

1. INDLEDNING	3
2.0 PROBLEMFORMLERING	7
2.1 METODE	7
2.2 OPGAENS OPBYGNING	8
2.3 AFGRÆNSNING	9
3.0 SAMBESKATNING – DEN TEORETISKE BAGGRUND	11
3.1 INVESTERINGSNEUTRALITET	11
3.2 KONCERNENS SKATTEEVNE	12
3.3 HÆFTELSEN	13
4.0 DE HDTIDIGE SAMBESKATNINGSREGLERNE	14
4.1 HISTORIK	14
4.2 DE GAMLE SAMBESKATNINGSREGLER	15
4.2.1 SAMBESKATNING	16
4.2.2 HVILKE SELSKABER	16
4.2.3 EJERSKABSKRAV	17
4.2.4 SAMME REGNSKABSÅR	19
4.2.5 DEN SKATTEMÆSSIG BETYDNING	19
4.2.6 UNDERSKUDSOVERFØRSEL	21
4.2.6.1 MELLEMDANSKE SELSKABER	21
4.2.7 UDENLANDSKE DATTERSELSKABER	22
4.2.8 GENBESKATNINGSREGLER	23
4.3 LEMPELSE FOR UDENLANDSK SKAT	24
4.3.1 VÆRNSREGLER I FORBINDELSE MED CREDIT-LEMPELSEN	25
4.3.2 ØVRIGE VÆRNSREGLER	26
5. GÆLDENDE SAMBESKATNINGSREGLER	30
5.1 INDLEDNING BEMÆRKNINGER	30
5.1.2 SAMBESKATNINGSREGLERNE OPBYGNING	31
5.2 OBLIGATORISK NATIONAL SAMBESKATNING	31
5.2.1 KONCERNBEGREBET	32
5.2.2 ADMINISTRATIONSSKABET	35
5.2.3 SAMME INDKOMSTÅR	36
5.2.4 DELÅRSINDKOMST	37
5.2.5 SAMBESKATNINGSINDKOMSTEN	38
5.2.6 UNDERSKUDSANVENDELSE	39
5.2.7 FORDELING AF SKATTER	41
5.3 TERRITORIALBESKATNING	42
5.4 FRIVILLIG INTERNATIONAL SAMBESKATNING	44
5.4.1 SAMBESKATNINGSINDKOMSTEN	46
5.4.2 ADMINISTRATIONSSKABET	47
5.4.3 BINDINGSPERIODE	48
5.4.4 GENBESKATNING	49
5.4.4.1 INTERNATIONAL SAMBESKATNING VALGT	50
5.4.4.2 INTERNATIONAL SAMBESKATNING IKKE VALGT - OVERGANGSREGEL	53
5.4.5 GENBESKATNING I ØVRIGT	54
5.5 OVERGANGSORDNINGER I ØVRIGT	54
5.6 LIGNINGSRÅDET	55
6. EU-RETEN	57
6.1 DISKRIMINATIONSFORBUD/RESTRIKTIONSFORBUD	58
6.2 ETABLERINGSFRIHED	59
6.2.1 RETTEN TIL AT ETABLERE SIG HVOR SOM HELST I EU OG EØS	59
6.2.2 EJERNES RET TIL AT VÆLGE NATIONALITETEN AF DET (DATTER)SELSKAB	60

6.2.3 RETTEN TIL AT VÆLGE MELLEM DATTERSELSKAB OG FILIAL	60
6.2.4 RETTEN TIL, AT DATTERSELSKABET ELLER FILIALEN LIGE BEHANDLES MED INDENLANDSKE SELSKABER	61
6.3 OVERHOLDELSE AF TRAKTATEN	61
6.4 SAMBESKATNING OG EU-RETEN	63
6.5 MARKS & SPENCER.....	63
6.5.1 UDTALELSE FRA GENERALADVOKATEN	64
7. ANALYSE	66
7.1 ER DE NYE REGLER ENKLE OG ADMINISTRATIVT HENSIGTSMÆSSIGE?	66
7.1.1 REGELSÆTTETS OPBYGNING	66
7.1.2 ÆNDRERE REGLER	67
7.1.3 MYNDIGHEDERNE	68
7.1.4. SAMMENFATNING	69
7.2 ER DE NYE REGLER I OVERENSSTEMMELSE MED EU-RETEN	70
7.2.1 TVUNGEN NATIONAL SAMBESKATNING	71
7.2.2 TERRITORIALBESKATNING	72
7.3 ER DE NYE REGLER FLEKSIBLE MHT. OMSTRUKTURERINGER OG ETABLERING	76
7.3.1 EJERSKABSKRAVET	76
7.3.2 GENBESKATNING	77
7.3.3.TVUNGEN NATIONAL SAMBESKATNING OG GLOBALPULJEPRINCIPPET	79
7.3.4 SAMMENFATNING	80
8. KONKLUSION.....	82
9. ENGLISH SUMMARY.....	85
10. LITTERATUR/MATERIALE	87
11. BILAG	91

1. Indledning

De danske sambeskatningsregler hører til nogle af de mest gunstige i verden og det er meget få lande ud over Danmark der tillader international beskatning – altså muligheden for at fradrage udenlandske underskud i den hjemlige indkomst. Der findes i Danmark over 100.000 aktie- og anpartsselskaber, af dem indgår ca. hvert 10 selskab i en sambeskatning¹

Der har de seneste år været en kraftig debat om - og et stort pres på de danske sambeskatningsregler, især den internationale sambeskatning, der gør det muligt for danske selskaber at fradrage underskud fra udenlandske koncernforbundne selskaber i den danske indkomst. Debatten har været et led i den generelle politiske diskussion om hvorvidt og hvor meget store koncerner, specielt udenlandske koncerner skal bidrage til det danske samfund samt i hvor stort et omfang de nuværende danske skatteregler, herunder reglerne om sambeskatning, giver koncernerne mulighed for at manøvrere sig udenom dansk skat. Dette har de sidste 10-15 år betydet gentagne ændringer af reglerne om sambeskatning og indførelse af en hel række af værnsregler i forbindelse hermed. Senest har problematikken vedr. TCD-sagen² afstedkommet en heftig debat og medført en skærpet lovgivning³.

Sambeskatningsreglernes forhold til EU-retten har ligeledes været betændt og har de seneste år resulteret i flere ændringer for at tilpasse sig denne, sidst i forbindelse med indførelsen af muligheden for at blive sambeskattet med søsterselskaber og filialer i foråret 2004⁴. Der for tiden på den europæiske scene stor fokus på grænseoverskridende overførsel af underskud, idet der i øjeblikket verserer en sag ved EF-domstolen⁵, der kan få meget stor betydning for området og måske åbne op for, at koncerner på europæisk plan, i realiteten vil blive behandlet som én enhed.

Baggrunden for reglerne om frivillig sambeskatning i Danmark bunder i et ønske om skattemæssigt, at kunne behandle koncerner ens og skattemæssigt neutralt uanset organisering. Der skal derfor ideelt set hverken være fordele eller ulemper forbundet, at være organiseret i flere selskaber frem for ét.

¹ Selskabsskatteret 04/05, side 355

² Sag hvor TDC via nogle udenlandske transaktioner benyttede forskellen mellem de danske og tyske skatteregler til at opnå et afskrivningsgrundlag på goodwill og heraf følgende skattefradrag i milliardklassen – i øvrigt fuldt lovligt og TDC fik da også konstruktionen forhåndsgodkendt ved Ligningsrådet. Skattereglerne blev siden ændret – med tilbagevirkende kraft – således at TDC ikke fik fradraget. Læs mere om sagen og kommentarer hertil i SPO.2004.1 (TDC-lovindgrebet i europarettelig belysning)

³ L27/2004

⁴ L119/2004, EU-pakken

⁵ Marks & Spencer sagen, se afsnit 6.5

Det har desværre vist sig, at de danske sambeskatningsregler gennem årene har udviklet sig til et særdeles kompliceret regelsæt, som er baseret på spredte lovbestemmelser, anvisninger fra Ligningsrådet og administrativ praksis. Dette ”kludetæppe” af regler, regelændringer, værnsregler og fortolkninger mv. har gjort sambeskatningsreglerne meget vanskelige at anvende for virksomhederne og meget administrativt tunge for skattemyndighederne.

Det har endvidere vist sig, at reglerne gør det vanskeligt for virksomhederne at foretage forretningsbetingede omstruktureringer – og dermed er reglerne tillige i konflikt med en af de grundlæggende forudsætninger i sambeskatningsreglerne og skattereglerne i alt almindelighed – nemlig neutralitetsprincippet⁶, dvs. at skattesystemet bør indrettes på en sådan måde, at det indvirker mindst muligt på det økonomiske liv i samfundet. Det har derfor længe været et ønske, både blandt virksomhederne og skattemyndighederne, at sambeskatningsreglerne blev udsat for en gennemgribende revision.

Denne revision blev efter en omfattende undersøgelse af sambeskatningsinstituttet og en efterfølgende lovgivningsproces ført ud i livet med indførslen af helt nye og ændrede sambeskatningsregler fra og med indkomståret 2005. Det er disse nye sambeskatningsreglers, om blev vedtaget så sent som primo juni måned 2005, der er genstandsfeltet og udgangspunkt for nærværende opgave.

Sambeskatningsudvalget

Skatteministeren nedsatte primo 2004 et ekspertudvalg som skulle undersøge det danske sambeskatningsinstitut, herunder gennemgå de eksisterende regler og diskutere efter hvilke overordnede principper og metoder, fremtidige regler kunne se ud. Der var dermed lagt op til en modernisering og fremtidssikring af de danske koncernbeskatningsregler.

Det var på forhånd ambitionen at sikre, at reglerne om sambeskatning i fremtiden skal kunne fungere fleksibelt og administrativt fornuftigt for såvel virksomheder som skattemyndigheder samt at regelsættet er konkurrencedygtigt i forhold til udlandets regler. Det er ligeledes vigtigt, at der ikke er huller eller skatteplanlægnings muligheder der i modstrid med lovens ånd, udhuler selskabsskatten. Endeligt skulle det også sikres at de fremtidige regler kunne holde til en EU-retlig prøvelse.

Ønskerne til en fremtidig koncernbeskatning kan sammenfattes til⁷:

1. Enkle regler – herunder, at reglerne skal være administrativt hensigtsmæssige for såvel virksomheder som myndigheder.

⁶ Lærebog om indkomstskat. 10 udgave, side 9

⁷ RFS, Kap. 1, side 3 ud af 12

2. Reglerne skal være robuste overfor skatteplanlægning og uden huller.
3. Reglerne skal for at kunne fremtidssikres endvidere være i overensstemmelse med EU-retten.
4. Reglerne skal give virksomhederne fleksibilitet mht. etablering af forskellige koncernstrukturer – herunder skal samspillet med reglerne i andre EU-lande vurderes.

I forbindelse med sambeskatningsudvalgets arbejde blev der foretaget en stikprøveundersøgelse for perioden 2000-2002, som viste, dog under nogen usikkerhed, at der årligt bliver foretaget underskudsfradrag for op mod kr. 10 mia. fra udenlandske datterselskaber. Genbeskatningsprocenten var dog noget lavere, da kun ca. 1/3 af fradragene bliver genbeskattet, hvilket betyder et tab af skatteprovenu for staten på ca. 2 mia. kr.

Dette sammenholdt med ovenstående gjorde selvfølgelig, at lovgiver så sig nødsaget til at ændre på systemet for sambeskatning.

Lovforslag L121 (L153)

Resultatet af sambeskatningsudvalgets arbejde blev ikke et egentligt forslag til hvordan fremtidige sambeskatningsregler skulle se ud, men snarere en række forskellige anbefalinger og alternative modeller, som politikerne/skatteministeriet kunne gøre brug af, alt afhængigt af hvilket system man ønskede at indføre. Der blev således lavet analyser af forskellige scenarier, lige fra en fortsættelse af de hidtil gældende regler med ændringer, indførsel af et nyt sambeskatningssystem til helt at afskaffe sambeskatning. Desuden blev det vurderet, om det var muligt at indføre andre tekniske modeller for underskudsoverførsel end lige sambeskatning.

Skatteministeren fremsatte med ”baggrund” i rapporten fra sambeskatningsudvalget, d. 15. december 2004 lovforslag nr. L 153 om ændring af sambeskatningsreglerne og nedsættelse af selskabsskatteprocenten. Lovforslaget bortfaldt dog pga. udskrivelse af valg i februar 2005. Skatteministeren genfremsatte d. 2 marts 2005 lovforslaget, nu kaldet L121, dog med visse væsentlige ændringer, bl.a. på baggrund af diverse høringssvar og indlæg. Lovforslag blev vedtaget med lov nr. 426 med enkelte tekniske ændringer d. 31. maj 2005.

Den nye lov ændre markant på sambeskatningsreglerne og med stor betydning for stort set alle danske selskaber. De eneste selskaber, der ikke bliver berørt af forslaget, vil være danske selskaber uden moder- og datterselskaber, som kun har danske aktiviteter og som kun er ejet af én fysisk person.⁸ Indholdet i lovgivningen kan ikke umiddelbart siges at følge sambeskatningsudvalget anbefalinger, men er derimod nærmest et miks af diverse modeller og overvejelser som er behandlet i

⁸ Skat og udland 2005, nr. 1 – national obligatorisk sambeskatning og territorialindkomstprincip

sambeskatningsrapporten. Loven er gældende for indkomstår der påbegyndes d. 15 december 2004 eller senere.

Hovedindholdet i de nye sambeskatningsregler er indførelse af et globalpulje-princip hvilket medfører, at hvis der i fremtiden ønskes international sambeskatning, skal alle koncernforbundne selskaber og faste driftssteder mv. indgå i sambeskatning. Et såkaldt alt eller intet princip. For danske koncernforbundne selskaber og faste driftssteder mv. betyder de nye regler, at national sambeskatning er gjort obligatorisk. Endelige gennemføres der territorialbeskatning i dansk selskabsbeskatning. Dermed gør loven op med 101 års frivillig sambeskatning og indkomstopgørelse via et globalindkomstprincip!

2.0 Problemformulering

Jeg vil i denne opgave gennemgå de nye sambeskatningsregler, herunder diskutere og analysere reglerne i forhold til de ønsker til en fremtidig koncernbeskatning i Danmark, som var udgangspunktet for sambeskatningsudvalget arbejde.

Opgaven falder derfor i to dele:

- 1. Først vil jeg gennemgå de nye sambeskatningsregler*
- 2. Dernæst vil jeg holde de nye sambeskatningsregler op imod de i kommissoriet til sambeskatningsudvalget udstukne ønsker og vurdere om de nye regler dækker disse ønsker⁹.*

Jeg vil herunder vurdere om:

- *De nye regler er enkle og dermed administrativt hensigtsmæssige for såvel virksomheder som myndigheder.*
- *De nye regler er i overensstemmelse med EU-retten.*
- *De nye regler er fleksible mht. omstruktureringer og etablering af forskellige koncernstrukturer.*

Ovenstående skulle gerne sætte mig i stand til at vurdere, om der med de nye sambeskatningsregler er gennemført en fremtidssikret model!

Som før nævnt følger de nye sambeskatningsregler ikke umiddelbart sambeskatningsudvalgets anbefalinger, hvorfor jeg finder det interessant at undersøge, om de af skatteministeren i første omgang udstukne kriterier for udvalgets arbejde også dækkes af den nye lov.

2.1 Metode

Ovenstående taget i betragtning betyder det således, at lov nr. 426 vil være den røde tråd i min opgave. Jeg vil ikke umiddelbart i første omgang kommentere på de anbefalinger og forslag som sambeskatnings-rapporten ender ud med. Det er i mine øjne mere relevant at knytte opgaven op på realiteterne - nemlig det vedtagne lovforslag. Dog udelukkes brugen af sambeskatningsrapporten på ingen måde. Rapporten indeholder uhyre relevante analyser af både tidligere og nuværende sambeskatningsregler, diskuterer overordnede betragtninger og principielle spørgsmål samt kommer

⁹ Se under afsnittet "sambeskatningsudvalget"

med forslag til forskellige metoder hvorefter et sambeskatningssystem kan opbygges. Selvom de nye sambeskatningsregler i flere sammenhænge ikke følger sambeskatningsudvalgets anbefalinger (der var også divergerende opfattelser og anbefalinger blandt udvalgets medlemmer)¹⁰, så er de fleste af lovens elementer omtalt i rapporten og vil derfor virke som baggrund i opgaven, herunder analysen.

2.2 Opgavens opbygning

Vigtigheden af opgavens opbygning har dannet grundlag for grundige overvejelser, således det var de relevante problemstillinger der blev diskuteret og således at jeg i min konklusion er i stand til at svare på spørgsmålene stillet i min problemformulering. Jeg ønsker ikke at komme ind på selve det formelle forløb fra sambeskatningsrapportens udarbejdelse til lovforslagets vedtagelse, men derimod hellere en diskussion af de materielle regler. Det er efter min mening ikke relevant at diskutere de før 31/5 gældende regler, i det omfang de er ændret – der er med andre ord som udgangspunkt ikke forskellen med hidtil gældende og nuværende regler jeg ønsker at diskutere, men om de nuværende regler opfylder de på forhånd opsatte målsætninger. Det kan dog undervejs være nødvendigt at holde de hidtidige og nuværende regler op mod hinanden og imod indholdet i sambeskatningsrapporten for at få en forståelse af, hvorfor de nuværende regler er udformet som de er!

Med ovenstående in mente er det desuden vigtigt at forstå, at lov nr. 426 ikke er en komplet ændring af de hidtil gældende regler, men på mange måder er en videreførelse af reglerne fra det gamle sambeskatningsinstitut, om end i andre "omgivelser". Man kan derfor ikke give en beskrivelse af de gældende sambeskatningsregler, uden at komme ind på de hidtil gældende.

Hidtidige regler

Jeg vil derfor begynde min opgave med en rimelig kort gennemgang af de "gamle" sambeskatningsregler, herunder en gennemgang af den historiske udvikling af reglerne. Desuden vil det her være på sin plads at sætte sambeskatning i kontekst – hvorfor har vi egentlig sådan nogle regler?

Gældende regler

Efter en beskrivelse af de hidtidige regler følger naturligt en beskrivelse af de nuværende regler, dvs. der her vil være en gennemgang af lov nr. 426's elementer. Det betyder, at der både vil blive kommenteret på de steder hvor de nye regler erstatter de hidtidige sambeskatningsregler med nye bestemmelser samt hvor de hidtidige regler er videreført eller bliver bygget videre på.

Dette afsnit vil blive opdelt i to hovedafsnit, nemlig henholdsvis national- og international sambeskatning – en opdeling som også er hovedkernen i de nye sambeskatningsregler. Derudover er

¹⁰ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 1

det nødvendigt for at kunne kommentere på punkt 2 i min problemformulering, at komme med en beskrivelse af de EU retlige bestemmer, der har betydning for området.

Analyse del

Med baggrund i ovenstående gennemgang af både de hidtidige og gældende sambeskatningsregler vil jeg diskutere og vurdere punkterne i min problemformulering – en proces der i sidste ende gerne skulle gøre mig i stand til at konkludere på punkterne samt komme med en samlet vurdering af, om de nye sambeskatningsregler er udtryk for en fremtidssikret model. Jeg vil i den forbindelse også benytte mig nogle af de anbefalinger sambeskatningsudvalget er kommet med i deres rapport.

2.3 Afgrænsning

Som det altid er tilfældet når man befinder sig i en opgaveskrivning, så er der nogle ting jeg har valgt ikke at beskæftige mig med.

For det første vil jeg tilstræbe ikke at gøre opgaven ”politisk”, selvom sambeskatning som begreb er en varm politisk kartoffel og hvortil der er mange forskellige holdninger alt afhængigt af hvilket politisk ståsted man har. Jeg vil derfor udelukkende koncentrere mig om de rent skattetekniske aspekter og de dertil grænsende områder. Omvendt erkender jeg, at mine forudfattede holdninger og synspunkter ikke kan undgå at skinne igennem, selvfølgelig specielt i opgavens analyse og konklusion.

Derudover vil jeg begrænse de samfundsøkonomiske aspekter af sambeskatningen til et minimum. En omtale af dette vil kun være for at sætte sambeskatning i kontekst – det er som før nævnt det skattetekniske der interesserer mig!

Desuden vil jeg holde mig fra at behandle hele området vedr. tvungen (international) sambeskatning, de såkaldte CFC regler.¹¹ Disse regler er selvfølgelig et eller andet sted i familie med de øvrige sambeskatningsregler, men omhandler alligevel en helt anden problemstilling, hvorfor jeg vælger at se bort fra disse. Jeg vil helt generelt forsøge at bevæge mig rimeligt stramt ud af den ”sti” der hedder sambeskatning, selvom emnet er så komplekst og omfattende, at man uundværligt vil blive draget ind i andre tilgrænsende områder af skatteretten, der både virker sammen med og kan få betydning for det sambeskatningen. Eksempler på tilgrænsende områder er reglerne om tynd kapitalisering og transferpricing, som jeg i denne opgave vælger helt at se bort fra.

Endeligt vil jeg gøre klart, at denne opgave ikke er en eksercits i EU ret og med det menes, at de EU

¹¹ Controlled Foreign Companies

retlige regler vil blive behandlet ud fra en sambeskatningssynsvinkel, men at opgaven ikke er nogen analyse er EU retten. Omvendt er det selvfølgelig også klart, at sambeskatningsreglerne grænseoverskridende natur nødvendiggør en grundig gennemgang og analyse i forhold til de EU-retlige regler, hvorfor dette område vil sætte afsætte et væsentligt aftryk i denne opgave.

3.0 Sambeskatning – den teoretiske baggrund

Sambeskattede selskaber er selvstændige skattesubjekter og de enkelte selskabers indkomst skal opgøres hver for sig efter de i skattelovgivningen almindelige regler og efter princippet om rette indkomstmodtager. Sambeskatning er derfor ikke udtryk for en egentlig koncernbeskatning, hvor skattepligten overføres til moderselskabet på baggrund af en koncernopgørelse – en sådan opgørelsesmetode findes ikke i dansk skatteret¹². Sambeskatningsreglerne giver derimod mulighed for at underskud i ét selskab kan modregnes i overskud i ét andet selskab. For selskaber under national sambeskatning betyder dette, at underskud kan udnyttes hurtigere, ligesom underskud der under særbeskatning ville være gået tabt kan udnyttes. For selskaber under frivillig international sambeskatning giver reglerne en skattecredit, da udenlandske underskud kan modregnes – der er dog kun tale om en skattecredit (som udgangspunkt), da der sker genbeskatning af det fratrukne underskud i det øjeblik det udenlandske selskab får overskud.

Sambeskatningsreglerne er med andre ord et radikalt brud på princippet om særbeskatning¹³ (af selskaber). Normalt kan en aktionær ikke fradrage et selskabs underskud, men dette gælder netop ikke i denne situation, hvis aktionæren selv er et selskab der opfylder de opstillede betingelser. Dette brud på princippet om særbeskatning betyder således, at selskabsretten og skatteretten på dette område afviger fra hinanden. Selskaber som under selskabsretten opfattes som særskilte juridiske personer kan gennem skatteretten, *med lidt god vilje* siges at kunne behandles under et.

Formålet med reglerne om international sambeskatning kan i dag betegnes som en hjælp til internationale orienterede danske koncerner til at foretage investeringer i udlandet. Ofte giver investeringer underskud i opstartsfasen, men bliver på sigt rentable. International sambeskatning virker derfor som en skattefri kredit fra staten til virksomheder der investerer i udlandet. I Danmark kan underskud jo umiddelbart fradrages, hvorfor princippet i den internationale sambeskatning således er skattemæssigt at sidestille en koncerns potentielle investeringer i udlandet med eventuelle investeringer i Danmark.¹⁴

3.1 Investeringsneutralitet

Som hovedregel skal skattereglerne udarbejdes således, at de påvirker borgernes og virksomhedernes beslutninger mindst muligt¹⁵. En optimal selskabsbeskatning er derfor en beskatning, der ikke skaber forvriddinger mht. hvilke investeringer der gennemføres eller ej. Samfundsøkonomisk er det optimale,

¹² Lærebog om indkomstskat, 10 udgave, side 757

¹³ Selskabsskatteret 2004/2005, side 28

¹⁴ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 1, side 3

¹⁵ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 8, side 1

at det er de mest rentable investeringer der gennemføres. Investeringerne i en optimal selskabsbeskatning må derfor ikke besluttes i forhold til skattereglerne, men i stedet i forhold til hvad der giver det største afkast (før skat). Skattereglerne skal således ideelt set ikke være en del af overvejelserne i forbindelse med en investering, men være neutrale.

Dette er dog langt fra tilfældet i en global verden med forskellige skattesystemer, forskellige skatteregler og forskellige skatteprocenter. En fuldstændig investeringsneutralitet på global plan ville kræve en fuldstændig integrering og harmonisering af alle landes selskabsskattesystemer, hvilket i øjeblikket virker noget urealistisk. Derimod hersker der skattekonkurrence mellem landene i forsøget på at tiltrække investeringer. Med kapitalens frie bevægelighed er der incitament til for virksomhederne, at placere investeringer hvor skatten er lavest eller hvor de mest gunstige skatteregler findes.

Sambeskatningsreglerne i Danmark er et forsøg på at skabe neutralitet i forhold til de forskellige investeringer. Man har forsøgt at lave samme regler for skatteberegningen, uanset hvordan koncernen vælger at organisere sig og uanset om investeringerne foretages her eller i udlandet. Man kan dog ikke tale om at der er fuld skattemæssig neutralitet udelukkende af den grund. Man skal omvendt heller ikke være blind for, at de meget gunstige sambeskatningsregler har til formål at holde på virksomheder der allerede findes her i landet og give den gode muligheder for at ekspandere. Det paradoksale, *men måske også smarte er*, at de nuværende regler reelt tilskynder virksomhederne til at investere i udlandet. Spørgsmålet er bare om det statens opgave at støtte dette!

