

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Studerende:

Agnete Thomsen

Studienr.: 20196366

Pernille Sahl Nielsen

Studienr.: 20212328

Gruppenr.: 15

Vejleder:

Jonas Grud Henriksen

Studie:

HD(R) - Økonomistyring og regnskab

Afleveringsdato:

09.05.2023

Indholdsfortegnelse

Figur- og tabeloversigt.....	3
Executive summary.....	4
1 Introduktion til projektet.....	5
1.1 Indledning.....	5
1.2 Problemformulering.....	7
1.2.1 Underspørgsmål.....	7
1.3 Afgrænsning.....	8
1.4 Metode.....	9
1.4.1 Kildekritik.....	11
1.4.2 Forkortelser anvendt i projektet.....	11
1.4.3 Opgavens struktur.....	11
2 Introduktion til national sambeskatning.....	14
2.1 Historisk perspektiv og tidslinje.....	14
2.2 Kriterier for national sambeskatning.....	15
2.2.1 Definition af skattesubjekter og skattepligt.....	15
2.2.2 Undtagelser til national sambeskatning.....	17
3 Fastsættelse af sambeskatningskreds.....	19
3.1 Koncerndefinition.....	19
3.2 Administrationsselskab og hæftelser.....	23
3.2.1 Selskabernes roller og opgaver i en sambeskatning.....	23
3.2.2 Hæftelsesforhold.....	24
3.3 Ændring i koncernforbindelse.....	25
3.3.1 Ind- og udtrædelse i en sambeskatning.....	25
3.3.2 Indkomstår og omlægning.....	26
3.4 Opsummering.....	27
4 Underskudsbegrænsning.....	28
4.1 Opgørelse af sambeskatningsindkomst.....	28
4.2 Reglerne for underskudsmodregning.....	28
4.2.1 Særunderskud (step 1).....	29
4.2.2 Egne underskud (step 2).....	30

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

4.2.3 Årets underskud (step 3).....	30
4.2.4 Tidligere års fremførte underskud (step 4).....	31
4.3 Underskudsbegrænsning - SEL § 12, stk. 2.....	31
4.3.1 Forudsætninger.....	32
4.3.2 Case - Opgørelse af sambeskatningsindkomst uden anvendelse af underskudsbegrænsning.....	33
4.3.3 Case - Opgørelse af sambeskatningsindkomst med anvendelse af underskudsbegrænsning.....	37
4.4 Underskudsbegrænsning - SEL § 12 D.....	42
4.4.1 Forudsætninger.....	43
4.4.2 Case - Ændring i ejerstruktur.....	44
4.5 Skattefri fusion - FUL § 8, stk. 6.....	46
4.5.1 Underskudsbegrænsning.....	48
4.5.2 Case - Underskudsbegrænsning ved skattefri fusion.....	50
5 Vurdering.....	55
5.1 Opsamling på SEL § 12, stk. 2.....	56
5.2 Opsamling på SEL § 12 D.....	59
5.3 Opsamling på FUL § 8, stk. 6.....	61
6 Konklusion.....	65
8 Litteraturliste.....	69
8.1 Bøger.....	69
8.2 Love og lovforslag.....	69
8.3 Afgørelser.....	69
8.4 Vejledninger.....	70
8.5 Hjemmesider.....	70

Figur- og tabeloversigt

Figuroversigt

Figur 1 - Projektets opbygning.....	12
Figur 2 - Tidslinje.....	14
Figur 3 - Koncerndiagram (Fond).....	17
Figur 4 - Koncerndiagram (Konkurs).....	20
Figur 5 - Koncerndiagram (To sambeskatningskredse).....	21
Figur 6 - Koncerndiagram (Fond).....	21
Figur 7 - Koncerndiagram (Indirekte sambeskatning).....	22
Figur 8 - Koncerndiagram (solidarisk og subsidær hæftelse).....	24
Figur 9 - Koncerndiagram (SEL § 12, stk. 2).....	32
Figur 10 - Koncerndiagram (SEL § 12 D).....	43
Figur 11 - Koncerndiagram (SEL § 12 D).....	44
Figur 12 - Koncerndiagram (SEL § 12 D).....	45
Figur 13 - Oversigt over fusioner.....	47
Figur 14 - Fusion uden- og indenfor sambeskatning.....	50
Figur 15 - Koncerndiagram (FUL § 8, stk. 6).....	51
Figur 16 - Koncerndiagram (FUL § 8, stk. 6).....	52
Figur 17 - Koncerndiagram (FUL § 8, stk. 6).....	53

Tabeloversigt

Tabel 1 - Særunderskud (SEL § 12, stk. 2).....	34
Tabel 2 - Koncernunderskud (SEL § 12, stk. 2).....	35
Tabel 3 - Opgørelse af sambeskatningsindkomst (SEL § 12, stk. 2).....	37
Tabel 4 - Forholdsmæssig andel (SEL § 12, stk. 2).....	38
Tabel 5 - Særunderskud (SEL § 12, stk. 2).....	39
Tabel 6 - Koncernunderskud (SEL § 12, stk. 2).....	40
Tabel 7 - Opgørelse af sambeskatningsindkomst (SEL § 12, stk. 2).....	42

Executive summary

This thesis aims to examine how the restriction in the possibility to use carried forward losses in national joint taxation impacts companies in practice. The main focus is to clarify the consequences of the restriction of carried forward losses in national joint taxation. The thesis takes point in three different types of situations where companies are restricted in the use of carried forward loss. To answer the above described purpose of this thesis, we will describe the conditions for national joint taxation and the current rules regarding it. Afterwards examples set up to analyze the restriction in use of carried forward loss will be commented on to highlight their practical impact for companies and the consequences hereby.

The law regarding mandatory national joint taxation has over the years continuously been changed. One of the latest, more impactful changes made to national joint taxation, was the amendment to the joint taxation law by the bill 173. The change conducted meant a restriction in the possibility to use carried forward losses in national joint taxation. Three types of restriction in usage of carried forward loss are exemplified and commented on. The first restriction of carried forward loss is SEL § 12, stk. 2, where a limit for how much carried forward loss can be deducted in the year's total positive income for companies in national joint taxation. The limit set when the law was conducted was DKK 7.500.000 (2010-level), which in 2022 is DKK 8.872.500. Carried forward loss up to the amount of the year can be fully deducted in the total positive income, if carried forward loss exceeds the limit, loss over the limit is restricted to 60%. The second restriction of carried forward loss is SEL § 12 D, where carried forward loss will be restricted if a change in ownership for a company is over 50%. If a company, under national joint taxation, has a change in the owners by more than 50%, carried forward loss can only reduce the positive income to an amount lower than the company's positive net capital income. The third restriction of carried forward loss is FUL § 8, stk. 6 where merging companies become restricted in the possibility of using carried forward loss to deduct the positive income.

All of the above mentioned restrictions to the use of carried forward loss are introduced to justify the use of carried forward loss and prevent companies from speculating on the possibilities of tax optimizing. The restrictions have been made to put a limit to the amount of carried forward loss to be used, to even out the tax benefits from carried forward loss and spread out the tax payments.

1 Introduktion til projektet

1.1 Indledning

Alle selskaber i Danmark beskattes efter selskabsskatteloven, hvor alle som udgangspunkt beskattes ens, uanset størrelsen på selskabet. Alt efter hvilken type selskab det drejer sig om, er beskatningen af selskaberne underlagt forskellige regler. Fælles for al beskatning er, at den er baseret på en vis procentsats af indkomsten, hvorfor alle, uanset om der er tale om en juridisk person, et selskab, en fond m.v. betaler skat på baggrund af indkomst. Danske koncerner er underlagt obligatorisk national sambeskatning ud fra neutralitetsprincippet. Med neutralitetsprincippet skal det forstås, at selskaberne i en koncern hverken får skattemæssige fordele eller ulemper ved sambeskatning sammenholdt med, hvis de enkelte selskaber bliver beskattet individuelt. Hvorvidt der er skattemæssige fordele eller ulemper ved sambeskatning vil blive undersøgt i opgaven.

Territorialprincippet danner grundlag for beskatning i Danmark, hvor der ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 blev indført territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2 ("C.D.2.3.1 Territorialprincippet - SEL § 8, stk. 2 - Skat.dk"). Loven blev indført for at sikre sig at al indkomst, der vedrører eller er tjent i Danmark, bliver beskattet i Danmark. Hermed sikrer Folketinget sig, at danske selskaber ikke reducerer beskatningen i Danmark ved at gøre brug af uudnyttede underskud fra udenlandske selskaber mv.

Danske koncernforbundne selskaber er dermed pålagt obligatorisk national sambeskatning. Ved indgåelse i en dansk koncern, med obligatorisk national sambeskatning, er formålet med sambeskatningen at man i koncernen kan drage fordele fra de andre selskaber i koncernen. Dette kunne for eksempel være underskudsanvendelse på tværs af koncernen, hvilket vil medføre en lavere skattepligtig indkomst på koncernniveau.

En af de seneste ændringer der er foretaget til skattelovgivningen vedrørende sambeskatning blev foretaget i 2012, hvor Folketinget vedtog lovforslag L 173, hvilket havde en skattemæssig påvirkning på mulighederne for anvendelse af fremførte underskud i koncernen. Hertil blev det også indført, at sambeskattede selskaber blev omfattet af solidarisk hæftelse vedrørende skatter.

Før den ovenstående omtalte ændring har det da været muligt ubegrænset at anvende tidligere års underskud. Dette blev ændret ved lov nr. 591 af 18. juni 2012.

I forlængelse heraf opstod der en konsekvens for muligheden i anvendelse af underskud i sambeskattede koncerner, også kaldet underskudsbegrænsning. Der findes flere typer af underskudsbegrænsninger, og dermed også mange forskellige situationer, hvor underskudsbegrænsning kan finde sted. Selvom skattelovgivningen har tydelige regler for anvendelse heraf, kan disse lovgivninger for nogle sambeskattede selskaber være komplekse at håndtere i praksis, hvorfor vi i denne opgave har valgt at gå i dybden med den skattemæssige påvirkning underskudsbegrænsning har ved hhv. SEL § 12, stk. 2, SEL § 12 D, samt skattefri fusioner, jf. FUL § 8, stk. 6. Opgaven vil derfor starte ud med de grundlæggende forudsætninger for dannelsen af koncerner og hhv. sambeskatning, hvorefter vi vil gå i dybden med de tre ovennævnte typer af underskudsbegrænsning. Slutteligt vil vi sammenholde de forskellige typer af underskudsbegrænsninger og kommentere på, hvilken skattemæssig påvirkning og konsekvens indførelsen af underskudsbegrænsningerne kan have.

1.2 Problemformulering

Afgangsprojektet har til formål at undersøge konsekvenserne af regler og betingelser for obligatorisk national sambeskatning med henblik på forskellige typer af underskud i forbindelse med underskudsbegrænsninger.

1.2.1 Underspørgsmål

1. Hvilke skattesubjekter er omfattet og ikke omfattet af sambeskatning?
2. Hvordan defineres en koncern, samt hvordan behandles sambeskatningen blandt de koncernforbundne selskaber?
3. Undersøg hvilken skattemæssig betydning forskellige typer af underskudsbegrænsning har i en sambeskatningskreds
4. Vurder effekten af underskudsbegrænsning i en sambeskatningsindkomst, samt de skattemæssige konsekvenser ved ændring i sambeskatningskredsen

Ovenstående problemstilling vil vi besvare ved at beskrive gældende regler for obligatorisk national sambeskatning, samt hvilke selskaber der indgår i en koncernforbindelse og deres pågældende roller. I forlængelse heraf vil vi opstille eksempler på forskellige typer af underskudsbegrænsninger, hhv. SEL § 12, stk. 2, SEL § 12 D og FUL § 8, stk. 6. Hertil kommenterer vi på konsekvenserne af indførelsen af de ovennævnte underskudsbegrænsninger. Dette vil slutteligt ende med en vurdering af konsekvenserne ved obligatorisk national sambeskatning, herunder begrænsningen i fremført underskud i sambeskatningen af koncernforbundne selskaber.

1.3 Afgrænsning

Dette projekt omhandler underskudsbegrænsning af koncernforbundne selskaber, der er sambeskattet ud fra obligatorisk national sambeskatning. Vi har derfor valgt at afgrænse os fra nedenstående emner, da det ikke findes relevant for at kunne besvare ovenstående problemstilling, samt underspørgsmål.

Der findes to former for sambeskatning, obligatorisk national sambeskatning og frivillig international sambeskatning. Denne opgave vil udelukkende tage udgangspunkt i den nationale sambeskatning. Desuden vil opgaven kun have fokus på de danske skatteregler, da det vurderes mest passende i forbindelse med vores afgrænsning af international sambeskatning. Denne afgrænsning er foretaget med henblik på, at der i den forbindelse vil være mulighed for at kunne dykke endnu dybere ned i den nationale sambeskatning, samtidig med at der er taget hensyn til opgaves længde.

Der er gjort brug af fiktive cases for at understøtte forståelsen af forskellige fordele og ulemper der er ved national sambeskatning. Denne forståelse opnås blandt andet nemmere ved illustrationer. Ligeledes er cases i opgaven afgrænset til simple og overskuelige eksempler, da der er fokus på forståelsen af regler og forskelle, hvorfor det ikke vurderes mere fyldestgørende for opgavens forståelse med svære og avancerede cases. I den forbindelse er der afgrænset til selskaber i form af anpartsselskaber og aktieselskaber, hvorfor der ikke beskrives yderligere om fonde mv., da der er særlige regler for disse. Hertil er der foretaget afgrænsning af, hvordan man laver en opgørelse af den skattepligtige indkomst for de enkelte selskaber, da det antages at læseren er klar over, hvordan denne udarbejdes samtidig med at det ikke vurderes relevant for opgavens formål.

I projektet har vi valgt at afgrænse os fra stillingtagen til skattemæssige afskrivninger på driftsmidler. Skattemæssige afskrivninger på driftsmidler behandles anderledes end regnskabsmæssige afskrivninger på driftsmidler. Ved anskaffelse af et driftsmiddel er der forskel på behandlingen af de regnskabsmæssige afskrivninger og de skattemæssige afskrivninger. Regnskabsmæssigt påbegyndes afskrivninger af driftsmidler først, når aktivet er klar til brug. Er et driftsmiddel derfor klar til brug 1. august 2022 afskrives det herfra og derfor kun en del af 2022

(PwC, Regnskabshåndbogen 2023, side 211-215). Jf. AL § 5, stk. 2 foretages indkomstårets afskrivninger på grundlag af den afskrivningsberettigede saldo-værdi ved indkomstårets udgang. Den afskrivningsberettigede saldo-værdi opgøres her som saldo-værdien primo i indkomståret tillagt driftsmidler anskaffet i indkomståret og fratrasket driftsmidler solgt i indkomståret. Forskellen i hvornår et aktiv afskrives regnskabs- og skattemæssigt vil ved opgørelse af delperioder i indkomståret have en likviditetspåvirkning. Indtræder et selskab i løbet af året i en ny sambeskatningskreds, hvor de anskaffer et nyt driftsmiddel, ville dette påvirke virksomhedens opgørelse af skattepligtig indkomst for alle delperioder i året. Da dette ikke har en betydning for vores udarbejdede eksempler, har vi valgt at afgrænse os fra dette, da det i forhold til vores opstillede problemstilling ikke er væsentligt eller relevant. Vores opstillede eksempler vil derfor ikke tage højde herfor, samt heller være påvirket heraf.

Vi har ydermere valgt at afgrænse os fra gennemgang af skattebetalinger, sambeskatningsbidrag, acontoskatterater og restskat, da dette udelukkende handler om hvorledes afregning af den beregnede skat foregår. Dette handler om virksomhedens styring af likviditet og fordeling af skattebetalingen. Betaling af skatten for de koncernforbundne virksomheder er administrationsselskabets opgave at styre, men da det netop er en handling efter skatten er beregnet, har det ikke relevans for vores projekt, da vi ser på den skattemæssige påvirkning af forskellige underskudsbegrænsninger.

I forbindelse med gennemgang af underskudsbegrænsning jf. SEL § 12 D har vi valgt at afgrænse os fra, hvordan man opgør nettokapitalindtægter, da det ikke vurderes relevant for forståelsen af projektet.

I opgaven vil FUL § 8, stk. 6 blive belyst i forhold til underskudsbegrænsning ved skattefri fusion i en sambeskatningskreds. Dette er den eneste paragraf i fusionsskatteloven, der vil blive anvendt, hvorfor der foretages afgrænsning fra øvrige gældende regler i fusionsskatteloven. Ligeledes vil der i projektet ikke blive gennemgået en fusion, der foregår udenfor en sambeskatningskreds, da projektet danner grundlag for underskudsbegrænsning i forbindelse med national sambeskatning.

1.4 Metode

Denne opgave omhandler et nærmere defineret emne, se opstillet problemformulering i afsnit 1.2, hvor vi har afgrænset os fra ikke relevante områder inden for dette emne, se afgrænsning i afsnit 1.3. Opgaven gør brug af en retsdogmatisk tilgang, hvilket er hvor vi beskriver og analyserer den gældende lovgivning i Danmark. Det er ved besvarelse af den opstillede problemstilling anvendt den juridiske metode, hvilket er den normale anvendte metode ved stillingtagen til juridiske problemstillinger (Hansen og Werlauff 2022, side 228). Metoden inddrager følgende to punkter, først foretages der en beskrivelse og identifikation af anvendte retskilder vedrørende problemstillingen, som kan inddrages i den juridiske argumentation, herefter handler det om hvordan de anvendte retskilder fortolkes (“Juridisk metode - Den Store Danske” 2023).

I forlængelse af anvendelse af den juridiske metode, tages der udgangspunkt i retspositivismen. Retspositivismen har fokus på det skrevne, herunder Grundloven, love, bekendtgørelser osv. Der er i retspositivismen fokus på den hierarkiske opdeling af retskilder (Hansen og Werlauff 2022, side 20).

Retskildehierarkiet er ud fra følgende rækkefølge:

1. Lovgivning og andre gældende regler, herunder Grundloven, love, EU-retsakter, bekendtgørelser og cirkulærer
2. Retspraksis, herunder domstolsafgørelser
3. Sædvane, herunder retssædvane og kutyme
4. Forholdets natur (Evald 2019, side 18)

Opgaven vil blive udarbejdet på baggrund af juridiske vejledninger, samt dansk lovgivning. Der er tale om en juridisk opgave, hvorfor anvendte kilder vil bestå af både primære og sekundære kilder, som kan være følgende:

- Love
- Bekendtgørelser
- Sagsafgørelser
- Artikler

1.4.1 Kildekritik

Den juridiske metode forholder sig mere ud fra skøn og vurderinger end andre anvendte metoder.

Den anvendte litteratur i projektet har en høj reliabilitet, da de primære kilder består af vejledninger, afgørelser, bekendtgørelser, love og lovforslag, mens de sekundære kilder består af bøger, samt andre fortolkninger af lovgivningen. Den høje reliabilitet skyldes, at de ovenstående primære kilder er udstedt fra staten i Danmark. Projektet er hovedsageligt udarbejdet på baggrund af de primære kilder med den største troværdighed, mens de sekundære kilder er medvirkende til at understøtte forskellige synspunkter, der sammenholdes med lovgivningen. Hertil er der især anvendt bogen 'Sambeskatning 2013/14', som er skrevet af tre personer, der alle har erfaring og uddannelse inden for området. Derfor vurderer vi, at troværdigheden af deres bog er høj. Litteraturen er angivet i litteraturfortegnelsen som det sidste i projektet.

