. Der er i denne forbindelse angivet primo poster for selskaberne. Det antages, at selskaberne Fanta og Sprite var sambeskattet med hinanden før opkøbet pr. 01.01.2019. Den nye struktur medfører, at der i sambeskatningen for indkomståret 2019 er to separate subsambeskatninger. Selskaberne Sodavand og Colas fremførte uudnyttede underskud, opstået under sambeskatning før indtræden af de to andre selskaber, er nu et subsambeskatningsunderskud for Sodavand og Cola. Ligeledes er selskabernes fremførte uudnyttede underskud opstået under den tidligere sambeskatning et subsambeskatningsunderskud for Fanta og Sprite.

Sambeskatningsopgørelsen tager udgangspunkt i, at underskudsbegrænsning finder anvendelse, da den samlede indkomst før sambeskatning er højere end bundfradraget. Der udarbejdes derfor, på normalvis, en opgørelse hvor underskuddene ikke begrænses. Dette foretages med henblik på fordeling af indkomstårets underskud for selskaberne i sambeskatningen. Sambeskatningsopgørelsen fremgår af nedenstående "Tabel 6.3.2.2 – Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)".

Tabel 6.3.2.2 - Sambeskatningsopgørelse (Før underskudsbegrænsning)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	12.500.000	8.500.000	-5.000.000	7.500.000	23.500.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	0	-7.500.000	0	-3.000.000	-10.500.000
Indkomst efter særunderskud	12.500.000	1.000.000	-5.000.000	4.500.000	13.000.000
- Egne subsambeskatningsunderskud (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	-5.500.000	0	0	0	-5.500.000
- Egne underskud (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Indkomst til sambeskatning	7.000.000	1.000.000	-5.000.000	4.500.000	7.500.000
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskudsrækkefølgen)	-2.800.000	-400.000	5.000.000	-1.800.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	4.200.000	600.000	0	2.700.000	7.500.000
- Subsambeskatningsunderskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	-2.500.000	-2.500.000
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	4.200.000	600.000	0	200.000	5.000.000
Underskudsfremførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Uudnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	0	7.500.000	1.000.000	3.000.000	11.500.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskudsrækkefølgen)	0	-7.500.000	0	-3.000.000	-10.500.000
Ultimo	0	0	1.000.000	0	1.000.000
Uudnyttede underskud i subsambeskatning					
Primo	5.500.000	0	2.500.000	0	8.000.000
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	-5.500.000	0	0	0	-5.500.000
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	-2.500.000	0	-2.500.000
Ultimo	0	0	0	0	0
Uudnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	0	0	0	0	0
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskudsrækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	0	0

Det fremgår af tabellen, at der i indkomståret er en samlet indkomst før sambeskatning på DKK 23.500.000 og et fremført uudnyttet underskud på i alt DKK 19.500.000. Det samlede underskud er fordelt på særunderskud og subsambeskatningsunderskud. Det er ligeledes værd at bemærke, at der ikke er nogle uudnyttede underskud opstået under sambeskatningen. Dette er nemlig ikke en mulighed, da det er det første indkomstår efter indtrædelsen af de to nye selskaber.

Alle underskud i det første indkomstår vil alene kunne være særunderskud eller subsambeskatningsunderskud, da selskaberne ikke har været sambeskattet før i den nuværende koncernstruktur. Hvis der i indkomståret opgøres et fremført uudnyttet underskud, vil dette i så fald kunne anvendes af alle de andre selskaber i de efterfølgende indkomstår efter trin 4 i underskudsrækkefølgen.

Det fremgår af tabellen på forrige side, at der uden begrænsning kan modregnes underskud på DKK 18.500.000. Selskabet Fanta særunderskud på DKK 1.000.000 kan ikke anvendes, da selskabet har en negativ indkomst før sambeskatning.

Årets underskud fordeles som udgangspunkt på baggrund af selskabernes egne positive indkomster i forhold til den samlede positive skattepligtige indkomst på DKK 12.500.000 efter modregning af underskud i trin 1 og 2 i underskudsrækkefølgen. Forholdet heraf udgør selskabernes egne andele af summen af årets underskud på DKK 5.000.000.