3.2 Koncernens skatteevne

En koncern vil ofte være én økonomisk enhed, der søger at maksimere den samlede profit – og ikke særskilt søger at maksimere hver enkelt selskabs profit¹⁶. Det er derfor også rimeligt, at det er koncernen som helhed der beskattes og ikke enkeltsselskaber hver for sig. Det bør ikke være skattereglerne der dikterer, hvordan en koncern skal organiserer sig og det er derfor vigtigt, at skattesystemet indretter sig neutralt overfor dette og på en sådan måde, at koncernen ikke betale mere i skat end dens skatteevne tilsiger. Hvis enkeltsselskaber skulle beskattes hver for sig og der ikke var nogen måde hvorpå, underskud kunne udjævne overskud, kunne koncernen meget nemt komme til at betale mere i skat, end hvad der ville være tilfældet såfremt koncernen blev betragtet som en enhed.

Da der ikke findes koncernbeskatning i Danmark som begreb, men det alene er de enkelte selskaber der er skattesubjekter, har man via sambeskatningsreglerne indført regler, som skal sikre at koncernen alligevel beskattes af dens samlede skatteevne. Der er derfor i praksis tale om et blandet system, hvor udgangspunktet er beskatning af de enkelte selskaber kombineret med et antal særregler for

¹⁶ Rapport Fra Sambeskatningsudvalget, kap. 8, side 2

koncernselskaber¹⁷. Det danske sambeskatningssystem (gamle regler) var faktisk så vidtgående, at koncernen alt andet lige ville komme til at betale mindre skat end dens skatteevne tilsagde, idet koncernerne selv kunne bestemme, hvilke selskaber der skulle indgå i samebeskatningen – overskudsselskaber i udlandet blev derfor holdt uden for beregning.

3.3 Hæftelsen

Endelig sikrer sambeskatningsreglerne også, at man kan organisere sig i virksomhedsformer med begrænset hæftelse (A/S, ApS mv.) og alligevel opnå nogle af de fordele, der netop knytter sig til virksomhedsformer med fuld hæftelse (filialer mv.), hvor overskud og underskud automatisk indregnes i den samlede indkomst.

¹⁷ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 9, side 3

4.0 De hidtidige sambeskatningsreglerne

I dette afsnit vil der være en forholdsvis kort gennemgang af de hidtil gældende sambeskatningsregler ligesom der som indledning vil være en gennemgang af det historiske forløb, som har ledt til de regler vi kender i dag. Derudover vil reglerne om lempelse for udenlandsk skat og de værnsregler der omgiver sambeskatningsinstituttet blive gennemgået. Disse regler er for størstedelens vedkommende videreført i det nye regelsæt.

4.1 Historik

Det var først med indførelse af selskabsskatteloven i 1960 at Danmark fik egentlige lovbestemmelser om sambeskatning. Selvom begrebet sambeskatning er dog et noget ældre fænomen og opstod i praksis omkring det tidspunkt, hvor man med vedtagelsen af statsskatteloven af 1903 indførte indkomstbeskatning i Danmark. Der var på dette tidspunkt ikke nogen selskabsretlig lovgivning til at definere hvad et selskab var. Det var derfor særdeles vanskeligt at afgrænse hvornår det ene selskab hørte op og det andet begyndte. Det var derfor nærliggende at behandle flere selskaber som ét rent skattemæssigt, når blot de udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed (med andre ord, en filialbetragtning)¹⁸

I 1917 indførte man den første aktieselskabslov, men tillod stadig sambeskatning. På daværende tidspunkt var et vigtigt motiv til at lade sig sambeskatte, at man på den måde undgik økonomisk dobbeltbeskatning, da man her så bort fra datterselskabsudbytter. Denne fordel faldt dog bort, da man i 1922 indførte datterselskabslempelse, hvilket betød, at moderselskabets skat skulle nedsættes med den skat der falder på udbyttet fra datterselskabet. Netop indførelsen af datterselskabslempelse og en senere (1930) præcisering af de selskabsretlige regler, gjorde at skattemyndighederne i 1930 gjorde op med sambeskatningen og mente at adgangen til sambeskatning bortfaldt for selskaber der var registreret som selvstændige selskaber.¹⁹

Skattemyndighedernes opfattelse blev dog manet til jorden med Højesterets dom i 1936²⁰, som statuerede, at indførelsen af datterselskabslempelsen ikke udelukkede sambeskatning. Denne dom blev efterfulgt af andre højesteretskendelser, bl.a. U1943.784 H, som gjorde klart, at sambeskatning også kunne ske med udenlandske datterselskaber. Der udviklede sig herefter en praksis hvorefter sambeskatning kunne tillades. Dette skal ikke uddybes nærmere, dog kan det nævnes, at det på den

¹⁸ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 2, side 1

¹⁹ Var optaget i aktieselskabsregistret som selvstændige selskab

²⁰ U1936.715 H

tid var et krav, at de sambeskattede selskaber skulle drive virksomhed i samme eller nærtbeslægtet branche, ligesom der helt uforståeligt ikke var regler om konsekvenserne ved ophør af sambeskatning.

Denne ikke lovfæstede retsstilling, stod frem til 1960, hvor selskabsskatteloven med §31 havde fået tilføjet en sambeskatningshjemmel, om end en noget vag og udefineret af slagsen. Lovbestemmelsen indeholdt således kun nogle helt grundlæggende betingelser for sambeskatning og det var så overladt til Ligningsrådet at fastsætte de nærmere betingelser og vilkår. Ligningsrådet er derfor siden 1962 kommet med vilkår og anvisninger for sambeskatning, og var også frem til 1977, hvor kompetencen blev uddelegeret til ligningsmyndigheder, også den myndighed der gav tilladelse til sambeskatning. Fra 1977 har ligningsrådet årligt udgivet det såkaldte sambeskatningscirkulærer hvoraf betingelserne for sambeskatning fremgår.

Siden 1960 er selskabsskattelovens §31 blevet ændret mange gange, oftest med baggrund i muligheden for at blive sambeskattet med udenlandske datterselskaber.

Sideløbende med sambeskatningscirkulæret og selskabsskattelovens §31 (med løbende ændringer) er der også andre steder i skattelovgivningen indført regler der vedrører sambeskatningen. Disse regler er for hovedpartens vedkommende værnsregler, som er blevet indført for at forhindre udnyttelse af sambeskatningsinstituttet.

4.2 De gamle sambeskatningsregler

Sambeskatningsreglerne bestod, for at samle op, således frem til 31/5 i år af, dels af bestemmelserne i selskabsskattelovens §31, dels af de anvisninger og vilkår som fremgår af Ligningsrådets sambeskatningscirkulære samt af særregler spredt udover skattelovgivning i øvrigt. Derudover vil reglerne jo uundgåeligt, som det er inden for skatteområdet, interagere med skattelovgivningen i almindelighed og vil bl.a. blive påvirket af den ”grænseoverskridende” lovgivning, som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er udtryk for og diverse EU-retlige regler. Endeligt spiller domspraksis også en betydelig rolle, både nationalt og internationalt.

Der er med andre ord tale om meget spredte bestemmelser, hvilket som nævnt tidligere, har været baggrund for nogen kritik og som også er med til, at gøre reglerne svært tilgængelige, både for virksomheder og myndigheder. Jeg vil herunder redegøre for de ”gamle” sambeskatningsregler i hovedtræk. *En lidt dybere gennemgang af reglerne vil først komme, når jeg gennemgår de nye og gældende bestemmelser.*

4.2.1 Sambeskatning

Efter de gældende regler kunne et dansk moderselskab vælge at lade sig beskatte med sine danske og udenlandske datterselskaber. Generelt betød det at når bestemmelserne i skattelovgivningen og de af ligningsrådet fastsatte betingelser og vilkår var opfyldte, havde selskaberne et krav på at kunne lade sig sambeskatte, jf. TfS 1989, 262 V.

Moderselskabet kunne frit vælge hvilke datterselskaber, det ønskede at bliver sambeskattet med, hvilket betød, at overskudsselskab sjældent, hvis overhovedet, blev inddraget i den danske sambeskatning.²¹ Dette kunne ikke betale sig, da den danske skat for det meste var højere end i udlandet og da der samtidigt også maksimalt blev givet lempelse, for den i udlandet betalte skat, ville en inddragelse under danske skat som hovedregel betyde en skattefordyrelse svarende til differencen mellem den udenlandske og danske skat. En anden betydning af dette var, at lige så snart de fratrukne underskud fra de øvrige sambeskattede selskaber var udlignet med eget senere overskud, blev (overskuds)selskaberne taget ud af sambeskatningen.

4.2.2 Hvilke selskaber

Af selskabsskatteovens §31 fremgik det, at ligningsrådet kunne give tilladelse til at to eller flere selskaber blev sambeskattet. Sambeskatning var således frivillig.

Sambeskatning kunne ifølge SEL § 31 stk. 6 tillades mellem følgende selskaber:

1. Aktieselskaber/anpartsselskaber omfattet af SEL §1, stk. 1, nr. 1.
2. Selskaber omfattet af SEL §1, stk. 1, nr. 2.
3. Sparekasser, andelskasser eller sammenslutninger af andelskasser efter §89-96 i lov om finansiel virksomhed som nævnt i SEL §1, stk. 1, nr. 2 a, jf. lov nr. 453 af 10 juni 2003 om finansiel virksomhed § 435, nr. 8, jf. §375.
4. DSB.
5. Elselskaber omfattet af SEL §1, stk. 1 nr. e og 2 f.
6. Brugsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a.
7. Foreninger som nævnt i § 1 stk. 1, nr. 4.
8. Gensidige forsikringsselskaber samt andre selskaber, foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 5.
9. Fonde og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 5 b, jf. lov nr. 453 af 10 juni 2003 om finansiel virksomhed § 435, nr. 9, jf. § 375.

²¹ Også kaldet cherry picking, dvs. rent metaforisk kun at plukke de gode bær, men lade de rådne hænge. I denne sammenhæng vil det sige kun at inddrage underskudsgivende selskaber i sambeskatning, for på den måde at opnå et fradrag og samtidig holde de overskudsgivende selskaber udenfor dansk beskatning til en lavere udenlandsk beskatning.

Desuden kunne sambeskatningen tillades:²²

- med udenlandske datterselskaber, hvis selskabsformen kan sidestilles med de ovennævnte (det vil med andre ord sige, et udenlandsk selskab, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtigelser, som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital og som opgør indkomsten efter de almindelige skatteregler i det land hvor det er hjemmehørende),
- mellem de ovenfor nævnte typer af selskaber indbyrdes,
- uanset af de af sambeskatningen omfattede selskaber ikke naturligt falder ind under en koncerns område,
- uanset at sambeskatningen ikke omfatter alle koncernens selskaber og
- uanset at et selskab er under likvidation.

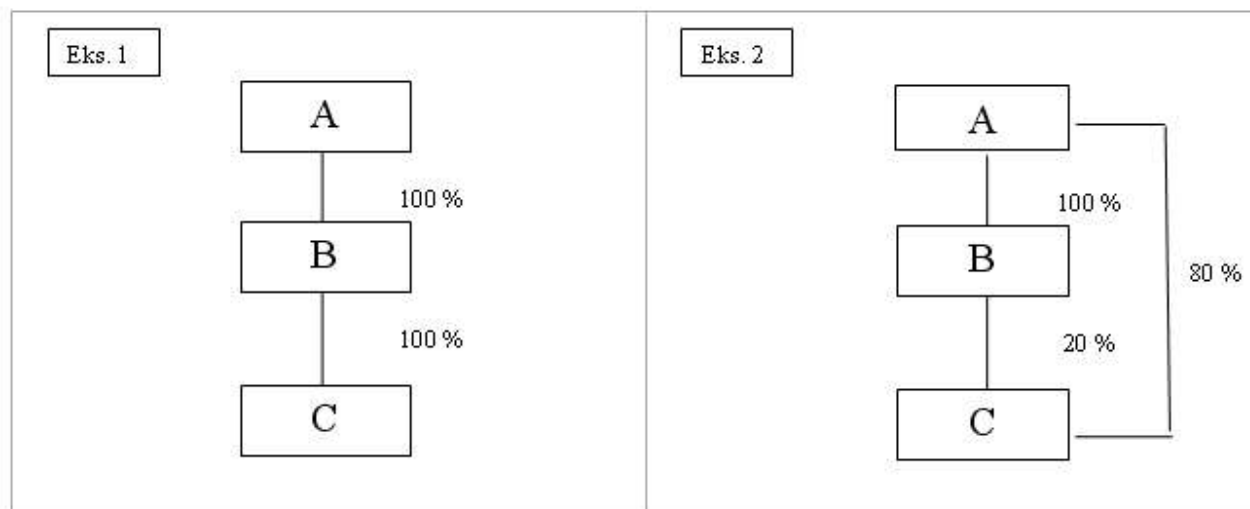
Endeligt kunne danske søsterselskaber med fælles moder også sambeskattes efter nærmere angivne regler. Bl.a. skulle moderselskabet være et af ovennævnte selskaber. Også et udenlandsk selskabs faste driftssted her i landet kunne indgå i en dansk sambeskatning.

4.2.3 Ejerskabskrav

Der blev fra lovgivers side stillet krav om 100 % ejerskab, for at kunne tillade sambeskatning mellem selskaber. Det vil sige at samtlige aktier i datterselskabet direkte eller indirekte skulle ejes af moderselskabet eller af et eller flere de datterselskaber, der inddrages i sambeskatningen.

²² Ligningsvejledningen 2005-2, S.D.4.2.

Dette kan illustreres med følgende eksempler:



I begge eksempler tillades sambeskatning mellem alle tre selskaber. I eks. 1 da A som moderselskab har 100 % ejerskab over B, som igen ejer 100 % af C – A har derfor indirekte 100 % ejerskab over C. I eks. 2 har A som moderselskab 100 % ejerskab over B, som ejer 20 % af C. Da A også ejer 80 % af C er der igen tale om indirekte 100% ejerskab.

Undtagelser

Til kravet om 100 % ejerskab hører der dog flere undtagelser. Er der tale om at et datterselskab er hjemmehørende i udlandet, skal moderselskabet blot direkte eller indirekte eje så meget af datterselskabet aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af et dansk aktieselskab, jf. SEL § 31 stk. 1, 4 pkt. Det samme gælder hvis en del af aktiekapitalen i det udenlandske datterselskab ejes af Industrialiseringsfonden for udviklingslande, Investeringsfonden for Østlandene, Investeringsfonden for vækstmarkeder. Det er således muligt at bringe noget risikovillig kapital med sig ved investeringer i udlandet, uden at det koster muligheden for sambeskatning.

Uanset moderselskabets ejerandel skal det medregne hele datterselskabets resultat i sambeskatningsindkomsten.

Er datterselskabet hjemmehørende her i landet, tillades sambeskatning tillige selvom datterselskabet har udstedt medarbejderaktier med tilbageløbspligt omfattet af ligningslovens § 7 A, jf. SEL § 31 stk. 2.

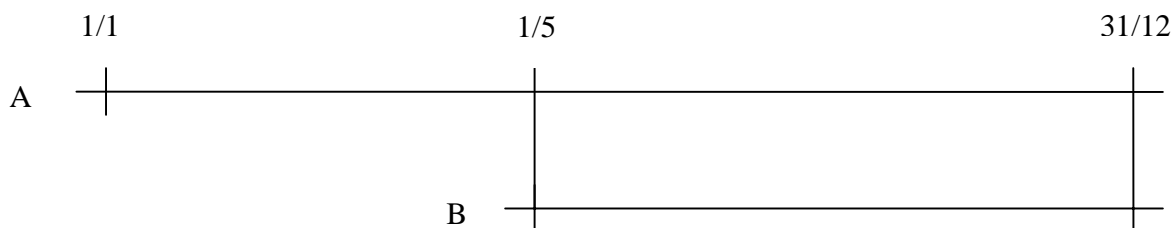
4.2.4 Samme regnskabsår

Udover at moderselskabet som hovedregel skal eje samtlige aktier i de sambeskattede datterselskaber, skal selskaber også have samme regnskabsår, jv. SEL §31 stk. 1.

Af vilkår 1.1 i sambeskatningscirkulæret fremgår det dog, at ”sambeskatning tillades, uanset at selskabernes regnskabsår ikke begynder samtidigt, hvis blot de slutter samtidigt, og moderselskabet tillige har ejet aktierne eller anparterne i datterselskabet i såvel hele moderselskabets indkomstår som i hele datterselskabets indkomstår”.

Dette ville f.eks. været tilfældet hvis moderselskabet har ejet aktierne fra datterselskabets stiftelse eller erhverver aktierne i et selskab, som har været uden aktivitet siden dets stiftelse. (f.eks. et skuffeselskab).

Nedenstående eksempel kan illustrere dette:



A har som moderselskab kalenderåret som indkomstår. B stiftes 1/5 og ejes 100% af A. A har dermed ejet B i hele B's indkomstår og opfylder dermed betingelsen i vilkår 1.

Ejer moderselskabet aktierne eller anparterne frem til datterselskabets likvidation, kan sambeskatning ligeledes tillades.

4.2.5 Den skattemæssige betydning

Sambeskatning er som før nævnt ikke udtryk for egentlig koncernbeskatning og hvert selskab i sambeskatningen skal da også opgøre sin indkomst selvstændigt efter princippet om rette indkomstmodtager. Sambeskatningen medføre derimod, at selskaberne resultater, såvel negative som positive, sammenlægges til én sambeskatningsindkomst.

Moderselskabet opgør herefter sambeskatningsindkomsten i sin selvangivelse og den samlede indkomstskat heraf påhviler dette. Jf. SEL § 31 stk. 3 var det også således, at alle de sambeskattede selskaber hæftede solidarisk for indkomstskatten²³.

Den samlede selskabsskat kunne dog fordeles efter tre metoder, jf. sambeskatningscirkulæret pkt. 2.5. Den skat der fordeles er nettoskatten, dvs. skatten efter reduktion for lempelse efter SEL § 17 stk. 2. eller LL § 33. Når der en gang er valgt metode, kan dette kun ændres efter tilladelse fra skattemyndighederne.

Følgende metoder kan anvendes²⁴:

1. Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber, hvis indkomst er positiv, jf. vilkår 2.5.1.
2. Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber, hvis indkomst er positiv, men herudover skal de her i landet hjemmehørende selskaber, som har opnået en skattebesparelse som følge af overførsel af underskud fra andre af sambeskatningen omfattede selskaber, der er hjemmehørende her i landet refundere disse andre selskaber et beløb svarende til den opnåede skattebesparelse. Beløbet beregnes ved at gange nettoskatteprocenten med et beløb svarende til overførte underskud. Er sambeskatningsindkomsten 0 eller negativ, anvendes den gældende selskabsskatteprocent, jf. SEL § 17, stk. 1.
Beløbet skal ikke medregnes ved underskudsselskabets indkomstopgørelse og kan ikke fradrages ved overskudsselskabets indkomstopgørelse, jf. vilkår 2.5.2.

Det er en forudsætning for anvendelse af denne fordelingsmetode, at der gives oplysning om beløb, som overføres mellem selskaberne, enten i en note til selskabernes regnskaber eller i et særligt bilag.

3. Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten posteres i moderselskabet, jf. 2.5.3.

Det bemærkes, at der ved metode 2 er mulighed for at skattefrit at give til underskudsgivende selskaber!!

²³ Forklar begrebet solidarisk hæftelse

²⁴ Ligningsvejledningen 2005, S.D.4.14

4.2.6 Underskudsoverførsel

Det altoverskyggende formål med sambeskatningsreglerne er selvfølgelig, at de giver mulighed for at overføre underskud fra et selskab til et andet eller sagt på en anden måde, man kan bruge et underskud fra et selskab til at nedbringe overskuddet i et andet.

4.2.6.1 Mellem danske selskaber

For sambeskatning mellem rent danske selskaber betyder reglerne en fremskyndelse af muligheden for at unytte underskud. Under "normale" omstændigheder ville et underskud i et selskab først kunne udnyttes, når selskabet igen fik overskud. For koncernen som helhed betyder underskudsfræmførselsreglerne også, at man svarer skat i forhold til skatteevnen (årets skatteevne).

Nedenstående eksempel kan illustrerer princippet i underskudsoverførsel i rent danske koncerner.

	<i>Uden sambeskatning</i>	<i>Med sambeskatning</i>
År 1		
Moderselskab	200	200
Datterselskab	-100	- 100
Skattepligtig indkomst år 1	200	100
År 2		
Moderselskab	200	200
Datterselskab	100	100
- Underskud fra år 1	-100	0
Skattepligtig indkomst år 2	200	300
I alt år 1 + 2	400	400

Som det ses i ovenstående eksempel, så bevirker deltagelsen i sambeskatningen, at underskuddet fra datterselskabet kommer hurtigere til anvendelse og dermed giver en lavere samlet skattepligtig indkomst i år 1. Dette retter sig dog automatisk op i år 2, hvor de i år 1 allerede brugte underskud selvfølgelig ikke kan benyttes en gang til og dermed giver en højere skattepligtig indkomst. Der sker altså en slags genbeskatning når det uden for sambeskatning fremfarbare underskud, inden for sambeskatningen ikke kan anvendes.

Underskud fra et eller flere sambeskattede selskaber, fordeles jf. sambeskatningsvilkår nr. 2.4. forholdsmæssigt på de selskaber der har overskud i det pågældende år. Med forholdsmæssigt menes

der, at der fordeles i forhold til størrelsen på overskud. Kan alle underskud ikke bruges det pågældende år i andre sambeskattede selskabers overskud, kan disse overskud overføres til efterfølgende år. Underskuddene fordels forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber, til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for de efterfølgende år.

Jf. LL § 15 fradrages ubenyttede underskud fra tidligere år fortrinsvis hos det selskab der har haft underskuddet. Dog fradrages ældre underskud i de øvrige sambeskattede selskaber ifølge vilkår 2.4 forud for selskabets eget underskud for et senere år. Er der et ubenyttet underskud fra tidligere år herudover, fremføres disse forholdsmæssigt til de overskudsgivende selskaber.

Ubenyttede underskud hos et af selskaberne fra tiden sambeskatningen kan kun fradrages i overskud hos det selskab, der her haft underskuddet og først efter at et evt. underskud fra de øvrige sambeskattede selskaber for det pågældende år er fradraget først.

4.2.7 Udenlandske datterselskaber

SEL § 31 gav tillige mulighed for at sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Der gjaldt dog her et noget strammere regelsæt, for at kompensere for de komplikationer grænseoverskridende sambeskatning medførte samt for at råde bod på det faktum, at Danmark ikke kan kontrollere udenlandske skatteregler. Der var derfor i lovgivningen indsat en række værneregler der skulle sikre, at de danske sambeskatningsregler ikke blev udhulet ligesom der med LL § 33 E var indsat en generel genbeskatningsregel.

Her beskrives alene hovedtrækkene i de daværende regler om sambeskatningen med udenlandske datterselskaber, da der for det første med lov nr. 426, er lavet en del om på regelsættet, bl.a. er en række af værnereglerne reelt blevet overflødige og derudover vil en række af de øvrige bestemmelser, som stadig er gældende, blive beskrevet under gennemgangen af det gældende regelsæt.

Underskud i udenlandske datterselskaber kunne, ligesom det var tilfældet for danske datterselskaber fradrages i den danske sambeskatningsindkomst. Der var fuld valgfrihed for koncernen med hensyn til hvilke udenlandske datterselskaber der skulle inddrages i sambeskatningen og dette betød reelt, at kun datterselskaber med underskud eller hvor der var forventning om underskud blev inddraget under dansk sambeskatning – udenlandske selskaber med overskud lod man beskatte andetsteds, hvor selskabsskatteprocenten alt andet lige var lavere end i Danmark. Dette var også samtidig et incitament for koncernerne til, at udtage datterselskabet af danske sambeskatning så snart selskabet begyndte at give overskud, hvorved Danmark mistede beskatningsretten til dette overskud.

Da formålet med at overføre udenlandske underskud til fradrag i den danske indkomst som udgangspunkt var, at dette ”kun” skulle virke som en skattecredit som skulle tilbagebetales²⁵, var det derfor vigtigt for de danske skattemyndigheder, at de udenlandske datterselskaber blev beskattet i takt med at de fik overskud, i hvert fald således at den allerede opnåede skattecredit kom til beskatning igen!

4.2.8 Genbeskatningsregler

Der var derfor indført genbeskatningsregler som supplement til sambeskatningsregler. Disse regler havde både virkning for den situation hvor et udenlandsk datterselskab løbende fik overskud og skulle genbeskattes i takt med dette. Derudover var der i reglerne også taget højde for den situation, hvor ophør af sambeskatningen medførte, at der var en genbeskatningssaldo der skulle genbeskattes her og nu! Dette kunne bl.a. være tilfældet ved salg af datterselskabet, enten til koncernforbundet selskabet eller tredjemand, ved datterselskabets/moderselskabets ophør af skattepligt, ved likvidation/konkurs, fusion mv. Altså generelt i de tilfælde, hvor vilkårene for sambeskatning ikke længere var opfyldt. Genbeskatning ved ophør vil ikke blive beskrevet yderligere her, men vil blive gennemgået under beskrivelsen af de gældende regler, i det omfang det skønnes nødvendigt.

De udenlandske datterselskabers indkomst skulle jf. sambeskatningsvilkår nr. 2.7 opgøres efter danske regler. Det er således på baggrund af de danske skatteregler, at overskud/underskud i udenlandske datterselskaber bestemmes. Det er i den forbindelse vigtigt at huske på, at LL § 33 E og SEL § 31 er rent danske skatteregler, som kun har betydning for opgørelse af sambeskatningsindkomsten, men ikke ved opgørelsen af datterselskabets lokale indkomst – datterselskabet er jo stadig en selvstændig juridisk enhed. Denne ”forskel” mellem på den ene side den danske indkomstopgørelse og på den anden side, den udenlandske indkomstopgørelse har stor betydning for genbeskatningen af tidligere fratrukne overskud²⁶.