1.4.2 Forkortelser anvendt i projektet

Der kan forekomme forkortelser for fagbegreber undervejs i projektet. Anvendte forkortelser er angivet nedenfor:

SEL - Selskabsskatteloven

SL - Statsskatteloven

ÅRL - Årsregnskabsloven

PSL - Personskatteloven

AL - Afskrivningsloven

FUL - Fusionsskatteloven

A/S - Aktieselskab

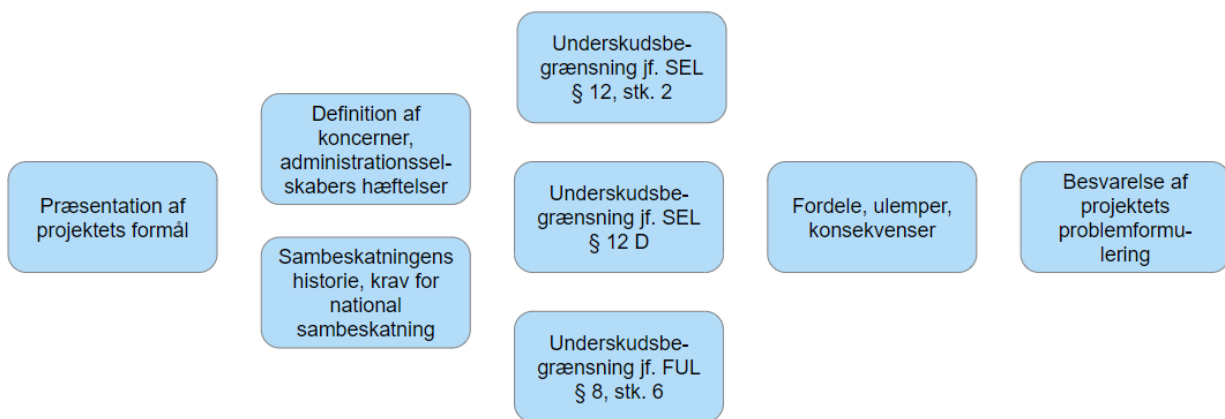
ApS - Anpartsselskab

1.4.3 Opgavens struktur

Opgaven er inddelt i følgende elementer:

- Indledende afsnit
- Redegørende afsnit
- Analyserende afsnit
- Diskuterende og vurderende afsnit
- Konkluderende afsnit

Figur 1 - Projektets opbygning



Kilde: Egen tilvirkning

I det første afsnit, det indledende afsnit, vil der blive udarbejdet en indledning, problemformulering med tilhørende underspørgsmål, metode og afgrænsning. Formålet med dette afsnit er at give en præsentation af projektets indhold og problemstilling.

I det redegørende afsnit vil der blive indledt et historisk perspektiv af sambeskatningsreglerne og dens udvikling over de seneste år. I forlængelse heraf vil der blive udarbejdet en redegørelse over emnets væsentligste aspekter med henblik på kriterier for at indgå i en sambeskatningskreds. Afsnittet har til formål at sikre, at læseren er bekendt med de elementer, der analyseres og diskuteres i de efterfølgende afsnit. Dette afsnit vil danne grundlag for besvarelse af underspørgsmål 1 og 2.

Herefter vil der i det analyserende afsnit søges svar på problemformuleringen. Her vil der blive udarbejdet tre eksempler, hvor underskudsbegrænsning gør sig gældende. De udarbejdede eksempler vedrører hhv. opgørelse af sambeskatningskreds med henblik på underskudsbegrænsning jf. SEL § 12, stk. 2, SEL § 12 D og skattefri fusion. De udarbejdede cases er afgørende for besvarelse af problemformulering, da de belyser hvilken betydning lovgivningen har for selskabernes sambeskatningsopgørelse og dermed understøtter de gældende retskilder og faglitteratur der er anvendt i det redegørende afsnit. Dette afsnit vil danne grundlag for besvarelse af underspørgsmål 3.

Efterfulgt af analysen, vil der i det diskuterende afsnit fremsættes forskellige perspektiver, hvor fordele og ulemper vil belyses. Hertil vil det vurderes, hvorfor der er indført

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

underskudsbegrænsninger for sambeskatningskredse, samt hvem det har de største konsekvenser for. Diskussionen tager udgangspunkt i de fiktive cases, der er udarbejdet i analysen, hvortil disse er med til at belyse, hvilken effekt de forskellige underskudsbegrænsninger har på de enkelte selskaber i en sambeskatningskreds. Dette afsnit vil danne grundlag for besvarelse af underspørgsmål 4.

I det konkluderende afsnit foretages der en opsamling af ovenstående, hvilket samlet set skal kunne besvare vores opstillede problemformulering, samt tilhørende underspørgsmål.

Opbygningen af konklusionen består af en sammenfatning af projektets delkonklusioner, da disse fungerer som løbende konklusioner til besvarelse af problemformuleringen. Konklusionen har dermed til formål at binde en knude på den råde tråd i opgaven.

2 Introduktion til national sambeskatning

2.1 Historisk perspektiv og tidslinje

Dette afsnit vil give et indblik i det historiske perspektiv, samt en tidslinje over obligatorisk national sambeskatning. Som det forholder sig den dag i dag er reglen, at koncernforbundne selskaber skal sambeskattes. Jf. SEL § 31, stk. 1 er national sambeskatning obligatorisk. Se nedenstående tidslinje, samt gennemgang heraf.

Figur 2 - Tidslinje



Kilde: Egen tilvirkning

I 1903 blev statsskatteloven indført, hvilket var introduktionen til indkomstbeskatning i Danmark. Frem til 1960 fandtes der ingen lovbestemmelser om sambeskatning, hvorefter selskabsskatteloven blev indført i 1960. Førhen var der ikke en lov, som omhandlede sambeskatning, hvorfor dette blev behandlet af Sambeskatningsinstituttet. Selskabsskatteloven, der blev indført i 1960, indeholdt jf. SEL § 31 hjemmel til sambeskatning, hvilket var de første lovbestemmelser vedrørende sambeskatning der blev indført (Skatteministeriet). I årene mellem 1960 og 2005 var det for selskaber frivilligt at gøre brug af sambeskatning med koncernforbundne selskaber.

Herefter blev en anden af de væsentlige ændringer vedrørende sambeskatning indført ved lov nr. 426 af 6. juni 2005. Denne ændring medførte obligatorisk national sambeskatning af koncernforbundne danske selskaber. Ændringen gjorde dermed, at sambeskatningen blev delt op i obligatorisk national sambeskatning jf. SEL § 31, stk. 1, og frivillig international sambeskatning jf. SEL § 31 A. Frem til ændringen af selskabsskatteloven i 2005 var et dansk

selskabs indkomst skattepligtig, uanset om det var tjent i Danmark eller udlandet jf. globalindkomstprincippet SL § 4. Ændringerne i 2005 resulterede i indførelsen af territorialprincippet, SEL § 8, stk. 2, hvilket lægger sig op ad reglerne om obligatorisk national sambeskatning. Territorialprincippet afgrænser indkomsten, der indgår i den obligatoriske nationale sambeskatning, hvilket modsvarer globalindkomstprincippet, jf. SL § 4, som indtil da har været gældende. Territorialprincippet blev indført for at sikre sig at indkomst vedrørende eller tjent i Danmark, beskattes i Danmark, hvilket fjerner muligheden for anvendelse af udenlandske underskud i Danmark. For at gøre brug af denne mulighed vil det være nødvendigt at tilvælge frivillig international sambeskatning (Guldmand Hansen, Vinther, and Werlauff 2013, side 328).

I forlængelse af ændringen i 2005 blev der i 2012 ved lov nr. 591 af 18. maj 2012 indført underskudsbegrænsning jf. SEL § 12, stk. 2, hvilket medførte en begrænsning i hvor meget fremførbart underskud der kan anvendes. Der er derfor fastsat et bundfradrag for anvendelse af uudnyttede fremførte underskud. I 2022 er bundfradraget på DKK 8.872.500. Underskud over den fastsatte grænse kan derfor kun anvendes begrænset (Skat 2023).

Set ud fra et historisk perspektiv har der været markante ændringer til lovgrundlaget for sambeskatning af danske koncernforbundne selskaber. Afgangsprojektet vil behandle sambeskatningsreglerne efter vedtagelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 og de efterfølgende tilrettelser.

2.2 Kriterier for national sambeskatning

Følgende afsnit vil klarlægge, hvem der er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning og hvem der er undtaget.

2.2.1 Definition af skattesubjekter og skattepligt

Jf. SEL § 31 er koncernforbundne selskaber og foreninger mv. omfattet af national sambeskatning, hvis de er omfattet af følgende:

- SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 og 5 b,
- SEL § 2, stk. 1, litra a og b eller

- kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4 (“TAX.DK skat & afgift: S.D.4.1.1.1 Skattesubjekterne”)

Med andre ord er de relevante skattesubjekter:

- “Aktie- og anpartsselskaber jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1
- Andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2
- Sparekasser, andelskasser, sammenslutninger af andelskasser jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 a
- DSB, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 d
- Elselskaber, hvorved i denne lov forstås selskaber m.v., i hvis aktiviteter indgår produktion, transport, handel eller levering af elektricitet, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 e
- Kommuner, der driver netvirksomhed og øvrig virksomhed, som enten er omfattet af elforsyningslovens § 2, stk. 1, eller undtaget efter § 2, stk. 4, fra elforsyningslovens bestemmelser (elnetvirksomhed), jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 f
- Energinet Danmark, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 g
- Vandforsyningsselskaber jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 h
- Naviair, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 i
- Brugsforeninger, jf. nærmere SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a
- Foreninger, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, og som ikke er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2, 3 eller 3 a, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 4
- Gensidige forsikringsforeninger, der ikke er omfattet af §§ 294-303 i lov om finansiell virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5
- Fonde og foreninger som nævnt i § 216 i lov om finansiell virksomhed, Kreditforeningen af Kommuner i Danmark og Dansk Eksportfinansieringsfond, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5 b
- Faste driftssteder beliggende her i landet, jf. nærmere SEL § 2, stk. 1, litra a, herunder danske selskaber, der omkvalificeres efter SEL § 2 A
- Faste ejendomme beliggende her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b.
- Selskaber, der alene er skattepligtige til Danmark efter kulbrinteskattereglerne, jf. kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4. Disse virksomheder er nu i relation til reglerne om national og international sambeskatning sidestillet med faste driftssteder - på samme måde som fast ejendom er sidestillet med faste driftssteder. Lovændringen har virkning for indkomståret 2007 og senere indkomstår.” (“TAX.DK skat & afgift: S.D.4.1.1.1 Skattesubjekterne”)

Jf. L 121 (2004/05-2) skal udenlandsk indregistrerede selskaber med ledelsens sæde i Danmark indgå i en national sambeskatning, da de betragtes som hjemmehørende i Danmark (Guldmand Hansen, Vinther, and Werlauff 2013, side 34).

I den danske skattelovgivning arbejdes der med subjektiv og objektiv skattepligtig. Subjektiv skattepligt indikerer, hvem der er skattepligtig i Danmark (“C.D.1.1.10.13.16 Definition af subjektiv skattepligt - Skat.dk”). For virksomheder er det afgørende, hvor virksomheden er registreret eller hvor direktionen holder til. Jf. SL § 2 fremgår det, hvem der er subjektiv skattepligtig i Danmark. Hvor subjektiv skattepligt tager højde for, hvem der er skattepligtig i Danmark, tager objektiv skattepligt stilling til hvad der skal beskattes. Jf. SL §§ 4 og 5 defineres hvad der beskattes i Danmark.

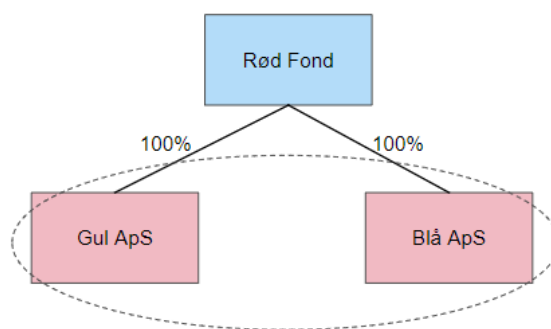
I dette projekt tages der udgangspunkt i, at virksomhederne der anvendes i de udarbejdede eksempler er subjektiv skattepligtig i Danmark, samt at den skattepligtige indkomst er opgjort ud fra objektiv skattepligt.

2.2.2 Undtagelser til national sambeskatning

I lighed med at der er en lang række skattesubjekter, der er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, er der ligeledes nogle skattesubjekter, der ikke indgår i obligatorisk national sambeskatning. Det drejer sig om følgende fonde og foreninger:

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

Figur 3 - Koncerndiagram (Fond)



Kilde: Egen tilvirkning

Hertil skal det bemærkes, at fonde og foreninger kan indgå i en koncern, men de kan ikke indgå i en sambeskatningskreds, da de beskattes jf. ovenfor. Det er hermed muligt for en fond at skabe en koncernforbindelse, men de vil aldrig selv kunne indgå i sambeskatningen. Se figur 3, hvor det er illustreret hvordan en sambeskatningskreds kan se ud, hvor der er tale om en fond, som ejer to selskaber. I figur 3 er det selskaberne i den stiplede cirkel, der indgår i sambeskatningen.

En anden undtagelse til national sambeskatning fremgår af SEL § 31 C, stk. 8, hvor et selskab der tages under konkursbehandling skal holdes ude af sambeskatning i alle indkomstperioder fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Det vil hermed sige, at hvis konkursdekretet afsiges i løbet af et indkomstår, så holdes selskabet ude af sambeskatningen hele indkomståret (kalenderåret).

Udenlandske selskaber er ligeledes ikke omfattet, da der her er frivillig international sambeskatning. Jf. SEL § 31 A, stk. 14 anses Færøerne og Grønland som udenlandske, da de er hjemmehørende i en fremmed stat, hvor de er omfattet af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skattemæssige transparente enheder såsom partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentselskaber betragtes ikke som selvstændige skattesubjekter, hvorfor de ikke er omfattet af hverken selskabsskatteloven eller national sambeskatning. At være et selvstændigt skattesubjekt forudsætter nemlig efter selskabsskatteloven, at ingen hæfter personligt for selskabets forpligtelser. Dette er ligeledes defineret i SEL § 1, stk. 2. For ovenstående skattemæssige transparente enheder er der mindst én selskabsdeltager, komplementaren, der hæfter personligt, hvorfor projektet er afgrænset til selskaber, der er omfattet selskabsskatteloven og dermed har mulighed for at indgå i en sambeskatningskreds.

3 Fastsættelse af sambeskatningskreds

Dette afsnit vil indeholde en gennemgang af, hvad der definerer en koncern ud fra et skatteretligt synspunkt. Der vil blive redegjort for forskellige sammensætninger af koncerner, da det er en væsentlig del af sambeskatningen, eftersom sambeskatning afhænger af en koncernforbindelse. Koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne læner sig meget op ad koncerndefinitionen i regnskabslovgivningen. I forlængelse heraf vil forskellige concernsammensætninger blive belyst, hvor der vil blive taget udgangspunkt i fiktive selskaber for at opnå en forståelse af koncernbegrebet.

3.1 Koncerndefinition

En koncern er jf. SEL § 31, stk. 1 defineret således:

“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. 1 stk. 2-9...” (SEL §31, stk. 1).

Ifølge SEL § 31 C, stk. 1 udgør moderselskabet sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab som administrationsselskab i sambeskatningen jf. SEL § 31, stk. 6. Hvis der ikke er et ovenstående dansk moderselskab udpeges et af de sidestillede danske søsterselskaber som administrationsselskab.

Der eksisterer en formodningsregel om, at hvis et moderselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et datterselskab direkte eller indirekte gennem en dattervirksomhed, er der tale om bestemmende indflydelse, medmindre det modsatte klart kan bevises. Ejerstrukturen kan defineres ud fra direkte eller indirekte ejerskab. Direkte ejerskab opstår, når man har ejerandele eller stemmerettigheder i det enkelte selskab, mens indirekte ejerskab opstår, når man har ejerandele eller stemmerettigheder i det enkelte selskab igennem et eller flere selskaber. Det der gør sig gældende i en sambeskatning er, at moderselskabet har bestemmende indflydelse. Dette kan opnås på flere forskellige måder.

Jf. SEL § 31 C, stk. 4 har moderselskabet bestemmende indflydelse hvis følgende gør sig gældende:

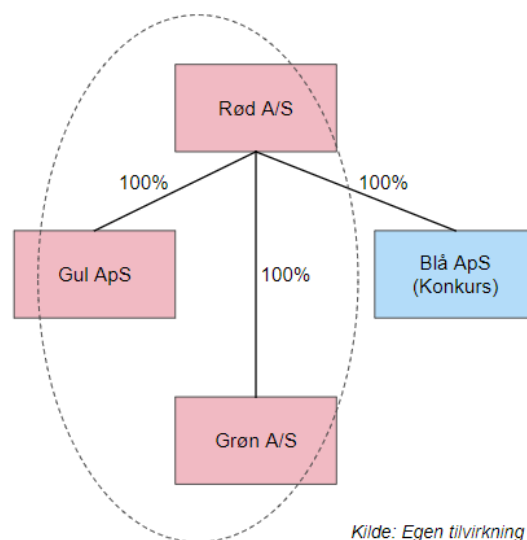
1. "råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,
2. beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,
3. beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste 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." (SEL § 31, stk. 4)

Alle selskaber i en koncern er uafhængige enheder, de er dog afhængige af det samme moderselskab. På trods af at moderselskabet er ansvarlig for skatten, så er datterselskaberne stadig forpligtet til at opføre og indberette deres selvangivelse for hvert indkomstår. Den eneste forskel er blot at betalingen af skat foregår gennem administrationsselskabet, hvor et ikke-sambeskattet selskab selv skal stå for skattebetalingen.

En koncernforbindelse kan sammensættes på flere forskellige måder. Nedenfor er der gennemgået nogle opstillede eksempler på koncernforbindelser. Dette er gjort med henblik på at klargøre, hvor der kan være en betydelig forskel mellem en koncernforbindelse og en sambeskatningskreds. Den angivne procentdel mellem forbindelserne angiver både stemme- og ejerandelene.

Figur 4 - Koncerndiagram (Konkurs)

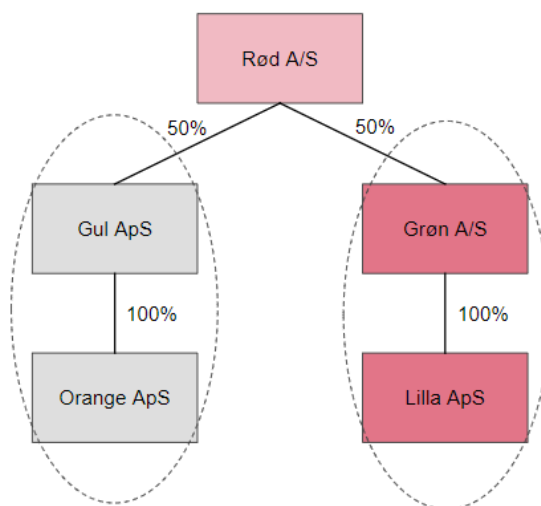
I det første eksempel, figur 4, er der taget udgangspunkt i en ligefrem og dermed overskuelig koncernforbindelse. Selskaberne, der er medtaget i den stiplede markering, indgår i sambeskatningen, da Rød A/S har bestemmende indflydelse over dattervirksomhederne Gul ApS og Grøn A/S (direkte ejerskab), hvilket jf. SEL § 31 C udgør en koncern. Der er i eksemplet også vist, hvordan et selskab der er taget under konkursbehandling holdes ude af sambeskatningen. Jf. SEL § 31 C, stk. 8 skal et



selskab, der tages under konkursbehandling holdes ude af sambeskatningen i alle indkomstperioder fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges, hvilket vil sige den dag skifteretten meddeler at virksomheden tages under konkursbehandling. Herefter vil der ske et ophør af sambeskatningen mellem parterne.