Da underskudsbegrænsning finder anvendelse, vil den forholdsmæssige andel af underskuddene udregnes, og dermed begrænse anvendelsen af de enkelte underskud. Den forholdsmæssige andel beregnes efter normalvis på baggrund af underskud, der kan anvendes efter begrænsning sat i forhold til samlet underskud, der kan anvendes uden begrænsning. Beregningen hertil fremgår af nedenstående "Tabel 6.3.2.3 – Beregning af forholdsmæssig andel".

Tabel 6.3.2.3 - Beregning af forholdsmæssige andel

Sambeskatningsopgørelse, skattepligtig indkomst før sambeskatning	23.500.000
<i>Heraf modregning i underskud,</i>	
bundfradrag 2019	-8.385.000
60% af resten	-9.069.000
Positiv indkomst efter modregning af underskud for tidligere år	6.046.000
Underskud, der kan anvendes uden begrænsning	18.500.000
Underskud, der kan anvendes (med begrænsning)	-17.454.000
Forholdsmæssig fordeling	0,9435
Andel, der kan modregnes	94,35%

Det fremgår af tabellen på forrige side, at selskabet har mulighed for at modregne underskud på i alt DKK 17.454.000 fordelt på bundfradraget på DKK 8.385.000 samt beløbet DKK 9.069.000, hvilket svarer til 60 % af den resterende skattepligtige indkomst efter modregning af bundfradraget. Der er i sambeskatningen i alt et fremført uudnyttet underskud på DKK 19.500.000. Der kan dog kun anvendes DKK 18.500.000, da særunderskuddet for Sprite, som nævnt tidligere, ikke kan modregnes, da selskabet har en negativ indkomst før sambeskatning. Brøken imellem de to beløb betyder, at der er mulighed for at modregne 94,35 % af de enkelte underskud. Der er herefter udarbejdet en ny sambeskatningsopgørelse, hvori den forholdsmæssige andel er anvendt ved modregning af underskud. Opgørelsen hertil fremgår af nedenstående "Tabel 6.3.2.4 – Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)".

Tabel 6.3.2.4 - Sambeskatningsopgørelse (Efter underskudsbegrænsning)

Sambeskatningsopgørelse for indkomståret 2019	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Indkomst før sambeskatning	12.500.000	8.500.000	-5.000.000	7.500.000	23.500.000
- Særunderskud (Trin 1 i underskuds rækkefølgen)	0	-7.075.946	0	-2.830.378	-9.906.324
Indkomst efter særunderskud	12.500.000	1.424.054	-5.000.000	4.669.622	13.593.676
- Egne subsambeskatningsunderskud (Trin 2 i underskuds rækkefølgen)	-5.189.027	0	0	0	-5.189.027
- Egne underskud (Trin 2 i underskuds rækkefølgen)	0	0	0	0	0
Indkomst til sambeskatning	7.310.973	1.424.054	-5.000.000	4.669.622	8.404.649
+/- Årets underskud (Trin 3 i underskuds rækkefølgen)	-2.800.000	-400.000	5.000.000	-1.800.000	0
Indkomst før underskud fra tidligere år.	4.510.973	1.024.054	0	2.869.622	8.404.649
- Subsambeskatningsunderskud fra tidligere år (Trin 4 i underskuds rækkefølgen)	0	0	0	-2.358.649	-2.358.649
- Underskud fra tidligere år (Trin 4 i underskuds rækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatningsindkomst til beskatning	4.510.973	1.024.054	0	510.973	6.046.000
Underskuds fremførsel	Sodavand	Cola	Fanta	Sprite	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning					
Primo	0	7.500.000	1.000.000	3.000.000	11.500.000
Anvendt særunderskud i indkomståret (Trin 1 i underskuds rækkefølgen)	0	-7.075.946	0	-2.830.378	-9.906.324
Ultimo	0	424.054	1.000.000	169.622	1.593.676
Udnyttede underskud i subsambeskatning					
Primo	5.500.000	0	2.500.000	0	8.000.000
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskuds rækkefølgen)	-5.189.027	0	0	0	-5.189.027
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskuds rækkefølgen)	0	0	-2.358.649	0	-2.358.649
Ultimo	310.973	0	141.351	0	452.324
Udnyttede underskud under sambeskatning					
Primo	0	0	0	0	0
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0
Egen benyttelse i indkomståret (Trin 2 i underskuds rækkefølgen)	0	0	0	0	0
Sambeskatning benyttelse i indkomståret (Trin 4 i underskuds rækkefølgen)	0	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	0	0