Det påhvilede et dansk selskab som var sambeskattet med et udenlandsk datterselskab, at føre en genbeskatningssaldo, hvor underskud fratrukket i den danske indkomst fremgik. Denne genbeskatningssaldo skulle opgøres som værdien af de fratrukne underskud, fratrukket evt. senere overskud. Genbeskatningssaldiene blev således ledes brugt til at holde styr på, hvorvidt tidligere fratrukne underskud blev genbeskattede og måske lige så vigtigt, hvor underskuddene var udlignede. Indgik flere selskaber fra samme land i sambeskatningen opgjordes disse selskabers indkomst samlet.

²⁵ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 3, side 5

²⁶ Se mere om dette under gennemgangen af de gældende regler!

Eksempel på genbeskatningen af løbende overskud i et udenlandsk datterselskab²⁷:

Et sambeskattet udenlandsk datterselskab har i en årrække haft følgende resultater, idet underskuddene fuldt ud er fratrukket i andre sambeskattede selskaber indkomst

År	Resultat	Genbeskatningssaldo
År 1	- 100	100
År 2	200	0
År 3	- 400	400
År 4	100	300
År 5	500	0

Ved udgangen af år 5 har selskabet herefter en genbeskatningssaldo på 0 og kan udtages af sambeskatningen.

Ved et evt. ophør af sambeskatningen i "utide" vil genbeskatningssaldo skulle bringes til genbeskatning hos moderselskabet/administrationsselskabet. Beløbet til genbeskatning var ikke lempelsesberettiget, men betragtedes som dansk indkomst. Var selskabet blevet taget ud af sambeskatningen i år 4, ville der således skulle ske en genbeskatning på 300 ved moderselskabet/administrationsselskabet.

4.3 Lempelse for udenlandsk skat

Når udenlandske selskabers indkomst via sambeskatningsreglerne inddrages i den danske indkomst-opgørelse, men stadig svarer skat i hjemlandet, er det nødvendigt for at forhindre dobbeltbeskatning, at der findes regler til at imødegå dette. Traditionelt imødegås dobbeltbeskatning via dobbeltbeskatnings-overenskomster, hvor staterne indbyrdes aftaler beskatningsretten ved grænseoverskridende transaktioner og forhold, for på den måde at fordele beskatningen mellem domicillandet og kildelandet på en rimelig og retfærdig måde. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal med andre ord sikre, at ingen beskattes dobbelt af samme indkomst og at den pålignede skat svare til skatteevnen. Derudover har overenskomsterne også den vigtige funktion, at sikre, at en indkomst slet ikke bliver beskattet, såkaldt dobbelt ikke-beskatning.

Da sambeskatningsreglerne er rent interne danske regler, har dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kun i meget begrænset omfang betydning for disse. Der er i stedet i LL § 33 indsat en intern

²⁷ Ligningsvejledningen 2005, S.D.6.2.1

lempelsesregel, hvorefter udenlandske indkomstskatter kan fradrages i danske indkomstskatter. Betalt skat i udenlandske sambeskattede selskaber kan derfor fradrages i danske skat på lignet disse selskaber. Lempelsen sker efter det såkaldte ”credit-princip²⁸”. Lempelsen er maksimeret til to øvre grænser. For det første kan lempelsen ikke overstige den skat, der rent faktisk er betalt i udlandet. For det andet kan lempelsen aldrig overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i det andet land beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst, falder på den udenlandske indkomst. Dette kan illustreres med følgende formel:

$$\frac{\text{lempelsesberettiget indtægt} * \text{dansk skat}}{\text{skattepligtig globalindkomst}}$$

Har en skatteyder af indkomsten i udlandet (kildelandet) betalt skat med en mindre gennemsnits-skatteprocent end den danske, er maksimum for lempelsen således den faktiske betalte udenlandske skat. Er gennemsnitsskatteprocenten omvendt højere i kildelandet end i Danmark, vil maksimum ikke være den udenlandske skat, men den del af den danske skat, der falder på indkomsten fra kildelandet²⁹

Ved lov nr. 312 af 15.05.1995 blev der i LL § 33 stk. 6 indsat en bestemmelse om at skat betalt til fremmed stat, Grønland eller Færøerne af udenlandske selskaber omfattet af reglerne om sambeskatning, alene kan fradrages i skatten af sambeskatningsindkomsten efter LL § 33 og ifølge stk. 6, 2 pkt. i samme paragraf finder reglerne i en eventuel dobbeltbeskatningsaftale ikke anvendelse. Ved at der i reglerne om frivillig sambeskatning udelukkende sker lempelse efter credit-princippet sikres det, at der kun gives fra for underskud fra det udenlandske sambeskattede datterselskab én gang – nemlig ved opgørelsen af sambeskatningsoverenskomsten i Danmark. Fradrages det samme underskud i den udenlandske skat, medfører credit-princippet, at den udenlandske skat, der skal gives lempelse for ved skatteberegningen i Danmark bliver tilsvarende mindre³⁰.

4.3.1 Værnsregler i forbindelse med credit-lempelsen

Der er i LL § 5 I en bestemmelse om tvungne afskrivninger og fradrag. Denne regel skal sikre, at LL § 33 stk. 6, om tvungen credit ikke omgås, ved at undlade at afskrive og gemme fradrag til senere år, for på denne måde at forhøje den lempelsesberettigede indkomst kunstigt. Dette ville igen resultere i en større lempelse for udenlandsk skat.

²⁸ I LL § 33 bruges det ”ordinære credit-princip”

²⁹ Lærebog om indkomstskat, 10 udgave, side 944-945.

³⁰ Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 133

Modsat er der i LL § 33 H indsat en bestemmelse, der gør det muligt for sambeskattede selskabet, ved skatteberegning, at se bort fra underskud her i landet eller fra en fremmed stat. Underskuddene kan så i stedet fremføres efter LL § 15. Ved at give mulighed for se bort fra underskud i skatteberegningen, sikres det, at der ikke fortabes lempelse, såfremt globalindkomsten er negativ. Hvis f.eks. der er positiv indkomst i et udenlandsk datterselskab mens resten af moderselskabets skattepligtige indkomst er negativ, vil der ikke være nogen positiv indkomst hvori den udenlandske skat kan modregnes. Der kan derfor ses bort fra så stor en del af det samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra udlandet.

Samlet kan det siges at §5I og §33H trækker i hver sin retning, §5I skal sikre at danske beskatning ikke udhules mens LL § 33 H kan være med til at afbøde for ulemper ved manglende positiv dansk skattepligtig indkomst³¹

Lempelse i forbindelse med skatteberegningen for sambeskattede selskaber kan opsummeres til følgende:³²

1. Beregning af skattepligtig indkomst. Indkomst hidrørende fra udlandet opgøres efter danske regler.
2. Skatteberegning på grundlag af den i SEL § 17 stk. 1, fastsatte selskabsskatteprocent
3. Lempelse i henhold til LL § 33.
4. Samlet nettoskattebetaling til Danmark.

4.3.2 Øvrige værnsregler

Der var i skattelovgivningen, udover værnsreglerne i forbindelse med credit-lempelse, tilknyttet en række værnsregler som skulle forhindre misbrug og omgåelse af de danske sambeskatningsregler.

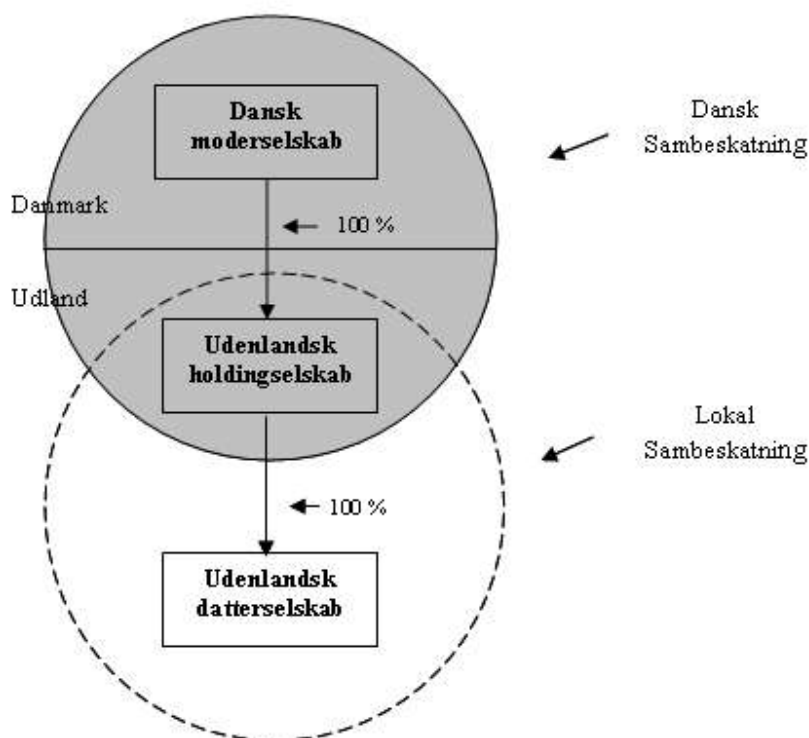
For det første var (er) der i LL § 5G en generel regel om fradragsbegrænsning, som skal sikre, at det ikke er muligt at opnå fradrag for den samme udgift i både Danmark og udlandet. Det var (er) således ikke muligt at opnå fradrag for udgifter, som efter udenlandske skatteregler kan fradrages, enten i indkomst oppebåret af skatteyderen selv eller i indkomst oppebåret af koncernforbundne selskaber, såfremt denne indkomst ikke indgår i den danske skatteberegning. Der skal med andre ord være symmetri mellem sambeskattede indtægter og udgifter.

³¹ Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 130

³² Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 136

Typeeksempel på hvor LL § 5 G typisk tænkes anvendelig, kan illustreres med nedenstående eksempel/figur³³:

Et dansk selskab omfattet af SEL § 1, stk.1, opretter et datterselskab i udlandet, der inddrages under frivillige sambeskatning i henhold til SEL §31. Dette datterselskab opretter et datterdatterselskab i samme land, og datterdatterselskabet inddrages i en udenlandsk lokal sambeskatning med datterselskabet. Finansieres oprettelsen af datterdatterselskabet gennem et lån optaget i det danske moderselskab, kunne datterselskabet renteudgifter før indførelsen af §5G, fradrags ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i såvel Danmark som i udlandet.



Derudover var der i SEL § 31 stk. 11 to værnsregler, som skulle begrænse adgangen til fradrag under sambeskatningen for visse udgifter afholdt af udenlandske sambeskattede selskaber. For det første kunne udenlandske sambeskattede selskaber ikke fradrage udgifter, som efter transparensreglen i SEL § 2 A anses som en intern ydelse og hvor modtageren ikke beskattes af den tilsvarende indtægt. Dette kunne f.eks. være tilfældet, såfremt det udenlandske datterselskab i henhold til amerikanske "check-the-box" regler anses som transparent, og betalingen ikke medføre skattepligt hos det modtagne

³³ Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 121-122

amerikanske koncernselskab eller et andet koncernselskab, som ligeledes betragtes som transparent efter de amerikanske regler³⁴.

For det andet kan et udenlandsk selskab ligeledes ikke fradrage rente- og royaltybetalinger, hvis det modtagende selskab vil være begrænset skattepligtig af de korresponderende rente- eller royaltyindtægter eller begrænset skattepligtig af kursgevinster på fordringer, der skal indfries til overkurs, hvis betalingen var for foretaget af et dansk selskab.

Endelig var der i LL § 5H og SEL § 31 stk. 1, 6 pkt. regler, som skulle forhindre, at udenlandske koncerner kunne undgå at blive beskattet af dansk indkomst ved at indskyde underskudsgivende udenlandske selskaber og faste driftssteder erhvervet fra andre koncernselskaber i sambeskatningen.

SEL § 31 stk. 1, 6 pkt. skulle forhindre, at en dansk sambeskatningsenhed fik hæftet et underskudsgivende udenlandsk selskab på sig, med heraf følgende tabs fradrag for den danske koncern. Dette uanset om ”koncerninterne omstrukturering” var forretningsmæssigt velbegrundet. Frivillig sambeskatning kunne derfor ikke tillades med et datterselskab, hvis mere end 50% af aktiekapitalen var erhvervet fra et eller flere koncernforbundne selskaber³⁵.

For at undgå at ovenstående bestemmelse kunne omgås blev der i LL § 5H, indført en tilsvarende regel for faste driftssteder mv. Omgåelsesmuligheden bestod i, at det danske selskab oprettede et nyt udenlandsk datterselskab, der blev inddraget under dansk sambeskatning og at dette selskab efterfølgende overtog udenlandske underskudsgivende aktiviteter i form af faste driftssteder mv. fra koncernforbundne selskaber. Derfor fremgik det af LL § 5 H, at underskud hidrørende fra udenlandske faste driftssteder mv. ikke kunne fradrages i dansk skattepligtig indkomst, men alene modregnes efter reglerne i LL § 15 i fremtidig positiv indkomst hidrørende fra de samme udenlandske aktiviteter.

LL § 5 H kunne dog alligevel omgås, jf. en bindende forhåndsbesked fra ligningsrådet fra 2001³⁶, hvis det udenlandske selskab købte den underskudsgivende aktivitet inden det blev inddraget i sambeskatningen – der var med andre ord et hul i skattelovgivningen. Opskriften til omgåelse var derfor følgende:

³⁴ INSPI nr. 11 2004, side 9

³⁵ Koncernforbindelsen blev opgjort i forhold til KGL § 4 stk. 2

³⁶ Bemærkninger til lovforslag til nr. 121, side 17

Sambeskatning

1. det danske selskab oprettede et udenlandsk datterselskab
2. det udenlandske datterselskab købte den underskudsgivende aktivitet (filial mv.) og
3. det udenlandske datterselskab inddrages i en sambeskatning med det danske selskab.

Ovenstående omgåelsesmulighed var en af grundene til, at skatteministeren nedsatte et udvalg til at undersøge sambeskatningsreglerne og at vi nu har fået et helt nyt regelsæt. Skatteministeren har dog siden hen udtalt, i forbindelse med lovforslagets 2. behandling i folketinget, at man ikke kender til nogle tilfælde i de senere år, hvor dette skattehul er blevet udnyttet!³⁷

³⁷ Spørgsmål til ministeren fra Folketingets Skatte- og afgiftsudvalg

5. Gældende sambeskatningsregler

Med lov nr. 426 af 6.6.2005 er der trådt markante ændringer i kraft for det danske sambeskatningsinstitut og relaterede regler – der er så at sige vendt op og ned på mange af de hidtil gældende bestemmelser.

Loven er til dels et resultat af sambeskatningsudvalgets vurderinger og anbefalinger, dels et resultat af den stigende fokus på grænseoverskridende beskatning og jagten på skattehuller som følge heraf. Loven har sin rod i lovforslag nr. L121 som blev vedtaget 31. maj 2005, et lovforslag som har været i høring gennem foråret 2005 og som i samme periode er blevet behandlet indgående i folketingets skatte- og afgiftsudvalg. Loven er vedtaget af et flertal i folketinget bestående af Venstre, Konservative og Dansk Folkeparti. Loven har som altovervejende hovedregel virkning for indkomstår der påbegyndes d. 15. december 2004 eller senere. For selskaber med kalenderårsregnskab betyder det, at nedsættelsen af selskabsskatten og de nye sambeskatningsregler har virkning fra og med indkomståret 2005.

For selskaber, der påbegynder indkomståret 2005 før den 15. december 2004 (f.eks. ved regnskabsår 1. oktober 2004 - 30. november 2005), gælder nedsættelsen af selskabsskatten fra og med indkomståret 2005, mens de nye sambeskatningsregler først gælder fra og med indkomståret 2006 jf. § 15 stk. 3 i lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Loven indeholder groft sagt 2 selvstændige dele, nemlig de omtalte ændringer af sambeskatningsreglerne samt en generel nedsættelse af selskabsskatteprocenten fra 30% til 28%³⁸. Nedsættelse af selskabsskatteprocenten kommer som en konsekvens af regeringens skattestop³⁹, hvorefter det danske skatteniveau samlet ikke må stige. En stigning i skatterne ét sted skal resultere i sænkning i skatterne et andet sted. Da de gennemførte ændringer i sambeskatningsreglerne vurderes at give en provenuegevinst på ca. 2 mia. kr. føres samme beløb tilbage til erhvervslivet via en nedsættelse af selskabsskatten. Nedsættelsen af selskabsskatteprocenten har tilsvarende virkning for personligt drevet virksomheder omfattet af virksomhedsskattebogen, da virksomhedsskattesatsen tillige nedsættes til 28%.⁴⁰

5.1 Indledning bemærkninger

De danske sambeskatningsregler har med lov nr. 426 fuldstændigt skiftet karakter i forhold til de hidtil gældende regler. Hvor der før var tale om regler som selskaber ad frivillighedens vej kunne

³⁸ Selskabsskatteovens § 17 stk. 1 (ny)

³⁹ Skattestoppets fortolkning og implementering, 3 april 2002

⁴⁰ Lov nr. 426 af 6. juni 2005 §14 stk. 1

vælge at benytte sig af, er der nu for koncernforbundne danske selskaber indført tvungen national sambeskatning og for sambeskatning med udenlandske datterselskaber og filialer, indført et alt eller intet princip – det såkaldte globalpuljeprincip.⁴¹

5.1.2 Sambeskatningsreglerne opbygning

Først og fremmest må der skabes klarhed over strukturen i de nye sambeskatningsregler. De hidtidige sambeskatningsregler fandtes hovedsageligt i SEL § 31 og det tilhørende sambeskatningscirkulære udgivet af ligningsrådet. Desuden fandtes der spredt i lovgivningen, bl.a. i ligningsloven en række relaterede regler – f.eks. en række værnsregler, som skulle forhindre udnyttelse af sambeskatningsinstituttet.

Med den nye lov ophæves den hidtidige § 31 i selskabsskatteloven og er i stedet erstattet af SEL § 31, 31 A, 31 B og 31 C, hvor § 31 kan siges at omhandle national sambeskatning og § 31 A at omhandle international sambeskatning. Med de nye og udvidede regler ligger der samtidig op til, at ligningsrådets beføjelser indskrænkes væsentligt og vilkår som før fremgik af sambeskatningscirkulæret indskrives i loven. Ligningsrådet beholder dog enkelte beføjelser som fremgår af LL § 31 B, men overordnet er der tale om en samling af regelsættet.

Desuden sker der med lov nr. 426 en ophævelse af flere af de værnsregler som findes i ligningsloven – værnsregler der pga. sambeskatningsinstituttets nye opbygning er blevet overflødige, bl.a. LL § 5 H og LL § 33 E.

Med de nye regler skal der selvfølgelig også udvikles en helt ny praksis på området og store dele af de hidtidige afgørelser fra domstolene og ligningsrådet kan der ikke længere støttes ret på.

5.2 Obligatorisk national sambeskatning

Med tvungen national sambeskatning er der for rent danske koncernforbundne selskaber og foreninger gjort op med begrebet frivillig sambeskatning. Det er nu et krav, at selskaber og foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1 nr. 1-2a, 2d-dg, 3a, 5 og 5b, eller § 2 stk. 1 litra a og b⁴², skal sambeskattes.

⁴¹ Rapport fra Sambeskatningsudvalget kap. 1, side 11

⁴² § 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

- a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her..... mv.
- b) i egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21,

Selskaberne og foreningerne omfattet af § 1 er de samme som under det gamle regelsæt⁴³. Det nye er at også selskaber og foreninger omfattet af § 2. stk. 1, litra a og b, hvilket med andre ord vil sige udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme skal indgå i sambeskatningen. Et fast driftssted defineres i henhold til definitionen i OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomster⁴⁴, nærmere bestemt artikel 5.

5.2.1 Koncernbegrebet

Der er også ændret væsentligt på begrebet koncernforbundne selskaber. Hvor der tidligere var et krav om 100% ejerskab af et datterselskab før sambeskatning kunne tillades, kræves der nu blot at moderselskabet i koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet. Denne ændring skal ses i lyset af muligheden for omgåelse af det tidligere ejerskabskrav, hvilket kunne ske ved blot at sælge en aktie i selskabet, således at moderselskabet ikke længere ejede 100 %. Dette var ikke noget problem før, hvor sambeskatningen var frivillig, men med obligatorisk sambeskatning kan dette selvfølgelig ikke accepteres. Ændringen skyldes også ønsket om at bringe så mange selskaber ind under sambeskatningsinstituttet som muligt.

Hvornår er der så tale om bestemmende indflydelse og dermed en koncern? Lovgiver har her valgt at lægge sig tæt op af årsregnskabslovens (herefter ÅRL) koncerndefinition⁴⁵, hvilket giver den positive effekt, at koncerne skal anvende den samme definition såvel ved koncernregnskabet som ved skatteberegningen efter sambeskatningsreglerne⁴⁶. Dermed er definitionen allerede velkendt og dermed udveksles også mange af de nødvendige oplysninger allerede selskaberne i mellem. Det skal understreges, at der ikke er tale om at opgøre selskabernes indkomst efter principperne i regnskabslovgivningen, men om at anvende regnskabslovgivningen til at bestemme, hvilke selskaber der skal eller kan sambeskattes!

Et moderselskab vil således sammen datterselskaberne udgøre en koncern jf. SEL § 31 C stk. 2 og 3, hvis moderselskabet:

1. Besidder flertallet af stemmerettighederne i et selskab (datterselskab)
2. Er selskabsdeltager og har ret til at udnævne eller afsætte et flertal af medlemmerne i et andet selskabs (datterselskabs) øverste ledelsesorgan.
3. Er selskabsdeltager og har ret til at udøve en bestemmende indflydelse over et andet selskabs (datterselskabs) driftsmæssige og finansielle ledelse på grundlag af vedtægter eller aftale med denne.

⁴³ Dog er foreninger som nævnt i § 1 stk. 1, nr. 4 ikke længere omfattet

⁴⁴ jf. spørgsmål 28 til skatteministeren fra folketingets skatteudvalg

⁴⁵ Årsregnskabslovens §

⁴⁶ L121, bemærkningerne til lovforslaget

4. Er selskabsdeltager og på grundlag af aftale med andre deltagere råder over flertallet af stemmerettighederne i en anden virksomhed (datterselskab).
5. Besidder kapitalandele i et andet selskab (datterselskab) og udøver en bestemmende indflydelse over dets driftsmæssige og finansielle ledelse.

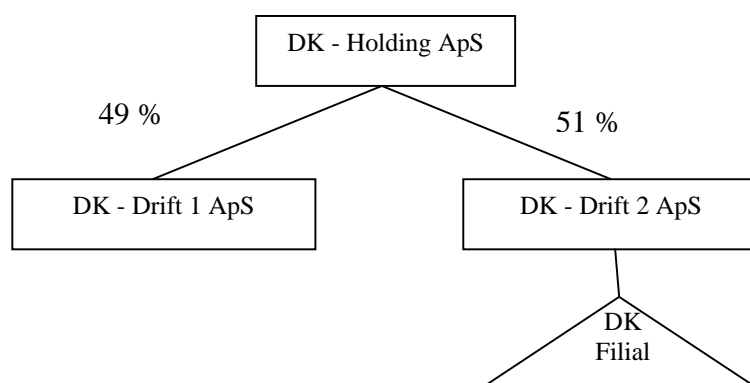
Et datterselskab kan omvendt siges at være, et selskab med hvilket et moderselskab har én af ovenfor nævnte forbindelser⁴⁷.

Et moderselskab kan efter ovenstående koncerndefinition også være et datterselskab. I koncernen vil der dog altid være et selskab der ikke er et datterselskab af andre selskaber og således er moderselskab til alle de andre koncernselskaber. Dette selskab benævnes i sambeskatningsreglerne som det ultimative moderselskab.

Ved opgørelsen af stemmerettigheder og rettigheder til at udnævne eller afsætte medlemmer af ledelsesorganer (nr. 2 ovenfor), medregnes rettigheder, der besiddes af moderselskabets og dets datterselskaber⁴⁸. Ved opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab (nr. 1 og 4 ovenfor) ses der bort fra stemmerettigheder som knytter sig til aktier eller anparter, der besiddes af datterselskabet selv eller dets datterselskaber. Sidstnævnte skal ses i sammenhæng med, at der efter selskabslovgivningen ikke udøves stemmeret vedrørende egne aktier, jf. aktieselskabslovens (herefter AL) § 67, stk.⁴⁹

Som hovedregel kan det siges, at danske selskaber og faste driftssteder skal sambeskattes, hvis moderselskabet på den ene eller anden måde ejer over 50 % af stemmerettighederne i datterselskabet.

Dette kan illustreres med nedenstående eksempel⁵⁰:



⁴⁷ SEL § 31 C, stk. 3

⁴⁸ SEL § 31 C, stk. 4

⁴⁹ Bemærkningerne til L121, § 31 C

⁵⁰ INSPI nr. 6 2005, side 31

Forklaring til figuren

Der etableres sambeskatning mellem Holding ApS og Drift 2+Filial, da Holding ApS (som moderselskab) ejer over 50% stemmerne i drift 2.

Drift 1 ApS indgår som udgangspunkt ikke i sambeskatningen, da moderselskabet kun ejer 49 % af stemmerettighederne. Dog skal det undersøges om Holding ApS via aftale eller vedtægter opnår bestemmende indflydelse, før drift 1 endeligt kan udelukkes fra sambeskatningen.