Figur 5 - Koncerndiagram (To sambeskatningskredse)

I det andet eksempel, figur 5, ser vi på en situation, hvor det øverste selskab ikke har bestemmende indflydelse i de to underliggende selskaber. Rød A/S har 50% af stemme- og ejerandelene i både Gul ApS og Grøn A/S. Da Rød A/S ikke har bestemmende indflydelse i de to underliggende selskaber, opstår der ikke sambeskatning herimellem. Derimod har Gul ApS bestemmende indflydelse i Orange ApS og det samme har Grøn A/S i Lilla ApS, hvilket betyder at der her opstår to sambeskatningskredse, som er markeret med

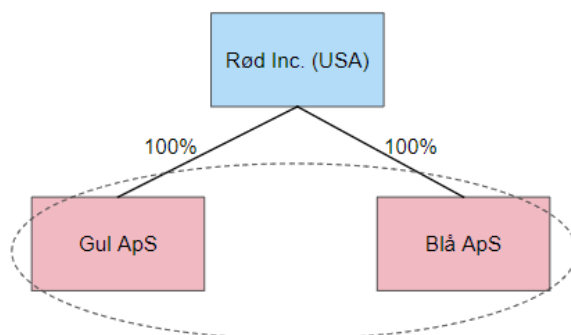


Kilde: Egen tilvirkning

de stiplede cirkler i figur 5. Havde Rød A/S i dette tilfælde været en person, ville samme situation gøre sig gældende, hvorfor der her også vil opstå to sambeskatningskredse. Jf. SEL § 31 C, stk. 1 udgør et selskab (moderselskab) sammen med et eller flere datterselskaber en koncern ("1989 LSF 130 Forslag til lov om ændring af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.", Retsinformation.dk).

Figur 6 - Koncerndiagram (Fond)

I det tredje eksempel, figur 6, er det øverste selskab et amerikansk (eller et andet udenlandsk selskab) selskab, hvilket ikke er skattepligtigt i Danmark, hvorfor denne ikke indgår i den obligatoriske nationale sambeskatning. Jf. SEL § 31 A, "Det ultimative moderselskab kan vælge,

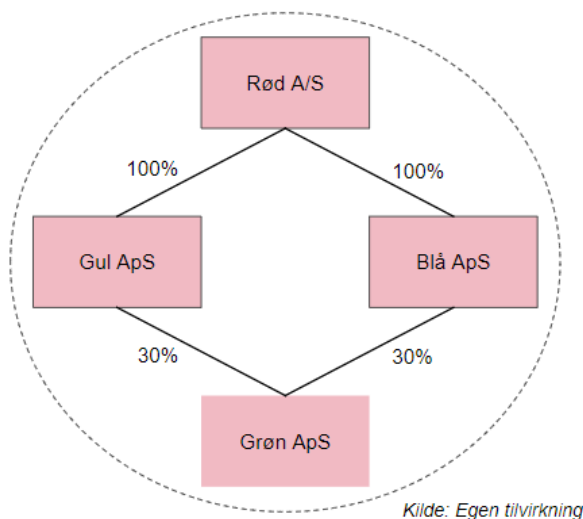


Kilde: Egen tilvirkning

at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v....”, fremgår det, at det ultimative moderselskab kan tilvælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger også skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger. Eksemplet er udelukkende medtaget for at illustrere, hvordan et udenlandsk selskab kan danne en koncernforbindelse og hermed en underliggende sambeskatningskreds, da der er foretaget afgrænsning af international sambeskatning. Som det fremgår af illustrationen danner Rød Inc. koncernforbindelsen mellem Gul ApS og Blå ApS, og da Rød Inc. er et udenlandsk selskab, indgår denne ikke i den obligatoriske nationale sambeskatning. Den stiplede linje viser hvilke selskaber der er sambeskattet i den obligatoriske nationale sambeskatning.

Figur 7 - Koncerndiagram (Indirekte sambeskatning)

Det fjerde og sidste eksempel, figur 7, tager udgangspunkt i en koncernsammensætning, hvor et selskab er ejet indirekte og dermed indgår i sambeskatningskredsen. Det er i det fjerde eksempel illustreret at Rød A/S ejer 100% af Gul ApS og Blå ApS. Både Gul ApS og Blå ApS ejer 30% af Grøn ApS. Rød A/S har derfor indirekte bestemmende indflydelse i Grøn ApS. Jf. SEL § 31 C falder det almindelige koncernbegreb ind, da Rød A/S indirekte ejer 60% af Grøn ApS, hvorfor Rød A/S dermed har bestemmende indflydelse i Grøn ApS. Ved at et selskab indirekte har bestemmende indflydelse i et underliggende selskab, indgår det underliggende selskab i sambeskatningskredsen. Sambeskatningskredsen i dette eksempel er derfor som illustreret i figur 7, hvor alle selskaberne inden for den stiplede cirkel indgår heri.



Jf. ovenstående gennemgået eksempler er det tydeliggjort, at der findes mange forskellige variationer for, hvordan en koncern opstår, og hermed hvordan sambeskatningskredsen er for de involverede selskaber. Det er her vigtigt at have fokus på ejerstrukturen blandt alle selskaberne.

3.2 Administrationsselskab og hæftelser

Følgende afsnit vil klarlægge administrationsselskabets rolle i en sambeskatningskreds. Hertil vil det blive klarlagt, hvordan selskaberne hæfter overfor Skattestyrelsen, samt den interne hæftelse i sambeskatningskredsen.

3.2.1 Selskabernes roller og opgaver i en sambeskatning

Jf. SEL § 31, stk. 6 er det det øverste moderselskab i sambeskatningskredsen, der er administrationsselskab i sambeskatningen. I tilfælde af, at moderselskabet ikke er et skattesubjekt, som er skattepligtig til Danmark eller kan indgå i en national sambeskatningskreds, så vil et af søsterselskaberne i koncernen i stedet blive udpeget som administrationsselskab. Definitionen af et søsterselskab defineres skatteretligt som en bredere fortegnelse for selskaber med samme ejer.

Som administrationsselskab har man til opgave at være mellemed mellem de sambeskattede selskaber og Skattemyndighederne. Det er dermed administrationsselskabets typiske opgave at varetage nedenstående opgaver:

- Opgøre skatten for koncernen til brug for regnskaber
- Sørge for rapportering til skattemyndighederne
- Styre betalinger til og fra skattemyndighederne
- Fastlægge behov for indbetaling af acontoskat
- Sørge for udarbejdelse og indberetning af oplysningsskemaer
- Fordeler skattebetalinger mellem koncernens selskaber, herunder eventuelle tillæg og renter (PwC, Regnskabshåndbogen 2023, side 908)

Desuden skal administrationsselskabet jf. BEK nr 1299 af 09/11/2018 § 7 give følgende oplysninger for hvert indkomstår:

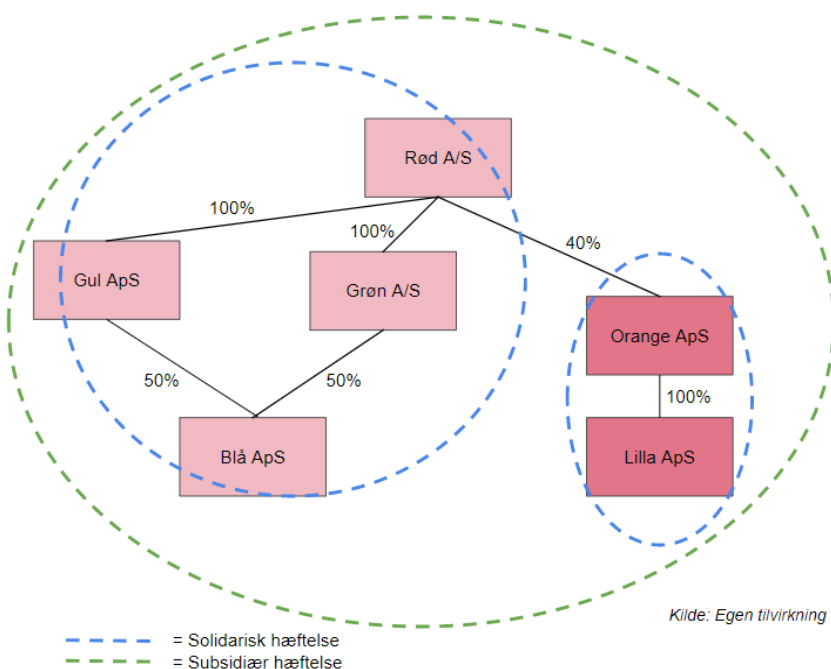
1. skattepligtig indkomst før fremførsel og fordeling af underskud for hvert af de sambeskattede selskaber m.v.,

2. den samlede anvendelse af underskud fra tidligere år og
 3. det resterende underskud ultimo for hvert af de sambeskattede selskaber m.v.
- (“Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v.” 2018)

3.2.2 Hæftelsesforhold

Reglerne om hæftelse i national sambeskatning er at finde i SEL § 31, stk. 6. Der blev foretaget ændringer til reglerne for hæftelse i national sambeskatning ved vedtagelsen af L 173 d. 13 juni 2012, hvor det blev indført, at selskaberne i sambeskatningskredsen hæfter solidarisk for betaling af skatten af den skattepligtige sambeskatningsindkomst. Reglerne om hæftelse i national sambeskatning blev skærpet væsentligt i forhold til de mere lempelige regler fra 2005. Som en del af ændringen i 2012 medførte det, at selskaber der ikke er ejet 100% direkte eller indirekte af moderselskabet, også hæfter for skatten i sambeskatningen, dog kun subsidiært. Jf. SEL § 31, stk. 6, 13. pkt betyder subsidiær hæftelse, at et selskab kun hæfter for en andel svarende til moderselskabets andel af kapitalen, som direkte eller indirekte ejes af moderselskabet. Nedenfor er ovenstående forhold illustreret. Det forudsættes, at alle selskaber i nedenstående illustration, jf. SEL § 31 er omfattet af reglerne for obligatorisk national sambeskatning.

Figur 8 - Koncerndiagram (solidarisk og subsidiær hæftelse)



Ud fra ovenstående illustration fremgår det, at selskaberne Grøn A/S, Gul ApS og Blå ApS direkte og indirekte er ejet af moderselskabet Rød A/S, hvilket vil sige at disse hæfter solidarisk i sambeskatningen. Herudover hæfter Lilla ApS og Orange ApS solidarisk, da Lilla ApS er direkte ejet af Orange ApS, hvor de ligeledes udgør en sambeskatningskreds. Da Rød A/S ejer en andel af Orange ApS og hermed indirekte en andel af Lilla ApS, hæfter Orange ApS og Lilla ApS subsidiært for en andel tilsvarende ejerandelen i kapitalen, hvilket i dette eksempel er 40%.

Kravet om betaling af skatten kan som udgangspunkt kun stilles mod selskabet selv. Det er først i situationen, hvor selskabet ikke selv kan betale, at kravet kan rettes mod de andre selskaber i sambeskatningen, som hæfter solidarisk. Har det til sidst ikke været muligt at få afdækket kravet hos selskabet selv eller de solidarisk hæftende selskaber, kan der rettes krav mod de selskaber, der hæfter subsidiært i sambeskatningen, dog kun i det omfang svarende til den andel af kapitalandelene som ejes af det ultimative moderselskab.

3.3 Ændring i koncernforbindelse

Følgende afsnit vil indeholde en definition af, hvad det kræver at indgå i en sambeskatning med henblik på omlægning af indkomstår i forbindelse med ind- og udtrædelse.

3.3.1 Ind- og udtrædelse i en sambeskatning

Ved ind- og udtrædelse af selskaber i sambeskatningen er det administrationsselskabets ansvar at give meddelelse til Told- og Skatteforvaltningen om datoen for selskabets ind-/udtrædelse.

Endvidere skal det oplyses hvilken indkomstperiode, der skal medtages i sambeskatningsindkomsten jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 5. Dette skal oplyses hurtigst muligt, hvilket er inden for 14 dage jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 2, stk. 5.

Der gælder nogle regler og undtagelser for, hvad der kan og skal medtages i sambeskatningsindkomsten, hvis der er opstået en koncernforbindelse i løbet af året, hvor selskaberne ikke har været sambeskattet hele indkomståret. Disse er nævnt i SEL § 31, stk. 5:

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....." (SEL § 31, stk. 5)

3.3.2 Indkomstår og omlægning

I en sambeskatning skal alle selskaber, der er omfattet af §§ 31 eller 31 A have samme indkomstår, som det selskab der er administrationsselskab, hvorfor det er et krav for at indgå i en sambeskatning, at alle deltagende selskaber anvender samme indkomstår. Indkomståret følger kalenderåret. Det vil med andre ord sige, at alle selskaberne i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 7. I den forbindelse skal selskabet jf. SEL § 10, stk. 5 omlægge sit indkomstår, så det er det samme som administrationsselskabets indkomstår, hvilket kan resultere i et forskudt indkomstår.

Jf. ÅRL § 15, stk. 5 skal modervirksomheder og dattervirksomheder sikre sig, at dattervirksomheder har samme regnskabsår som modervirksomheden, medmindre det ikke er muligt på grund af forhold, som er ude af modervirksomhedens og dattervirksomhedens kontrol. Hertil er det vigtigt at pointere, at et regnskabsår og et indkomstår ikke er det samme, hvorfor et selskab i en sambeskatningskreds kan have forskudt regnskabsår, men skal opgøre den skattepligtige indkomst ud fra kalenderåret. Hermed er det altså afgørende, at den skattepligtige indkomst følger administrationsselskabets opgørelsesperiode. Det er sjældent, at selskaberne i sambeskatningskredsen ikke både har samme regnskabsår og indkomstår, da det vil gøre processen mere omstændig.

Dog kan det godt lade sig gøre at have forskudt indkomstår. Ved omlægning af indkomstår skal reglerne i SEL § 10, stk. 2 følges, hvor en potentiel omlægning skal være begrundet i selskabets forhold såsom hensyn til sæson, brancheændring, personaleferie, nye forretningsforbindelser eller koncerntilhørsforhold. I forlængelse heraf er det ligeledes et krav, at hvis et selskab omlægger et tidligere benyttet indkomstår til et andet indkomstår, skal alle indkomstperioder komme til beskatning samtidig med at intet indkomstår hverken må overspringes eller dubleres. Det skal bemærkes at omlægning af indkomstår med koncerntilhørsforhold er obligatorisk jf. SEL § 31, stk. 7, hvorfor denne omlægning af indkomstår kan foretages uden tilladelse fra SKAT. I tilfælde af, at selskaberne ikke selv får ændret deres indkomstår efter lovgivningen, har SKAT jf. SEL § 10, stk. 3 autorisation til at kræve et indkomstår omlagt ("C.D.2.1.2 Indkomstår - Skat.dk").

3.4 Opsummering

Når der opstår en koncernforbindelse, etableres der en sambeskatningskreds, hvor selskaberne heri er omfattet af obligatorisk national sambeskatning. En sambeskatningskreds vil altid bestå af et administrationsselskab, oftest moderselskab, med tilhørende datter- eller søsterselskaber. Administrationsselskabet betragtes som et mellemlid mellem de sambeskattede selskaber og Skattemyndighederne, hvor de blandt andet er ansvarlige for at indberette sambeskatningsindkomsten for de enkelte år. Dog er det stadig et krav, at de andre selskaber i sambeskatningskredsen hver især skal opgøre den skattepligtige indkomst. Selvom administrationsselskabet er mellemlid mellem de øvrige selskaber og Skattemyndighederne, hæfter hvert selskab for sin andel af den opgjorte skattebetaling. I tilfælde af at et selskab ikke selv kan betale rettes skattekravet mod de øvrige selskaber, som hæfter solidarisk i sambeskatningen. Er det heller ikke her muligt at inddrive skattekravet, rettes det mod sidste led, som er de selskaber, der hæfter subsidiært i sambeskatningen. Herved kan der kun rettes krav svarende til andelen af kapitalandelene som det ultimative moderselskab direkte eller indirekte ejer. Generelt er det i en sambeskatningskreds et krav at selskaberne har samme indkomstår som administrationsselskabet, jf. SEL § 31, stk. 7. I tilfælde af, at der ved etablering af eller indtræden i en koncernforbindelse er selskaber med forskellige indkomstår, skal der ske omlægning af indkomståret, hvorfor det er en af de afgørende faktorer for at man kan indgå i en sambeskatningskreds.

4 Underskudsbegrænsning

Følgende afsnit vil præsentere, hvordan en sambeskatningsindkomst opgøres, hvor der vil være fokus på forskellige underskudstyper, samt rækkefølgen for underskudsanvendelse. Dette vil lede os til problemstillingen i projektet, hvor tre forskellige underskudsbegrænsninger (SEL § 12, stk. 2, SEL § 12 D og FUL § 8, stk. 6) vil blive præsenteret. Hertil vil der blive udarbejdet forskellige cases, hvor det bliver belyst, hvilken effekt underskudsbegrænsninger har på sambeskatningsindkomsten. I takt med analysen af de enkelte cases vil der blive inddraget relevante sagsafgørelser.

4.1 Opgørelse af sambeskatningsindkomst

Sambeskatningsindkomsten opgøres ud fra den skattepligtige indkomst for de enkelte selskaber i sambeskatningskredsen, uanset om det er positiv eller negativ indkomst. Definitionen af sambeskatningsindkomsten er summen af de enkelte selskabers indkomst jf. SEL § 31, stk. 2. For selskaber med positiv indkomst, skal de fremføre eventuelle egne underskud til modregning i eventuel positiv indkomst i indkomståret. Jf. SEL § 31, stk. 7 skal alle selskaber i sambeskatningen opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet. Uanset ejerandelen i de koncernforbundne selskaber skal hele indkomsten medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, hvilket vil sige at hele datterselskabets skattepligtige indkomst medtages i sambeskatningsindkomsten, selvom moderselskabet ikke ejer 100% af selskabskapitalen. Hvis sambeskatningsindkomsten for et indkomstår er negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber til fremførsel i efterfølgende indkomstår positive indkomster (PwC, Regnskabshåndbogen 2023, side 909).

4.2 Reglerne for underskudsmodregning

Hvordan underskud fremføres ved sambeskatning defineres jf. SEL § 31, stk. 2, 2. - 9. pkt. ("C.D.3.1.4.3.2 Underskudsrekkefølgen - Skat.dk"). Fremførte underskud i en koncern, både før og efter indgåelse i en koncern, fordeles i nedenfor angivet rækkefølge.

Modregning i det enkelte selskabs eget overskud:

- Selskabet egne underskud fra før sambeskatningen er opstået modregnes i selskabet positive skattepligtige indkomst (særunderskud)
- Herefter modregnes selskabets egne underskud som er opstået efter sambeskatningen er opstået

Modregning i andre selskabers overskud:

- Årets aktuelle fremførte underskud modregnes i andre selskaber positive skattepligtige indkomst
- Slutteligt modregnes tidligere års fremførte underskud, som er opstået efter sambeskatningen er opstået, i andre koncernforbundne selskabers positive skattepligtige indkomst (PwC, Regnskabshåndbogen 2023, side 909)

Nedenfor er de forskellige typer af underskud kort gennemgået, samt hvornår disse kan anvendes i sambeskatningen.