Selskaberne fremgår af tabellerne med en farve for at symbolisere, hvilke selskaber som indgår i en subsambeskatning med hinanden. Selskaberne Sodavand og Cola er farvet med gul, da de indgår i en subsambeskatning før indtræden af de to andre selskaber. Herudover indgår selskaberne Fanta og Sprite tillige i en subsambeskatning, da der er et fremført uudnyttet underskud fra da de tidligere var omfattet af samme sambeskatning. Til at forklare de forskellige modregninger af underskud, er de fire trin i underskuds rækkefølgen gennemgået nedenfor.

Trin 1 – Særunderskud

Særunderskuddene for hvert enkelt selskab modregnes som det første på normalvis. Den forholdsmæssige andel på 94,35 % af hvert enkelt særunderskud, modregnes i det respektive selskab. Sprite kan, som nævnt tidligere, ikke anvende deres særunderskud grundet negativ indkomst før sambeskatning.

Trin 2 – Egne underskud (Subsambeskatningsunderskud)

Efter modregning af særunderskud modregnes egne underskud opstået under sambeskatningen - herunder også subsambeskatningsunderskud. Det fremgår af tabellen, at Sodavand har et fremført uudnyttet underskud på DKK 5.500.000. Dette underskud er opstået i sambeskatning med Cola før indtrædelsen af de to andre selskaber. Sodavand modregner den forholdsmæssige andel af underskuddet efter trin to i underskuds rækkefølgen. Der modregnes i alt DKK 5.189.027. I dette eksempel kan hele den forholdsmæssige andel indeholdes i det pågældende selskabs positive indkomst efter modregning af særunderskud. Hvis dette ikke var tilfældet, kunne selskabet Cola anvende det eventuelt resterende underskud til modregning efter trin 4 i underskuds rækkefølgen. Det fremgår af tabellen, at Fanta har et fremført uudnyttet subsambeskatningsunderskud på DKK 2.500.000. Selskabet har således en negativ indkomst før sambeskatning, og har derfor ikke mulighed for at anvende underskuddet efter trin 2. Hvis der i sambeskatningen havde været et fremført uudnyttet underskud opstået i den nuværende sambeskatnings koncernstruktur, ville der i givet fald først skulle modregnes

subsambeskatningsunderskud, og først herefter egne underskud opstået i sambeskatningen. De ældste underskud modregnes først, og subsambeskatningsunderskud vil være de ældste i trin 2, da egne underskud opstået under sambeskatning, som nævnt tidligere, først kan modregnes i efterfølgende indkomstår.

Trin 3 – Årets underskud

Der sker ikke omberegning af fordelingen af årets underskud ved underskudsbegrænsningens anvendelse. Fordelingen er derfor foretaget på baggrund af sambeskatningsopgørelsen før underskudsbegrænsning.