Undtagelser

Et selskab kan dog holdes ude af sambeskatningen jf. SEL § 31 C stk. 6, hvis:

1. det er et datterselskab og betydelige og vedvarende hindringer i væsentlig grad begrænser moderselskabets udøvelse af sine rettigheder over datterselskabets aktiver eller ledelse,
2. det er et datterselskab og de nødvendige oplysninger ikke kan indhentes inden for en rimelig frist eller uden uforholdsmæssigt store omkostninger eller
3. det er et datterselskab, der ikke tidligere er indgået i sambeskatningen, og moderselskabet udelukkende besidder kapitalandele i datterselskabet med henblik på efterfølgende at overdrage det.

Hvis der er fradraget eller vil kunne fradrages tab på fordringer mod selskabet efter kursgevinstlovens (herefter KGL) § 4, stk. 5⁵¹, af et koncernforbundet selskab skal selskabet, som også var tilfældet i det gamle regelsæt⁵² holdes ude af sambeskatningen. Dette skal forhindre, at det ikke både er muligt at fradrage tab på fordringer på koncernforbundne selskaber og samtidigt opnå fradrag for underskuddet via sambeskatningen – altså dobbeltfradrag.

Undtagelsesbestemmelserne i stk. 6 svarer til de undtagelser der gør sig gældende vedr. konsolidering i årsregnskabsloven, nærmere bestemt ÅRS § 114 stk. 2, nr. 1-3. Det fremgår af skatteudvalgets

⁵¹ Ved koncernforbundne selskaber forstås i KGL § 4 stk. 2

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

⁵² SEL § 31 stk. 1, 5 pkt. (gammel)

spørgsmål 45 til ministeren vedr. L121⁵³, at ovenstående undtagelsesmuligheder har et meget begrænset anvendelsesområde og skal benyttes med forsigtighed. Undlades et eller flere selskaber i konsolideringen i koncernregnskabet, skal dette jf. ÅRL § 125 stk. 2 nr. 1, redegøres for i anvendt regnskabspraksis. Denne redegørelse skal være konkret og fyldestgørende. Der vil således i koncernregnskabet være en forklaring på, hvorfor et selskab i givet fald er udeladt fra sambeskatning. En sådan forklaring kan derefter afprøves af skattemyndigheder. Finder skattemyndighederne ikke, at udeladelsen kan begrundes i ovenstående regelsæt, kan sambeskatningen selvfølgelig genoptages med tilbagevirkende kraft.

Som overordnet tommelfingerregel kan det siges, i relation til de 3 undtagelsesbestemmelser, at kan et selskab konsolideres efter reglerne i årsregnskabsloven, kan det ikke udelades fra sambeskatning!

Moderselskaber der ved aflæggelse af koncernregnskabet skal benytte de internationale regnskabsstandarder⁵⁴, skal anvende den koncerndefinition der findes i dette regelsæt og er således ikke omfattet af SEL § 31 C stk. 1-6 (dog finder stk. 6, nr. 3, 2 pkt. anvendelse). Undtagelserne gælder således ikke for disse selskaber.

5.2.2 Administrationsselskabet

Ved national sambeskatning skal øverste danske moderselskab udpeges som administrationsselskab i sambeskatningen jf. SEL § 31 stk. 4. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, f.eks. ved sambeskatning mellem flere sideordnede søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne som administrationsselskab.

Administrationsselskabet har til opgave at administrere det samlede mellemværende med skattevæsenet. Dette gælder indbetaling af den for sambeskatningen samlede indkomstskat, herunder acontoskat, men også indbetaling af restskat med tillæg og renter. Skattemyndighederne kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Hvert enkelt selskab hæfter for sin egen andel af skatten i sambeskatningsindkomsten. Selskaber mv. i Danmark, hvis indkomstskat betales af administrationsselskabet eller som udnytter underskud i danske selskaber eller faste driftssteder i Danmark (se umiddelbart herunder), er forpligtigede til at betale et tilsvarende beløb til administrationsselskabet. Betalingen har ingen skattemæssig betydning for hverken betaleren eller modtageren, jf. SEL § 31 stk. 6. Når administrationsselskabet modtager betalingen fra de sambeskattede selskaber og faste driftssteder, overtager administrationsselskabet

⁵³ Spørgsmål stillet i forbindelse med behandlingen af lovforslag 121, senere lov nr. 426

⁵⁴ IAS/IFRS jf. Rådes forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002. Dette fremgår af bemærkninger til lovforslag nr. L121.

hæftelsen herfor. Administrationsselskabet hæfter med andre ord ikke for indkomsten i de sambeskattede selskaber, før betalingen fra disse er modtaget.

Der skal udpeges et nyt administrationsselskab, hvis f.eks. et andet selskab bliver nyt øverste moderselskab eller hvis administrationsselskabet udtræder af koncernen, jf. SEL § 31 stk. 4. Det nye administrationsselskab overtager det ”gamle” administrationsselskabs rettigheder og pligter. Omvendt er det tidligere administrationsselskab forpligtiget til betaling af et beløb svarende til de overførte forpligtigelser indtil disse er ude af verden.⁵⁵

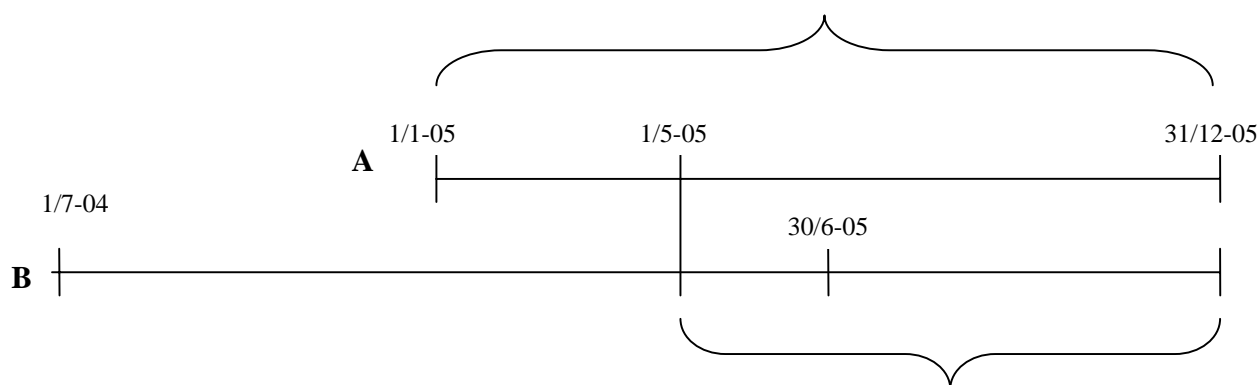
5.2.3 Samme indkomstår

Alle selskaber i sambeskatningen skal i henhold til SEL § 31 stk. 5 opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet, jf. SEL § 10, stk. 5. Er der ikke overensstemmelse mellem et datterselskabs indkomstår og administrationsselskabets indkomstår, omlægges datter-selskabets indkomstår, efter reglerne i SEL § 10 stk. 1-4. Da der her er tale om en tvungen omlægning af indkomstår, skal der ikke søges tilladelse ved skattemyndighederne. Er det mere hensigtsmæssigt for koncern at omlægge administrationsselskabets indkomstår, f.eks. hvor det er enklere i forhold til at omlægge en række datterselskabers indkomstår, kan dette dog godt lade sig gøre. Dette kræver dog en tilladelse fra ligningsrådet jf. SEL 31 B stk.1 og kræver at administrative hensyn taler herfor og at der ikke opnås særlige skattemæssige fordel herved.

Eksempel på omlægning af indkomstår⁵⁶:

Selskab A erhverver aktierne i selskab B den 1/5 2005

A's indkomstår følger kalenderår - B's indkomstår løber fra 1/7 til 30/6



⁵⁵ SEL § 31 stk. 4

⁵⁶ PricewaterhouseCoopers, skattemyt, 3 juni 2005

B's indkomstår forlænges med 6 mdr. fra 30/6-05 til 31/12-05

B's indkomst for perioden 1/7 2004 – 30/4 2005 selvangives særskilt (eller indgår i en anden sambeskatning)

B's indkomst for perioden 1/5 – 31/12 2005 medregnes i 2005 i sambeskatningsindkomsten hos A

Af SEL § 10 stk. 5 fremgår det at ”hvis administrationsselskabet ved etableringen af koncernforbindelsen med et andet selskab har påbegyndt et indkomstår, som ikke er påbegyndt for det pågældende selskab, anses det pågældende selskabs indkomstår for at være udløbet på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen”. Dette er netop tilfældet i ovenstående eksempel, da B's oprindelse indkomstår jo netop ophøre ved at etableringen af koncernforbindelsen d. 1/5 2005.

Generelt kan det siges, at omlægning af et indkomstår kun kan ske, såfremt alle indkomstperioder kommer til beskatning, og såfremt intet indkomstår hverken overspringes eller dubleres jf. SEL § 10 stk. 2. Fremkommer der ved omlægning af indkomstår en indkomstperiode, der er kortere eller længere end 12 måneder, foretages skatteansættelsen på grundlag af indkomsten i den benyttede indkomstperiode jf. stk. 4.

Oplysningskrav

Administrationsselskabet skal i forbindelse med rettidigt selvangivelse fremlægge oplysninger, der muliggør en kontrol af ejerforholdene i koncernen, dvs. om to selskaber er koncernforbundne efter reglerne i SEL § 31 C stk. 2. Desuden skal der fremlægges dokumentation der gør det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, at det selskab som koncernen hævder er det ultimative moderselskab, virkeligt er det ultimative moderselskab – og ikke et datterselskab af et andet moderselskab. Dette er vigtigt for at forhindre, at koncernen evt. holder en del af virksomheden, f.eks. en virksomhedsgren uden for sambeskatningen.

5.2.4 Delårsindkomst

Der er ikke længere, i modsætning til hvad der var gældende i de hidtidige regler, et krav for at kunne opnå sambeskatning, at koncernforbindelsen har bestået hele indkomståret. Hvor der kun har været koncernforbindelse jf. SEL § 31 C i en del af året, medregnes kun indkomsten for denne del i sambeskatningsindkomsten jf. SEL § 31 stk. 3. På det tidspunkt hvor koncernforbindelsen etableres eller ophører foretages en særskilt indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler, for den periode der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår. Med almindelige regler menes bl.a. korrekt periodisering, korrekt opgørelse af skattemæssige afskrivninger og overførte underskud – altså kort sagt som enhver anden afslutningen af et indkomstår. Der er derfor ikke tale om at beregne

en forholdsmæssig del af et års indkomst⁵⁷. Der er dog ikke krav om at benytte samme periodiseringsprincipper blandt de sambeskattede selskaber.

Ifølge bemærkningerne til lovforslag 121 tilstræbes der med reglerne om delårsindkomst, at opdelingen af indkomsten i løbet af et indkomstår ikke fører til, at den samlede skattepligtige indkomst for selskabet, bliver væsentlig anderledes, end hvis selskabet ejerforhold ikke var ændret i løbet af indkomståret. Dette betyder derfor, at samme udgift eller samme indtægt, ikke kan fradrages/indtægtsføres to gange i samme indkomstår. For f.eks. skattemæssige afskrivninger får det den indflydelse, at der for et selskab der overdrages 1/7 kun kan afskrives med 12,5 % af saldoen fra 1/1 (forudsat et 12 måneders indkomstår). Dette får endvidere den betydning, at saldoværdien efter afskrivninger pr. 1/7 skal benyttes som primo værdi for 2. halvår. Generelt kan det siges jf. SEL § 31 stk. 3, 3 pkt. at: *”De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v. der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret”*.

Den sælgende koncern skal sikre at de relevante indkomstoplysninger er til stede i det afståede selskab, således at det er muligt at angive indkomsten for den resterende del af indkomståret. Den koncern som ejer selskabet ved indkomstårets udløb, den erhvervende koncern, kan jo logisk først selvangive korrekt, når oplysningerne fra den første periode er til stede, f.eks. hvorvidt et skattemæssigt underskud er udnyttet eller hvordan der er afskrevet. Sådanne oplysninger skal derfor være til stede i rimelig tid – en tidsfrist som ligningsrådet jf. bemyndigelsesbestemmelsen i SEL § 31 B fastsætter. Det gælder selvfølgelig også i den situation hvor et selskab udtræder af sambeskatning og skal særbeskattes.

5.2.5 Sambeskatningsindkomsten

For de sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, dog med de undtagelser der gælder for sambeskattede selskaber. Uanset at der ikke længere stilles krav om 100 % ejerskab mellem selskaberne, er det hele indkomsten der medregnes i den samlede sambeskatningsindkomst. Ejers f.eks. kun 55 % af aktierne af et datterselskab skal hele over-/underskuddet herfra alligevel medregnes.

Har der ikke været koncernforbindelse i hele indkomståret, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse jf. ovenstående.

⁵⁷ INSPI nr. 6 2005, side 32

Er sambeskatningsindkomsten positiv, fordeles indkomsten forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Er sambeskatningsindkomsten for et indkomstår negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fremførsel i efterfølgende indkomstårs positive indkomster jf. SEL §31 stk. 2.

5.2.6 Underskudsanvendelse

Inden sambeskatningsindkomsten kan gøres endeligt op, skal der modregnes for evt. underskud, både fra det aktuelle indkomstår og tidligere indkomst jf. SEL §31 stk. 2.

Det overordnede princip ved fremførsel af underskud er, at de ældste underskud modregnes først. Underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår, kan kun modregnes i overskud i et andet sambeskattet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber var sambeskattede, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. Derudover er det vigtigt at bemærke, at underskud i et selskab vedrørende perioder forud for sambeskatningens indtræden, kun kan modregnes i det pågældende selskabs egne overskud, hvilket svarer til princippet i sambeskatningscirkulærets vilkår 2.4.

Som noget nyt i sambeskatningsreglerne kan man nu genindtræde i samme sambeskatning, efter at sambeskatningen tidligere har været afbrudt, hvilket før kun kunne lade sig gøre i meget begrænset omfang. Reglerne siger dog, at underskud opstået inden genindtrædelsen kun kan modregnes i det indtrædende selskabs egne indkomst – og det uanset at underskuddet stammer fra en sambeskatning med de/det samme selskaber(er).

Uanset at selskaberne ikke har været koncernforbundne i hele indkomståret, kan underskud i et selskab alligevel modregnes i overskud i et andet. Har der f.eks. kun være koncernforbindelsen med et selskab i anden halvdel af indkomståret, kan et evt. underskud herfra stadig modregnes et andet selskabs indkomst for hele året.

Underskud kan på baggrund af ovenstående kriterier anvendes i følgende prioriterede rækkefølge:

1. Modregning i selskabets egne underskud fra tiden før sambeskatningen
2. Modregning i selskabets egne underskud opstået under sambeskatningen
3. Modregning af det aktuelle års underskud i andre selskabers overskud
4. Modregning af andel af andres selskabers underskud opstået under sambeskatningen

Sambeskatning

Nedenstående eksempel kan illustrere underskudsanvendelsen⁵⁸:

Selskaberne C-D er hejede datterselskaber af A. B er først erhvervet fra 1/7 2006. Selskaberne A,C,D er sambeskattet fra 1/1 2005. B indgår i sambeskatningen pr. 1/7 2006.

Selskab	Særunderskud til fremførsel	Sambeskattede underskud til fremførsel fra 2005	Indkomst 2006
A	-200	50	-300
B	0	0	1/1 - 30/6 - 50 1/7 - 31/12 200
C	-200	20	450
D	-10	30	-50

Selskab	A	B	C	D	I alt
Årets resultat 2006	- 300	200	450	-50	300
Modregning i selskabets egne underskud fra tiden før sambeskatningen	200	50	200	10	460
Heraf anvendes	0	50	200	0	250
Modregning i selskabets egne underskud opstået under sambeskatningen	50	0	20	30	100
Heraf anvendes	0	0	20	0	20
Sambeskatningsindkomst	-300	150	230	-50	30
Modregning af det aktuelle års underskud i andre selskabers overskud	300	-138	-212	50	0
Fordelt sambeskatningsindkomst	0	12	18	0	30
Modregning af andel af andre selskabers underskud opstået under sambeskatningen	0	-12	-18	0	30
Endelig Sambeskatningsindkomst	0	0	0	0	0
Særunderskud til fremførsel	200	0	0	10	210
Sambeskattede underskud til fremførsel	31,25	0	0	18,75	50

Forklaring til tabel

⁵⁸ Egen tilblivelse med inspiration fra Skattenyt af 3 juni 2005, PricewaterhouseCoopers og bemærkningerne til L121

Modregningen af underskud følger ovenstående prioriteringsliste – først modregnes i selskabernes egne overskud, dernæst i de øvrige sambeskattede selskabers overskud. Det ses desuden at særunderskud fra tiden før sambeskatningen kun modregnes i det pågældende selskab som har oparbejdet underskuddet, og i det omfang underskuddet ikke benyttes, bliver overført til kommende indkomstår. Bemærk også, at B som kun har indgået i sambeskatningen fra 2. halvår 2006, kan modregne underskud fra 1. halvår 2006. (det forudsættes selvfølgelig her, at underskuddet ikke er fratrukket i anden indkomst) Sambeskatningsindkomst er i ovenstående eksempel 0 og der fordeles 50 forholdsmæssigt på de underskudsgivende til fremførsel til næste indkomstår.

5.2.7 Fordeling af skatter

Selv om der i ovenstående ikke er nogen sambeskatningsindkomst at indtægtsføre, vil de sambeskattede selskaber (forhåbentlig) på et eller andet tidspunkt komme ud med et samlet positivt resultat. Forestiller vi os at sambeskatningsindkomsten i stedet havde været på 500, ville dette overskud skulle være fordelt forholdsmæssig mellem de overskudsgivende selskaber, altså B og C. Det ville som før nævnt være administrationsselskabet der skulle afregne skatten overfor skattemyndighederne, men B og C ville være forpligtigede til at indbetale et beløb til administrations-selskabet svarende til skatteværdien af deres overskud. (i dette tilfælde 28% af den forholdsmæssige del af de 500).

Vender vi tilbage til eksemplet ovenfor, har B og C gjort brug underskud fra A og D i beregningen af sambeskatningsindkomsten. Ifølge SEL § 31 stk. 6 skal danske selskaber og faste driftssteder, som udnytter underskud i danske selskaber eller faste driftssteder i Danmark, refundere skatteværdien af det benyttede underskud til administrationsselskabet. B og C er derfor forpligtigede til at betale et beløb svarende til skatteværdien af henholdsvis 150 og 230, som var deres sambeskatningsindkomst efter modregning af egne underskud, men før benyttelsen af de øvrige sambeskattede selskabers underskud. Administrationsselskabet er samtidig forpligtiget til at refundere underskudsselskabet et beløb svarende til skatteværdien af de udnyttede underskud.

Der er med andre ord tale om fuld fordeling af betalt skat og udnyttede underskud og reglen skal ses i sammenhæng med at det den fulde indkomst, der medregnes i sambeskatningsindkomst uanset ejerandel. På denne måde sikres eventuelle mindretalsaktionærer og kreditorer i underskudsselskaber og de bliver således tilgodeset hvis et underskud benyttes af et andet selskab i koncernen (som de naturligt ikke har kontrol over). Da disse refusioner frem og tilbage mellem selskaberne ikke har skattemæssige konsekvenser, betyder det for f.eks. mindretalsaktionærerne, at skatteværdien af et udnyttet underskud vil komme tilbage til "deres" selskab og i tilfælde af overskud, vil der ikke være

nogen forskel på, om skatten skal betales direkte til skattevæsenet eller administrationselskabet – hele indkomsten skal under alle omstændigheder beskattes i Danmark.

Det ses at ovenstående regler om fuld fordeling, at disse ligger sig tæt op af reglerne i sambeskatningscirkulæret vilkår 2.5.2 omhandlende fordeling nettoskatten af sambeskatningsindkomsten. Her skete fordelingen dog direkte mellem de enkelte selskaber, modsat nu hvor fordelingen sker via administrationselskabet.

5.3 Territorialbeskatning

Med nærværende lov gøres der op med et princip, som har været en af hjørnesteenene i danske skatteret de sidste 100 år, nemlig globalindkomstprincippet, der har været gældende siden statsskattelovens vedtagelse i 1903. Globalindkomstprincippet kan udledes af statsskattelovens §4, hvoraf det fremgår, at den skattepligtiges samlede årsindtægter medregnes i indkomstopgørelsen hvad enten de hidrøre her fra landet eller ikke. Ifølge globalindkomstprincippet skal udenlandske indkomster altså medregnes i den danske skattepligtige indkomst på lige fod med indenlandske indtægter og udgifter⁵⁹. Dette uanset hvilken skattemæssig behandling indkomsten har været eller vil blive undergivet i kildelandet.

Udenlandske indkomster skal nu i stedet beskattes efter territorialprincippet, som kan siges at være globalindkomstprincippet modsætning. For en god ordens skyld skal det her nævnes, at ovennævnte ændring ikke gælder for fysiske personer, som stadig beskattes efter globalindkomstprincippet. Dette betyder derfor, at selskaber som udgangspunkt ikke længere skal medregne indkomst fra udenlandske faste driftssteder og udenlandske faste ejendomme i den danske indkomst. Af SEL § 8 stk. 2 fremgår det at *”til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. 31 A.* Hvad der forstås ved et fast driftssted og en fast ejendom følger af afgrænsningerne i SEL § 2 stk. 1, litra a og b samt definitionen i OECD’s dobbeltbeskatningsmodeloverenskomst⁶⁰. Det er for lige at rekapitulere, altså ikke længere muligt (som udgangspunkt) at bringe et udenlandsk underskud til fradrag i den danske indkomst.

Territorialprincippet gælder dog som det ses ikke, hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A eller hvis Danmark via en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale, er tildelt beskatningsretten – omvendt ville beskatning jo helt kunne undgås. Har Danmark f.eks. i en dobbeltbeskatningsoverenskomst aftalt, som det er tilfældet med Tyskland, at Danmark har

⁵⁹ Lærebog om indkomstskat, 10 udgave, kapitel 5, side 120

⁶⁰ Jf. Svar for skatteministeren på spørgsmål 29 fra skatteudvalget vedr. L121

beskatningsretten til en byggeplads i udlandet, når arbejdet på byggepladsen varer 12 måneder eller mindre, ja så vil en byggeplads ikke udgøre et fast driftssted, før arbejdet havde været udover 12 måneder. Derudover er der undtagelser til territorialprincippet hvis der er tale om skibs- og luftfarts-virksomhed, når virksomheden er hjemmehørende i Danmark (ledelsens sæde) samt vedrørende faste driftsteder der er omfattet af tvungen sambeskatning (CFC). Dette vil ikke blive behandlet yderligere her!

Som konsekvens af at der indføres et territorialprincippet og det medfølgende faktum, at et dansk selskabs faste driftssted ikke nødvendigvis længere er omfattet af dansk beskatning, er det nødvendigt at fastsætte indgangsværdier for aktiver og passiver, der overføres fra virksomheden i udlandet til virksomheden i Danmark. Tilsvarende skal der fastsættes regler vedr. kapitalgevinstbeskatning for aktiver og passiver, der overføres fra virksomheden i Danmark til virksomheden i udlandet, når aktiver og passiver ikke længere er omfattet af dansk beskatning.

Aktiver og passiver der overføres til Danmark, det kan både være overførsel fra et udenlandsk selskab til det faste driftssted i Danmark og overførsel fra et dansk selskabs faste driftssted i udlandet til selskabets hovedsæde i Danmark, skal når de ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning værdisættes i henhold til SEL § 4 A og 8 B jf. SEL § 8 stk. 3. Heraf fremgår at aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, dog med den undtagelse at afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsestidspunktet afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved denne beregning anvendes reglerne på tilflytningstidspunktet. Dog skal aktiverne anses for erhvervet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, såfremt denne værdi er mindre.

Endvidere er det sådan, at overføres afskrivningsberettigede aktiver mellem koncernforbundne parter, uden at overdragelsen har medført dansk eller udenlandsk beskatning, indtræder den erhvervende part i de overdragede aktivers anskaffelsestidspunkt og anskaffelsestidspunkter. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil erhvervelsestidspunktet. Det bemærkes her, at der med koncernforbundne parter henvises til definitionen i kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Ved en senere fortjeneste ved salg medregnes højst et beløb svarende til forskellen mellem salgs-summen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. Der sker således ikke kapitalgevinstbeskatning af hele værdistigning fra anskaffelsestidspunktet – differencen beskattes dog evt. i udlandet.

Overførsel fra Danmark, f.eks. overførsel fra et dansk selskabs hovedsæde til dets faste driftssted i

udlandet samt overførsel fra et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark til selskabets hovedsæde i udlandet sidestilles med salg til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Overføres aktiver og passiver internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedsæde i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland omfattet af international sambeskatning jf. SEL § 31 A, skal der ikke ske kapitalgevinstbeskatning på overførselstidspunktet, jf. SEL § 8 stk. 4. Derimod skal der ske beskatning i det øjeblik sambeskatningen ophører og aktiverne og passiverne er i behold hos selskabet men uden for Danmark. Aktiverne og passiverne anses her for solgt til handelsværdien på tidspunktet for ophøret af den frivillige sambeskatning. Der gives i den forbindelse nedslag i den danske skat heraf, med et beløb svarende til den skat, som den pågældende udenlandske stat ville have pålignet, såfremt aktivet eller passivet var afstået på dette tidspunkt – altså nedsalg for en fiktiv skat. Lempelsen opgøres efter reglerne i LL § 33 stk. 1 og 2 - creditlempelse. Ovenstående bestemmelse gælder for overførsler der sker efter den 2. marts 2005. Denne bestemmelse er indsat, da koncerner, der har valgt international sambeskatning, i modsat fald, ville kunne overføre aktiver og passiver til udlandet (kort tid) inden ophøret af den internationale beskatning og herved undgå dansk beskatning af eventuelle avancer. Med bestemmelsen sker der beskatning af avancer og genvundne afskrivninger på aktiver og passiver, der overføres fra Danmark til faste driftssteder eller hovedkontorer omfattet af international sambeskatning.