4.2.1 Særunderskud (step 1)

Step 1 omhandler jf. selskabsskatteloven modregning af egne underskud. Det første underskud, der modregnes, er særunderskud. Særunderskud defineres som værende et underskud, som kun det enkelte selskab, der har opsparet, kan anvende. Et særunderskud opstår typisk ved en af følgende måder:

- Et selskabs opsparede underskud inden det er blevet en del af en sambeskatningskreds
- Et selskabs opsparede underskud i én sambeskatningskreds, hvor selskabet i et efterfølgende indkomstår træder ud af sambeskatningskredsen
- Et selskabs opsparede underskud i én sambeskatningskreds, hvor selskabet i et efterfølgende indkomstår skifter til en anden sambeskatningskreds

Ved særunderskud der opstår ved udtrædelse af en sambeskatningskreds, betyder det for de andre selskaber i (den nu tidligere) sambeskatningskreds, at de ikke længere kan gøre brug af underskuddet, hvorfor det er blevet til et særunderskud for det udtrædende selskab. Dette har ikke været tilfældet tidligere år, da der er foretaget en ændring vedrørende særunderskud, som er vedtaget ved lov nr. 591 af 18. juni 2012, hvor SEL § 31, stk. 2, pkt. 3-8 er ophævet og ændret. Ved denne lovændring betyder det, at særunderskud kun kan anvendes af det selskab, der har haft

underskuddet, hvorfor det ikke er muligt at købe et selskab med et skattemæssigt underskud fra tidligere år med henblik på at udnytte underskuddet for de øvrige selskaber i sambeskatningen. Hermed vil det sige, at særunderskuddet følger det enkelte selskab og giver dermed ikke øvrige selskaber en fordel. Ligeledes kan særunderskuddet ikke udnyttes, hvis selskabet har underskud i indkomståret. De ældste underskud anvendes først jf. SEL § 31, stk. 2, 8. pkt., hvilket resulterer i, at eventuelle særunderskud anvendes først.

4.2.2 Egne underskud (step 2)

Step 2 omhandler jf. selskabsskatteloven modregning af egne underskud ligesom i step 1. Jf. SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. skal hvert overskudsgivende selskab modregne den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, før der foretages modregning hos de andre selskaber. Hvis selskaberne stadig har en positiv indkomst efter modregning af særunderskud, skal egne underskud fra tidligere år modregnes som det næste. Det vil dermed sige, at i step 2 modregnes egne underskud fra tidligere indkomstår, hvis underskuddene er opstået under en sambeskatning, som ikke er afbrudt på tidspunktet for underskuddets anvendelse, hvilket defineres som egne underskud fra en bestående sambeskatning. Skattestyrelsen mener derfor at egne underskud, der ikke er fremført i step 1, fremføres i step 2 (“C.D.3.1.4.3.2 Underskudsrækkefølgen - Skat.dk”).

4.2.3 Årets underskud (step 3)

Step 3 omhandler fordeling af årets underskud. Årets underskud finder anvendelse, hvis der i sambeskatningen både er selskaber med positiv og negativ skattepligtig indkomst efter modregning i step 1 og 2 af særunderskud og egne underskud. Hvis dette gør sig gældende, foretages der en forholdsmæssig fordeling af årets underskud mellem de selskaber, der har genereret overskud jf. SEL § 21, stk. 2, 5. pkt. Hovedprincippet ved dette step er, at totalen skal gå i 0, da der blot er tale om en fordeling mellem de sambeskattede selskaber, hvor underskuddet omfordeles til eventuelle overskudsgivende selskaber. Med andre ord er step 3 ikke med til at nedbringe den skattepligtige indkomst på totalniveau, hvorfor der blot er tale om en nedbringelse af den skattepligtige indkomst på selskabsniveau.

4.2.4 Tidligere års fremførte underskud (step 4)

Step 4 omhandler modregning af andre selskabers underskud, hvorfor det også er det sidste step i underskudsrækkefølgen. Dette step kræver at der er selskaber med positiv indkomst efter de tre ovenstående steps, samt at der er uudnyttede underskud. Jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt kan der modregnes den del, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Det skal hertil bemærkes, at modregning af andre selskabers underskud fra tidligere perioder kun kan 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. I tilfælde af, at der fortsat er selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom jf. SEL § 31, stk. 2, pkt. 7.

4.3 Underskudsbegrænsning - SEL § 12, stk. 2

I mange år har man i sambeskatningskredsen haft mulighed for at anvende alt det underskud, der fremgik i sambeskatningsindkomsten. I 2012 blev der vedtaget et lovforslag, L 173, der blandt andet satte en begrænsning for at fremføre underskud til modregning i efterfølgende års positive skattepligtige indkomst ("L 173 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love."). Denne lov blev efterfølgende medtaget i SEL § 12, stk. 2, der lyder således:

"Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20." (SEL § 12, stk. 2)

I 2022 var beløbsgrænsen for underskudsbegrænsningen DKK 8.872.500, hvor den i 2023 stiger til DKK 9.135.000 ("Selskabsskatteloven - Satser og beløbsgrænser i selskabsskatteloven" - SKM.dk, 2022). Beløbsgrænsen reguleres årligt efter PSL § 20 jf. ovenstående.

I praksis betyder loven, at der er sat en begrænsning i forhold til at kunne opnå fuldt fradrag for underskud til fremførsel fra tidligere år. Hermed betyder det ligeledes, at hvis man er i en sambeskatningskreds i 2022 og det fremførte underskud fra tidligere år er over DKK 8.872.500, er det kun muligt at opnå 60% i fradrag for det beløb der overstiger bundgrænsen på DKK

8.872.500. Hvis dette gør sig gældende, vil fordelingen af modregningen af underskuddet i de forskellige selskabers overskud ske i forbindelse med en forholdsmæssig andel, der beregnes ved en fordelingsbrøk.

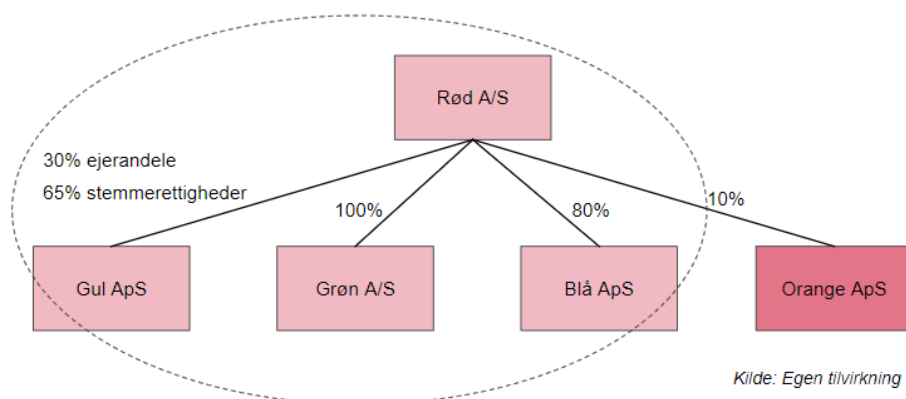
I følgende afsnit er der taget udgangspunkt i en fiktiv case, med fiktive selskaber og fiktive tal. Der er udarbejdet to sambeskatningsindkomster på baggrund af de samme forudsætninger, som er oplyst i afsnit 4.3.1. Afsnit 4.3.2 gennemgår en case, hvor der ikke tages højde for underskudsbegrænsningen jf. SEL § 12, stk. 2, hvor afsnit 4.3.3 tager højde for underskudsbegrænsningen i sambeskatningen. Formålet med udarbejdelse af opgørelserne er at forstå og anvende rækkefølgen for de forskellige underskud i praksis. I den forbindelse er formålet ligeledes at analysere, hvilken effekt underskudsbegrænsningen har på det samlede skattemæssige resultat i en sambeskatningskreds på baggrund af anvendelsen af de skattemæssige regler.

4.3.1 Forudsætninger

Koncernen er sammensat af to aktieselskaber (A/S) og tre anpartsselskaber (ApS). Rød A/S (moderselskabet) ejer følgende af datterselskaberne:

- Gul ApS - 30% i ejerandele og 65% i stemmerettigheder
- Grøn A/S - 100%
- Blå ApS - 80%
- Orange ApS - 10%

Figur 9 - Koncerndiagram (SEL § 12, stk. 2)



Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Den stiplede cirkel angiver de sambeskattede selskaber. Som udgangspunkt vil Gul ApS og Orange ApS ikke være koncernforbundet, da Rød A/S ejer under 50% af stemmerne, hvorfor det regnskabsmæssigt vil blive betragtet som associerede selskaber frem for tilknyttede selskaber. For Gul ApS forudsættes det i denne case, at Rød A/S har råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet jf. SEL § 31 C, stk. 4. Orange ApS betragtes derimod blot som et associeret selskab, hvorfor det ikke medtages i sambeskatningsindkomsten. Rød A/S ejer mere end 50% af Grøn A/S og Blå ApS, hvorfor de er sambeskattet. Dermed består sambeskatningskredsen af Rød A/S, som administrationsselskab, mens Gul ApS, Grøn A/S og Blå ApS er datterselskaber.

Det forudsættes, at for de resterende selskaber end Gul ApS er den angivne procentsats et udtryk for ejer- og stemmeandele.

I nedenstående cases er det forudsat, at nogle af selskaberne har primoposter, hvilket giver bedre mulighed for at følge de enkelte step i forbindelse med underskudsrækkefølgen.

Den samlede sambeskatningsindkomst er DKK 21.200.000, hvoraf Gul ApS som det eneste selskab har et underskud, som er på DKK 7.500.000.

4.3.2 Case - Opgørelse af sambeskatningsindkomst uden anvendelse af underskudsbegrænsning

I praksis gør SEL § 12, stk. 2 sig gældende for denne case, men sambeskatningsindkomsten er udarbejdet uden hensyntagen til dette, hvorfor der ikke tages højde for underskudsbegrænsning, da formålet er at belyse hvilken skattemæssig påvirkning underskudsbegrænsningen har.

4.3.2.1 Underskudsrækkefølge

4.3.2.1.1 Særunderskud (step 1)

Jf. SEL § 31, stk. 2 skal særunderskud modregnes i selskabets overskud som det første. Tabel 1 viser, at der primo 2022 var et samlet særunderskud på DKK 5.800.000, som er fordelt på to af selskaberne i sambeskatningskredsen, Rød A/S og Gul ApS. Det vil i praksis sige, at inden selskaberne trådte ind i sambeskatningskredsen har de et underskud fra tidligere år, der ved

indtrædelse i sambeskatningskredsen er blevet et særunderskud, som kun de to selskaber kan anvende.

Rød A/S har i indkomståret 2022 en indkomst på DKK 20.000.000 jf. tabel 3, hvorfor det kan udnytte hele dets særunderskud på DKK 4.600.000.

Gul har i indkomståret en negativ indkomst på DKK 7.500.000 jf. tabel 3, hvorfor det ikke har mulighed for at modregne særunderskuddet på DKK 1.200.000, da særunderskud kun kan anvendes, hvis Gul A/S har en positiv indkomst. Ultimo 2022 er det kun Gul ApS, der stadig har et særunderskud til anvendelse på DKK 1.200.000, se tabel 1. Desuden skal det pointeres, at der som udgangspunkt ikke kan opstå fremtidige særunderskud i sambeskatningen, med mindre der sker en ændring i koncernstrukturen. Sådanne ændringer kan være ind- eller udtrædelse af nye selskaber.

Tabel 1 - Særunderskud (SEL § 12, stk. 2)

Selskab	Særunderskud		
	Primo	Anvendt i året	Ultimo
Rød A/S	4.600.000	-4.600.000	0
Gul ApS	1.200.000	0	1.200.000
Grøn A/S	0	0	0
Blå ApS	0	0	0
	5.800.000	-4.600.000	1.200.000

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.2.1.2 Egne underskud (step 2)

Efterfulgt af modregning af særunderskud, modregnes egne underskud fra tidligere år. Både Gul ApS, Grøn A/S og Blå ApS har egne underskud fra tidligere år jf. tabel 2. I lighed med modregningen af særunderskud, kan disse underskud kun modregnes i positive indkomster.

Gul ApS kan i lighed med anvendelse af særunderskuddet ikke anvende eget underskud på DKK 3.400.000, da indkomsten for 2022 er negativ, hvorfor beløbet overføres til brug for modregning i de andre selskabers indkomst, hvilket foregår i step 4.

Grøn A/S kan modregne hele sit eget underskud på DKK 6.700.000 i sin indkomst på DKK 8.000.000, hvorfor dets skattepligtige indkomst efter anvendelse af egne underskud er DKK 1.300.000 jf. tabel 2.

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Blå ApS har en indkomst før egne underskud på DKK 700.000, hvorfor det kun har mulighed for at anvende egne underskud på DKK 700.000 ud af de DKK 2.000.000, hvorfor der overføres et underskud på DKK 1.300.000 til anvendelse af andre selskaber, hvilket foregår i step 4.

Som det kan ses af tabel 2, er der hermed i alt overført DKK 4.700.000 af egne underskud til fremførsel i andre selskabers indkomst, som der vil blive lavet en forholdsmæssig fordeling af i step 4.

Tabel 2 - Koncernunderskud (SEL § 12, stk. 2)

Selskab	Koncernunderskud				
	Primo	Anvendt i året egne underskud	Anvendt i året andre selskaber	Underskud fremført	Ultimo
Rød A/S	0	0	0	0	0
Gul ApS	3.400.000	0	-3.400.000	0	0
Grøn A/S	6.700.000	-6.700.000	0	0	0
Blå ApS	2.000.000	-700.000	-1.300.000	0	0
	12.100.000	-7.400.000	-4.700.000	0	0

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.2.1.3 Årets underskud (step 3)

Efter modregning af særunderskud og egne underskud skal årets underskud modregnes i de andre selskabers positive indkomst, hvor årets aktuelle fremførte underskud modregnes i de andre selskabers positive skattepligtige indkomst.

Efter modregning af særunderskud og egne underskud er der en samlet positiv skattepligtig indkomst på DKK 16.700.000, som er fordelt mellem Rød A/S og Grøn A/S (DKK 15.400.000 og DKK 1.300.000), mens det kun er Gul ApS, der har en negativ skattepligtig indkomst på DKK 7.500.000, se tabel 3.

Underskuddet på DKK 7.500.000 fordeles forholdsmæssigt mellem Rød A/S og Grøn A/S, da det er de eneste selskaber, der har positiv indkomst efter særunderskud og egne underskud. Rød A/S og Grøn A/S' positive indkomst udgør af årets samlede positive indkomst følgende:

$$\text{Rød A/S: } 15.400.000 / (15.400.000 + 1.300.000) * 100 = 92,22\%$$

$$\text{Grøn A/S: } 1.300.000 / (15.400.000 + 1.300.000) * 100 = 7,78\%$$

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Hertil skal de to selskaber fordele underskuddet på DKK 7.500.000 mellem sig på baggrund af ovenstående beregnede procentsatser. Fordelingen bliver dermed som følgende:

$$\text{Rød A/S: DKK } 7.500.000 * 92,22\% = 6.916.500$$

$$\text{Grøn A/S: DKK } 7.500.000 * 7,78\% = 583.500$$

Ovenstående beregnede tal kan modregnes i henholdsvis Rød A/S og Grøn A/S' positive indkomst, som vist i tabel 3. Med andre ord betyder ovenstående fordeling blot, at step 3 består af en omfordeling af selskabernes under- og overskud, hvorfor det ikke har nogen effekt på den samlede skattepligtige indkomst, men kun på selskabsniveau.

4.3.2.1.4 Tidligere års fremførte underskud (step 4)

Der er i step 1-3 taget højde for særunderskud, egne underskud fra tidligere år, samt årets underskud. Dette step består af modregning af tidligere års fremførte underskud, som er opstået efter sambeskatningen er opstået. Her skal der foretages en fordeling af DKK 4.700.000, som det fremgår af tabel 3.

Der er følgende positive skattepligtige indkomst efter modregning af særunderskud, egne underskud, samt årets underskud jf. tabel 3:

$$\text{Rød A/S: DKK } 8.483.832$$

$$\text{Grøn A/S: DKK } 716.168$$

$$\text{Positiv skattepligtig indkomst i alt: DKK } 9.200.000$$

Underskuddet på DKK 4.700.000 fordeles forholdsmæssigt mellem Rød A/S og Grøn A/S, da det er de eneste selskaber, der har positiv indkomst efter særunderskud, egne underskud og årets underskud. Den forholdsmæssige fordeling fordeles med samme procent som i step 3 på henholdsvis 92,22% og 7,78%. Fordelingen bliver dermed som følgende:

$$\text{Rød A/S: DKK } 4.700.000 * 92,22\% = 4.334.340$$

$$\text{Grøn A/S: DKK } 4.700.000 * 7,78\% = 365.660$$

Ovenstående beregnede tal kan modregnes i henholdsvis Rød A/S og Grøn A/S' positive indkomst, som vist i tabel 3.

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Tabel 3 - Opgørelse af sambeskatningsindkomst (SEL § 12, stk. 2)

Selskab	Indkomst til sambeskatning	Egne særunderskud	Egne koncernunderskud tidligere år	Indkomst herefter	Modregning	Indkomst herefter	Andre koncernunderskud	Indkomst herefter
Rød A/S	20.000.000	-4.600.000	0	15.400.000	-6.916.500	8.483.500	-4.334.340	4.149.160
Gul ApS	-7.500.000	0	0	-7.500.000	7.500.000	0	0	0
Grøn A/S	8.000.000	0	-6.700.000	1.300.000	-583.500	716.500	-365.660	350.840
Blå ApS	700.000	0	-700.000	0	0	0	0	0
	21.200.000	-4.600.000	-7.400.000	9.200.000	0	9.200.000	-4.700.000	4.500.000

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.2.2 Opsummering

På baggrund af anvendelse af ovenstående underskuds rækkefølge i sambeskatningen har koncernen en samlet positiv skattepligtig indkomst på DKK 4.500.000. Den positive indkomst er fordelt på Rød A/S og Grøn A/S med henholdsvis DKK 4.149.160 og DKK 350.840. Jf. SEL § 17, stk. 1 skal der beregnes 22% i virksomhedsskat af den samlede skattepligtige indkomst, hvilket udgør DKK 990.000.

4.3.3 Case - Opgørelse af sambeskatningsindkomst med anvendelse af underskudsbegrænsning

I følgende case gør SEL § 12, stk. 2 vedrørende underskudsbegrænsning sig gældende. Når denne paragraf anvendes, er det i tilfælde hvor et samlet fremført uudnyttet underskud er større end den samlede indkomst før sambeskatning samtidig med, at indkomsten er større end bundfradraget. I casen tages der udgangspunkt i beløbsgrænsen for underskudsbegrænsning for 2022 på DKK 8.872.500 jf. SEL § 12, stk. 2 ("Selskabsskatteloven - Satser og beløbsgrænser i selskabsskatteloven" - SKM.dk, 2022).