Trin 4 - Andre selskabers underskud (Subsambeskatningsunderskud)

Efter fordelingen af selskabernes underskud og overskud er der en samlet positiv indkomst samlet på DKK 8.404.649. Under trin 4 har selskabet Sprite mulighed for at modregne den forholdsmæssige andel af Fantas fremførte uudnyttede subsambeskatningsunderskud på DKK 2.500.000. Selskabet har ikke selv haft mulighed for at anvende det under trin 2, og derfor kan Sprite anvende det under trin 4. Underskuddet er opstået før indtrædelsen i den nye sambeskatning, hvorfor det således kun er selskaberne Fanta og Sprite som kan anvende dette underskud. Hele den forholdsmæssige andel kan indeholdes i Sprites indkomst før underskud fra tidligere år. Hvis det ikke var tilfældet, skulle det resterende underskud fremføres hos selskabet Fanta selv. Såfremt der i sambeskatningen måtte være selskaber med et fremført uudnyttet underskud opstået under sambeskatningen, ville selskaberne her have mulighed for at anvende dette til modregning under trin 4. Det er dog en forudsætning herfor, at andre selskabers subsambeskatningsunderskud anvendes først, da dette underskud er det ældste af disse.

Opsummering

Det kan konkluderes, at hvis der sker indtræden af to eller flere selskaber, som tidligere har været omfattet af samme sambeskatning, vil hovedreglen, dertil siger, at et omkring at et uudnyttet underskud vil blive til et særunderskud for selskaberne, ikke nødvendigvis finde anvendelse. Hvis der er tale om subsambeskatning, kan man dog skelne mellem to typer subsambeskatningsunderskud, da disse indgår som egne underskud i trin 2 og 4 i underskuds rækkefølgen. Der er tale om en slags subsambeskatning særunderskud under trin 2 og andre selskabers subsambeskatningsunderskud i trin 4. Subsambeskatningsunderskud vil altid skulle anvendes først i de respektive trin, da disse underskud vil være de ældste underskud. Det fremgår desuden af de udarbejdede eksempler, at der i en sambeskatning kan være tale om flere mulige subsambeskatninger i samme sambeskatningsopgørelse. Underskudsbegrænsning finder ligeledes anvendelse for subsambeskatningsunderskud på samme vilkår som de øvrige fremførte uudnyttede underskud.

7. Konklusion

En sambeskatning består af skattesubjekter, som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning og som samtidig indgår i en koncern, jf. SEL § 31 C. Sambeskatningen udgøres af et administrationsselskab og øvrige deltagende skattesubjekter, jf. SEL § 31, stk. 6. Administrationsselskabet er altid det ultimative moderselskab med den forudsætning, at selskabet er skattepligtigt til Danmark. Er dette ikke tilfældet, skal et af de øvrige deltagende selskaber udpeges som administrationsselskab. Dette kan foretages i samråd mellem selskaberne, og ellers vil det være det ultimative moderselskab, som udpeger et administrationsselskab. Administrationsselskabet forestår bindeled mellem SKAT og sambeskatningen, jf. SEL § 31, stk. 6. Alle deltagende selskaber i en sambeskatning er underlagt krav om solidarisk hæftelse, og i øvrigt om samme indkomstperiode, jf. SEL § 31, stk. 7. Indkomstperioden kan for en sambeskatning være enten bagudforskudt, fremadforskudt eller følge kalenderåret. I tilfælde hvor der sker indtræden i en sambeskatning af en ny koncernforbindelse, kan indkomstperioden i nogle tilfælde forlænges eller ophøres pr. indtrædelsesdatoen for det indtrædende selskab. Der foretages omlægning af indkomstperioden efter SEL § 10, stk. 5., for at sikre, at alle deltagende selskaber anvender samme indkomstperiode som administrationsselskabet. I forbindelse med indtræden og udtræden af selskaber i en sambeskatning, vil der for de pågældende selskaber udarbejdes en delindkomstopgørelse. I en sambeskatning udarbejdes der for indkomstperioden en sambeskatningsopgørelse, hvoraf sambeskatningsindkomsten fremgår af, jf. SEL § 31, stk. 2. Sambeskatningsindkomsten består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Undtagelserne er oplistet i SEL § 31, stk. 2., og omhandler anvendelsen af fremført uudnyttet underskud til modregning i sambeskattede selskabers positive indkomst.