Der skal helt generelt ikke i forhold til reglerne om beskatning ved overførsel, ske afståelsesbeskatning vedr. faste driftssteder og ejendomme i udlandet, som pga. de nye regler glider ud af dansk beskatning. Dette gælder selvom der ikke vælges international sambeskatning. Dette er gældende rent undtagelsesvis også for overførsler der er sket efter 1. januar 2005 og frem til 2. marts 2005, da der frem til sidstnævnte dato var betydelig usikkerhed om reglerne udformning. Man vil med andre ord ikke ”straffe” nogen som har foretaget ovennævnte overførsler før reglerne var helt entydige.

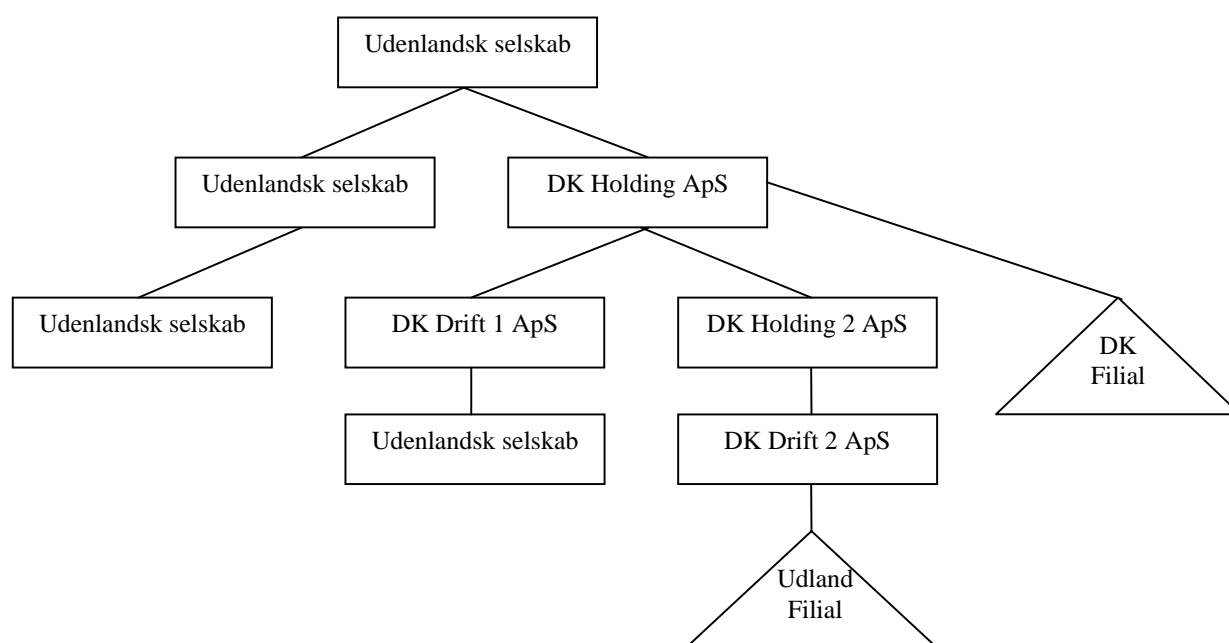
5.4 Frivillig international sambeskatning

Selskaber kan efter de nye regler frit vælge om de ønsker international sambeskatning, hvilket giver selskaberne mulighed for at blive sambeskattet med udenlandske datterselskaber, faste driftssteder og faste ejendomme. Valget træffes af det ultimative moderselskab i koncernen jf. SEL § 31 A, stk. 1, 1 pkt.

Hvis international sambeskatning vælges medføre det, at *alle* udenlandske koncernforbundne selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme *skal* indgå i sambeskatningen (de danske er jo allerede tvunget med). Med alle menes der (1) alle underliggende selskaber som de danske selskaber

udøver indflydelse på, (2) alle overliggende selskaber som udøver bestemmende indflydelse på de danske selskaber samt andre selskaber som disse overliggende selskaber udøver bestemmende indflydelsen på samt faste driftssteder og faste ejendomme tilhørende selskaberne. Koncerndefinitionen er den samme som for national sambeskatning, nemlig reglerne i SEL § 31 C. Som udenlandske selskaber regnes selskaber og foreninger mv. hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtigelser og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital. Selskabet skal desuden være hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, herunder være omfattet af bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

En koncernstruktur med international sambeskatning kunne for at illustrerer ovenstående definitioner se sådan ud⁶¹:



Forudsat at virksomhederne i figuren overholder overstående bestemmelser ses der, at en international sambeskatning kan antage endog meget omfattende og komplicerede strukturer.

Når udenlandske selskaber eller faste driftssteder mv. inddrages under dansk sambeskatning, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen, jf. dog ovenover under territorialbeskatning vedr. afskrivningsberettigede aktiver. Der fastsættes jf. SEL § 31 A stk. 7 dog ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af det selskab eller faste

⁶¹ INSPI nr. 6 2005, side 34

driftssted som inddrages i sambeskatningen. Er goodwill mv. erhvervet fra koncernforbundet selskab og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne for oparbejdet af det selskabet eller faste driftssted som inddrages i sambeskatningen.

Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højest ske med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien for inddragelsen under sambeskatningen. En evt. fortjeneste indgår i det sælgende selskab eller faste driftssteds mv. indkomstopgørelse og vil på den måde indgå i sambeskatningen.

Vælges international sambeskatning, finder reglerne om national sambeskatning (§31) tilsvarende anvendelse, med de tilføjelser og undtagelser der fremgår af SEL § 31 A, omhandlende international sambeskatning. Sambeskatningsindkomsten opgøres derfor efter skattelovgivningens almindelige regler, med de undtagelser der nu gælder for sambeskattede selskaber.

5.4.1 Sambeskatningsindkomsten

Indkomsten for de sambeskattede selskaber opgøres på samme måde som beskrevet ovenfor i SEL § 31 stk. vedr. national sambeskatning – dog med enkelte undtagelser jf. SEL § 31 A stk. 2. Underskud fra udenlandske selskaber og faste driftssteder kan derfor fradrages i øvrige sambeskattede selskabers mv. overskud – der henvises til afsnittet underskudsanvendelse. Modsat hvad der med de nye bestemmelser er gældende for nationale selskaber mv., kan underskud fra indkomstperioder forud for sambeskatningens indtræder dog ikke fradrages i senere overskud. Lovgiver har på dette område valgt at videreføre bestemmelsen i de hidtidige regler. Det samme gælder hvis international sambeskatning bliver afbrudt. Dette betyder, at underskud fra sambeskattede selskaber i udlandet, ikke kan fremføres til fradrag i den danske indkomst ved ophør⁶². Dette betyder selvfølgelig ikke, at underskud ikke kan fradrages efter lokale regler!

Der gives desuden stadigvæk fradrag for koncernbidrag⁶³, som sker efter udenlandske regler. Det er dog et krav at koncernbidraget ligeledes medregnes ved den danske indkomstopgørelse i den samme sambeskatning. Disse regler kan være fordelagtige at anvende for udenlandske selskaber omfattet af international sambeskatning i Danmark, da det overskud der skal medregnes vil blive mindre og dermed også den udenlandske skat.⁶⁴

⁶² Dette fremgår udtrykkeligt af betænkningen til L121 stk. 9

⁶³ Koncernbidrag er en måde at overføre underskud mellem koncernforbundne selskaber på. Overskudsselskabet yder underskudsselskabet et bidrag, overskudsselskabet har fradrag for det ydede bidrag mens det er skattepligtigt for underskudsselskabet. På den måde mindskes overskudsselskabets overskud og reduceres underskudsselskabets underskud.

⁶⁴ Se bilag 2

5.4.2 Administrationsselskabet

Det ultimative moderselskab er som udgangspunkt administrationsselskabet i sambeskatningen. Er det ultimative moderselskab ikke skattepligtig til Danmark efter SEL §§ 1 eller 2, udpeges der et administrationsselskab efter samme kriterier som i SEL § 31 stk. 4, hvilket betyder, at det øverste moderselskab der deltager i den nationale samebeskatning udpeges som administrationsselskab. Findes der ikke et dansk moderselskab men flere sideordnede søsterselskaber, udpeges et af disse.

Administrationsselskabet og det ultimative moderselskab, hvis det selskab ikke er det samme, hæfter solidarisk for indkomstskat, acontoskat og restskat samt tillæg og renter vedr. indkomståret samt eventuelle genbeskatningsforpligtigelser. Der er altså tale om en betydelig strammere hæftelse end hvad der var gældende for national sambeskatning, hvor hvert enkelt selskab som udgangspunkt hæftede for sig. Dette hænger naturligvis sammen med muligheden for at inddrive tilgodehavender uden for danske skattejurisdiktion. I betænkningen til L121 pkt. 11 fremgår formålet med den skærpede hæftelse meget klart, idet der skrives at: *”uden hæftelsesregler ved international sambeskatning vil der ikke kunne skabes en tilstrækkelige og nødvendig sikkerhed for, at det skattekrav, som opstår mod koncernen(s selskaber), kan håndhæves”*. Som begrundelse for ovenstående fremgår der endvidere i betænkningen, at: *”Selskaber, som ligger uden for dansk skattejurisdiktion, kan efter international ret (herunder dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) kun omfattes af dansk skattepligt, hvis selskabet har virksomhed her i landet eller hvis selskabet frivilligt vælger dansk (sam)beskatning. Skatten af indkomsten i udenlandske selskaber omfattet af international sambeskatning kan derfor ikke tvangsinddrives, idet det udenlandske selskab ikke er et skattepligts-subjekt”*.

Det skal dog bemærkes, at hæftelsen ikke omfatter indkomstskat mv. af indkomst, der ville indgå i sambeskatningsindkomst efter SEL §31, hvis der ikke var valgt international sambeskatning. Den (tvungne) nationale del af den internationale sambeskatning holdes altså udenfor den skærpede hæftelsen.

Ved udnyttelse af underskud i udenlandske selskaber skal danske selskaber, som under national sambeskatning, forpligtige sig til at betale et beløb til administrationsselskabet, svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud jf. SEL § 31 A stk. 6. Administrationsselskabet skal dog ikke refundere et beløb svarende til skatteværdien af underskuddet, til det underskudsgivende udenlandske selskab. Dette skyldes, at det administrationsselskabet der er skattepligtig af et evt. genbeskatningsbeløb (se herunder).

Administrationsselskabet skal derudover betale den danske skat, der pålægges udenlandske overskudsgivende selskaber. Der gives dog creditlempelse for en betalte udenlandske skat, hvorfor der

kun vil ske yderligere danske beskatning, når den udenlandske beskatning er lavere end den danske. Udenlandske selskaber, er ikke ligesom danske, forpligtigede til at refundere administrationsselskabet et beløb svarende til den danske skat. Dette kan dog aftales, dog bør man være opmærksom på, om betalingen kommer i konflikt med udenlandske regler om maskeret udbytte mv. Ovenstående betalinger mellem selskaberne har ingen skattemæssige konsekvenser i Danmark.

Udskudt skat af genbeskatningssaldi opgjort efter årsregnskabsloven skal hensættes i administrationsselskabets regnskab.

5.4.3 Bindingsperiode

Der indføres som noget nyt en bindingsperiode vedr. international sambeskatning jf. SEL § 31 A stk. 3. Bindingsperioden er på 10 år og ved udløb af denne periode, kan international vælges for en ny 10 års periode. Valg af international sambeskatning og dermed (som hovedregel) binding i 10 år frem, foretages af det ultimative moderselskab, senest i forbindelse med tidspunktet for den rettidige indgivelse af selvangivelse for det første indkomstår. Ved fornyet valg af genbeskatning fortsætter sambeskatningen uændret og eventuelle genbeskatningssaldi føres videre.

Som udgangspunkt fastholdes bindingsperioden uanset hvad der sker indenfor koncernen, dvs. uanset om kredsen af koncernforbundne selskaber udvides eller mindskes, f.eks. via tilkøb/frasalg af selskaber mv. Dette er en væsentlig ændring i forhold til de gamle regler. Der er derfor som udgangspunkt ikke længere genbeskatning ved koncerninterne omstruktureringer.

Ved afbrydelse af bindingsperioden i utide får det følger for det ultimative moderselskab/administrationsselskab – følger som dog er forskellige alt afhængigt af hvad afbrydelsen skyldes.

Afbrydes bindingsperioden uden at noget andet sættes i stedet, vil dette medføre fuld genbeskatning af genbeskatningssaldiene ved administrationsselskabet (se herunder). En sådan afbrydelse kan ske ved meddelelse til skattemyndighederne, senest i forbindelse med rettidig indgivelse af selvangivelse for det indkomstår hvor den internationale sambeskatning ønskes afbrudt. Moderselskabet kan på den måde ved udløbet af ethvert indkomstår stoppe den internationale sambeskatning mod at lade administrationsselskabet genbeskatte.

Opkøbes koncernen af en anden koncern, altså den situation hvor det ultimative moderselskab overgår til at være datter af et andet moderselskab, kan koncernen indtræde i en eventuel bindingsperiode for det nye moderselskab, ellers vil der ske fuld genbeskatning. Ejer den samme aktionærkreds efter

opkøbet fortsat direkte eller indirekte over mere en halvdelen af stemmerettighederne i det opkøbte moderselskab, anvendes bindingsperioden for det af moderselskaber der senest har valgt international sambeskatning – altså således at den nye bindingsperiode strække sig længst muligt! Det bemærkes at der med samme aktionærkreds i ovenstående henvises til koncerndefinitionen i KGL § 4, stk. 2. Er det nye ultimative moderselskab nystiftet, anvendes bindingsperioden for det ”gamle” moderselskab jf. SEL § 31 A stk. 10 pkt.

Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for værende afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning.

Ved fusion mellem selskaber som hver især er ultimative moderselskaber i hver sin koncern, anses international sambeskatning for valgt, hvis koncernen med den største konsoliderede egenkapital har valgt international sambeskatning – bindingsperioden for det ultimative moderselskab i denne koncern anvendes herefter. Er dette ikke tilfældet afbrydes bindingsperioden med fuld genbeskatning til følge, medmindre det modtagende selskab vælger international sambeskatning og derved får en (ny) 10 års bindingsperiode.

Ifølge SEL § 31 stk. 5 sker der tillige fuld genbeskatning, hvis administrationsselskabet ophører med at være skattepligtig til Danmark efter SEL §§ 1 og 2, eller ikke længere er den del af koncernen, udløses der fuld genbeskatning, hvormed administrationsselskabet indkomst forhøjes i det sidste år inden ophøret af skattepligt eller koncernforbindelse. Dette kan dog undgås hvis der udpeges et nyt administrationsselskab efter § 31 A stk. 4. Der vil derfor normalt i forbindelse med situationen ovenfor, kun ske genbeskatning det tilfælde at koncernen som helhed forlader Danmark skattegrundlag.

Sambeskatningen kan i modsætning til de gamle regler fornys, selvom sambeskatning tidligere har været afbrudt – og uanset grund.

5.4.4 Genbeskatning

Som før nævnt er der hovedsageligt tale om en skattecredit, når udenlandske underskud er blevet fratrukket i den danske indkomst. Der skal derfor ske genbeskatning i takt med at de underskudsgivende selskaber igen får overskud. Genbeskatningen sker automatisk når den udenlandske indkomst medregnes i sambeskatningsindkomsten og dermed indgår i den danske beskatning. Det er dog nødvendigt løbende at føre en såkaldt genbeskatningssaldo for at holde styr på, hvor meget af det tidligere fratrukne udenlandske underskud der er kommet til genbeskatning.

Det er vigtigt at skelne mellem to forskellige situationer, nemlig om der vælges international beskatning efter de nye regler, for indkomstår der begynder 15. december eller ej. Der er desuden med indførelsen af de nye regler en række overgangsbestemmelser man skal tage hensyn til. De nye genbeskatningsregler findes i SEL § 31 A stk. 10-12, hvilket omvendt betyder, at de hidtil gældende genbeskatningsregler i LL § 33 E bortfalder.

5.4.4.1 International sambeskatning valgt

Vælger koncernen på ovenstående vilkår at lade alle selskaber og faste driftssteder mv. sambeskatte – altså vælger at lade koncernen international sambeskatte gælder følgende bestemmelser:

Først og fremmest skal alle eksisterende genbeskatningssaldi opgøres efter de nye regler – dvs. at genbeskatningssaldiene skal opgøres på basis af en skatteværdi på 28% jf. lov nr. 426 af 06/06/2005 stk. 11. Genbeskatningssaldiene opgøres land for land og ikke som før selskab for selskab. Herefter skal der ske en løbende opgørelse af genbeskatningssaldiene, dvs. at skatteværdien af overskud fra såvel selskaber som faste driftssteder i det pågældende land fragår saldoen efter creditlempelse. Det bemærkes at et lands genbeskatningssaldo består af genbeskatningspligtige underskud fra både selskaber og faste driftssteder mv.

Samlet kan man sige, at genbeskatningssaldoen opgøres på baggrund af skatteværdien af de fratrukne underskud, som

- de udenlandske selskaber eller faste driftssteder samlet har haft i det pågældende land i sambeskatningsperioden
- er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder
- ikke modsvares af skatteværdien af senere års overskud fratrukket credit-lempelse samt skatteværdien eventuel genbeskatning.

Sambeskatning

Den løbende opgørelse af et lands genbeskatningssaldo kan illustreres med følgende eksempel⁶⁵:

En koncern, hvis indkomstår følger kalenderåret, vælger international sambeskatning med virkning for indkomståret 2005. Genbeskatningssaldoen for land X beløber sig til 200 ved udgangen af indkomståret 2004. Selskab I-III i land X har følgende indkomster opgjort efter danske regler:

	2005		2006		2007	
Danske regler	Indkomst	Samlet	Indkomst	Samlet	Indkomst	Samlet
Selskab I	-300	-400	-50	350	-150	-250
Selskab II	100		300		-200	
Selskab III	-200		100		100	

Det forudsættes, at selskabsskattesatsen i land X er 28%, at der fremføres underskud i land X og at selskaberne ikke sambeskattes i land X. Efter modregning af fremførbare underskud udgør selskabernes indkomst opgjort efter udenlandske regler derfor følgende beløb:

	2005		2006		2007	
Land X's regler	Indkomst	Skat land x	Indkomst	Skat land x	Indkomst	Skat land x
Selskab I	-300	0	-50	0	-150	0
Selskab II	100	28	300	84	-200	0
Selskab III	-200	0	0	0	0	0

Genbeskatningssaldo vedrørende land X

Skatteværdi af genbeskatningspligtigt underskud primo 2005 (200 x 28%)	56
Skatteværdi af underskud fra land X, der udnyttes af andre sambeskattede selskaber i 2005 (400 x 28%)	<u>112</u>
Genbeskatningssaldo ultimo 2005	168
Dansk skat efter credit-lempeelse for skat betalt i land X i 2006 (350 x 28% = 98 – 84)	<u>-14</u>
Genbeskatningssaldo ultimo 2006	154
Skatteværdi af underskud fra land X, der udnyttes af andre sambeskattede selskaber i 2006 (250 x 28%)	<u>70</u>
Genbeskatningssaldo ultimo 2007	224

⁶⁵ Modifieret eksempel fra bemærkningerne til L121

Så længe der ikke sker ændringer i koncernen, vil genbeskatning (og underskudsanvendelsen) og den deraf afledede opgørelse af genbeskatningssaldi, fortsætte på ovenstående måde. Genbeskatningssaldoen kan dog ikke blive negativ! Det ses at der i indkomståret hvor det udenlandske selskab kan fremføre underskud efter egne regler, vil ske en større genbeskatning, da der her er mindre udenlandsk skat at lempe for. Det ses også, at der i indkomståret 2005, ikke kan lempes for den betalte udenlandske skat på 28, da den samlede indkomst for landet er negativ, hvorfor lempelse ikke kan finde sted jf. LL § 33 stk. 5, 4 pkt. Er det udenlandske skatteprocent mindre end den danske, vil det føre til en hurtigere genbeskatning, da dette ikke vil give så stor en lempelse.

Ordinær genbeskatning

Hvis den internationale sambeskatning fravælges ved udløb af den 10 års bindingsperiode, forhøjes det danske administrationsselskabs indkomst med et beløb svarende til den fortjeneste, som datterselskabet(datterselskaberne) eller det faste driftssted(de faste driftssteder) ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller det faste driftssted på ophørstidspunktet – en såkaldt genbeskatning af en fiktiv likvidationsavance. Genbeskatning kan dog maksimalt udgøre genbeskatningssaldoen. For at kunne vurdere hvad der er størst i sådan situation – likvidationsavancen eller genbeskatningssaldoen, er det selvfølgelig nødvendigt at omregne genbeskatningssaldoens skatteværdi til værdien af de fratrukne underskud.

Ordinær genbeskatning finder også sted, hvis et udenlandsk selskab mv. eller et dansk selskab mv. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen. Det kunne f.eks. være tilfældet hvis selskabet eller dele af selskabet blev solgt til en uafhængig tredjemand, således at der ikke længere var koncernforbindelse. Igen ville der skulle opgøres en likvidationsavance. En eventuel dansk skat af sådan en avance fragår genbeskatningssaldoen for det pågældende land. Afhængig af bl.a. størrelsen af den fiktive likvidationsavance kan genbeskatning efter denne metode betyde, at der genbeskattes et større beløb, end der reelt er fratrukket vedr. det pågældende selskab. Det kan lade sig gøre, hvis moderselskabet ejer andre selskaber mv. i samme land, hvilket betyder, at genbeskatningssaldoen lever videre. I princippet kan salg af aktier således indebære, at den samlede saldo genbeskattes fuldt ud⁶⁶.

Fuld genbeskatning

Afbrydes den internationale sambeskatning inden bindingsperiodens udløb, udløser dette fuld genbeskatning af alle eksisterende genbeskatningssaldi hos administrationsselskabet jf. SEL § 31 A stk. 12. Eventuelle årsager til at bindingsperioden afbrydes og fuld genbeskatning fortages er nævnt ovenfor. Beløbet til genbeskatning beregnes ved at dividere genbeskatningssaldiene med den aktuelle

⁶⁶ PricewaterhouseCoopers, skattenyt, 3 juni 2005

selskabsskatteprocent – det heraf fremkomne beløb medregnes i administrationsselskabets indkomst. Hvor Danmark efter aftalerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal lempe for overskud i faste driftssteder efter eksemptionsmetoden⁶⁷, medregnes genbeskatningssaldi også herfra ved fuld genbeskatning, uanset at genbeskatningen er opgjort på anden måde.

5.4.4.2 International sambeskatning ikke valgt - overgangsregel⁶⁸

Vælges der ikke international sambeskatning ved indførelsen af de nye regler, for indkomstår der påbegyndes d. 14. december 2004, vil alle hidtil sambeskattede udenlandske enheder udgå af sambeskatningen. Overskud i de udenlandske datterselskaber vil dog stadig skulle medregnes i moder-selskabets indkomst, så længe disse har en genbeskatningssaldo. Indkomsten i de tidligere sambeskattede selskaber opgøres stadig efter den danske skattelovgivnings almindelige regler, med de særregler der fandtes for sambeskattede selskaber de det gamle regelsæt. Dette betyder at bestemmelserne i den nu ophævede LL § 33 E stadig har betydning for, hvornår der skal ske genbeskatning. Dispositioner der efter § 33 E ville medføre genbeskatning udover den løbende genbeskatning, udløser derfor stadig genbeskatning når international sambeskatning ikke vælges. Ved ophøret af den internationale sambeskatning omregnes genbeskatningssaldiene til en skatteværdi på 28% ligesom hvis der var valgt international sambeskatning. Er der flere selskaber fra samme land, opgøres indkomsten for disse samlet. Genbeskatningssaldiene opgøres dog pr. selskab. Der gives creditlempelse for betalte udenlandske skatter og skatteværdien af nettooverskuddet efter fradrag af udenlandske skatter fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Der henvises herudover til gennemgangen af de ”gamle” sambeskatningsregler i kapital 3. Se desuden bilag 1 hvor et eksempel på nævnte genbeskatning gennemgås.

I forhold til de hidtidige sambeskatningsregler indeholder overgangsreglen dog én væsentlig forskel – underskud i de efterfølgende indkomstår kan ikke fremføres. Der er således kun tale om en overgangsordning der har et formål – nemlig til genbeskatte tidligere fratrukne underskud.

Fravalg af international sambeskatning, får også betydning for de faste driftssteder mv. som pga. ovennævnte territorialprincip glider ud af dansk beskatning. Selvom der ikke skal ske afståelsesbeskatning, skal der dog ske genbeskatning af tidligere fratrukne underskud⁶⁹, så længe der er en genbeskatningssaldo jf. ovenfor. Også her opgøres genbeskatningssaldoen som et beløb svarende til en skatteværdi på 28% og nedbringes med senere års overskud fratrukket creditlempelse. Er der flere

⁶⁷ Metode til lempelse af udenlandsk skat hvor der lempes i indkomsten og ikke i den betalte skat jf. Lærebog om Indkomstskat side 922

⁶⁸ Lov nr. 426 af 06/06/2005 stk. 8 og 9

⁶⁹ Jeg vil i denne opgave ikke komme ind på hvordan disse underskud blev gjort op og hvordan genbeskatningen af faste driftssteder mv. skete.

faste driftssteder mv. fra samme land opgøres genbeskatningssaldoen for disse samlet. Genbeskatningen af faste driftssteder mv. sker i henhold til LL § 33 D indtil genbeskatningssaldiene er udlignet.