4.3.3.1 Underskuds rækkefølge

4.3.3.1.1 Forholdsmæssig andel

Der er i alt fremførte underskud på DKK 17.900.000 med henholdsvis DKK 5.800.000 i særunderskud og DKK 12.100.000 i egne koncernunderskud fra tidligere år. Jf. SEL § 12, stk. 2 er der en underskudsbegrænsning på DKK 8.872.500 (2022-niveau), hvorfor det ikke er muligt at anvende hele det fremførte underskud på DKK 17.900.000. Det fremgår af tabel 4, at der maksimalt kan modregnes DKK 16.269.000 efter de gældende regler om bundfradrag på 60% af den resterende skattepligtige indkomst. Underskudsbegrænsningen har dermed den betydning, at der kan anvendes DKK 1.631.000 mindre af det fremførte underskud, end hvis

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

underskudsbegrænsningen ikke var indført. Beregningen af den forholdsmæssige andel er foretaget nedenfor:

$$16.269.000 / 17.900.000 * 100 = 90,89\%$$

Den forholdsmæssige andel på 90,89% er den andel, der skal modregnes i de enkelte fremførte uudnyttede underskud, der skal indeholdes i den positive indkomst.

Tabel 4 - Forholdsmæssig andel (SEL § 12, stk. 2)

Fremførte underskud		17.900.000
Sambeskatningsindkomst		21.200.000
Grundbeløb, 2022		-8.872.500
Beregningsgrundlag		12.327.500
Heraf	60%	7.396.500
Grundbeløb, 2022		8.872.500
Samlet fremførsel tilladt		16.269.000
Tilladt anvendt underskud		16.269.000
Anvendt underskud		17.900.000
Begrænsningsbrøk		0,91
Omregnet til procent		90,89

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.3.1.2 Særunderskud (step 1)

Der er i alt et særunderskud primo på DKK 5.800.000 jf. tabel 5. Gul ApS kan ikke anvende sit underskud på DKK 1.200.000, da det også i år har et underskud, hvorfor særunderskuddet overføres til næste år. Rød A/S har et overskud på DKK 20.000.000, hvorfor de som udgangspunkt ville kunne bruge hele sit særunderskud på DKK 4.600.000. Grundet underskudsbegrænsningsreglen jf. SEL § 12, stk. 2, kan det resterende overskud over DKK 8.872.500 fradrages med 60% af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet.

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Ovenfor er den forholdsmæssige andel beregnet til 90,89%, hvorfor anvendelsen af Rød A/S' særunderskud beregnes med følgende formel:

$$4.600.000 * 90,89\% = 4.180.940$$

Den samlede positive indkomst udgør efter modregning af særunderskud DKK 17.019.060.

Underskudsbegrænsningen har den effekt, at der kan bruges DKK 419.060 mindre af særunderskuddet, end hvis underskudsbegrænsningen ikke var indført.

Tabel 5 - Særunderskud (SEL § 12, stk. 2)

Selskab	Særunderskud		
	Primo	Anvendt i året	Ultimo
Rød A/S	4.600.000	-4.180.940	419.060
Gul ApS	1.200.000	0	1.200.000
Grøn A/S	0	0	0
Blå ApS	0	0	0
	5.800.000	-4.180.940	1.619.060

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.3.1.3 Egne underskud (step 2)

Der er i alt uudnyttede underskud primo på DKK 12.100.000 jf. tabel 6. Gul A/S kan ikke anvende sit underskud på DKK 3.400.000, da de har en negativ sambeskatningsindkomst. Grøn A/S og Blå ApS har uudnyttede fremførte underskud på henholdsvis DKK 6.700.000 og DKK 2.000.000. Den forholdsmæssige andel af Grøn A/S' underskud kan anvendes i modregning til deres sambeskatningsindkomst på DKK 8.000.000. Det kan Blå ApS derimod ikke, da det vil medføre at deres skattepligtige indkomst vil blive negativ, da deres underskud på DKK 2.000.000 er større end deres skattepligtige indkomst på DKK 700.000. Det vil dermed sige, at underskudsbegrænsningen opgøres som forskellen mellem den skattepligtige indkomst efter der er foretaget begrænsning jf. SEL § 12, stk. 2 og 0.

$$6.700.000 * 90,89\% = 6.089.630$$

$$700.000 * 90,89\% = 636.230$$

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Det ikke-anvendte begrænsede underskud vil kunne anvendes af andre selskaber i step 4. Den del der eventuelt ikke anvendes, vil fremføres hos det pågældende selskab. Den samlede positive indkomst udgør efter modregning af særunderskud og egne underskud DKK 10.293.200 jf. tabel 7. Underskudsbegrænsningen har den effekt, at der kan bruges DKK 674.140 mindre af egne underskud, end hvis underskudsbegrænsningen ikke var indført.

Tabel 6 - Koncernunderskud (SEL § 12, stk. 2)

Selskab	Primo	Koncernunderskud		Underskud fremført	Ultimo
		Anvendt i året egne underskud	Anvendt i året andre selskaber		
Rød A/S	0	0	0	0	0
Gul ApS	3.400.000	0	-3.090.260	0	309.740
Grøn A/S	6.700.000	-6.089.630	0	0	610.370
Blå ApS	2.000.000	-636.230	-1.181.570	0	182.200
	12.100.000	-6.725.860	-4.271.830	0	1.102.310

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.3.1.3 Årets underskud (step 3)

Årets underskud fordeles på normalvis ved en beregning, der fremkommer ved at tage selskabernes egen skattepligtige indkomst efter modregning af særunderskud, samt egne underskud uden begrænsning og dividere den med årets samlede positive indkomst. Forholdet heraf, er således selskabernes egne andele af summen af årets underskud.

Den samlede positive indkomst er DKK 17.793.200 efter modregning af ubegrænset underskud i step 1 og 2 i underskudsrækkefølgen. Beløbet er beregnet på baggrund af Rød A/S, Grøn A/S og Blå ApS' positive indkomst, mens Gul ApS' negative indkomst er DKK 7.500.000.

Underskuddet på DKK 7.500.000 fordeles forholdsmæssigt mellem Rød A/S, Grøn A/S og Blå ApS, da det er de selskaber, der har positiv indkomst efter særunderskud og egne underskud fra tidligere år er fratrasket. Rød A/S, Grøn A/S og Blå ApS' positive indkomst udgør af årets samlede positive indkomst følgende andel:

$$\text{Rød A/S: } 15.819.060 / 17.793.200 * 100 = 88,9\%$$

$$\text{Grøn A/S: } 1.910.370 / 17.793.200 * 100 = 10,74\%$$

$$\text{Blå ApS: } 63.770 / 17.793.200 * 100 = 0,36\%$$

Hermed fordeles underskuddet som følgende:

$$\text{Rød A/S: } 7.500.000 * 88,9\% = 6.667.500$$

$$\text{Grøn A/S: } 7.500.000 * 10,74\% = 805.500$$

$$\text{Blå ApS: } 7.500.000 * 0,36\% = 27.000$$

$$\text{Fordelt underskud i alt: DKK 7.500.000}$$

Ovenstående beregnede tal modregnes i henholdsvis Rød A/S, Grøn A/S og Blå ApS' positive indkomst, som vist i tabel 7. Med andre ord betyder ovenstående fordeling blot, at step 3 består af en omfordeling af selskabernes under- og overskud, hvorfor beregningen skal gå i 0 og at den forholdsmæssige andel ikke benyttes.

4.3.3.1.4 Tidligere års fremførte underskud (step 4)

Der er ikke-anvendt begrænset underskud på DKK 4.700.000. Dette består af DKK 3.400.000 fra Gul ApS og DKK 1.300.000 fra Blå ApS. Blå ApS havde et underskud primo på DKK 2.000.000, hvoraf de selv brugte DKK 700.000 i modregning i deres skattepligtige indkomst i step 2. Dermed er der DKK 1.300.000 til brug i andre selskaber, hvorfor vi kommer frem til det samlede underskud til anvendelse i andre selskaber på DKK 4.700.000. Der kan dermed modregnes en forholdsmæssig andel på DKK 4.271.749 på baggrund af underskudsbegrænsningen jf. tabel 7. Den forholdsmæssige fordeling fordeles med samme procent som i step 3 på henholdsvis 88,9%, 10,74% og 0,36%, samt den forholdsmæssige andel på 90,89%, som tidligere er beregnet. Fordelingen bliver dermed som følgende:

$$\text{Rød A/S: DKK } 4.700.000 * 88,9\% * 90,89\% = 3.797.657$$

$$\text{Grøn A/S: } 4.700.000 * 10,74\% * 90,89\% = 458.795$$

$$\text{Blå ApS: } 4.700.000 * 0,36\% * 90,89\% = 15.379$$

$$\text{Fordeling i alt: 4.271.831}$$

Forskellen på DKK 428.169 mellem det ikke-anvendte begrænsede underskud og det faktisk anvendte begrænsede underskud, svarer til den forholdsmæssige andel på 90,89%. 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 indeholdes i andre selskabers positive indkomst.

De blå markeringer fremhæver, for overblikkets skyld, de steder, hvor den forholdsmæssige andel er anvendt.

Tabel 7 - Opgørelse af sambeskatningsindkomst (SEL § 12, stk. 2)

Selskab	Indkomst til sambeskatning	Egne særunderskud	Egne koncernunderskud tidligere år	Indkomst herefter	Modregning	Indkomst herefter	Andre koncernunderskud	Indkomst herefter
Rød A/S	20.000.000	-4.180.940	0	15.819.060	-6.667.500	9.151.560	-3.797.657	5.353.903
Gul ApS	-7.500.000	0	0	-7.500.000	7.500.000	0	0	0
Grøn A/S	8.000.000	0	-6.089.630	1.910.370	-805.500	1.104.870	-458.795	646.075
Blå ApS	700.000	0	-636.230	63.770	-27.000	36.770	-15.379	21.391
	21.200.000	-4.180.940	-6.725.860	10.293.200	0	10.293.200	-4.271.830	6.021.370

Kilde: Egen tilvirkning

4.3.3.2 Opsummering

På baggrund af anvendelse af ovenstående underskudsrækkefølge i sambeskatningen har koncernen en samlet positiv skattepligtig indkomst på DKK 6.021.370. Den positive indkomst er fordelt mellem Rød A/S, Grøn A/S og Blå ApS med henholdsvis DKK 5.353.903, DKK 646.075 og DKK 21.391. Jf. SEL § 17, stk. 1 skal der beregnes 22% i virksomhedsskat af den samlede skattepligtige indkomst, hvilket udgør DKK 1.324.701. Ved underskudsbegrænsningen jf. SEL § 12, stk. 2 betyder det for sambeskatningskredsen, at der skal afregnes DKK 334.701 mere i skat, end hvis denne ikke fandt sted.

4.4 Underskudsbegrænsning - SEL § 12 D

Jf. SEL § 12 D sker der en begrænsning i anvendelsen af underskuddet, som kan nedbringe selskabernes skattepligtige indkomst, hvis mere end 50% af aktiekapitalen i et selskab ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller selskabsdeltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvor den skattepligtige indkomst gav et underskud. Har ejerkredsen ved indkomstårets udløb ændret sig mere end 50% i forhold til ejerkredsen ved et tidligere indkomstårs begyndelse, hvor den skattepligtige indkomst udgjorde et underskud, gør det sig gældende at det tidligere skattepligtige underskud ikke kan nedbringe den positive skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter jf. SEL § 12 D, stk. 3. Hertil kan det formuleres således, at hvis den ejer der har bestemmende indflydelse i et selskab er ændret med mere end 50%, gør underskudsbegrænsningen jf. SEL § 12 D sig gældende, hvilket både kan være ejerandele og stemmerettigheder.

Ved underskudsbegrænsning jf. SEL § 12 D kan den skattepligtige indkomst som nævnt ovenfor kun nedbringes til selskabets positive nettokapitalindtægter. Det fremgår af SEL § 12 D, stk. 3:

“Stk. 3. Nettokapitalindtægterne opgøres som summen af
1) renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6,
2) skattepligtige gevinster og fradragsberettigede tab efter kursgevinstloven,
3) udbytte efter ligningslovens § 16 A,
4) skattepligtige gevinster eller fradragsberettigede tab ved afståelse af aktier efter aktieavancebeskatningsloven og ligningslovens § 16 B og
5) de i ligningslovens § 8, stk. 3, omhandlede provisioner m.v.” (SEL § 12 D, stk. 3)

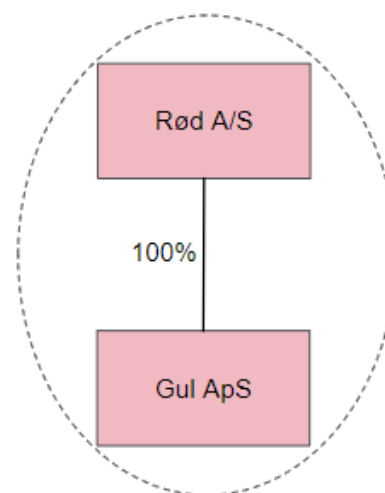
4.4.1 Forudsætninger

Der tages udgangspunkt i en simpel sambeskatningskreds bestående af to selskaber, et moderselskab, Rød A/S, og et datterselskab, Gul ApS. Ejerstrukturen kan illustreres som vist i figur 10.

Figur 10 - Koncerndiagram (SEL § 12 D)

Rød A/S ejer 100% af kapitalandelene og stemmerettighederne i Gul ApS, og er dermed den reelle ejer af selskabet. Da Rød A/S har bestemmende indflydelse i Gul ApS danner de en sambeskatningskreds, som er angivet ved den stiplede cirkel.

Det forudsættes, at selskabernes indkomstår følger kalenderåret, samt at stemme- og ejerandelen er den samme. Ligeledes forudsættes det, at selskaberne opfylder kravene for national sambeskatning jf. SEL § 31.



Kilde: Egen tilvirkning

Der tages udgangspunkt i at nettokapitalindtægterne i 2022 udgør DKK 1.000.000

Nedenstående viser sambeskatningsindkomsten for de enkelte indkomstår i perioden 2020-2022:

2020: DKK -7.000.000

2021: DKK 4.000.000

2022: DKK 5.000.000

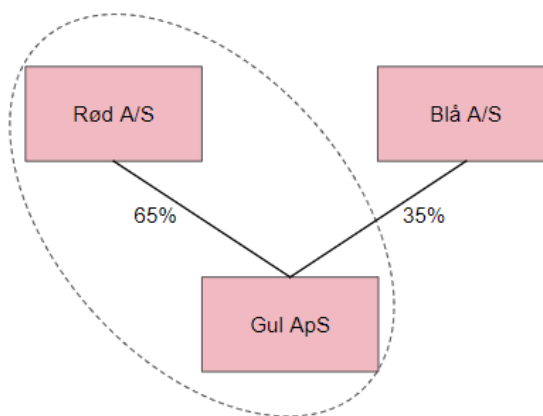
Formålet med denne case er at undersøge, hvorvidt selskaberne kan miste deres egne underskud i forbindelse med udskiftning af ejerkredsen jf. SEL § 12 D med henblik på sambeskatning. Casen består af to dele, hvor det første scenarie indeholder en ændring i ejerstrukturen på 35%, mens det andet scenarie indeholder en total udskiftning af moderselskabet til et andet moderselskab.

4.4.2 Case - Ændring i ejerstruktur

Sambeskatningsindkomsten udviser i 2020 et underskud på DKK 7.000.000. Det skattemæssige underskud for 2020 er som udgangspunkt ikke omfattet af begrænsningsreglen i SEL § 12 D, eftersom underskuddet er opstået under det nuværende ejerskab. Hvis ejerstrukturen ændres i løbet af 2021, vil der være risiko for at underskuddet kan være omfattet af begrænsningsreglen jf. SEL § 12 D.

Figur 11 - Koncerndiagram (SEL § 12 D)

Et halvt år inde i 2021 beslutter Rød A/S at afgive 35% af kapitalandelene i datterselskabet Gul ApS til Blå A/S. Blå A/S' formål er at eje andele i andre selskaber, samt hermed beslægtet virksomhed. Hermed ser ejerstrukturen ved indkomstårets afslutning for 2021 ud som i figur 11.



Kilde: Egen tilvirkning

Denne ændring i ejerstrukturen har ingen betydning for sambeskatningskredsen, da Rød A/S stadig har bestemmende indflydelse over Gul Aps, hvorfor de to selskaber stadig er sambeskattet med Rød A/S som moderselskab. Blå A/S er ikke med i sambeskatningskredsen, og betragtes dermed som et associeret selskab.

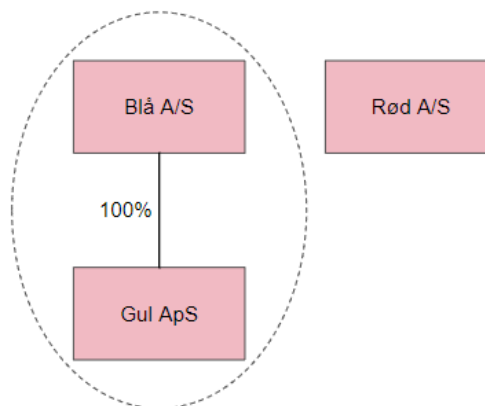
Jf. SEL § 12 D skal mere end 50% af aktiekapitalen ejes af andre aktionærer eller deltagere end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvorfor underskudsbegrænsningen ikke gør sig gældende i dette tilfælde, da Rød A/S blot har overdraget 35% af kapitalandelene til Blå A/S. Med andre ord kræver det derfor et ejerskifte, hvor overdragelsen som minimum er over 50% af kapitalandelene, for at begrænsningen i SEL § 12 D gør sig gældende.

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

I praksis vil det hermed betyde, at selskabet ved overskuddet i indkomståret for 2021 på DKK 4.000.000, kan fradrage det fulde underskud fra 2020, hvilket betyder at selskabet anvender DKK 4.000.000 ud af de DKK 7.000.000 uudnyttet fremførte underskud. Ultimo 2021 er underskud til fremførsel på DKK 3.000.000.

Figur 12 - Koncerndiagram (SEL § 12 D)

I august 2022 overdrager Rød A/S de resterende 65% til Blå A/S, hvorfor Blå A/S nu ejer 100% af Gul ApS, og dermed bliver den ultimative ejer. Denne ændring medfører, at der er en ændring på mere end 50% i ejerstrukturen for Blå A/S. Dermed ser ejerstrukturen ud som vist i figur 12 ved udgangen af 2022.



Kilde: Egen tilvirkning

Denne ændring i ejerstrukturen har betydning for sambeskatningskredsen for indkomståret i 2022, da den nye sambeskatningskreds består af Blå A/S og Gul ApS, hvor Blå A/S er det nye moderselskab.

I 2022 havde de sambeskattede selskaber et skattepligtigt resultat på DKK 5.000.000. For indkomståret 2020 var Gul ApS 100% ejet af Rød A/S. I og med at Rød A/S ikke ejer nogen af kapitalandelene i indkomståret for 2022 betyder det, at der er sket en begrænsning i muligheden for fremførsel af underskuddet fra 2020 jf. SEL § 12 D. Denne begrænsning har den indvirkning, at underskuddet fra 2020 ikke kan nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter opgjort efter SEL § 12 D, stk. 3. Dette er jf. SEL § 12 D, stk. 2 under forudsætning af at selskabet har haft økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet ved hver aftale for overdragelse.

Jf. forudsætningerne udgør nettokapitalindtægterne i 2022 DKK 1.000.000, hvilket betyder at den skattepligtige indkomst ikke kan nedbringes til et beløb mindre end nettokapitalindtægterne. Det er dermed kun muligt at anvende DKK 2.000.000 af det tidligere fremførte underskud, hvilket giver en skattepligtig indkomst efter anvendelse af fremført underskud på DKK 3.000.000. Ultimo 2022 er underskud til fremførsel DKK 1.000.000. Begrænsningen i

anvendelsen af det uudnyttede underskud har dermed den konsekvens, at selskaberne står tilbage med en større skattepligtig indkomst, som hermed skal beskattes.