Anvendelsen af et fremført uudnyttet underskud nedbringer den positive indkomst for hvert enkelt selskab og dermed også på sambeskatningsniveau. Anvendelsen af underskud defineres ud fra underskudsrækkefølgen i SEL § 31, stk. 2. Underskudsrækkefølgen er opdelt i fire trin, som udgør (1) særunderskud, (2) egne underskud, (3) årets underskud og (4) andre selskabers underskud. Modregning af underskuddene skal foretages trinmæssigt, således særunderskud

anvendes først og andre selskabers underskud anvendes sidst. Denne rangering af underskuddene stemmer på sin vis til SEL § 31, stk. 2., omkring det er de ældste underskud, som skal modregnes først. Et særunderskud i trin 1 vil altid være det ældste underskud, da dette er opstået før sambeskatningen. Egne underskud under trin 2 er underskud opstået i tidligere indkomstperioder i den nuværende sambeskatning. I trin 2 indgår endvidere også subsambeskatningsunderskud. Dette underskud kan både være opstået i en tidligere sambeskatning eller i den nuværende sambeskatning. Dette underskud vil altid være ældre end andre egne underskud i trin 2, da underskuddet kun kan anvendes af nogle af selskaberne i sambeskatningen. Det er derfor ikke et egen underskud, som er opstået i sambeskatningen med den nuværende koncernstruktur. I trin 3 modregnes herefter årets underskud i de selskaber med en positiv indkomst. I trin 4 afviger anvendelsen af underskud, i forhold til det er de ældste underskud, som skal modregnes først. Der er i trin 4 mulighed for modregning af andre selskabers underskud, som er opstået i sambeskatningen. Det er med andre ord trin 2, som nu er tilgængelig for de resterende selskaber. I trin 4 indgår på samme vis, som i trin 2, også subsambeskatningsunderskud. Det er her muligt at anvende andre selskabers uudnyttede subsambeskatningsunderskud på samme måde, som det var muligt med andre selskabers egne underskud opstået under sambeskatning. I trin 4 anvendes andre selskabers subsambeskatningsunderskud først, da disse underskud er ældre end andre selskabers egne underskud. Disse to typer af underskud i trin 4 er ældre end årets underskud under trin 3, og fraviger derfor fra reglen om, at det er de ældste underskud, som skal modregnes først. Anvendelsen af ældste underskud er derfor ikke et udtryk for underskudsrækkefølgen, men derimod for modregning i hvert enkelte underskud.

Et selskab kan godt have flere fremførte underskud af samme slags. Hvis et selskab har flere særunderskud, skal det ældste særunderskud anvendes først. Selvom reglen om ældste underskud finder sted for hvert enkelt underskud, og ikke underskudsrækkefølgen, kan den dog godt komme til udtryk i den reelle modregning af underskud efter underskudsrækkefølgen. I trin 3 er der blot tale om en omfordeling af de selskaber med en negativ indkomst til de selskaber med en positiv indkomst. Den samlede sambeskatningsindkomst er altså uændret efter modregning af underskud i trin 2 og før modregning af underskud i trin 4. Det kan derfor

konkluderes, at den samlede sambeskatningsindkomst kun kan nedbringes ved modregning af underskud i trin 1, 2 og 4. Disse trin, følger som tidligere nævnt princippet om anvendelsen af de ældste underskud først. Reglen for anvendelse af ældste underskud først afspejler sig derfor både i underskudsrækkefølgen samt i anvendelsen af hver enkelt type af underskud. Rækkefølgen for modregning, samt arten af de forskellige underskud, giver indtryk af, at der er en form for nutidsprincip i skattelovgivningen. Nutidsprincippet begrundes ud fra, at der først skal anvendes særunderskud og herefter subsambeskatningsunderskud. De to underskud er ikke opstået i den nutidige sambeskatnings koncernstruktur, og dette medfører, at såfremt de anvendes fuldt ud, vil der herefter kun være fremførte underskud i sambeskatningen, som er opstået i den nutidige koncernstruktur.