5.4.5 Genbeskatning i øvrigt

Hvis Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal lempes for overskud i faste driftssteder efter eksemptionsmetoden, har de ovenfor beskrevet genbeskatningsregler ikke virkning. I givet fald skal der fortsat lempes efter reglerne i LL § 33 D, stk. 1-4. Dog er LL § 33 D, stk. 5-6 vedr. koncerninterne overdragelser ophævet, således at omstrukturingsmulighederne forbedres, således disse følger hvad der gælder for faste driftssteder og selskaber i øvrigt under den nye lovgivning.

Det fremgår af SEL § 31 B stk. 2, at sambeskatningsselvangivelsen, indsendt af administrations-selskabet, skal indeholde saldi for genbeskatningspligtige underskud. Disse saldi skal opgøres samlet for hvert land og udgør efter foretagelsen af en skatteansættelsen en del af denne.

5.5 Overgangsordninger i øvrigt

For koncerner som vælger international beskatning, er der jf. § 15 stk. 12 i lov nr. 426 indført en overgangsordning, med den hensigt, at mildne effekten af, at koncernen er tvunget til at inddrage alle andre af koncernens selskaber mv. Det vil her typisk være tale om overskudsselskaber, som efter de gamle regler blev holdt uden for dansk sambeskatning.

Den sambeskattede koncern kan efter overgangsordningen få henstand for den selskabsskat (efter lempelse for udenlandske skatter), som vedrører de udenlandske selskaber mv., der inddrages under sambeskatningen i de første år med sambeskatning efter globalpuljeprincippet. Henstanden gives med $\frac{3}{4}$ af skatten i det første indkomstår, $\frac{1}{2}$ af skatten i det andet indkomstår, $\frac{1}{4}$ af skatten i det tredje indkomstår. Skatten der er ydet henstand med, skal betales sammen med skatten for det tredje indkomstår efter det indkomstår, for hvilket der er ydet henstand med. Dvs. at gives der henstand med $\frac{3}{4}$ af skatten for indkomståret 2005, skal dette beløb betales tilbage i indkomståret 2008. Henstandbeløbet forrentes med 2 % p.a. Overgangsordningen er frivillig for koncernen.

Jf. § 15 stk. 4 i lov 426, kan selskaber, hvis indkomstår 2005 er påbegyndt før den 15 december, vælge at anvende bestemmelserne i denne lov, forudsat at alle selskaber i koncernen, jf. SEL § 31 C, anvender de samme regler.

Da der med lovforslag L121 blevet ændret i koncerndefinitionen i forhold til L153, kan selskaber omfattet af gældende koncerndefinition, hvis indkomstår påbegyndes mellem de. 15. december 2004

og 2.marts 2005, holdes ude af sambeskatningen i det første indkomst, hvor de nye regler finder anvendelse, hvis selskabet ikke er omfattet af koncerndefinitionen i KGL § 4 stk. 2. *Lovgiver vurderer dog at dette kun vil gælde yderst få selskaber.*⁷⁰

5.6 Ligningsrådet

Med de nye sambeskatningsregler er der ændret væsentligt på Ligningsrådets beføjelser, idet en række af dets tidligere beføjelser er skrevet ind i loven eller er ophævede som konsekvens af de ændrede regler. F.eks. skal ansøgning om fornyet sambeskatning ikke længere godkendes af Ligningsrådet, ligesom regler vedr. indkomstår, underskudsfordeling og fordeling af skat, heller ikke længere hidrøre under rådet da disse områder er indskrevet i loven.

Ligningsrådet skal derimod stadig fastsætte regler for hvordan der skal gås frem ved indtræden og udtræden af en sambeskatning jf. SEL § 31 B stk. 1 samt fastsætte hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen sambeskatningsselvangivelsen skal indeholde og hvilke oplysninger der skal fremlægges på anmodning. Det er med andre ord fortsat Ligningsrådet der skal fastsætte de formelle vilkår for sambeskatning – de materielle vilkår er ophøjet til lov. Det er i henhold til ministerens svar på spørgsmål 52 fra skatte- og afgiftsudvalget tanken, at Ligningsrådet kan hente inspiration til sine anbefalinger i sambeskatningsrapporten. Det er ligeledes tanken at de regler som ligningsrådet fastsætter i medfør af § 31 B, skal fremgå af et cirkulære. Af dette kan det modsat vis sluttes, at det hidtil gældende sambeskatningscirkulære 2004-42, ikke gælder for vedr. de nye sambeskatningsregler.

Endeligt kan Ligningsrådet, såfremt administrationsselskabet ikke fremlægger tilstrækkelige oplysninger til brug ved ligningen, efter indstilling fra Told og Skattestyrelsen, afbryde den internationale sambeskatning, med fuld genbeskatning efter § 31 A, stk. 11 til følge. Afbrydelsen sker med virkning fra og med det indkomstår, hvor koncernen ikke fremlagde de tilstrækkelige oplysninger. Koncernen skal i de pågældende indkomstår og senere indkomstår stilles som om, der ikke var valgt international sambeskat⁷¹, hvilket selvfølgelig kan være alvorlig for koncernen.

5.7 Værnsregler

Som beskrevet under gennemgangen af de gamle regler i afsnit 4.3.2 knytter der sig en lang række værnsregler til sambeskatningsinstituttet⁷². Værnsreglerne er stort set videreført uændret i forbindelse med de nye sambeskatningsregler (kan dog godt være kommet ind under andre paragraffer). Dette

⁷⁰ Lovforslag L121, bemærkninger til § 15 stk. 3

⁷¹ SEL § 31 B, stk. 3

⁷² En del af reglerne bliver selvfølgelig også brugt i andre sammenhænge

Sambeskatning

gælder dog ikke værnsreglerne i LL § 5 H og SEL § 31 stk. 1, 6 pkt. vedr. koncerninterne overdragelser. Disse regler er blevet overflødige, da samtlige koncernforbundne selskaber nu deltager i sambeskatningen og man derfor ikke kan overdrage noget koncerninternt, der ikke allerede er omfattet af den internationale sambeskatning og dermed tilladt at overdrage koncerninternt, uanset underskud!

6. EU-retten

Der findes endnu ikke på EU plan nogle fælles regler om sambeskatning, hvorfor det *indtil videre* er en rent national afgørelse om man vil have sådanne regler. Der har fra EU side været forsøg på at skabe fælles regler på området, med udkast til ”direktiv om fradrag for udenlandske filialer underskud”, men dette direktiv er endnu ikke blevet en realitet⁷³.

Dette betyder dog langtfra at de enkelte lande bare kan udforme deres skatteregler, herunder sambeskatningsreglerne efter forgodtbefindende. Der findes derimod i EF-traktaten en række bestemmelse som landene skal overholde ved udformning af deres lovgivning og dermed også skatte-lovgivningen. Det er specielt EU traktatens diskriminationsforbud jf. art 12 EF og etablerings-frihedsreglerne jf. art. 43 og 48 EF, der traditionelt har indvirket på og har haft stor betydning for skatterettens område. EF-domstolen har således fastslået, at en hindring af etableringsretten ikke i sig selv kan forsvares med, at der ikke er gennemført harmoniserede skatteregler på området⁷⁴.

EF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, herunder art. 12 og 43/48 er primær fællesskabsret og derfor umiddelbart anvendelige for selskaberne og borgerne⁷⁵, som dermed kan påberåbe sig de deraf givne rettigheder overfor de nationale domstole. Da EU-retten har forrang frem for national ret, skal en national skatteregel vige, hvis den strider mod EU-retlige bestemmelser⁷⁶. EF-domstolen har i en lang række domme fastslået, at medlemsstaterne ved indretning af deres skattesystemer, skal tage hensyn til de grundlæggende frihedsrettigheder i EF-traktaten og at der ikke må ske forskels-behandling af indenlandske og udenlandske skatteydere. Der må med andre ord ikke være nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved Traktaten sikrede grundlæggende friheds-rettigheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende. Danmark har f.eks. så sent som i 2004 (hvis vi ser bort fra nærvende lov) med lov nr. 221 af 31 marts om søsterselskabs- og filial-sambeskatning, den såkaldte EU pakke⁷⁷, ændret lovgivningen så den var i overensstemmelse med EU-retten.

Udover bestemmelserne i EF-traktaten har direktiver fra EU også betydning for den nationale skatte-lovgivning. Direktiver kan dog kun vedtages med enstemmighed mellem staterne jf. art. 95 EF, hvorfor de helt gennemgribende ændringer *endnu* ikke er gennemført – specielt hvor det grænse-overskridende element er stort. Dette betyder dog langtfra at EU-direktiverne ikke har stor betydning for dansk skatteret. Direktiverne skal indarbejdes i dansk lovgivning og virksomhederne/borgerne kan

⁷³ Selskabsskatteret 2004/2005, side 355

⁷⁴ Dom C-336/96 jf. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 7, side 2

⁷⁵ SU 2003,384, EU-skatteret i Danmark, side 2

⁷⁶ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 7, side 1

⁷⁷ INSPI, 2004, nr. 11, side 7

umiddelbart støtte ret på disse⁷⁸. Indenfor skatteretten og i relation til sambeskatning har følgende direktiver betydning (ikke udtømmende):

Moder-/datterselskabsdirektivet⁷⁹ gennemført i lovgivning ved lov nr. 219 år 1992, hvormed der er indført regler om grænseoverskridende skattefrit udbytte mellem moder og datterselskaber.

Fusionsdirektivet⁸⁰ hvormed der blev indført fælles regler om fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning, herunder grænseoverskridende tilførsel af aktiver og aktieombytning. Alle områder der kan få betydning for den bestående koncernstruktur og dermed også sambeskatning.

Rente-/royaltydirektivet⁸¹ hvormed der blev indført fælles regler om beskatning af renter og royalties der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemslande, gennemført ved en ændring af selskabsskattelovens §2, stk. 1, litra g⁸².

Jeg vil ikke gå dybere ned i direktiverne i denne opgave, da disse jo indarbejdes i dansks ret.

6.1 Diskriminationsforbud/restriktionsforbud

EU-retten har som én af sine helt grundlæggende bestemmelser et forbud mod diskrimination på grundlag af nationalitet inden for Traktatens område jf. art. 12 EF. Frihedsrettighederne, såsom arbejdskraftens frie bevægelighed, etableringsfriheden mv. udspringer af denne lighedsgrundsætning.

Diskriminationsforbudet har i takt med EU's udvikling, udviklet sig til ikke alene at være et forbud mod forskelsbehandling, men også et forbud mod restriktioner i det hele taget. Dette betyder at der nu ikke alene er et forbud mod at behandle sammenlignelige situationer forskelligt eller forskellige situationer ens (diskrimination), men også et forbud mod indførelse af foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de traktatfæstede frie bevægeligheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende (restriktion)⁸³. Restriktionsforbudet kan således virke uden at der foreligger en forskelsbehandling - reglerne kan altså være ens for alle, men virker mere restriktive for nogen, f.eks. udenlandske selskaber.

⁷⁸ Selskabsskatteret 2004/2005, side 51

⁷⁹ 90/435/EØS

⁸⁰ 90/434/EØS

⁸¹ 03/49/EF

⁸² SR-SKAT nr. 2004, EU-pakken - Selskabsskat

⁸³ SR-SKAT2004.0224, EU-rettens krav til dansk skatteret

Omvendt diskrimination eller restriktion kan også være traktatstridigt – eksempelvis hvor en dansk regel hindre et dansk selskab i frit at etablere sig i andet land.

6.2 Etableringsfrihed

Etableringsfriheden er specielt for selskaber en af de helt centrale grundrettigheder efter EF-traktaten og har stor betydning for koncerner der vil etablere sig i et andet land. Etableringsfriheden er udtryk for retten til at etablere sig i en anden EU- eller EØS-stat^{84 85} gennem datterselskab, fast driftssted mv. og drive virksomhed på samme vilkår som den pågældende stats egne borgere. Etableringsfrihedsreglerne fremgår af artikel 43 EF, den såkaldte almindelige etableringsret og artikel 48, der sikre, at erhvervsdrivende juridiske personer har samme rettigheder som fysiske personer. Etableringsfriheden er som helhed rimelig kompromisløs og går på tværs af en række nationale hensyn.

De rettigheder som EF traktaten giver selskaber og dermed koncernerne, kan ifølge Erik Werlauff splittes op i fire punkter. Denne opdeling bliver også kaldet Werlauffs tese om den 4-dobbelte etableringsfrihed⁸⁶. Opdelingen er som følger:

- 1. Retten for selskabet til at etablere sig hvor som helst i EU/EØS*
- 2. Retten til for selskabets ejere at drive virksomhed i en hvilken som helst EU- eller EØS-stat gennem et selskab fra en hvilken som helst (anden) EU- eller EØS-stat.*
- 3. Retten til ved grænseoverskridende etablering at vælge etableringsformen, herunder at vælge mellem fx datterselskab og filial (fast driftssted)*
- 4. Retten til efter etableringen at nyde de samme rettigheder, som filialstatens egne selskaber mv. har.*

6.2.1 Retten til at etablere sig hvor som helst i EU og EØS

Det enkelte selskab har ret til frit at etablere sig hvor som helst i EU og EØS det ønsker. Dette følger af art. 48 EF, der giver erhvervsdrivende selskaber samme etableringsfrihed, som fysiske personer har efter art. 43.

⁸⁴ EØS omfatter Norge, Island og Liechtenstein

⁸⁵ Dansk og International koncernret og koncernskatteret, kap. 1, side 1

⁸⁶ Udarbejdet af Professor, dr. jur. Erik Werlauff, forsker og underviser ved Aalborg Universitet og er blevet benyttet af generaladvokaten i dennes forslag til afgørelse i Centros-dommen (se note 66). Blev lanceret som begreb i EC Company Law (1993)

6.2.2 Ejernes ret til at vælge nationaliteten af det (datter)selskab

Det følger af etableringsfrihedsreglerne, at et selskab har ret til at drive virksomhed i en hvilken som helst EU- eller EØS-stat gennem et selskab fra en hvilken som helt (anden) EU- eller EØS-stat. Og dette uanset om virksomheden har hele sin aktivitet i en anden stat end etableringsstaten. Dette følger af EF domstolens dom i sagen om *Centros*⁸⁷, hvor der blev givet medhold i, at de danske registreringsmyndigheder ikke kan nægte at registrere en filial af det britisk hjemmehørende anpartsselskab Centros under henvisning til, at Centros ikke driver virksomhed i sit hjemland Storbritannien, men driver hele sin virksomhed i Danmark. Og dette uanset om selskabet er registreret i Storbritannien for at omgå de danske kapitalkravsregler – retten til etablering er absolut⁸⁸.

Af dommens præmisser fremgår det, at: ”*EF traktatens art. 52 (nu 43) og art. 58 (nu 48) er til hinder for, at en medlemsstat nægter registrering af en filial af et selskab, som er stiftet i henhold til lovgivningen i en anden medlemsstat, hvor det har sit hjemsted, men ikke driver erhvervmæssig virksomhed, når filialen ønskes oprettet, for at selskabet kan drive hele sin virksomhed i den stat, hvor filialen oprettes, således at det undgås at stifte et selskab i den sidstnævnte stat og derigennem, at de i denne stat gældende regler om stiftelse af selskaber, som er strengere med hensyn til indbetaling af en mindste selskabskapital, finder anvendelse*”.

6.2.3 Retten til at vælge mellem datterselskab og filial

Et selskab der ønsker at etablere sig sekundært i en anden EU-stat, kan frit vælge om man ønsker at gøre dette via oprettelse af et datterselskab, og på den måde skabe en egentlig koncernstruktur eller via oprettelse af en filial. Modtagerstaten (den stat hvor der ønskes etablering) kan ikke tvinge – hverken direkte eller indirekte – et selskab fra et andet EU-land til at etablere en juridisk person som instrument til etableringen, det er det udenlandske selskab, der selv vælger mellem etableringsformerne⁸⁹.

Valgfriheden til etableringsform fremgår af art. 43 skt. 1, 2. led, hvorefter statsborgere (og derfor også juridiske personer) i en medlemsstat, der er bosat på en medlemsstats område, skal have fri adgang til oprette agenturer, filialer eller datterselskaber. Dette uddybes i stk. 2, hvoraf det fremgår, at etableringsfriheden indebærer adgang til, at optage og udøve selvstændig virksomhed samt oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber efter art. 48, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne borgere.

⁸⁷ Dom C-212/97 af 9. marts 1999

⁸⁸ Dansk og International koncernret og koncernskatteret, kap. 1, side 4

⁸⁹ Dansk og International koncernret og koncernskatteret, kap. 1, side 5

Ovenstående er slået fast i flere domme fra EF domstolen, bl.a. i sagen *Saint-Gobain*⁹⁰, hvor domstolen fastslog, at et udenlandsk selskabs filial generelt skal nyde de samme skattemæssige fordele i filialstaten, som et dér etableret selskab og dette uanset, om disse rettigheder normalt kun tilkommer selskaber.

6.2.4 Retten til, at datterselskabet eller filialen lige behandles med indenlandske selskaber

Fysiske samt erhvervsdrivende juridiske personer har ret til at nyde de samme rettigheder i relation til et selskab i en anden EU-stat, som denne stats egne borgere og selskaber har.

Dette er bl.a. slået fast i sagen *Imperial Chemical Industries (ICI)*⁹¹, hvor EF domstolen slog fast, at det var i strid med etableringsretten, når de britiske regler om et selskabs fradrag for underskud i et ”fælles datterselskab”, gjorde fradragsretten afhængig af, om det pågældende fælles datterselskab i sin egenskab af holdingselskab overvejende ejede selskaber med hjemsted i Storbritannien, eller om det overvejende ejede selskaber i udlandet. Skattefradraget kunne kun opnås, såfremt holdingselskabets virksomhed udelukkende eller hovedsageligt bestod i at eje aktier med hjemsted i Storbritannien⁹².

6.3 Overholdelse af traktaten

Er en traktatovertrædelse indbragt for EF-domstolen af en national domstol, skal der, når det er f.eks. konstateret at der er tale om en diskrimination/restriktion (art. 12) eller en hindring af den frie etableringsfrihed (art. 43 jf. art. 48), ske en prøvelse af om ”overtrædelsen” kan retfærdiggøres ud fra tvingende almene hensyn og om den er proportional⁹³. Det kan altså, om end i meget begrænset omfang og kun i særlige tilfælde ske, at medlemsstaternes indførsel af begrænsende lovgivning tillades!

Nationale foranstaltninger der hæmmer udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gør udøvelsen heraf mindre attraktiv, skal efter domstolens praksis opfylde fire betingelser⁹⁴:

1. De skal anvendes uden forskelsbehandling,
2. de skal være begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn,
3. de skal være egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og
4. de må ikke gå ud over, hvad der nødvendigt for at opnå formålet.

⁹⁰ Dom C-307/97 af 21. september 1999

⁹¹ Dom C-264/96 af 16. juli 1998

⁹² Dansk og International concernret og concernskatteret, kap. 1, side 9

⁹³ SU2004.160, Genbeskatningsreglernes overensstemmelse med EU-retten, side 2

⁹⁴ SR-SKAT2004.0224, EU-rettens krav til dansk skatteret, side 2

Det har vist sig, at de hensyn som staterne typisk påberåber sig for at retfærdiggøre en national lovgivning, her hensynet til skattesystemets sammenhæng, skatteudnyttelse, skattekontrol og skatteprovenu⁹⁵.

Generelt kan det siges at ovenstående argumenter har haft meget svært ved at finde sympati hos domstolen. Skattesystemets sammenhæng og skatteprovenu er gentagne gange af EF-domstolen blevet afvist, som værende et tvingende nationalt hensyn, der skulle fordrer en ellers fællesskabsstridig hindring (se dog herunder vedr. Marks & Spencer sagen). Hensynet til skattekontrollen er på samme måde et argument, som domstolen klart har tilsidesat.

Hensynet til skatteudnyttelse er det eneste område, hvor EF-domstolen har vist sig en lille smule imødekommende. Det er dog kun nationale bestemmelser der rammer rent kunstige skattemæssige transaktioner der accepteres og kun hvis disse regler ikke er konstrueret på en sådan måde, at de virker abstrakt-præventive, dvs. rammer bredt og generelt på et objektivi grundlag⁹⁶. En sådan bestemmelse er altså nødt til at indeholde en konkret bedømmelse af hvert tilfælde, hvor der er mistanke om skatteunddragelse.

Loyalitetspligten

Medlemsstaterne er ifølge EF-traktatens artikel 10 forpligtiget til, ved indførsel af ny lovgivning, at foretage en EU-retlig prøvelse⁹⁷. Artikel 10 lyder således:

”Stk. 1. Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtigelser, som følger af denne traktat, eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner. De letter Fællesskabet i gennemførelsen af det opgaver

Stk. 2. De afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af denne traktats målsætning i fare.”

Bestemmelserne i art. 10 vil med andre ord sige, at Danmark har pligt til at undlade at gennemføre lovgivning, der uforenelig med den gældende fællesskabsret og i forbindelse med lovgivningsprocessen gennemføre en EU-retlig prøvelse af om en påtænkt national regel overholder ovenstående punkt 1-4.

⁹⁵ SR-SKAT2004.0224, EU-rettens krav til dansk skatteret, side 2

⁹⁶ SPO2004.1, TDC-lovindgrebet i europarettlig belysning, side 2

⁹⁷ Notat til Folketingets skatteudvalg vedr. L121/L153

6.4 Sambeskatning og EU-retten

De danske regler om sambeskatning må som nævnt altså ikke stride imod EU-retten og dette uanset at de danske regler er meget mere gunstige end tilsvarende regler i udlandet – det er ikke et argument der holder overfor EU-retten⁹⁸. Det er overensstemmelsen med EF-traktaten der er vigtig og ikke reglerne set i forhold til udenlandske regler.

Det er i øjeblikket meget omdiskuteret om EU-retten stiller krav om, at et selskab skal kunne sambeskattes med datterselskaber i andre lande på lige fod med nationale datterselskaber⁹⁹ – altså om der er et krav om grænseoverskridende underskudsoverførsel. Afgørende for dette emne er, hvor EF-domstolen trækker grænsen mellem hensynet til EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsret og hensynet til, at den direkte beskatning af borgere og selskaber henhører under medlemsstaternes kompetencer. Der verserer i øjeblikket en sag for EF-domstolen der omhandler og kan få meget stor betydning for dette spørgsmål – den såkaldte Marks & Spencer-sag.

6.5 Marks & Spencer

Sagen handler helt grundlæggende om muligheden for at inddrage udenlandske datterselskaber i den hjemlige beskatning, for på den måde at kunne fratække underskud fra disse selskaber. Sagen har ikke umiddelbart så stor betydning for Danmark, der jo allerede nu tillader sambeskatning. Dette afhænger dog meget af hvilke præmisser der bliver udstukket af dommen!

*Marks & Spencer sagen helt specifikt*¹⁰⁰:

Sagen vedrører de britiske regler om "group relief"¹⁰¹. Marks & Spencer PLC er et engelsk selskab inden for detailhandelen. Selskabet havde gennem mange år ekspanderet i udlandet bl.a. gennem fuldt ejede datterselskaber. Imidlertid begyndte selskabet i stigende grad at lide tab i anden halvdel af 1990'erne, hvilket i sidste ende medførte, at selskabet i 2001 besluttede sig for at afvikle alle sine virksomheder i det kontinentale Europa.

I sagen har Marks & Spencer påstået, at selskabet er berettiget til at fradrage underskud i selskabets datterselskaber i Tyskland, Belgien og Frankrig. Datterselskaberne er ejet gennem et hollandsk holdingselskab.

⁹⁸ SU2004.160, Genbeskatningsreglernes overensstemmelse med EU-retten, side 8

⁹⁹ RFS, kap. 7, side 3 ud af 12

¹⁰⁰ RFS, kap. 7, side 3, boks 7.1 -

¹⁰¹ Metode, hvor der er mulighed for at flytte rundt på underskud i en gruppe af koncernforbundne selskaber. Ref. Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 237

I henhold til de britiske regler kan selskaber hjemmehørende i Storbritannien inden for koncernen udligne underskud og overskud med britiske datterselskaber og britiske filialer af udenlandske selskaber. Derimod giver reglerne ingen mulighed for at inddrage udenlandske datterselskaber. Skattemyndighederne i Storbritannien har derfor nægtet fradrag for underskuddene.

Marks og Spencer har indbragt sagen for den engelske High Court med henvisning til, at det er i strid med reglerne i EF-traktatens art. 43, jf. art. 48, om etableringsretten, at underskud i udenlandske datterselskaber ikke kan fradrages, når underskud kunne fradrages, hvis det var opstået i et engelsk selskab. Med andre ord vil det være mere fordelagtigt at udøve virksomheden i udlandet gennem faste driftssteder af et britisk selskab end gennem datterselskaber, der etableres i de pågældende lande.

Den engelske High Court har forelagt dette spørgsmål for EF-domstolen og i forlængelse heraf spurgt til betydningen af, at datterselskaberne i visse tilfælde helt eller delvist – kan fratække underskuddene i de lande, hvor de er hjemmehørende.

6.5.1 Udtalelse fra generaladvokaten

Generaladvokaten, som kommer med forslag til dom, inden sagerne bliver pådømt ved selve EF-domstolen, har d. 7. april 2005 offentliggjort sin indstilling til EF-domstolen i Marks & Spencer sagen.¹⁰²

Det er Generaladvokaten opfattelse, at en helt generel udelukkelse af muligheden for at fratække underskud fra udenlandske datterselskaber i den hjemlige indkomst ikke vil være i overensstemmelse med EU-retten. Det er med andre ord Generaladvokatens opfattelse, at en restriktion ikke kan begrundes med princippet om skattemæssig territorialitet.