I tilfælde af at Rød A/S var et tomt selskab, kan underskudsfremførslen ikke ske jf. SEL § 12 D, stk. 2. I en sådan situation er der ikke blot tale om en begrænsning af underskudsanvendelse, da det resulterer i en situation, hvor det ikke vil være muligt at anvende tidligere fremførte underskud, hvorfor underskuddene vil gå tabt (“C.D.2.4.5.2.2 Underskudsbegrænsning ved væsentlig skift i selskabets ejerkreds – SEL § 12 D - Skat.dk”).

Hermed vil det sige, at et væsentligt skift i ejerkredsen kan resultere i en underskudsbegrænsning for anvendelse af tidligere fremførbare underskud. Der kan opstå to situationer, hvoraf den ene resulterer i en underskudsbegrænsning, mens den anden resulterer i en fortabelse af underskuddet. Det, der er afgørende for, hvorvidt der er tale om begrænsning eller fortabelse, afgøres i grove træk af, om det er en aktiv eller ikke aktiv virksomhed.

4.5 Skattefri fusion - FUL § 8, stk. 6

I skattemæssig forstand foreligger der fusion jf. FUL § 1, stk. 3, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette. Ved fusionering kaldes det selskab, der overdrager sin formue for det indskydende selskab, mens det selskab, der modtager formuen, kaldes det modtagende selskab. Jf. den juridiske vejledning har det ingen betydning, hvorvidt det modtagende selskab eksisterer forud for fusionen eller om det er dannet i forbindelse med denne (Bolander m.fl. 2021, side 1079).

En fusion kan gennemføres på følgende måder:

Vandret fusion

Ved en vandret fusion gør det sig gældende, at to eller flere selskaber sammensmeltes. Det kan blandt andet foregå ved at det ene selskab (indskydende) indskyder samtlige af selskabets aktiver og passiver i det andet selskab (modtagende). Ligeledes kan det foregå ved at begge selskaber indskyder samtlige af selskabets aktiver og passiver i et nystiftet tredje selskab (“C.D.5.2.1 Skattefri fusion - en introduktion - Skat.dk”).

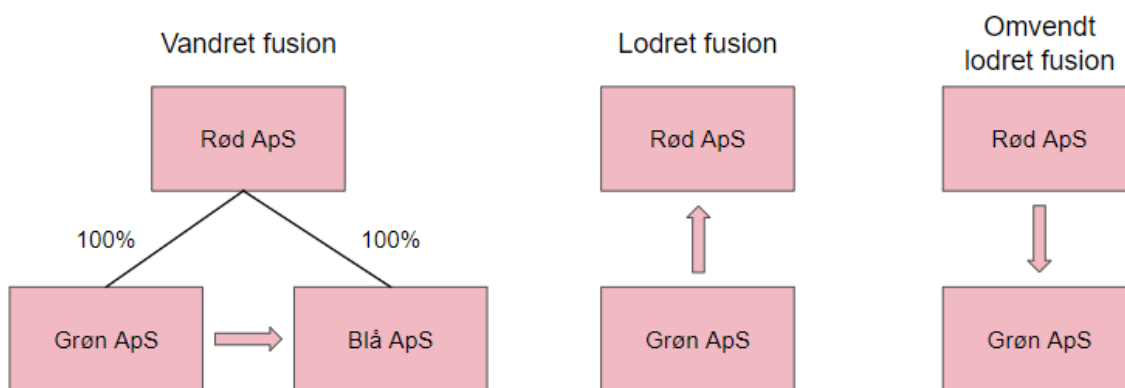
Lodret fusion

Ved en lodret fusion gør det sig gældende, at et datterselskab indskyder samtlige af selskabets aktiver og passiver i moderselskabet (“C.D.5.2.1 Skattefri fusion - en introduktion - Skat.dk”).

Omvendt lodret fusion

Ved en omvendt lodret fusion gør det sig gældende, at moderselskabet indskyder samtlige af selskabets aktiver og passiver i datterselskabet (“C.D.5.2.1 Skattefri fusion - en introduktion - Skat.dk”).

Figur 13 - Oversigt over fusioner



Kilde: Egen tilvirkning

En definition af skattefri fusion er, jf. FUL § 8, at det modtagende selskab succederer (indtræder) i det indskydende selskabs skattemæssige stilling i relation til de overtagne aktiver og passiver.

Ved fusion skal man være særligt opmærksom på, hvorvidt egenkapitalen er positiv eller negativ, da det er et krav med positiv egenkapital for at opfylde betingelserne for skattefri fusion. Denne betingelse skyldes, at det ikke vil være muligt at lave en kapitalforhøjelse og udstede en aktie ved negativ egenkapital. Ved dette scenarie vil det resultere i en skattepligtig fusion, hvor man i stedet kan lave en lodret fusion.

Forudsætningerne for at der kan foregå en skattefri fusion er, at det indskydende selskab opløses uden likvidation, hvorfor det er et ubetinget krav at omstruktureringen ikke indebærer en selskabsretlig likvidation af et indskydende selskab. Tidligere skulle selskaber søge om tilladelse til skattefri fusion på baggrund af den tidligere FUL §§ 3 og 4. Dette blev ændret af lov nr. 343 af

18. april 2007, hvor der blev foretaget ændringer til flere forskellige skattelove. Heriblandt var en af ændringerne vedrørende skattefri omstrukturering af selskaber, samt justering af sambeskatningsreglerne. Så længe lovens objektive betingelser opfyldes, har alle selskaber retskrav på beskatning efter loven ("C.D.5.2.1 Skattefri fusion - en introduktion - Skat.dk"). På baggrund af den nye lov, har SKAT ikke længere hjemmel til at godkende eller afvise skattefrie fusioner, hvilket kommer til udtryk i afgørelsen, SKM2007.272.SKAT, hvor SKAT afviste ansøgningen om skattefri fusion med tilbagevirkende kraft til d. 1. januar 2007. Loven blev lavet for alle fusioner, der har fusionsdato d. 1. januar 2007 eller senere.

4.5.1 Underskudsbegrænsning

FUL § 8, stk. 6 omhandler muligheden for anvendelse af fremføre underskud fra tidligere år for selskaber, der fusioneres. Som hovedregel kan tidligere underskud i de fusionerede selskaber ikke anvendes af det modtagende selskab efter en skattefri fusion jf. FUL § 8, stk. 6, 1. pkt., hvorfor der sker en form for underskudsbegrænsning. Denne begrænsning gælder både det indskydende og modtagende selskab, hvorfor det fremførbare underskud vil forsvinde, se venstre del af figur 14. Dette er med til at sikre, at man ved fusion ikke lader selskabet med underskud være det modtagende selskab (Bolander m.fl. 2021, side 1085).

Hertil er der dog en undtagelse, hvor underskudsbegrænsningen ikke gælder jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt., der lyder på, at underskud alligevel kan anvendes i tilfælde af, at underskuddet er opstået under sambeskatning. Kravet hertil er blot, at underskuddet skal være opstået imens selskaberne har været sambeskattet. Hvis et sådan tilfælde gør sig gældende, er det muligt for det modtagende selskab efter en fusion stadig at kunne udnytte underskud fra både det indskydende og modtagende selskab, se højre del af figur 14. Intentionen med dette er hermed at det modtagende selskab skal have mulighed for at kunne anvende underskuddene på samme vis, som hvis ikke fusionen var foregået (Bolander m.fl. 2021, side 1085). Der er en sag, SKM2005.1 LR, hvor ovenstående gør sig gældende. Sagen omhandler en koncern, hvor selskaberne har været sambeskattede. Koncernen består af et moderselskab med flere datterselskaber. Moderselskabet skulle fusionere med et af datterselskaberne, som det ejede 100%. Der var ingen fremførbare underskud i disse selskaber, men det var der til gengæld i søsterselskaberne. Sagens spørgsmål

er, om søsterselskabernes underskud var fremførbare til det nye fusionerede søsterselskab. Det blev klarlagt at dette var muligt jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt.

Med forudsætning for at ingen øvrige koncernforbindelser ophører, har fusionen som udgangspunkt ingen betydning for bevarelsen af den allerede eksisterende sambeskatning i koncernen, på nær at det indskydende selskab ophører. I forhold til muligheden for den fremtidige underskudsudnyttelse påvirker den særlige bestemmelse i FUL § 8, stk. 6 i nogle tilfælde en begrænsning af det modtagne selskabs adgang til at fradrage tidligere års underskud efter gennemførelse af en skattefri fusion. (Guldmand Hansen, Vinther, and Werlauff 2013, side 246)

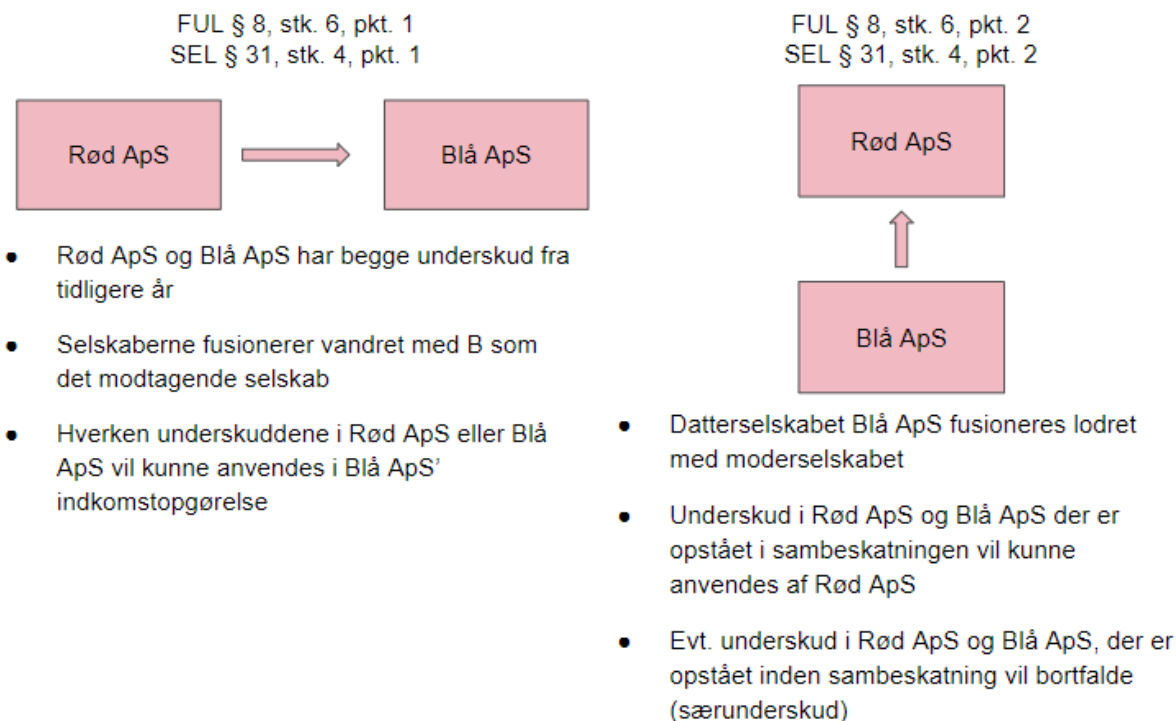
I forlængelse af ovenstående følger en undtagelse til undtagelsen. Jf. FUL § 8, stk. 6, 3. pkt. lyder det at underskud omfattet jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt. ikke kan anvendes, hvis det modtagne selskab har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke har været en del af sambeskatningskredsen, på tidspunktet hvor underskuddet er opstået. Denne undtagelse er medtaget, så det ikke er muligt skattefrit at fusionere overskudsgivende aktiviteter ind i et sambeskattet selskab, som efterfølgende fusioneres ind i et af de andre sambeskattede selskaber med et fremførbart underskud. Muligheden for anvendelse af det fremførbare underskud, der er opstået imens sambeskatningen har fundet sted, forsvinder dermed (Guldmand Hansen, Vinther, and Werlauff 2013, side 247).

Ovenstående beskrivelser fra FUL § 8, stk. 6 stemmer overens med følgende beskrivelse fra SEL § 31, stk. 4:

“1. pkt: Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers og faste driftssteders underskud fra indkomstår før omstruktureringen.”

“2. pkt: 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 ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.”

Figur 14 - Fusion uden- og indenfor sambeskatning



Kilde: Egen tilvirkning

I tilfælde af at der sker fusion mellem et koncernforbundet og et ikke-koncernforbundet selskaber er udgangspunktet, at det modtagende selskab afskæres fra selv at anvende sit eget underskud, samt det indskydende selskabs underskud fra før fusionen er foregået jf. FUL § 8, stk. 6, 1. pkt.. Her skal det dog bemærkes, at det ikke betyder, at det underskud, som det modtagende selskab har fra før fusionen, går tabt. Jf. SEL § 31, stk. 2, 9. pkt kan man modregne underskud indenfor en subsambeskatning, hvis den tidligere sambeskatningskreds ikke afbrydes ved fusionen, hvorfor underskud i det modtagende selskab fra før fusionen kan fremføres til modregning i det modtagende selskabs sambeskattede datterselskaber ("C.D.5.2.7.3 Fortabelse af underskud - FUL § 8, stk. 6 - "Skat.dk").

4.5.2 Case - Underskudsbegrænsning ved skattefri fusion

Det forudsættes, at nedenstående case overholder kravene for skattefri fusion.

Den korrekte måde ville være at udarbejde en sambeskatningsopgørelse for hvert år, da overskudsgivende selskaber ville kunne udnytte underskud fra de underskudsgivende selskaber. For overskuelighedens skyld, er der ikke taget højde for, om nogle af underskuddene i

sambeskatningen bliver anvendt, hvorfor der ikke tages højde for fordelene ved udnyttelse af andre selskabers underskud.

4.5.2.1 År 1

Koncernen består af et moderselskab og tre datterselskaber. Moderselskabet er Rød A/S og ejer henholdsvis 100%, 80% og 40% af datterselskaberne Gul A/S, Grøn ApS og Blå ApS. I og med at Rød A/S kun ejer 40% af Blå ApS indgår selskabet ikke i sambeskatningen, da de ikke har bestemmende indflydelse over selskabet. Dermed består sambeskatningskredsen af Rød A/S, Gul A/S og Grøn ApS. Der medtages ikke yderligere informationer om Blå ApS' resultater i de kommende år, da casen har til formål at understøtte underskudsbegrænsningens betydning for skattefri fusionering i en sambeskatning. Det antages, at ingen af selskaberne har underskud til fremførsel fra før de blev en del af sambeskatningskredsen.

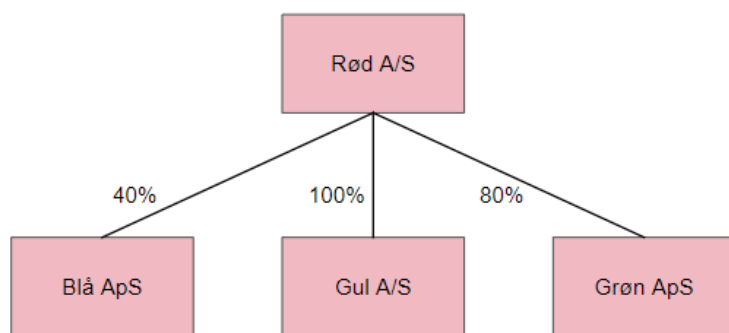
Den skattepligtige indkomst i år 1 fordeler sig som følgende:

Rød A/S: DKK 4.000.000

Gul A/S: DKK - 1.200.000

Grøn ApS: DKK - 2.500.000

Figur 15 - Koncerndiagram (FUL § 8, stk. 6)



Kilde: Egen tilvirkning

4.5.2.2 År 2

Moderselskabet Rød A/S køber 60% af Orange ApS, hvilket vil sige, at de i år 2 indgår i sambeskatningskredsen, som vist i figur 16. Orange ApS har et underskud til fremførsel fra tidligere år på DKK 1.000.000. Dette underskud bliver dermed et særunderskud for Orange ApS,

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

da det er et underskud, der er opstået, inden de blev en del af en sambeskatningskreds. I Orange ApS sker der en ændring i ejerkredsen på mere end 50%, hvorfor der jf. SEL § 12 D vil ske en underskudsbegrænsning. I lighed med at FUL § 8, stk. 6 kan medføre en underskudsbegrænsning, er det vigtigt at være opmærksom på at en fusion ligeledes kan medføre en underskudsbegrænsning efter SEL § 12 D. Årsagen til dette er, at der sker en begrænsning af underskud fra tidligere år, når der sker en ændring i ejerstrukturen på mere end 50% fra begyndelsen af underskudsåret til udgangen af det år, hvor underskuddet skal udnyttes. I tilfælde af at en skattefri fusion resulterer i en ændring af ejerstrukturen på mere end 50% gør SEL § 12 D sig gældende ("C.D.5.2.7.3 Fortabelse af underskud - FUL § 8, stk. 6 - Skat.dk").

Den skattepligtige indkomst i år 1 fordeler sig som følgende:

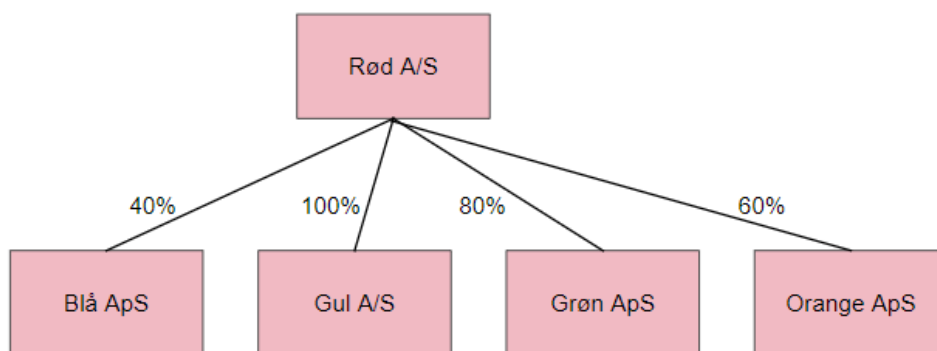
Rød A/S: DKK - 800.000

Orange ApS: DKK - 250.000

Gul A/S: DKK - 400.000

Grøn ApS: DKK 500.000

Figur 16 - Koncerndiagram (FUL § 8, stk. 6)



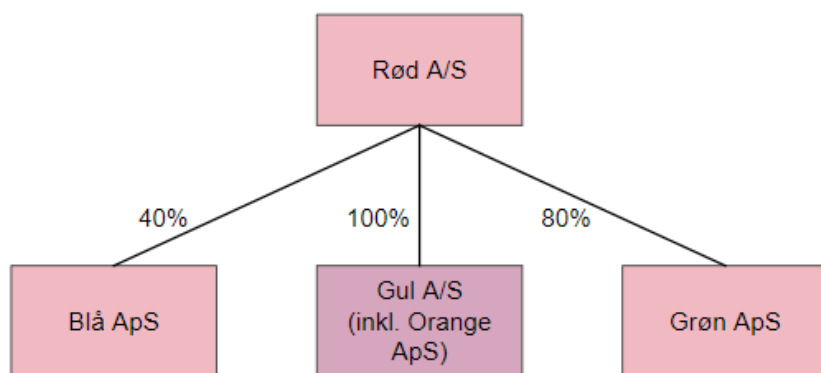
Kilde: Egen tilvirkning

4.5.2.3 År 3

Orange ApS fusioneres vandret via en skattefri fusion med Gul A/S, hvor Gul A/S er det modtagende selskab. I praksis betyder det, at Gul A/S' underskud fra år 1 på DKK 1.200.000 ikke længere kan anvendes af Gul A/S, da underskuddet er opstået inden Orange ApS var en del af sambeskatningen. Dog kan underskuddet fra år 1 på DKK 1.200.000 stadig anvendes af Rød

A/S og Grøn ApS, da de var en del af sambeskatningskredsen, da underskuddet opstod. Disse underskud kaldes svævende underskud¹. Ligeledes bliver Orange ApS' underskud fra år 2 også til et svævende underskud, da det er et underskud, der er opstået, imens Orange ApS indgik i sambeskatningen, samtidig med at selskabet forsvinder i forbindelse med fusionen. Derimod har Gul A/S ikke længere mulighed for at anvende Rød A/S og Grøn ApS' underskud fra år 1 og år 2, da, det bliver til subsambeskatningsunderskud². Orange ApS' særunderskud på DKK 1.000.000 fra før de indtrådte i sambeskatningskredsen vil bortfalde. Orange ApS og Gul A/S' underskud fra år 2 på DKK 450.000 kan alle selskaberne anvende jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt., da underskuddene er opstået imens alle fire selskaber var en del af sambeskatningen.