Den beløbsmæssige størrelse af underskud, som kan modregnes efter underskudsrækkefølgen, er defineret ud fra underskudsbegrænsning, jf. SEL § 12, stk. 2 og nul. Underskudsbegrænsning er fastsat til et grundbeløb på DKK 7.500.000 i 2010, og reguleres årligt efter PSL § 20. Det regulerede beløb er i 2019 på DKK 8.385.000. Dette grundbeløb, også kaldet bundfradraget, betyder for sambeskatninger, at hvis den samlede positive indkomst før modregning efter underskudsrækkefølgen overstiger bundfradraget, vil der i sambeskatningen skulle foretages underskudsbegrænsning, jf. SEL § 31, stk. 3. Begrænsning, jf. SEL § 12, stk. 2 og nul betyder, at der kan modregnes i underskud på i alt bundfradraget tillagt 60 % af den resterende positive indkomst over bundfradraget. Lovgivningen kan antyde, at hvis blot den samlede positive indkomst før modregning af underskud er over bundfradraget, vil underskudsbegrænsning finde anvendelse. Dette er dog ikke altid tilfældet i praksis, da der skal være et fremført uudnyttet underskud at foretage begrænsning i. Hvis det samlede fremførte underskud således er mindre end bundfradraget, vil der ikke begrænses i underskuddet, da der kan anvendes op til bundfradraget uden begrænsning. Det er derfor en nødvendighed i en sambeskatning, ved vurderingen om hvorvidt underskudsbegrænsning skal anvendes, at man både kigger på den samlede positive indkomst og det samlede fremførte uudnyttede underskud. Det samlede fremførte uudnyttede underskud opgøres på baggrund af de underskud, som rent faktisk kan anvendes, hvis ikke underskudsbegrænsning fandt anvendelse. De fremførte uudnyttede underskud, som kan anvendes, er de underskud, som kan indeholdes i et selskabs positive

indkomst, jf. SEL § 31, stk. 2. Hvis et selskab har en negativ indkomst før sambeskatning, kan det pågældende selskabs særunderskud eksempelvis ikke anvendes, og dette medgår derfor ikke i beregningen af det samlede fremførte uudnyttede underskud. Har selskabet derimod et egen underskud under trin 2, vil dette skulle medregnes på baggrund af den forudsætning, at andre selskaber kan anvende det under trin 4. Viser det sig, at det samlede fremført uudnyttede underskud er større end bundfradraget samtidig med, at den skattepligtige indkomst er højere end bundfradraget, foretages underskudsbegrænsningen. I disse tilfælde vil sambeskatningen beregne en forholdsmæssig andel, som kan modregne i hvert underskud. Den forholdsmæssige andel beregnes på baggrund af det samlede underskud, som kan anvendes ved begrænsning sat i forhold til det samlede underskud, som kan anvendes uden begrænsning. Den forholdsmæssige andel skal modregnes i særunderskud efter SEL § 31, stk. 2, 3. pkt., egne underskud efter SEL § 31, stk. 2, 5. pkt., og andre selskabers underskud efter SEL § 31, stk. 2, 7. pkt. Det er således trin 1, 2 og 4 i underskuds rækkefølgen, som er omfattet af reglerne om underskudsbegrænsning. Reglerne om anvendelse af ældste underskud er ligeledes gældende her.

På baggrund af beregningen af den forholdsmæssige andel, kan det konkluderes, at det er særdeles vigtigt, at sambeskatningen opgør det reelle underskud, som ville kunne anvendes uden begrænsningsreglerne. Skulle der være opgjort et større underskud end hvad, der egentligt kunne anvendes, vil det betyde, at den forholdsmæssige andel vil blive mindre, og der vil derfor modregnes for lidt i hvert underskud. Hvis det samlede underskud derimod er opgjort for småt, vil der blive modregnet for meget i hvert enkelt underskud. Til at sikre den korrekte opgørelse, er det nødvendigt for en sambeskatning, hvor underskudsbegrænsning finder anvendelse, først at udarbejde en sambeskatningsopgørelse, hvor der sker modregning af underskud, som hvis underskudsbegrænsning ikke fandt anvendelse. På denne måde opgør man det samlede uudnyttede underskud, som kan anvendes uden begrænsningsreglerne, mens der af samme opgørelse fremgår de enkelte underskud, som den forholdsmæssige andel kan modregnes i. Dette kommer herefter til udtryk i en ny sambeskatningsopgørelse, hvori underskudsbegrænsningen er indregnet i. Sambeskatningen kan herefter foretage afstemning mellem det anvendte begrænsede underskud og det underskud, som kan anvendes på baggrund af bundfradraget tillagt 60 % af den resterende positive indkomst over bundfradraget. Selv om