Generaladvokaten udtaler dog samtidig, at medlemslandene godt må opstille regler, der forhindrer, at muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber giver særlige fordele for den pågældende koncern – eksempelvis regler der forhindrer at underskud kan udnyttes i to lande (dobbeltfradrag). Det modsatte ville være i strid med princippet om skattemæssige neutralitet for koncerner, som jo er et af formålene med sambeskatning. Det er dog ikke efter Generaladvokatens opfattelse en proportional foranstaltning, helt at afskære muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber, for at forhindre dobbeltfradrag – dette er for vidtgående. Eksempler på regler der skal modvirke dobbeltfradrag, er f.eks. de danske genbeskatningsregler og de danske regler om ”dobbelt dip” i LL § 5G.

¹⁰² Forslag til afgørelse af Generaladvokat M. Poiras Maduro

Generaladvokaten udtaler ligeledes noget overraskende og ikke helt i tråd med EF-domstolens tidligere praksis, at sammenhæng i beskatningssystemet under visse forudsætninger alligevel godt kan påberåbes som et argument for restriktion og at det ikke nødvendigvis bør være et krav, at den direkte sammenhæng mellem tildelingen af skattemæssige fordele (overførsel af underskud) og udligning af fordelene (beskatning af overskud) skal udstrækkes så vidt, at der altid skal være krav om at fradrag og beskatning kun omfatter et og samme skattesubjekt.¹⁰³ Det vil altså sige, at det ikke uden videre kan afvises, at en restriktion kan begrundes med sammenhæng i beskatningsordningen, selvom fordelene ved udnyttelse af underskuddet tilfalder moderselskabet, mens beskatningen af overskuddet vedrører datterselskabet og dermed vedrører to forskellige skattepligtige - og det er nyt toner fra EU-domstolen!

Endeligt slår generaladvokaten også fast, at det ikke er i strid med reglerne om fri etableringsret, at et land har forskellige skatteregler for datterselskaber og filialer, der etableres i udlandet.¹⁰⁴

EF-domstolen forventes at komme med dom i sagen i efteråret 2005 og denne dom imødeses selvfølgelig med stor spænding af medlemslandene, da den kan få stor betydning for sambeskatningsinstituttet – også i Danmark selv om vi allerede nu tillader international sambeskatning.

¹⁰³ Notat om EU-retlige aspekter ved L121 af Skatteministeriet, side 6

¹⁰⁴ Notat om EU-retlige aspekter ved L121 af Skatteministeriet, side 5

7. Analyse

Der har nu i opgaven indtil videre været en gennemgang af de nye sambeskatningsregler, herunder en kort gennemgang af de hidtidige regler samt en beskrivelse af de EU-retlige bestemmelser, der som konsekvens af sambeskatningens grænseoverskridende element, naturligt har stor indflydelse på disse. Jeg vil nu foretage en analyse af de nævnte punkter i min problemformulering og på den måde vurdere, om de nye sambeskatningsregler opfylder de ambitioner der var grundlaget for sambeskatningsudvalgets arbejde og den senere lovgivning. Analysen vil ikke være udtømmende – dette ville ikke være realistisk i nærværende projekt, men koncentreret om de områder, jeg skønner er mest relevante og som giver et rimeligt grundlag for vurdering af mine spørgsmål.

7.1 Er de nye regler enkle og administrativt hensigtsmæssige?

Sambeskatningsreglerne har i mange år været præget af utallige ændringer og lappeløsninger som resultat af forsøget på at lukke skattehuller¹⁰⁵. Der har desuden sideløbende været udstedt et årligt sambeskatningscirkulærer af Ligningsrådet, som også er blevet ændret talrige gange. Endeligt har en endeløs række af domme vedr. fortolkningsmæssige spørgsmål, sat sit præg på området, således at det før de nye reglers vedtagelse, fremstod som særdeles kompliceret og uoverskueligt. Og da reglerne samtidigt er opstået af praksis uden nogen egentlig bagvedliggende plan¹⁰⁶, kan det med rimelig sige, at en større ”renovering” af sambeskatningsreglerne var på sin plads.

7.1.1 Regelsættets opbygning

Overordnet set må det siges at de nye sambeskatningsregel giver det indtryk, at der er tale en regelforenkling. Rent strukturelt er der i hvert fald tale om en forenkling, idet en stor del af det nye regelsæt som beskrevet ovenfor, er blevet samlet, i hvad man kan kalde sambeskatningsparagrafferne i selskabsskatteloven nærmere betegnet §§31, 31A, 31B, 31C. Ligningsrådets kompetence er samtidig blevet beskåret, i og med at en stor del de bestemmelser der førhen fandtes i sambeskatningscirkulæret nu ophøjet til lov og indarbejdet i sambeskatningsparagrafferne. Genbeskatningsreglerne som før fandtes i Ligningsloven § 33 E er ligeledes indarbejdet i selskabsskatteloven.

Men her slutter den strukturelle forenkling også! Man kan stadig ikke slå op i én lov og finde alt hvad man har brug for at vide om sambeskatning, hvilket jo ville være det ideelle. Der findes stadig en lang række værnsregler, som er placeret i anden lovgivning, specielt ligningsloven, og reglerne omkring lempelse for udenlandsk skat skal ligeledes findes andet steds. Problemet er, at sambeskatnings-

¹⁰⁵ Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 231

¹⁰⁶ Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, side 232

reglerne er opbygget på en sådan måde, at der henvises til en række bestemmelser rundt omkring i skattelovgivningen, som også ”bruges” i forbindelse med andre skattemæssig forhold.

Større betydning har i midlertidigt de mange ændringer i sambeskatningsreglerne som de nye bestemmelser har afstedkommet. For det første betyder indførelsen af tvungen sambeskatning og globalindkomstprincippet at værnsreglerne vedr. koncerninterne overdragelser ikke længere er nødvendige¹⁰⁷. Vigtigere er dog, i denne sammenhæng, indførelsen af delårsindkomst, de ændrede regler for regnskabsår og de meget lempeligere regler vedr. genbeskatning i forbindelse med koncerninterne omstruktureringer¹⁰⁸. Disse bestemmelser har gennem tiden været ”storleverandør” af sager ved domstolene og har været medvirkende til, at man som skattejurist, for at forstå praksis, skulle sætte sig ind i en række domme – domme der nu ikke længere umiddelbart vil have betydning¹⁰⁹. Dette er er klar forenkling og gør det lettere at sætte sig ind i reglerne på området. Spørgsmålet er så bare om det er stilhed før stormen, da der traditionel inden for skatteretten altid vil opstå tvister og på basis heraf, udvikle sig en ny domspraksis.

7.1.2 Ændrede regler

Udover de formelle virkninger af regelændringerne, som selvfølgelig har nogen betydning, er det klart at det er selve de materielle ændringer af reglerne, der potentielt kan give de største forenklinger for virksomhederne og myndigheder. Jeg vil herunder kommentere på nogle af de ændrede regler, som jeg vurderer får størst betydning for reglernes tilgængelighed.

Delårsindkomst og omlægning af regnskabsår

Med de nye regler i SEL § 31 stk. 3 gives der mulighed for, at sambeskatning kan etableres eller ophæves i løbet af et indkomstår. Før kunne sambeskatning reelt kun etableres ved et indkomstårs begyndelse og ophævelse ville betyde tab af sambeskatning for ophævelsesåret. Selvom opgørelse af delårsindkomsten kræver en særskilt opgørelse med fuld periodisering, er der tale om en betydelig forenkling af reglerne og en betydelig større fleksibilitet¹¹⁰.

Reglerne vedr. omlægning af regnskabsår er også blevet forenklet, idet det ikke længere er nødvendigt at søge om tilladelse ved skattemyndighederne. Dette hænger selvfølgelig sammen med at der er indført tvungen sambeskatning. Jeg er også godt klar over, at reglerne om delårsindkomst og

¹⁰⁷ Se afsnit 5.4.3

¹⁰⁸ Se afsnit 7.3

¹⁰⁹ Hermed menes, at der har tidligere været en række domme omkring f.eks. genbeskatning vedr. koncerninterne overdragelse og genbeskatning vedr. manglende overholdelse af kravet om sammen regnskabsår. Disse domme har ikke længere betydning, da regelsættet på området er lavet om!

¹¹⁰ Se afsnit 5.2.4

omlægning af regnskabsår generelt hænger sammen med, at der er indført tvungen dansk sambeskatning og international sambeskatning efter globalpuljeprincippet. Det ville f.eks. være svært at have regler om tvungen sambeskatning, hvis der samtidig var et krav om, at et selskab skulle ejes hele året, for at sambeskatning kunne opnås – der ville blive nogle huller. Alligevel vurderer jeg, at der er tale om en forenkling, da overtagelse og handel med selskaber gøres nemmere.

Tvungen sambeskatning og globalpuljeprincippet

Som nævnt tidligere, er der med disse regler indført et princip om, at alle koncernforbundne selskaber mv. skal indgå i sambeskatning. Dette betyder samtidig, at der skal foretages en samlet indkomstopgørelse for alle selskaber, herunder en fælles afregning af selskabsskatten. Der skal samtidig ske en kompenserende betaling mellem de enkelte selskaber, filialer mv. svarende til et evt. udnyttet underskud. Alt det må selvfølgelig formodes at forøge virksomhedernes administrative omkostninger, specielt i opstarten.

For danske selskaber mv. skulle dette dog ikke betyde det helt store, da regnskabsoplysningerne og skatteoplysninger må antages at foreligge virksomhederne i mellem i forvejen og det således bare er nødvendigt at indarbejde en ekstra rutine. For udenlandske selskaber der ønsker international sambeskatning, betyder de nye regler derimod, at alle sambeskattede selskaber skal udarbejde regnskaber efter nærmere bestemte krav fastsat af Ligningsrådet jf. SEL § 31 B stk. 1. og opgøre indkomsten efter danske regler¹¹¹. Dette var ikke et så stort problem i de gamle regler, da koncernerne selv bestemte hvem der skulle indgå i sambeskatningen. Specielt kravet om opgørelse af indkomsten efter danske regler i samtlige koncernforbundne selskaber vil betyde en væsentlig byrde for administrationsselskabet, der i sidste ende er ansvarlig for udarbejdelsen og indsendelsen af disse. Det vurderes dog, at det bliver relativt få selskaber med mange udenlandske datterselskaber mv., der fremover vil benytte international sambeskatning¹¹². Ovenstående kan efter min mening være medvirkende årsag til, at koncerner vil fravælge international sambeskatning.

7.1.3 Myndighederne

Det vurderes i bemærkningerne til lovforslag L121, at de nye sambeskatningsregler ikke vil forårsage nogle længerevarende administrative byrder for myndigheder, der vil dog være engangsudgifter i forbindelse med opstarten. Indførsels af et administrationsselskabs skønnes at lette kontrolomkostningerne for myndighederne, da administrationsselskabet nu pålægges at fremkomme med de relevante oplysninger – der bliver således i princippet færre selskaber mv. som der skal kontrolleres.

¹¹¹ Lovforslag L121, almindelige bemærkninger, pkt. 7

¹¹² Lovforslag L121, almindelige bemærkninger, pkt. 7

Derudover bidrager det nye regelsæt med forbedrede kontrolmuligheder for myndighederne. Der er i SEL § 31 B, (jf. også ovenfor) indsat en række krav til koncernen og administrationselskaber, krav der umiddelbart følger de anvisninger sambeskatningsudvalget har givet i deres rapport.¹¹³ Kravene til administrationselskabet er bl.a. at der i selvangivelsen skal være en oversigt over den samlede koncernstruktur, således myndighederne kan kontrollere ejerforholdene. Derudover skal der som noget nyt, som en del af selvangivelsen, indsendes opgørelse over genbeskatningssaldi.

Ligningsrådet får med de nye bestemmelser endvidere en yderligere kompetence til at stille krav om administrationselskabets oplysningspligt. Det kunne f.eks. være dokumentation for, hvordan selskaberne har opfyldt de forskellige værnsregler og dokumentation for betalt skat i udlandet jf. sambeskatningsudvalgets forslag hertil.¹¹⁴ Sidst men ikke mindst, har Ligningsrådet jf. SEL § 31 B, stk. 3 fået kompetence til at afbryde International sambeskatning, såfremt der ikke fremlægges tilstrækkelige oplysninger, hvilket må sige at være et vigtigt instrument.

7.1.4. Sammenfatning

Havde skatteministeren med de nye regler haft som målsætning, at der skulle ske en forenkling af reglerne, havde det logiske været helt at afskaffe sambeskatningsreglerne. Nu var det ikke målsætningen med de nye regler og det skinner da også efter min opfattelse klart igennem. Det er ikke min vurdering at de nye regler gør sambeskatningen mere enkel eller mere administrativt hensigtsmæssig. På nogle områder er regelændringerne udtryk for en forenkling, nemlig vedr. delårsindkomst og samme indkomstår, hvorimod andre områder er udtryk for en komplicering, f.eks. tvungen sambeskatning. For selskaber der indgår i tvungen dansk sambeskatning og som ikke er administrationselskab, kan de nye regler måske være en forenkling, da disse selskaber slipper for at selvangive individuelt – dette betyder omvendt bare en større administrativ byrde for administrationselskabet. Endeligt kan der argumenteres for, at det pt. er en forenkling i selve sambeskatningsreglerne med samlingen i ”sambeskatningsparagrafferne” i selskabsskatteloven og dette gør i sig selv sambeskatningsinstituttet mere administrativt hensigtsmæssigt. Der er dog tale om en forenkling i småtingsafdelingen og må formodes at forsvinde igen, i takt med at der opstår tvister i forhold til de nye regler og i takt med at virksomhedernes ”opfindsomhed” gør, at der må indføres værnsregler for at forhindre udhuling af skattesystemet. Samlet set er min vurdering, at sambeskatningssystem rent administrativt for virksomhederne er status quo – der er hverken med de nye regler sket en forenkling eller en komplicering.

¹¹³ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 19, side 3

¹¹⁴ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 19, side 3

For myndigheder er der derimod sket væsentlig styrkelse af reglerne, der gør det muligt i langt højere grad at kontrollere specielt udenlandske datterselskaber i koncernen. De nye regler om obligatorisk selvangivelse af genbeskatningssaldi og oplysning om koncernstrukturer letter også ligningen for skattemyndighederne betydeligt. Der er derfor efter min vurdering tale om en klar forbedring for myndighederne.

7.2 Er de nye regler i overensstemmelse med EU-retten

Et meget vigtigt punkt i vurderingen af de nye sambeskatningsregler er selvfølgelig vurderingen af, om reglerne er i overensstemmelse med EU-retten. Da bestemmelserne i EF-traktaten og direktiverne er umiddelbart anvendelige for virksomhederne og borgerne, og har forrang frem for intern dansk ret, betyder dette, at den danske stat ikke vil kunne opretholde regler der er i modstrid hermed. Vælger staten alligevel at indføre regler, som siden hen viser sig i strid med EU-retten, kan staten ifalde erstatningsansvar overfor skatteydere som i første omgang har været påtvunget regler og som evt. har lidt et tab pga. af dette.¹¹⁵

Jeg vil i den EU-retlige del af analysen, vurdere om udvalgte områder er i overensstemmelse med EU-retten, herunder om der er tale om en restriktion og om sådan en restriktion under visse forudsætninger, alligevel kan tillades. Der vil altså være tale om en såkaldt tillempet Gebhard test¹¹⁶. Jeg har valgt at se på følgende områder: *Tvungen national sambeskatning*, *Territorialbeskatning* og *Globalpuljeprikkippet*. Det er på ingen måde dækkende for, hvor der i de nye sambeskatningsregler kunne være EU-retlige problemstillinger, men det er de områder, som umiddelbart påkalder sig størst opmærksomhed og som også er blevet diskuteret i den skatteretlige litteratur. Endeligt er det jo også de store linjer i sambeskatningsreglerne.

Som afslutning på afsnittet vil jeg komme med en overordnet vurdering af sambeskatningsreglernes overensstemmelse med EU-retten. Det vil selvsagt ikke være en fuldkommen dækkende konklusion, da alle dele af reglerne jo ikke behandles her. Under alle omstændigheder vil en sådan vurdering blive rimelig subjektiv, da reglerne jo for det første må behandles under indtryk af en sag ved EU-domstolen som ikke er afgjort endnu og for det andet, vurderes ud fra en skatteret litteratur, hvori der findes endog meget divergerende opfattelser!

Jeg vil i afsnittet gøre brug af og lade mig inspirere bl.a. professor Søren Friis Hansens to notaer til folketingets skatte- og afgiftsudvalg år 2005, professor, dr. Jur. Erik Werlauff og adjunkt, ph.d.

¹¹⁵ Notat til Folketingets Skatteudvalg vedr. L121, side 24

¹¹⁶ Notat til Folketingets Skatteudvalg vedr. L121/L153

Nicolaj Vinthers artikel i Skat Udland 2005, skatteministeriets notat vedr. EU-retlige aspekter samt diverse andre indlæg i faglige tidsskrifter og lærebøger.

7.2.1 Tvungen national sambeskatning

Som beskrevet i kapitel 5 indebærer de nye sambeskatningsregler, at der indføres obligatorisk national sambeskatning for samtlige koncernforbundne selskaber og faste driftssteder (herunder ejendomme) på dansk grund – altså beskatning efter et territorialbeskatningsprincip.

Dette betyder at der ikke længere er mulighed for at vælge, hvilke selskaber mv. på dansk grund, der skal medtages i sambeskatningen. Umiddelbart har dette ikke den store betydning for danske hjemmehørende selskaber, der ønsker at foretage sekundære etableringer i Danmark i form af datterselskaber eller faste driftssteder mv., i hvert fald ikke rent EU-retligt.

For udenlandske koncernselskaber der ønsker at etablere sig sekundært i Danmark, har reglerne om tvungen national sambeskatning derimod større betydning. For et udenlandsk koncernselskab, der selv eller hvor andre grene af koncernen allerede er etableret i Danmark gennem datterselskaber eller filialer mv. betyder de nye regler, at koncernen reelt ikke kan bestemme hvilken etableringsform man ønsker at benytte. Uanset om koncernen vælger at etablere et datterselskab, vil sambeskatningsreglerne få den konsekvens, at dette datterselskab rent skattemæssigt vil blive anset som en filial i forhold til de øvrige selskaber og filialer ejet af koncernen i pågældende land. Det er således ikke muligt at holde et underskudsgivende datterselskab fra en gren af koncernen adskilt fra et overskudsgivende datterselskab i en anden del af koncernen. Jeg er klar over at sambeskatningsreglerne ikke ændre på, at et evt. datterselskab i forhold til selskabslovgivningen selvfølgelig stadig er en selvstændig enhed og at selskabet rent skattemæssigt også er et selvstændigt skattesubjekt, der opgør indkomsten for sig selv.

Afgørende er dog, om der i ovenstående er en forskel på, hvordan danske og udenlandske koncerner behandles. I og med begge har adgang til sambeskatning af aktiviteter i Danmark, skønner jeg ikke, at ovenstående er i strid med etableringsfriheden, der er i hvert fald ikke tale om diskrimination af udenlandske koncernselskaber mv., da disse kan opnå sambeskatning på lige fod med danske. Denne holdning deles af skatteministeriet¹¹⁷, hvorimod Søren Friis Hansen mener der er tale om en klar tilsidesættelse af fællesskabsretten¹¹⁸. Reglerne kunne *måske* være et udtryk for en restriktion for både danske og udenlandske koncernselskaber, da retten til selv at bestemme organiseringsform og dermed retten til at bestemme hvem man vil beskattes sammen med, reelt afskæres. Omvendt er det

¹¹⁷ Notat om EU-retlige aspekter ved L121 af Skatteministeriet, side 5

¹¹⁸ Notat til folketingets skatteudvalg vedr. L153/L121

spørgsmålet, om ovenstående er nok til at statuere, at der foreligger en restriktion – det er nok tvivlsomt, da enkelte selskabers (mv.) indkomst jo stadig opgøres særskilt, for herefter at blive sammenlagt.

Alt afhængigt af udfaldet i Marks & Spencer sagen kan dette i midlertidigt ændre sig markant. Bliver resultatet af EU-domstolens behandling af sagen, at underskudsoverførsel mellem medlemsstaterne skal tillades og at koncernselskaber i den forbindelse selv kan bestemme hvem de vil sambeskattes med¹¹⁹, vil dette få stor betydning for de danske sambeskatningsregler, og tvungen national sambeskatning vil næppe kunne opretholdes.

7.2.2 Territorialbeskatning

I forbindelse med indførelsen af de nye sambeskatningsregler er der blevet indført territorialindkomstprincip som erstatning for globalindkomstprincippet i Danmark. Dette betyder at det kun (som hovedregel) er indkomst fra Danmark der beskattes i den danske indkomst. Dette betyder omvendt, at underskudsgivende aktiviteter der udøves her i landet uden videre ville kunne fratrækkes ved indkomstopgørelsen, hvorimod tilsvarende aktiviteter fra udlandet som udgangs vil være afskåret fra at indgå den danske indkomst.

Territorialindkomstprincippet er blevet indført for at skabe en mere sammenhængende beskatningsordning, således at filialer og datterselskaber behandles på samme måde med hensyn til underskudsoverførsel. Dette har været nødvendigt som følge af indførsel af globalpuljeprincippet, da koncernerne i modsat fald, ville kunne lade de udenlandske underskudsgivende aktiviteter udøve af udenlandske filialer, men overskudsgivende aktiviteter lægges i selskaber, der ikke inddrages under dansk beskatning – og på den måde undergrave hele sambeskatningsinstituttet. Reglerne skal altså ses i sammenhæng med behandlingen af underskud i udenlandske datterselskaber.

Der er ingen tvivl om at forskelsbehandlingen af danske og udenlandske filialer, som følge af territorialindkomstprincippet udgør en restriktion, da det i praksis vil være mindre attraktivt for danske selskaber at etablere sig sekundært i udlandet end i Danmark via en filial, idet kun danske filialers underskud (umiddelbart) vil kunne fradrages i koncernens samlede indkomst. Ønskes udenlandske filialer underskud fradraget, skal international sambeskatning vælges.

Skatteministeriet indrømmer da også selv, at territorialindkomstprincippet sandsynligvis vil blive betragtet som en restriktion¹²⁰. Det afhænger dog af, om EF-domstolen følger Generaladvokatens

¹¹⁹ Jf. Søren Friis Hansen i radioprogrammet Orientering over P1, d. 13 maj 2005

¹²⁰ Notat om EU-retlige aspekter ved L121 af Skatteministeriet, side 13

udtalelse i Marks & Spencer om, at underskud fra udenlandske datterselskaber skal kunne fradrages i den indenlandske indkomst. Hvis domstolen vurderer, at der ikke skal være en generel adgang til underskudsoverførsel, er der ingen problemer i territorialindkomstprincippet. Følges Generaladvokatens indstilling, skal det herefter vurderes, om territorialindkomstprincippet kan begrundes med sammenhæng i beskatningsordningen (den begrundelse skattemyndighederne bruger) og om det formål som princippet forfølger, kan opnås på en mindre indgribende måde (proportionalitet).

Skatteministeriet forventer, at EF-domstolen vil anlægge samme vurdering af muligheden for overførsel af underskud fra filialer som fra udenlandske datterselskaber. Ifølge Generaladvokatens udtalelser kan medlemslandene ikke indrette deres skattesystemer således, at underskudsoverførsels generelt afskæres alene fordi det ikke er muligt at beskatte det udenlandske datterselskab. Dette er heller ikke tilfældet i de danske regler, da koncernen har mulighed for at vælge international sambeskatning og på den måde få del i den udenlandske filials underskud. Det er samtidigt essentielt for sammenhængen i de danske regler, at underskud fra filialer ikke umiddelbart kan fradrages i den danske indkomst, da det giver mulighed for omgåelse jf. ovenfor. Endeligt er filialerne jo med indførsel af territorialindkomstprincippet blevet fritaget for dansk beskatning.

Det er på den baggrund min vurdering at der er gode argumenter for, at sammenhængen i beskatningsordningen kan bruges til at retfærdiggøre en forskellig behandling af udenlandske og danske filialer. Dette falder også i tråd med, at Generaladvokaten udtaler, at der ikke behøver at være en snæver sammenhæng mellem beskatning af overskud og fradrag for underskud, før at en restriktion i beskatningsordningen kan retfærdiggøres. Samtidig er der efter min mening ikke tale om en uproportional foranstaltning, idet koncernerne jo stadig, via international sambeskatning, har mulighed for underskudsoverførsel. Da Generaladvokaten samtidig udtaler, at argumentet om sammenhæng i beskatningsordningen skal vurderes i forhold til formålet med reglerne og med bagvedliggende logiske opbygning af beskatningen, mener jeg at reglerne kan holde til en EU-retlig prøvelse. Skatteministeriet vurderer da også, at territorialindkomstprincippet kan retfærdiggøres med hensynet til en sammenhængende beskatningsordning og at det ikke er mere indgribende end det formål som princippet forfølger¹²¹.

7.3.3 Frivillig international sambeskatning - Globalpuljeprincippet

Med indførsel af globalpuljeprincippet som det bærende princip for frivillig international sambeskatning, giver Danmark stadig mulighed for underskudsoverførsel fra udenlandske datter-

¹²¹ Notat om EU-retlige aspekter ved L121 af Skatteministeriet, side 14-15

selskaber og filialer mv. Det er dog ikke længere frivilligt hvilke selskaber mv. koncernen ønsker at inddrage under sambeskatning, idet der er indført et alt eller intet princip jf. kapitel 5.4.

Det skal herefter vurderes, om de danske regler vedr. international sambeskatning efter globalpuljeprincippet er forenelige med EU-retten, og dette selvom de er frivillige!