Figur 17 - Koncerndiagram (FUL § 8, stk. 6)



Kilde: Egen tilvirkning

4.5.2.4 Opsummering

Hvis der sker skattefri fusion udenfor en sambeskatning, mistes underskuddene som udgangspunkt jf. FUL § 8, stk. 6, 1. pkt. Er man som selskab derimod en del af en sambeskatningskreds, er der mulighed for at underskud fra tidligere kan bringes til fradrag jf. FUL § 8, stk. 6, 2. pkt. Dog skal det bemærkes, at der ved skattefri fusion i en sambeskatning stadigvæk er risiko for at underskud fra tidligere indkomstår enten bortfalder, eller at man som

¹ Svævende underskud kan som hovedregel forstås som underskud, der er opstået i et selskab, der er ophørt ved fusion, dog findes der ikke nogen officiel definition. For svævende underskud gælder det underskud, der fortsat kan anvendes af de selskaber, der var sambeskattet med selskabet på det tidspunkt, hvor underskuddene opstod. Dog kan underskuddene ikke anvendes af selskabet selv. Ligeledes kan svævende underskud opstå i forbindelse med en skattefri spaltning og ved tilførsel af aktiver ("C.D.3.1.4.3.2 Underskuds rækkefølgen - Skat.dk").

² Egne underskud fra en subsambeskatning kan ikke anvendes af andre selskaber i den aktuelle sambeskatning, men kan bruges af andre selskaber i subsambeskatningen, og kan derfor betragtes som en slags særunderskud ("C.D.3.1.4.3.2 Underskuds rækkefølgen - Skat.dk").

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

fusionerende selskaber mister retten til anvendelse heraf. Underskud der er opstået imens de to fusionerede selskaber var i samme sambeskatning kan stadig anvendes af det modtagende selskab, i lighed med at det kan anvendes af de resterende selskaber i sambeskatningskredsen. Særunderskud fra før sambeskatning bortfalder, mens underskud genereret af det indskydende selskab i tidligere indkomstår bliver til svævende underskud, der kun kan anvendes af de resterende selskaber i sambeskatningskredsen. Der opstår hermed en underskudsbegrænsning i forbindelse med, at der er risiko for, at nogle selskaber mister retten til anvendelse af tidligere års underskud.

5 Vurdering

De forskellige lovgrundlag, der berører skat vedrørende selskaber, har gennem tiden været underlagt flere ændringer. Ses der på Selskabsskattelovens ændringer i forhold til national sambeskatning, hvor det historiske perspektiv og tidslinje er gennemgået i afsnit 2.1, har der været tale om større, men færre markante ændringer. Efter de primære ændringer der er foretaget i 1903, 1960, 2005 og 2012 har måden selskaber behandler skat på været rimelig konsekvent og uden massive ændringer herefter.

På baggrund af analysen kan det konkluderes at underskudsbegrænsningerne har den effekt, at sambeskattede selskaber ikke kan anvende ubegrænset underskud. I praksis har det den effekt, at selskaber i en sambeskatningskreds ikke har den fordel, at nogle selskaber kan generere ekstreme underskud, mens andre selskaber i sambeskatningskredsen med store overskud kan anvende underskuddene. Ved underskudsbegrænsningen undgår man at selskaber “udskyder” skattebetalinger.

Hvis man udelukkende kigger på indførelse af underskudsbegrænsning, er det set ud fra et samfundsmæssigt perspektiv en fordel, fordi selskaber ikke kan udskyde skattebetalinger, men er nødsaget til at afregne skat af den del af den skattepligtige indkomst som ikke kan modregnes i fremført underskud på grund af reglerne om underskudsbegrænsning. Ser man derimod på underskudsbegrænsning fra selskabernes perspektiv, er det en ulempe, da de ikke nær så hurtigt har mulighed for at anvende uudnyttede underskud. Dog skal det ikke forstås således, at det er en ulempe at indgå i en sambeskatning, da der stadig er mulighed for at opnå skattemæssige fordele i form af at kunne anvende andre selskabers underskud. Dette ville ikke være en mulighed, hvis ikke selskabet indgik i en sambeskatning.

Der er både argumenter der taler for og imod at være en del af en sambeskatningskreds.

Forskellige regler for underskudsbegrænsning medfører, at underskud ikke kan udnyttes så hurtigt som før de blev indført. Den likviditetsmæssige effekt heraf er ikke at underskuddene mistes, men blot at skattebetalingen falder hurtigere, hvilket betragtes som en ulempe for selskaberne. Dette vil derimod anses som værende en fordel for Skattestyrelsen, da de hurtigere vil få penge i statskassen, eftersom skattebetalingerne falder hurtigere.

Den positive virkning ved sambeskatning er, at selskaber med ekstreme underskud kan anvende underskud hurtigere, end hvis underskuddene alene ville kunne anvendes i egne fremtidige positive resultater, hvorfor det er selskaberne der genererer underskud, der opnår den primære gevinst. Dette skyldes, at de underskudsgivende selskaber afregnes via skat eller sambeskatningsbidrag, da de modtager dette fra de selskaber, der anvender underskuddet. Herpå oplever de overskudsgivende selskaber ingen positiv gavn af sambeskatningen. Hvis man ser det fra selskabernes synsvinkel er sambeskatning primært en fordel, når et eller flere af selskaberne i koncernen har underskud, da de overskudsgivende selskaber i koncernen har mulighed for at udnytte de underskud, som de underskudsgivende selskaber ikke selv kan udnytte i det pågældende indkomstår. Hertil skal det bemærkes, at hvis man kigger på det enkelte selskab i sambeskatningen, vil det ikke betragtes som en fordel for de selskaber, der generer overskud. Ligeledes kan det betragtes som en ulempe, at selskaberne i en sambeskatningskreds skal deles om bundfradraget, blandt andet i forbindelse med begrænsning af underskudsfremførsel jf. SEL § 12, stk. 2.

Som det er klargjort igennem projektet er der flere situationer, hvor selskaber, der indgår i en sambeskatningskreds, bliver påvirket af underskudsbegrænsning. I analysen har vi gennemgået underskudsbegrænsning i forbindelse med SEL § 12, stk. 2, SEL § 12 D og FUL § 8, stk. 6. Nedenfor vil vi foretage opsamling på vores udarbejdede analyser, samt kommentere på konsekvenserne ved de ovennævnte typer af underskudsbegrænsninger.

5.1 Opsamling på SEL § 12, stk. 2

På baggrund af de to udarbejdede cases i analysen under afsnit 4.3 kan det konstateres, at der ved underskudsbegrænsningen skal betales DKK 334.701 mere i skat i indkomståret, end hvis der ikke havde været nogen underskudsbegrænsning jf. SEL § 12, stk. 2. Effekten heraf er, at selskaberne kommer til at betale en større andel i skat hvert år, hvilket resulterer i, at underskuddene bliver fordelt over en længere årrække og dermed ikke udnyttes nært så hurtigt, som før underskudsbegrænsningen blev indført. Hertil skal det pointeres, at selvom skattebetalingen bliver væsentligt højere grundet underskudsbegrænsningen, betyder det hverken at selskabernes underskud fortabes eller at selskaberne beskattes med en hårdere skatteprocent,

men derimod at de blot bliver opkrævet en større andel af deres potentielle fremtidige skattepligtige indkomst. For selskaberne resulterer den tidligere skattebetaling i en likviditetsmæssig belastning, da de får færre penge mellem hænderne her og nu.

Indførelsen af begrænsningen i underskudsanvendelsen i sambeskatningskredse skete ved vedtagelse af lovforslag L 173. Efterfølgende har FSR, Danske revisorer, rettet henvendelse til Skatteudvalget med relevante kommentarer og overvejelser. Herudover er der, da lovforslaget blev fremsat, stillet spørgsmål til ministeren, hvor bekymringer og overvejelser er besvaret.

Et af disse spørgsmål lyder på, hvorfor man har fastsat bundgrænsen for underskudsbegrænsning på DKK 7.500.000 (2010-niveau) og ikke højere, så der er en konkurrencefordel i forhold til andre lande. Hertil lyder svaret fra ministeren, at overvejelserne for fastsættelse af bundgrænsen primært er rettet mod de store selskaber med afvejningen af, at mindre selskaber ikke påvirkes væsentligt ("L 173, endeligt svar på spørgsmål 8" 2012).

Ud fra ovenstående betragtninger, vurderer vi, at indførelsen af bundgrænsen er kommet for at blive, da den medfører et forsøg på mere lige vilkår for danske virksomheder. Bundgrænsen justeres hvert år jf. PSL § 20, hvorfor den følger markedsudviklingen. Man kan argumentere for at indførelse af underskudsbegrænsningen læner sig op ad principperne i rød blok. Politikken i den røde blok går som udgangspunkt ud på, at partierne ønsker en høj fordelingsnøgle af samfundets goder og værdier. Det primære fokus er, at der helst ikke må være forskel på folk, især økonomisk, hvorfor forskellen forsøges minimeret via en omfordeling af goderne. Disse principper danner grundlag for indførelsen af bundgrænse for underskudsbegrænsning, der har til formål at sørge for tidligere skattebetalinger, primært for store virksomheder. Lovforslaget blev fremsat d. 25. april 2012 og senere vedtaget d. 13. juni 2012, hvilket stemmer overens med, at Socialdemokratiet, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti dannede regering med Helle Thorning-Schmidt som statsminister i perioden 2011-2014 ("Regeringer siden 1953" Folketingets Oplysning).

I og med at bundgrænsen er indført for at "ramme" de store virksomheder, så er det en hårfin grænse hvilket niveau bundgrænsen skal fastsættes til. Hvis bundgrænsen bliver sat "for højt" resulterer det i, at de store virksomheder får en større skattemæssig fordel, mens de små

virksomheder rammes hårdere i form af at de store virksomheder opnår bedre skattemæssige vilkår. Konsekvensen af en højere bundgrænse kan have den samfundsmæssige effekt at konkurrenceformerne på markedet ændres. Ved en højere bundgrænse opnår de store virksomheder en større skattemæssige fordel, hvilket kan resultere i at den primære konkurrenceform på markedet vil blive oligopol/differentieret oligopol, hvor få store udbydere “ejer” markedet frem for fuldkommen konkurrence, hvor markedet består af mange udbydere.

Et andet af disse spørgsmål lyder på, hvorvidt underskudsbegrænsningens effekt i forhold til ringere muligheder for fremførsel af underskud er i overensstemmelse med de skattepolitiske grundprincipper om, at man får fradrag for afholdt omkostninger. Hertil lyder svaret fra ministeren, at begrænsningen ikke resulterer i muligheden for at modregning bortfalder, hvorfor selskaberne ikke får frataget deres ret til at få fradrag for afholdte omkostninger. Forslaget resulterer blot i, at selskaberne ikke får fradraget nær så hurtigt (“L 173, endeligt svar på spørgsmål 12” 2012).

Ud fra ovenstående betragtninger, vurderer vi, at indførelsen af bundgrænsen ikke er modstridende med grundprincipperne om at få fradrag for afholdte omkostninger. Denne vurdering bakkedes op af, at der ikke ændres på lovgivningen om, hvad der danner grundlag for den skattepligtige indkomst jf. SL §§ 1-6. Hertil hæfter vi os især ved, at der jo ikke er tale om underskud, der bortfalder, mens blot underskud der udskydes til fremførsel til senere år.

En problematik som FSR fremhæver er selskaber med lagerbeskattede aktiver og passiver. Lagerbeskattede aktiver og passiver strider imod realisationsprincippet, da en virksomhed beskattes af urealiserede gevinster. Det er efter FSR opfattelse ikke retfærdigt, at selskaber som anvender lagerprincippet kan blive begrænset i anvendelsen af fremført underskud, som vedrører urealiseret tab på lagerbeskattede aktiver og passiver, hvilket derfor ikke fuldt kan fradrag i senere positiv indkomst. FSR opfordrer til, at der foretages en lempelse af reglerne for anvendelse af underskud i forbindelse med urealiserede tab på lagerbeskattede aktiver og passiver (“L 173 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.”).

Et eksempel på lagerbeskattede aktiver kan være aktier, som behandles efter lagerprincippet. Ved regnskabsårets afslutning opgøres beholdningen af aktier, hvor realiseret og urealiseret gevinst og tab opgøres og driftsføres. Virksomheder kan ved tab herpå opnå fremførbart underskud og ved gevinst beskatning heraf. Ser man isoleret på de urealiserede kursreguleringer, sker der beskatning af en ikke faktisk indkomst. Den urealiserede kursgevinst resulterer ikke i flere penge i lommen, men derimod kun en højere aktiebeholdning. Virksomheder kommer derfor til at mærke en likviditetsmæssig belastning, da de skal afregne skat af en urealiseret gevinst, hvilket i praksis betyder at de skal have pengene op ad lommen før de har indkasseret den monetære gevinst. Vi er derfor som udgangspunkt delvist enige med FSR's fremhævelse af problematikken, det skal dog også huskes at ligesom en virksomhed skal beskattes af den urealiserede gevinst opnår de også underskud til modregning i fremtidige positive skattepligtige indkomster ved urealiserede tab.

Overordnet set er bundgrænsen for underskudsanvendelse indført for at sikre, at virksomheder løbende bliver beskattet, så de ikke kan anvende ubegrænset underskud i de enkelte indkomstår. Hertil kan der argumenteres for, at bundgrænsen er for lav eller slet ikke burde være indført, da det resulterer i en forskydning af fradrag. Der er ikke foretaget ændringer hertil siden indførelsen i 2012, hvorfor reglen må antages at fungere i praksis.

5.2 Opsamling på SEL § 12 D

På baggrund af den udarbejdede case i analysen under afsnit 4.4, kan det konstateres, at ejerskifte på mere end 50% både kan resultere i en begrænsning i anvendelse af underskud, samt en fortabelse heraf. Det afgørende element er, om der er tale om ejerskifte i en aktiv eller en ikke aktiv virksomhed. Formålet med indførelse af begrænsningsreglen ved ejerskifte på over 50% er at forhindre handel med selskaber uden egentlig aktivitet. Sådanne selskaber kaldes underskudsselskaber og har som regel fremførbare underskud fra tidligere indkomstår som deres eneste aktiv, hvilket betragtes som et tomt selskab og dermed vil der være risiko for en fortabelse af underskud fra tidligere indkomstår. Hvis ikke underskudsbegrænsningen jf. SEL § 12 D var indført, ville det være muligt for de nye ejere i ejerskiftet at drage fordel af de uudnyttede underskud fra det opkøbte selskab, hvor de kunne modregne det i deres skattepligtige indkomst. Dette medfører en lavere skattebetaling, hvilket for virksomhederne er en fordel, men set fra et

samfundsmæssigt perspektiv anses det som værende en ulempe, da skattebetalingen udskydes til de kommende indkomstår.

Det kan især være svært at definere, hvornår der kan være tale om såkaldte tomme selskaber, hvorfor der er inddraget afgørelsen, SKM2019.632.SR, til at belyse nogle argumenter, der taler for og imod, hvorvidt der skal være tale om begrænsning eller fortabelse ved ejerskifte. Denne afgørelse omhandler en søn, der ville sælge sit underskudsselskab til sin fars holdingselskab med ønske om at bevare underskuddet heri. Som udgangspunkt blev dette i første omgang afvist af SKAT med argumentet om, at transparensreglen kun gælder det sælgende selskab. Dette blev efterfølgende underkendt af Skatterådet, der argumenterede for, at transparensreglen både gælder det købende og sælgende selskab. Denne vurdering stemmer ikke overens med reglen i SEL § 12 D, stk. 2, da underskud fra tidligere indkomstår fortages, hvis der er tale om selskaber uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet. Hertil er der dog en undtagelse jf. SEL § 12 D, stk. 4, hvor det gør sig gældende at SEL §§ 1-3 ikke finder anvendelse, hvis ændring i selskabets ejerkreds skyldes overdragelse til personer, der er nævnt i boafgiftslovens § 1, stk. 2. Afgørelsen, SKM2019.632.SR, beviser at der er mulighed for at slægtninge kan handle med deres underskudsselskab, hvor det fortsat vil være muligt for køberen at anvende uudnyttede underskud. Det skal ligeledes bemærkes, at denne undtagelse også gør sig gældende, når det drejer sig om holdingselskaber. Dette ville ikke kunne lade sig gøre, hvis der var tale om handel mellem to fremmede parter (Døssing & Partnere 2023).

Efter vores mening, vurderer vi at SKM2019.632.SR har den rigtige afgørelse, da undtagelsen vedrørende handel mellem slægtninge jf. boafgiftsloven er opfyldt. Vi mener ikke, at det er rimeligt at underskudsselskaber kan sælges til beslægtede parter uden der skal ske en begrænsning eller en fortabelse af underskuddet fra det overdragede selskab. Selvom der kan være argumenter for, at der kan være tale om et forskud på en eventuel arv, vurderer vi ikke at det burde være grundlag for at SEL § 12 D, stk. 1-3 ikke skal være gældende. I og med, at definitionen af et underskudsselskab er den samme, burde det efter vores mening også behandles ens, uanset om der er tale om en familiær overdragelse. Dermed mener vi ikke, at faderen bør have mulighed for at kunne drage nytte af sønnens uudnyttede underskud.

Formålet med indførelsen af reglerne for underskudsbegrænsning i forbindelse med skift i ejerkreds er at undgå at selskaber investerer penge i at købe underskudsselskaber for at opnå skattefordele i form af at udnytte tidligere års underskud.