skattelovgivningen, for nogle læsere, er tydelige omkring reglerne vedrørende underskudsbegrænsning, må det dog konkluderes, at lovgivningen kan være særdeles kompleks at forholde sig til i praksis foruden gode kompetencer indenfor sambeskatning. Dette vurderes ikke altid at være tilfældet i mindre koncerner, der udgør en sambeskatning. Disse koncerner vil derfor som oftest være nødsaget til at søge professionel rådgivning i form af revisorer eller anden hjælp, til at opgøre en sambeskatningsindkomst.

Anvendelsen af underskud og størrelsen for anvendelsen findes i henholdsvis SEL § 31, stk. 2., og SEL § 12, stk. 2 og nul. Disse to finder dog ikke sted, hvis der i en sambeskatning ikke er et fremført underskud. Reglerne om fremførsel af underskud hjemles i SEL § 31, stk. 2, 7. pkt. Det fremgår af lovgivningen, at et selskabs underskud i et indkomstår skal fremføres hos det pågældende selskab. Det underskud som fremføres, er selskabets indkomst efter modregning af underskudsrækkefølgen. Underskuddet vil altid være et fremført underskud i trin 2, medmindre der sker udtræden af det pågældende selskab. Hvis selskabet udtræder, vil underskuddet i stedet blive et særunderskud, eller i nogle tilfælde et subsambeskatningsunderskud, såfremt to eller flere selskaber i sambeskatningen udtræder, og derefter indgår i en ny sambeskatning. Fremførselsreglerne harmonerer derfor med praksis omkring anvendelse af de ældste underskud først, da der således foretages denne overgang fra trin 2 til trin 1 i forbindelse med udtræden. Det kan konkluderes, at selvom et fremført underskud skyldes, at selskaber i tidligere indkomstår har haft et underskud, er det samtidig fordelagtigt at have et fremført underskud til modregning i fremtidige positive indkomster.

Slutteligt kan det konkluderes, at der i en koncern omfattet af obligatorisk national sambeskatning, altid er mulighed for i den positive indkomst, at modregne underskud efter underskudsrækkefølgen. Underskudsbegrænsning kan være tilfældet, men er dog ikke altid en forudsætning. Mulighederne for modregning af underskud defineres på baggrund af de to skatteretlige begreber *underskudsrækkefølgen* og *underskudsbegrænsning*.

8. Litteraturliste

Love og lovforslag

- Selskabsskatteloven
- Aktieavancebeskatningsloven
- Ligningsloven
- Kursgevinstloven
- Personskatteloven
- Opkrævningsloven
- Afskrivningsloven
- Statsskatteloven
- Lov nr. 426 af 6 juni 2005
- Lov nr. 591 af 18 juni 2012
- Lov nr. 153 af 12 marts 2003

Litteratur

Michelsen, Aage, Lærebog om indkomst skat, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 18 udgave, 2019, *Kapitel 33: Sambeskatning*

Michelsen, Aage, Lærebog om indkomst skat, jurist- og Økonomiforbundets forlag, 17 udgave, 2017, *Kapitel 29: Indkomstopgørelsen og skatteberegningen i aktieselskaber mv. og kapitel 30: Beskatning af koncerner mv.*

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1. udgave, 2014

Hjemmesider

- <https://www.karnovgroup.dk/> - Lovfortolkninger
- <https://www.skm.dk/> – Lovfortolkninger
- https://tax.dk/lv/lvs/S_D_4_1_2_3.htm - Ligningsvejledning
- <https://medarbejdere.au.dk/pure/brugervejledning/publikationer/saerlige-emner/peer-review/> - Metode
- <https://www.ft.dk/samling/20042/lovforslag/L121/bilag/16/166555.pdf>
- <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2020/regnskabshaandbogen-2020-ny.pdf> - Regnskabshåndbogen.
- <https://www.bdo.dk/da-dk/nyheder/depechen-nyt-om-skat-og-moms/selskaber-med-gamle-aktietab-kan-handles> – depechen, informationsnyt omkring sambeskatning.