Ud fra vores synspunkt, vurderer vi, at det virker rimeligt, at der er sat en begrænsning på, at ejere kan opkøbe tomme selskaber og dermed drage fordel af deres uudnyttede underskud i deres samlede skattepligtige indkomst. Hvis dette gav en skattefordel, ville det kunne betragtes som værende en taktisk beslutning for køberen at opkøbe selskaber med store uudnyttede underskud for at kunne nedbringe skattebetalingen de kommende år. Hvorvidt det er rimeligt, at underskuddene fortabes og ikke blot begrænses, kan diskuteres, da underskuddene er opstået i selskabet, hvorfor det burde være rimeligt, at et sådant underskud kunne bibeholdes i selskabet. Der kan potentielt være chance for at det tomme selskab kan anvende sit underskud på et senere tidspunkt, hvorfor vi ikke vurderer det retfærdigt, at underskuddet skal fortabes ved ejerskifte. Så længe der er tale om et særunderskud, der automatisk opstår ved indtrædelse i en sambeskatning, kan den nye ejer ikke drage fordel heraf i sine mulige andre selskaber. Overordnet set, mener vi, at når der er opstået et underskud i et selskab med en ejer med bestemmende indflydelse, så skal det ikke være muligt for en anden ejer at kunne anvende det fulde underskud det efterfølgende år, hvorfor en begrænsning i anvendelse ned til nettokapitalindtægterne vurderes som en god løsning på ikke at udnytte tidligere fremførbare underskud i underskudsselskaber. Ligeledes vurderer vi, at det ikke skal kunne lade sig gøre, at opkøbe selskaber uden driftsaktivitet og dermed udnytte deres underskud fra tidligere indkomstår, da det kan vurderes som værende med et skjult henseende.

5.3 Opsamling på FUL § 8, stk. 6

På baggrund af den udarbejdede case i analysen under afsnit 4.5, kan det konstateres, at det er en fordel at være sambeskattet, hvis der foretages en skattefri fusion. Her er der mulighed for at bevare store dele af fremførbare underskud fra tidligere år. Ved en skattefri fusion skal man have i baghovedet, om der er nogle underskud fra før sambeskatningen, som man ikke ønsker at miste, da fusion resulterer i fortabte særunderskud. Ligeledes skal man overveje, om det modtagende selskab forventer at generere overskud, da det ved fusion med et nyindtrådt selskab ikke længere vil have mulighed for at anvende fremførbare underskud, der er opstået tidligere år i

sambeskatningen, da det resulterer i svævende underskud, der kun kan benyttes af de resterende selskaber i sambeskatningskredsen.

Ved skattefri fusion er der en hel del krav, der skal kunne opfyldes jf. fusionsskattelovens paragraffer. Hertil bør det ved fusion overvejes, hvordan underskudsbegrænsningen påvirker de fusionerede selskaber, hvorfor det i nogle tilfælde vil være mere fordelagtigt med en skattepligtig fusion frem for en skattefri fusion. Begrundelsen for, at skattemæssige underskud som hovedregel bortfalder i forbindelse med en skattefri fusion, er ønsket om at undgå, at et selskab med skattemæssige overskud kan eliminere sit overskud ved fusion med et selskab med skattemæssige underskud, når transaktionen ellers ikke har skattemæssige konsekvenser ("C.D.5.2.7.3 Fortabelse af underskud - FUL § 8, stk. 6 - Skat.dk").

Den udarbejdede case i afsnit 4.5 kan understøttes af afgørelsen, SKM2007.65.SR, hvor Skatterådet bekræfter, at det modtagende selskab i en fusion vil kunne anvende det underskud, der har været opstået i alle selskaber i sambeskatningskredsen, herunder det indskydende selskab, også kaldet det ophørende selskab. Dette kan ligeledes sammenholdes med afsnit 4.5.2.3, hvor Gul A/S fusioneres med Orange ApS, hvor det modtagende selskab, Gul A/S, får mulighed for at anvende alle underskud der er opstået i år 2, da alle fire selskaber var en del af sambeskatningskredsen på daværende tidspunkt. Derudover bekræfter Skatterådet i afgørelsen, SKM2007.65.SR, at de resterende søsterselskaber til de fusionerede selskaber stadigvæk har mulighed for at anvende det skattemæssige underskud, hvilket også kommer til udtryk i afsnit 4.5.2.3, da Rød A/S og Grøn ApS stadig har mulighed for at fradrage underskuddene fra tidligere år. Det vil med andre ord sige, at ved en skattefri fusion indenfor den samme sambeskatningskreds, vil der ikke ske nogen begrænsning i forbindelse med udnyttelse af underskud, da det ikke ændrer på muligheden for anvendelse i sambeskatningskredsen.

I afgørelsen, SKM2023.12.SR, stilles der spørgsmål om principperne for underskudsanvendelse, hvor to sambeskattede selskaber laver en skattefri fusion, hvor et af selskaberne var udtrådt efterfulgt af en senere genindtrædelse i sambeskatningen. Ud- og genindtrædelsen sker efter underskuddene var opstået. Afgørelsen fra Skatterådet lyder således på, at det genindtrådte

selskab efter fusionen kunne udnytte underskud i det sambeskattede selskab fra før tidspunktet, hvor genindtrædelsen foregik (Havgaard, Skak, og Nielsen 2023).

Denne afgørelse er især interessant, fordi der ikke tidligere har været taget stilling til behandlingen af selskabers ind- og udtrædelse i sambeskatning i tilknytning til reglerne om skattefri fusion i praksis. Det der er værd at bide mærke i er, at der på baggrund af denne afgørelse kan udledes, at det er muligt at “genvinde” opståede underskud fra en tidligere sambeskatningskreds. I denne afgørelse har H2 været sambeskattet med H1 (administrationsselskab) og H3 (datterselskab) i perioden 2014-2018. I 2019 udtræder H2, hvor det igen indtræder i 2020. Ved en fusion mellem H2 og H3, hvor H2 er det modtagende selskab, er H2 jf. FUL § 8, stk. 6, 1. pkt. afskåret fra at anvende H3’s underskud fra år 2019, da underskuddet ikke er opstået, mens selskaberne var sambeskattet. Jf. FUL § 8, stk 6, 2. pkt. er det dog stadig muligt for H2 at anvende H3’s tidligere fremførbare underskud for indkomstårene før 2019, da disse underskud er opstået, da H2 og H3 var sambeskattet. Denne afgørelse betragtes på flere punkter som et udtryk for en ny praksis, da det for H2 har været muligt, at “genvinde” fremførbare underskud fra tidligere år, der er opstået i en sambeskatningskreds, som de i udgangspunkt havde mistet ved udtrædelse.

På trods af at en skattefri fusion overordnet set ikke skal stille sambeskattede selskaber i en bedre eller dårligere position i forhold til underskudsudnyttelse end de ville have været, hvis de ikke havde fusioneret, så kommer selskaberne i afgørelse, SKM2023.12.SR, til at stå i en bedre position, da de får adgang til H3’s underskud fra tidligere år. Selvom H2 som udgangspunkt skulle have været afskåret fra at anvende underskud fra den tidligere sambeskatningskreds, så får de ved skattefri fusion alligevel mulighed for at anvende H3’s underskud fra tidligere år, hvor H2 indgik i sambeskatningen.

En af de primære fordele ved en skattefri fusion er, at man undgår afståelsesbeskatning, der har betydning for det indskydende selskab, samt dets kapitalejere. Ved den skattefrie fusion sker der altså ikke en dobbeltbeskatning, da der sker en succecion, og dermed undgår man avancebeskatninger, da det medfører, at selskabet indtræder i det indskydende selskabs tidligere skattemæssige position, hvilket også gør sig gældende for kapitalejerne.

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

Overordnet set er man ved en skattefri fusion i en sambeskatningskreds stillet langt bedre, end hvis man ikke havde været en del af en sambeskatning. Der er ved skattefri fusion i en sambeskatning stor mulighed for at kunne anvende fremførbare underskud fra tidligere år, enten i det modtagende selskab, eller i så fald for de resterende selskaber i sambeskatningen.

6 Konklusion

Opgaven har til formål at besvare den udarbejdede problemformulering:

Afgangsprojektet har til formål at undersøge konsekvenserne af regler og betingelser for obligatorisk national sambeskatning med henblik på forskellige typer af underskud i forbindelse med underskudsbegrænsninger.

Sambeskatningens historie stammer helt tilbage fra 1903, hvor der dengang ikke var et særligt behov for særlige regler for sambeskatning, da koncernsammensætninger ikke var nær så velkendt. I 2005 blev national sambeskatning ud fra et territorialprincip obligatorisk jf. SEL § 31, stk. 1. En betingelse for at indgå i en sambeskatningskreds er jf. SEL § 31 C, at der skal være tale om et skattesubjekt, der er omfattet af obligatorisk national sambeskatning og samtidig indgår i en koncern.

En koncern defineres jf. SEL § 31 C som et moderselskab med tilhørende et eller flere datterselskaber. Moderselskabet er det øverste selskab i koncernen og kaldes også administrationsselskabet. Moderselskabet har bestemmende indflydelse over de øvrige selskaber i koncernen, hvorfor de defineres som datterselskaber. Bestemmende indflydelse skal forstås, som at moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end 50% af stemmerettighederne i en dattervirksomhed med undtagelse af, at det modsatte klart kan bevises.

Administrationsselskabet fungerer som mellemed mellem SKAT og de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen jf. SEL § 31, stk. 6. De øvrige selskaber i sambeskatningskredsen er dog pålagt solidarisk hæftelse, hvilket betyder, at de hæfter for betaling af skatten af den skattepligtige sambeskatningsindkomst. Ligeledes er de jf. SEL § 31, stk. 7 pålagt at opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet.

Sambeskatningsindkomst skal forstås som værende summen af den skattepligtige indkomst i hele sambeskatningskredsen jf. SEL § 31, stk. 2. Hele den skattepligtige indkomst skal medregnes uanset, om moderselskabet ejer 100% eller 65% af datterselskaberne. Efter opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for de enkelte selskaber i sambeskatningskredsen skal der foretages underskudsmodregning på sambeskatningsniveau. Anvendelsen af et fremført uudnyttet

underskud nedbringer den positive indkomst for hvert enkelt selskab og dermed også på sambeskatningsniveau, hvorfor man kan reducere sin skattepligtige indkomst og dermed afregne mindre i skat for indkomståret. Underskudsrækkefølgen defineres i SEL § 31, stk. 2 og er opdelt i fire trin, som er følgende:

1. særunderskud
2. egne underskud
3. årets underskud
4. andre selskabers fremførte underskud fra tidligere år

Ved modregning af underskud skal man følge trinene fra 1-4, hvorfor særunderskud altid modregnes først, mens andre selskabers underskud anvendes til sidst, hvilket også fremgår af SEL § 31, stk. 2.

Der kan i flere situationer ske en begrænsning i muligheden for at anvende fremført underskud, her tages der udgangspunkt i hhv. SEL § 12, stk. 2, SEL § 12 D og FUL § 8, stk. 6.

Ved en begrænsning jf. SEL § 12, stk. 2 er der fastsat en grænse på DKK 7.500.000 (2010-niveau), som årligt reguleres efter PSL § 20. Den regulerede grænse er for 2022 DKK 8.872.500. En samlet sambeskatningsindkomst under grænsen betyder, jf. SEL § 12, stk. 2, at der ikke sker en begrænsning i anvendelsen af fremført underskud, hvorimod der ved en positiv sambeskatningsindkomst over grænsen vil medføre en begrænsning i andelen af underskud over bundgrænsen, der kan modregnes. Underskud op til grænsen kan fuldt modregnes i årets skattepligtige indkomst, hvor underskuddet der kan modregnes i den resterende skattepligtige indkomst over grænsen kun kan modregnes med 60%. Før vedtagelsen om begrænsning i anvendelsen af underskud, kunne underskud fuldt ud modregnes i den skattepligtige indkomst, hvorimod der ved indførelsen af denne lov, sker en begrænsning i hvor stor en andel af underskuddet der kan modregnes i den skattepligtige indkomst. Den primære konsekvens heraf, er at en sambeskatningskreds “tvinges” til tidligere at afregne skat af den positive skattepligtige indkomst, da underskud ikke fuldt kan modregnes og dermed medfører en resterende positiv skattepligtig indkomst, som der skal afregnes skat af.

Det kan dermed siges, at skattebetalingen falder hurtigere end ved den tidligere mulighed for fuld anvendelse af fremført underskud. Hensigten bag indførelsen af begrænsningen i anvendelse

af underskud var at lave en skattemæssig udligning mellem mindre og større virksomheder. Der er igennem årene stillet spørgsmål til, hvorvidt den fastsatte grænse er passende, samt har den ønskede effekt. Bundgrænsen er fastsat således, at de mindre virksomheder, som typisk hverken generer de største overskud eller underskud, ikke bliver påvirket af denne begrænsning, men samtidig så de større virksomheder, potentielt ikke kan drage stor skattemæssig fordel af uudnyttet fremført underskud. Bundgrænsen sikrer, at virksomheder løbende bliver beskattet.

Underskudsbegrænsning kan ligeledes forekomme, hvis der sker en ændring i ejerkredsen på mere end 50%, hvilket fremgår af SEL § 12 D. I tilfælde af opståede underskud ved én ejerkreds, hvor ejerkredsen i et efterfølgende indkomstår er ændret mere end 50%, begrænses det uudnyttede underskud fra tidligere år i form af, at den skattepligtige indkomst kun kan nedbringes til et beløb mindre end selskabets nettokapitalindtægter jf. SEL § 12 D, stk. 3. SEL § 12 D kan i værste fald resultere i en fortabelse af underskud fra tidligere indkomstår frem for blot en begrænsning. Fortabelse kan jf. SEL § 12 D, stk. 2 ske, hvis der foretages handel af tomme selskaber. Dog er der en undtagelse hertil jf. SEL § 12 D, stk. 4, hvor der i afgørelsen SKM2019.632.SR er godtaget et salg af et selskab fra søn til far. Selskabet der skal sælges er et såkaldt underskudsselskab, der som udgangspunkt er omfattet af SEL § 12 D, stk. 2, hvor underskud bortfalder ved salg. Undtagelsen hertil i SEL § 12 D, stk. 4 lyder på, at stk. 1-3 ikke finder anvendelse, hvis ændring i ejerkreds skyldes overdragelse af kapitalandele til personer, der er nævnt af boafgiftslovens § 1, stk. 2. Argumentet i afgørelsen er desuden, at transparensreglen både gælder for det købende og det sælgende selskab, hvorfor afgørelsen falder på, at faderen fortsat kan anvende det uudnyttede underskud i sønnens selskab på trods af at der sker et ejerskifte på mere end 50%.

FUL § 8, stk. 6 omhandler muligheden for anvendelse af uudnyttede underskud fra tidligere år for selskaber, der fusioneres, hvilket kan resultere i en underskudsbegrænsning. Jf. FUL § 8, stk. 6, 1. pkt. kan der som udgangspunkt ikke ske skattefri fusion uden fortabelse af tidligere fremførbare underskud. Undtagelsen hertil fremgår af FUL § 8, stk. 6, 2. pkt., hvor der er mulighed for anvendelse af uudnyttede underskud ved en skattefri fusion af to selskaber i den samme sambeskatningskreds. Hertil er kravene, at underskuddene skal være opstået i perioden, hvor begge selskaber har indgået i sambeskatningen, hvis disse skal kunne anvendes af det

Underskudsbegrænsning i sambeskatning

modtagende selskab. I tilfælde af at der er underskud fra før selskaberne var sambeskattet (særunderskud) vil disse bortfalde. Hvis der er tale om underskud der er opstået i sambeskatningskredsen inden et af selskaberne var indtrådt, vil disse underskud blive til svævende underskud, og kan kun anvendes af de øvrige selskaber i sambeskatningskredsen. Afgørelsen, SKM.2023.12.SR, fremhæver muligheden for at kunne udræde i en sambeskatning for derefter at indtræde året efter og dermed stadigvæk have muligheden for at kunne anvende uudnyttede underskud fra den periode, hvor de var sambeskattet. Afgørelsen kan på nogle punkter betragtes som et udtryk for en ny praksis, da der kan være tale om “genvindelse” af fremførbare underskud fra tidligere år, som selskabet principielt mistede ved udtrædelse.

Den overordnede konklusion i projektet er at underskudsbegrænsninger er kommet for at blive, og der er som udgangspunkt ikke noget der peger i retning af en lempelse heraf.

Underskudsbegrænsninger er ikke medvirkende til at forringe forholdene i en sambeskatning, tværtimod, da der i de fleste tilfælde kan drages fordele af at indgå i en sambeskatningskreds, da de overordnet set bliver begrænset mildere. Sambeskatning er medvirkende til, at koncernforbundne selskaber kan udnytte potentielle underskud i de øvrige moder-, datter- og søsterselskaber.

8 Litteraturliste

8.1 Bøger

Bolander, Jane m.fl. 2021. *Lærebog om indkomstskat*. Djøf.

Evald, Jens. 2019. *At tænke juridisk: juridisk metode for begyndere*. DJØF/Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

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

Hansen, Lone L., og Erik Werlauff. 2022. *Den juridiske metode: en introduktion*. DJØF/Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

PwC 2023, *Regnskabshåndbogen 2023*.

8.2 Love og lovforslag

Afskrivningsloven

Fusionsskatteloven

Personskatteloven

Selskabsskatteloven

Statsskatteloven

Årsregnskabsloven

Lovforslag L173

Lovforslag LSF 130

Lov nr. 343 af 18. april 2007

Lov nr. 426 af 6. juni 2005

Lov nr. 591 af 18. juni 2012

8.3 Afgørelser

SKM2005.1 LR

SKM2007.272.SKAT

SKM2007.65.SR

SKM2019.632.SR

SKM2023.12.SR

8.4 Vejledninger

[C.D.1.1.10.13.16 Definition af subjektiv skattepligt](#), Skat.dk, 2023 (04.04.2023)

[C.D.2.1.2 Indkomstår](#), Skat.dk, 2023 (26.04.2023)

[C.D.2.3.1 Territorialprincippet - SEL § 8, stk. 2](#), Skat.dk, 2023 (11.04.2023)

[C.D.2.4.5.2.2 Underskudsbegrænsning ved væsentlig skift i selskabets ejerkreds – SEL § 12 D](#), Skat.dk, 2023 (26.04.2023)

[C.D.2.4.5.3 Generel begrænsning af selskabers underskud SEL § 12, stk. 2](#), Skat.dk, 2023 (07.04.2023)

[C.D.3.1.4.3.2 Underskudsrækkefølgen](#), Skat.dk, 2023 (14.04.2023)

[C.D.5.2.1 Skattefri fusion - en introduktion](#), Skat.dk, 2023 (18.04.2023)

[C.D.5.2.7.3 Fortabelse af underskud - FUL § 8, stk. 6](#), Skat.dk, 2023 (19.04.2023)

8.5 Hjemmesider

[2. Historisk udvikling i Danmark](#), skm.dk, (21.04.2023)

[Anvendelse af underskud efter skattefri fusion](#), EY.com, 2023 (06.05.2023)

[Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber m.v.](#), retsinformation.dk, 2018 (06.04.2023)

[En søn ville sælge sit underskudsselskab til sin fars holdingselskab og spurgte SKAT, om underskuddet kunne bevares](#), dossing.dk, 2023 (07.05.2023)

[Juridisk metode - Den Store Danske](#), denstoredanske.lex.dk, 2023 (26.04.2023)

[L 173, endeligt svar på spørgsmål 8](#), ft.dk, 2012 (06.05.2023)

[L 173, endeligt svar på spørgsmål 12](#), ft.dk, 2012 (06.05.2023)

[L 173 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love](#), ft.dk, 2012 (07.04.2023)

[Regeringer siden 1953](#), ft.dk, (06.05.2023)

[Retskilder](#), juridiskmetode.dk, (25.04.2023)

[S.D.4.1.1.1 Skattesubjekterne](#), TAX.DK skat & afgift, 2012 (12.04.2023)

[Selskabsskatteloven, Satser og beløbsgrænser i selskabsskatteloven](#), skm.dk, 2022 (06.05.2023)