9. Bilagsoversigt

Bilag A – Selskabsskatteloven § 31:

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

Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A. Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

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

Stk. 4. Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomstår før omstrukturen. 1. pkt. gælder ikke, hvis det indskydende selskab i

omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de indkomstår, hvori underskuddet opstod, og det indskydende selskab ikke direkte eller indirekte har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikkesambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.

Stk. 5. Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Skattemæssige afskrivninger, herunder straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår. På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår. De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. 1.-4. pkt. gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering. Etableres koncernforbindelse ved erhvervelse af et selskab, som ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og har selskabets egenkapital fra stiftelsen henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse, og hele selskabets indkomst for det pågældende indkomstår medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved stiftelse af et nyt selskab, i det omfang selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen. Hvis et selskab ved stiftelsen bliver ultimativt moderselskab, gælder 6. og 7. pkt. kun ved spaltninger som nævnt i 9. pkt. og ved aktieombytninger, hvor der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber. 1.-4. pkt. gælder ikke ved spaltning af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab, og som i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, hvis de modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er selskaber som nævnt i 6. pkt. og der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Stk. 6. Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab. Såfremt administrationsselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationsselskab. Administrationsselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab. Det tidligere administrationsselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab. Betaling som nævnt i 5. pkt. har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren. Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. Told- og skatteforvaltningen kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. 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. 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. Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af kapitalandele efter 10. og 11. 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. Træder et selskab ud af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.

Stk. 7. Alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler, jf. § 10, stk. 5.

Stk. 8. Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber og faste driftssteder i Danmark skal administrationsselskabet forpligte sig til betaling til underskudsselskabet af et beløb svarende til den i § 17, stk. 1, nævnte procent (skatteværdien) af det udnyttede underskud senest på dagen for rettidig skattebetaling efter § 30. Danske selskaber og faste driftssteder i Danmark, som udnytter underskud i danske selskaber eller faste driftssteder i Danmark, skal forpligte sig til betaling til administrationsselskabet af et beløb svarende til skatteværdien af underskudsudnyttelsen. Betalingsforpligtelserne efter 1. og 2. pkt. kan undlades, hvis et andet koncernselskab, jf. § 31 C, betaler underskudsselskabet for underskudsudnyttelsen. Det er en betingelse, at dette andet koncernselskab uden beskatning, jf. § 31 D, kan yde tilskud til det selskab, der udnytter underskuddet. Danske selskaber og faste driftssteder i Danmark, hvis indkomstskat betales af administrationsselskabet, skal forpligte sig til betaling til administrationsselskabet af et beløb svarende til den betalte indkomstskat. Betalingerne som nævnt i dette stykke har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren.

Stk. 9. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan et sambeskattet fast driftssted i Danmark eller et sambeskattet datterselskab i Danmark vælge at se bort fra underskud, der overføres til modregning i dets indkomst fra andre sambeskattede selskaber eller faste driftssteder efter reglerne i stk. 2. Det er en betingelse, at det faste driftssteds henholdsvis datterselskabets indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i udlandet, og at den pågældende stats lempelse for den danske beskatning svarer til lempelsesmetoden i ligningslovens § 33. Det beløb, der ses bort fra, fordeles forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder og fremføres sammen med eventuelt resterende underskud til anvendelse i senere indkomstår efter reglerne i § 12.

Bilag B – Antal anslag:

Anslag eksklusive bilag udgør i alt 140.547, hvilket svarer til 58,5 normalsider.