For det første kan der argumenteres for, at reglerne udgør en restriktion, idet de i visse tilfælde vil være mere fordelagtigt at etablere en underskudsgivende aktivitet her i landet end i udlandet. Hvis en koncern med datterselskaber og filialer både her i landet og i udlandet, der ikke har valgt international sambeskatning, f.eks. ønsker at etablere endnu en filial, vil det være mere fordelagtigt at etablere denne i Danmark, da underskuddet umiddelbart vil kunne fradrages i den danske indkomst. For at få adgang til underskuddet, hvis filialen etableres i udlandet, skal koncernen vælge international beskatning og dermed inddrage samtlige selskaber mv. i den danske indkomst. Dette er som oftest ikke hensigtsmæssigt, da de udenlandske selskaber oftest vil betale en lavere selskabsskat end i Danmark og pga. reglerne om creditlempelse aldrig vil kunne reduceres sin udenlandske skat, hvis skatteprocenten i udlandet er højere.

Spørgsmål er så, om en sådan restriktion alligevel kan accepteres, ud fra tvingende almene hensyn. Igen argumentere skatteministeriet (som vedr. filialer) med, at reglerne skal sikre sammenhængen i den danske skatteordning. I bemærkningerne til L121 fremgår det, at formålet med indførelse af globalpuljeprincippet var at sikre, at koncerner beskattes ens uanset organisering og at der ikke er mulighed for, at holde overskudsselskaber uden for beskatning ("cherry picking"), som det var tilfældet i de gamle regler. Det skal således sikres, at det i videst muligt omfang er skattemæssigt neutralt hvordan en koncern organiserer sin virksomhed. Af Generaladvokatens udtalelser kan det udledes, at det er i orden at afskære underskudsoverførsel, når den fordel koncernen får, er i strid med den skattemæssige neutralitet¹²². Lægges det til grund, at reglerne kan begrundes med sammenhæng i beskatningsordningen, skal det herefter vurderes om formålet med reglerne kan opnås på en mindre indgribende måde. Det er skatteministeriets opfattelse, at neutralitetsprincippet bedst opnås med globalpuljeprincippet og at denne metode er den eneste der sikrer mod "cherry picking", idet der stadig gives mulighed for grænseoverskridende underskudsoverførsel, men således at det ikke giver koncerner særlige fordele.

Jeg kan umiddelbart godt tilslutte mig argumentet om sammenhæng i beskatningsordningen og at dette kan retfærdiggøre en restriktion, altså en forskel på, om der foretages sekundær etablering i Danmark eller i udlandet. Det er derimod min klare opfattelse, at globalpuljeprincippet går langt

¹²² Notat om EU-retlige aspekter ved L121 af Skatteministeriet, side 9

videre end nødvendigt. De gamle regler var klart uholdbare, idet koncerner ikke blev beskattet efter deres evne, idet overskudselskaber kunne holdes uden for sambeskatningen, men dette betyder ikke at man skal gå langt, som de nye regler er udtryk for. At koncernerne for at kunne opnå sambeskatning og dermed international underskudsoverførsel, skal lade alle selskaber mv. i hele verden sambeskatte, er efter min mening at skyde langt over målet. Resultatet bliver jo reelt, at koncernen kan være nød til at lade sig beskatte hårdere, idet indkomst fra udenlandske selskaber mv. bliver pålagt dansk skat.

Det er spørgsmålet om man i den forbindelse ikke kan påstå, at de nye regler om globalpuljeprincippet er så stramme, at det reelt udelukker at koncernerne vælger international sambeskatning og dermed ikke har adgang til underskudsoverførsel?

Det er desuden et spørgsmål, om princippet om alt eller intet kan fastholdes, idet Marks & Spencer dommen kan betyde, at koncernerne selv kan bestemme hvem de vil sambeskatte med og at staterne ikke kan stille krav om hvem der skal indgå i sambeskatningskredsen. Generaladvokaten udtaler i forslaget til afgørelse i Marks & Spencer sagen, at udgangspunktet er, at selskaberne har ret til at overføre underskud. Ifølge Søren Friis Hansen skal det forstås således, at det er det enkelte selskab der har denne ret og at de danske regler om, at alle selskaber mv. i hele verden skal indgå i sambeskatning, derfor ikke falder ind under Generaladvokatens udtalelser¹²³. Det er derfor Søren Friis Hansens holdning, at globalpuljeprincippet udgør en restriktion, der ikke kan forklares med sammenhæng i beskatningsordningen og som rækker langt videre end nødvendigt.

Det er min vurdering, at Danmark ikke kan opretholde globalindkomstprincippet, såfremt EF-domstolen vælger at følge Generaladvokatens indstilling og dermed tillader grænseoverskridende underskudsoverførsel.

7.3.4 Sammenfatning

Det er noget usikkert og svært at vurdere om de (nye) danske sambeskatningsregler er i overensstemmelse med EU-retten eller ej. Erik Werlauff og Nicolaj Vinther skriver i deres artikel i Skat Udland 2005,3 følgende, der understreger, at EU-ret generelt vanskeligt at bedømme

:

”Enhver, der beskæftige sig med at føre eller pådømme retssager, ved, at intet er sikkert, før dommen er skrevet, afsagt og forkyndt. Det gælder også, hvor der er tale om en dom fra en regional domstol som EF-domstolen, der i givet fald vil godkende eller underkende et eller flere landes lov regler på et bestemt retsområde. Ingen kan derfor med sikkerhed udtale sig om den fællesskabsretlige lovmedholdelighed af et lands skatteregler, før der faldet dom fra EF-domstolen om spørgsmålet”

¹²³ Orientering 13 maj. 2005

Det er dog alligevel min opfattelse, at sambeskatningsreglerne på flere områder er i klar uoverensstemmelse med EU lovgivning, herunder de traktatsikrede frihedsrettigheder. Alligevel vil meget afhænge af udfaldet af Marks & Spencer sagen, om hvorvidt EF-domstolen vælger at følge Generaladvokatens forslag til afgørelse og hvilke præmisser domstolen vælger at underbygge dommen med. Det vil særligt få betydning hvordan domstolen vælger at definere en evt. ret til grænseoverskridende underskudsoverførsel – f.eks. om enkeltsselskaber har krav på dette eller om medlemsstaterne, som Danmark har gjort det, kan fastsætte et alt eller intet princip. Derudover vil det også få stor indflydelse på specielt de danske regler, hvad domstolen med Marks & Spencer sagen og i fremtiden, vil anerkende som værende gyldigt i forbindelse med argumentet om sammenhæng i beskatningsordningen. En stor del af de nye sambeskatningsregler, er i forhold til EU-retten begrundet med at man ønsker sammenhæng i beskatningsordningen – et argument der på visse vilkår bakkes op af Generaladvokaten, men som der også af skatteministeriet er fortolket en hel del på. Jeg tror i hvert fald, at EU-domstolen vil være noget varsom med at anerkende, at sammenhængen i beskatningsordningen som argument for at opstille hindringer i frihedsrettigheder, bruges af medlemslandene til at opstille lokale restriktioner. Det vil efter min mening være som at åbne en ladeport, da argumentet kan bruge næsten på alt.

Jeg er således ikke i tvivl om, at lovgiver og det danske skatteministerium imødeser en evt. kommende fællesskabsretlig prøvelse af de danske sambeskatningsregler med nogen spænding!

7.3 Er de nye regler fleksible mht. omstruktureringer og etablering

7.3.1 Ejerskabskravet

Der er med de nye sambeskatningsregler, nærmere bestemt i SEL § 31 C, indført nye retningslinjer for hvornår to selskaber har koncernforbindelse og dermed skal sambeskattes. Lovgiver har på dette område valgt at lægge sig tæt op af regnskabslovgivningen og koncerndefinitionen i årsregnskabsloven, således at der som hovedregel er bestemmende indflydelse når der ejes 50% af stemmene i datterselskabet. Koncernforbindelsen bliver derfor opgjort ud fra delvis subjektive kriterier, hvilket potentielt kan være med til at komplicere regelsættet, til forskel fra, hvis det blev bestemt af et rent objektivi kriterium, som f.eks. negativ afgrænsning i form opgørelse af et bestemt krav til kapitalandele¹²⁴. Omvendt kan de subjektive kriterier også være med til at gøre reglerne mere fleksible og udvide adgangen til sambeskatning. Koncerndefinition i forhold til reglerne i årsregnskabsloven er fremhævet i sambeskatningsudvalgets rapport.¹²⁵

¹²⁴ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 14, side 5

¹²⁵ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 14, side 2

En ændring af ejerskabskravet kan potentielt gøre sambeskatningsreglerne meget komplicerede, da ejerbrøken kan få indflydelse på indkomstopgørelsen og overførsel af underskud (hvor meget der skal medregnes fra hvert selskab, skal der medregnes i forhold til ejerandele osv.?) Denne problemstilling er dog helt undgået i de danske sambeskatningsregler, idet hele indkomsten medregnes i sambeskatningsindkomsten uanset ejerandel, mindretalsaktionærer mv. Der sker som beskrevet ovenfor i stedet en refusion mellem selskaberne mv. af betalt skat og udnyttede underskud. Den model som Danmark har valgt har desuden den store fordel, hvilket også gør den meget fleksibel, at der ikke skal tages højde for ændrede ejerandele i løbet af indkomståret.¹²⁶ Sambeskatningsudvalget har i sambeskatningsrapporten anbefalet, at der ved nedsættelse af ejerskabskravet, blev indført et system med skattefri refusion mellem koncernselskaberne.¹²⁷

Ovenstående er også efter min mening klart det bedste system til at sikre en fleksible og retfærdig beskatning koncernselskaberne imellem, i og med lovgiver har valgt at nedsætte ejerskabskravet. Dette sikre at indkomstopgørelsen og skatteberegning i første omgang opgøres uden at skele til selskabernes ejerstruktur, hvilket gør det hele meget mere overskuelig og hvilket også gør omstruktureringer lettere at gå til.

7.3.2 Genbeskatning

Nedsættelsen af ejerskabskravet har tillige betydningen for hvordan genbeskatningsreglerne indrettes. Når der ikke længere er krav om 100% ejerskab, betyder det samtidig, at der gives mulighed for omstruktureringer i intervallet mellem 50% og 100% ejerskab, uden at dette resultere i genbeskatning af tidligere fratrukne underskud. Der skal bare hele tiden være bestemmende indflydelse! Omvendt ville et alt eller intet princip for international sambeskatning jo heller ikke kunne lade sig gøre, hvis der var et 100% ejerskabskrav, der således ville være for let at omgå – man skulle i givet fald bare sælge én aktie for at undgå sambeskatning.

Indførelsen af en bindingsperiode på 10 år, er også med til at reducere antallet af tilfælde hvor der skal ske genbeskatning. Der er hermed lagt op til i de nye regler, at der som hovedregel ikke skal ske genbeskatning vedr. koncerninterne omstruktureringer, hvilket gør sambeskatningsreglerne meget fleksible. Netop genbeskatning vedr. koncerninterne omstruktureringer var et stort problem i de gamle sambeskatningsregler.

Sambeskatningsudvalget har i sambeskatningsrapporten foreslået, at der blev indført en automatisk

¹²⁶ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 14, side 3

¹²⁷ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 21, side 2

genbeskatning efter f.eks. 10 år.¹²⁸ Dette ville så betyde, at der efter 10 år skulle ske genbeskatning af de fratrukne underskud uanset hvad og uanset om investeringen var mislykket og endt med et endeligt tab. Lovgiver har dog ikke været villig til at gå så lang og har derfor indført en mellemløsning, hvor virksomhederne efter en 10 årige periode skal vælge, om de ønsker at fortsætte med sambeskatning eller lade tidligere fratrukne underskud genbeskatte. Virksomhederne kan dog altid vælge at udgå af sambeskatningen, hvormed der vil ske fuld genbeskatning. Er der ikke tidligere fratrukne underskud til genbeskatning, kan virksomhederne udgå af sambeskatning uden konsekvenser og der er ikke restriktioner for, hvis virksomheden igen ønsker at indgå i en sambeskatning. Alt dette er udtryk for en betydelig regelforenklning og imødekommer den store kritik, der var af de tidligere genbeskatningsregler.¹²⁹

Der er dog samtidig med de fleksible regler om koncerninterne omstruktureringer også ændret på hvordan genbeskatningssaldiene opgøres. Hvor saldiene før blev nedbragt med overskud fra udlandet, er det nu kun forskellen mellem den udenlandske og danske skat der falder på den udenlandske indkomst, der reducerer saldiene. Dette kan illustreres med følgende eksempel:

Udenlandsk datterselskab, det forudsættes at der er en udenlandsk skat på 15% og ingen udenlandske underskud til fremførsel.

Gamle regler:	Årets indkomst	Genbeskatningssaldo	Bemærkninger
År 1	-100	100	
År 2	100	0	100 – 100 = 0
Nye regler:			
År 1	-100	28	100 x 28
År 2	100	13	100 x 28% - 100 x 15%

Det er klart at ovenstående kun er aktuelt, når der ikke efter udenlandske regler er underskud til fremførsel, hvilket jo vil betyde, at der ikke er nogen udenlandsk skat at lempe for. Er der i udlandet en skatteprocent der svare til den danske, vil den nye måde at gøre genbeskatningssaldi op på kunne betyde, at en genbeskatningssaldo i princippet kan løbe i det uendelige!¹³⁰ Forudsat selvfølgelig at

¹²⁸ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 12, side 2

¹²⁹ Skat Udland 2003,355

¹³⁰ INSPI nr. 6 2005, side 35

sambeskatningen ikke afbrydes. Samme problemstilling kan være tilfældet i forbindelse med overgangsordningen hvis international sambeskatning ikke vælges.¹³¹

Overordnet må det dog siges, at der med de nye genbeskatningsregler, herunder bindingsperiode og ejerskabskrav, er indført et betydelig mere fleksibelt regelsæt, som i langt højere grad tilgodeser de forretningsbetingende omstruktureringer som koncernerne efterspørger. Det er efter min opfattelse den største forbedring der er sket i de nye sambeskatningsregler. Og selvom det igen er nødvendigt at se de lempeligere regler i lyset af, at der er indført et alt eller intet princip, så er genbeskatningsreglerne ikke mere restriktive, end at man altid kan komme ud ved at lade sig beskatte af det underskud, der tidligere er overført fra andre sambeskattede selskaber mv., hvilket i sig selv jo er rimeligt nok!

7.3.3. Tvungen national sambeskatning og globalpuljeprincippet

Indførslen af tvungen sambeskatning og globalpuljeprincippet trækker i modsatte retning hvad angår fleksibilitet, allerede fordi virksomhederne ikke længere selv kan vælge omfanget af sambeskatningen og om der overhovedet ønskes sambeskatning. Selvom tvungen national sambeskatning reelt ikke betyder noget for koncernerne rent skattemæssigt, så er det alligevel en begrænsning i fleksibiliteten.

Territorialindkomstprincippet som er en af forudsætningerne for at tvungen sambeskatning og globalpuljeprincippet har kunne indføres, har desuden betydning for fleksibiliteten i etableringen af forskellige koncernstrukturer. For det første gøres der i sambeskatningsreglerne nu ikke forskel på, om der er tale om et datterselskab eller en filial mv. Dette gør at virksomhederne ikke behøver at tilpasse deres koncernstrukturer for at indgå i en sambeskatning. Omvendt betyder territorialindkomstprincippet, at de virksomheder som hidtil har været organiseret med filialer i udlandet, nu bliver tvunget til at vælge international sambeskatning hvis de vil gøre brug af et evt. underskud fra filialen. Alternativt skal de vælge helt at omorganisere sig, så de stedet nøjes med at drive handel over grænsen. Derudover skal virksomheder med filialer i udlandet til at iagttage de nye regler i SEL §8 stk. 2-4 vedr. overførsel af aktiver og passiver internt mellem en filial og et hovedkontor. Det er klart at den pludselige indførsel af territorialindkomstprincippet rammer disse virksomheder ekstra hårdt.

Uanset at der med de nye sambeskatningsregler er indført mange for virksomhederne positive ændringer, f.eks. de meget liberale regler vedr. koncerninterne overdragelse, så er det alligevel min vurdering at reglerne om globalpuljeprincippet og det heraf følgende alt eller intet princip, er så restriktive pga. kravet om at alle koncernforbundne selskaber mv. i hele verden skal medregnes, at det i hvert fald for koncerner over en vis størrelse vil betyde en reel ophævelse af muligheden for at

¹³¹ Se afsnit 5.4.4.2

overføre udenlandske underskud. Sambeskatningsudvalget har samme opfattelse hvilket kan ses med denne udtalelse¹³²:

”....., at globalpuljeopgørelse vil være en de facto ophævelse af muligheden for at fradrage underskud opstået i udlandet.”

Sambeskatningsudvalget vurderer samtidig, at begrænsningen i muligheden for underskudsanvendelse fra udenlandske selskaber mv. vil betyde et øget pres på andre områder af den grænseoverskridende skatteret, bl.a. reglerne om transferpricing og tyk/tynd kapitalisering.

7.3.4 Sammenfatning

Der er efter min vurdering ikke noget entydigt svar på, om de nye regler giver øget fleksibilitet mht. til omstruktureringer og etablering af forskellige koncernstrukturer. Det afhænger helt af hvilken situation en virksomhed er i, hvordan man hidtil har været organiseret og hvordan man ønsker at organisere sig i fremtiden.

For koncerner der i fremtiden ønsker at benytte sig reglerne om international sambeskatning og har en struktur der passer hertil (ikke for stor), er reglerne betydeligt mere fleksible end de hidtidige og giver gode muligheder for forretningsbegrundede omstruktureringer. Derimod betyder indførslen af tvungen national sambeskatning, at en række virksomheder som ikke før har været omfattet af sambeskatning nu skal til at bruge resurser på dette. Endeligt forsvinder fleksibiliteten helt for koncerner der har været vandt til frit at kunne vælge og vrage i forbindelse med international sambeskatning. For disse betyder de nye regler vel nærmest en afskaffelse af international sambeskatning. Jeg kan i den forbindelse godt følge, når Niels Josephsen og Søren Steenholdt i deres artikel Skat Udland¹³³ skriver, at *”man kan have mistanke om, at formålet med at indføre de forslåede regler reelt er at ophæve muligheden for sambeskatning med udenlandske datterselskaber, og at årsagen til, at skatteministeren ikke gøre dette, men i stedet indfører et ekstremt kompliceret regelsæt for sambeskatning med udenlandske selskaber, antagelig er, at han på grund af politiske erklæringer om skattestop ikke finder, at han kan ophæve reglerne om sambeskatning, eller har vurderet, at det er politisk uklogt eller er i strid med EU-retten.”*

Samtidig betyder indførslen af territorialprincippet at virksomhederne på den ene side ikke skal omorganisere sig for at kunne deltage i sambeskatning, da både selskaber og filialer mv. er omfattet. På den anden side betyder princippet omvendt, at virksomheder der før hen kunne fradrage underskud

¹³² Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 15, side 4

¹³³ Skat Udland 2005,2

Sambeskatning

fra udenlandske filialer, nu er afskåret fra dette medmindre international sambeskatning vælges – med de ulemper der er beskrevet ovenfor.

Samlet kan det vel siges, at selve regelsættet er blevet betydeligt mere fleksibelt, men rammerne omkring det er strammet markant.

8. Konklusion

Formålet med indførslen af de nye sambeskatningsregler har først og fremmest været at sikre en konsekvent og sammenhængende sambeskatningsordning, der ikke inviterede til kreativ skatteplanlægning og omgåelse. De hidtidige regler medførte, at nogle koncerner ikke blev beskattet i det omfang deres skatteevne tilsagde, idet de havde mulighed for selv at bestemme hvilke koncernforbundne selskaber de ønskede at blive sambeskattet med, med det resultat, at kun underskudsgivende udenlandske selskaber blev inddraget og overskudsgivende selskaber blev holdt uden for. Dette havde måske i sig selv ikke været noget problem hvis bare de overførte underskud var blevet genbeskattet, men med en genbeskatningsandel på kun 1/3 og et skatteprovenu tab i størrelsesordenen 2 mia. kr. årligt som resultat heraf, var reglerne ikke holdbare.

Derudover skulle de nye regler være med til at lukke et skattehul i ligningsloven, der gav mulighed for at hægte udenlandske underskudsgivende aktiviteter på den danske indkomstopgørelse og på den måde opnå et fradrag. Det var samtidigt af stor betydning for den danske regering, at de hidtidige regler ligefrem tilskyndede til at investere i udlandet frem for i Danmark. Endeligt havde der også gennem længere tid været kraftig kritik af sambeskatningsreglerne, for at være usmidige og ikke understøtte erhvervslivets forretningsbetingede transaktioner. Det var derfor både på tide og på sin plads at lave en grundig revision af det danske sambeskatningsinstitut.

De nye regler

Med de nye regler er der som noget helt nyt i dansk skatteret indført tvungen national sambeskatning for danske selskaber og filialer, herunder filialer af udenlandske selskaber med begrænset skattepligt i Danmark. Samtidig er der sket endnu en nyskabelse, nemlig indførelse af et territorial-indkomstprincip, hvormed indkomst fra udlandet som udgangspunkt ikke længere skal indgå i den danske indkomstopgørelse.

Den internationale sambeskatning har også undergået store forandringer, idet der nu er indført et alt eller intet princip der betyder, at hvis en koncern ønsker at blive sambeskattet med datterselskaber og filialer i udlandet, skal nu alle koncernforbundne selskaber og filialer inddrages i sambeskatning – det er således slut med ”cherry picking”!

Opsummering

Ovenstående beskrivelse af både de historiske og de nuværende sambeskatningsregler samt en gennemgang af EU-retlige bestemmelser har resulteret i opgavens analysedel ovenfor i kapitel 7. Det

samlede indtryk fra denne proces, gør mig nu i stand til, at konkludere på de spørgsmål jeg har stillet i problemformuleringen.

Er de nye regler enkle og dermed administrativt hensigtsmæssige for såvel virksomheder som myndigheder?

De nye regler gør det generelt ikke mere enkelt at arbejde med sambeskatning. De små forbedringer der er rundt omkring i regelsættet, f.eks. samlingen af lovgivning og mulighed for opgørelse af delårsindkomst, kan selvfølgelig betyde forenkling for nogen, men det modvirkes samtidig af de byrder der pålægges selskaber i forbindelse med tvungen national sambeskatning og frivillig international sambeskatning.

Det skal dog sige at de nye regler er langt mere administrativt hensigtsmæssige for myndighederne end de gamle. Med nye redskaber til kontrol og øgede oplysningskrav til sambeskatningsselskaberne kommer myndighederne styrket ud ændringen af sambeskatningsreglerne.

Sammenfattende for dette punkt kan det derfor siges, at der for virksomhederne i bedste fald er tale om status quo, hvorimod der for myndighederne er tale om en klar gevinst.

Er de nye regler i overensstemmelse med EU-retten?

Det er min opfattelse, sammen med stort set alle andre skattefolk og kommentatorer på området, at de nye sambeskatningsregler på flere områder er i konflikt med etableringsfriheden og restriktionsforbudet jf. EF-traktaten, hvorfor de ikke er i overensstemmelse med EU-retten. Meget afhænger dog af hvad udfaldet af den efterhånden berømte Marks & Spencer sag bliver samt hvilke præmisser og konklusioner der vil kunne uddrages heraf. Der blæser tilsyneladende nye vinde på EU området i forhold til skatteretten og kun fremtiden kan vise, hvor EF-domstolen trækker grænsen mellem hensynet til EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsret og hensynet til, at den direkte beskatning af borgere og selskaber henhører under medlemsstaternes kompetencer.

Er de nye regler fleksible mht. omstruktureringer og etablering af forskellige koncernstrukturer?

De nye sambeskatningsregler er med de ændrede bestemmelser om bestemmende indflydelse, de lempeligere genbeskatningsregler og 10 års bindingsperiode blevet betydeligt mere fleksible. Det er nu muligt at foretage koncerninterne omstruktureringer uden at der skal ske genbeskatning – dette var et af de helt store problemer med de tidligere regler. Så for koncerner der vælger at forsætte med international sambeskatning er reglerne klart mere fleksible.

Omvendt betyder indførslen af tvungen national sambeskatning for det første mindre fleksibilitet, da virksomhederne ikke selv kan bestemme hvem de vil sambeskattes med. For det andet resultere indførslen af alt eller intet princippet for international sambeskatning i, at fleksibiliteten for de koncerner der førhen var vandt til at vælge og vrage, forsvinder fuldstændigt. Jeg tvivler på at disse koncerner synes de nye regler er særlige fleksible.

Med hensyn til fleksibilitet i etableringen af forskellige koncernstrukturer, betyder territorialindkomstprincippet af der ikke er forskel på om der etableres en filial eller et datterselskab – dette er en fordel. Modsat vil virksomheder der før var etableret med filialer i udlandet med god grund kunne påstå, at reglerne betyder en reduktion i fleksibiliteten for deres valg af koncernstruktur.

Samlet må det konkluderes, at selve regelsættet er blevet betydeligt mere fleksibelt, men rammerne omkring det er strammet markant.

Er der med de nye sambeskatningsregler indført en fremtidssikret model?

Alene det forhold at en betydelig større del af sambeskatningsreglerne er indskrevet i lov end tidligere gør, at reglerne er betydeligt mere robuste end tidligere. Det er alt andet lige sværere og mere omstændigt at ændre på lovgivning i forhold til, at ændre på et vilkår i sambeskatningscirkulæret. I den forbindelse har den politiske sammensætning af folketinget jo selvfølgelig stor betydning. I og med at et bredt flertal i folketinget gik ind for de nye regler - socialdemokraterne var enig i alt undtagen nedsættelse af selskabsskatten - så er der ikke umiddelbart udsigt til at lovgivningen bliver ændret.

Der er da efter min vurdering heller ikke noget i de nye regler der gør, at de, uanset ovenstående konklusioner, ikke skulle kunne holde et godt stykke ind i fremtiden. Eneste faldgrube er forholdet til EU-retten, hvor en evt. EU-retlig prøvelse eller dommen i Marks & Spencer sagen vil kunne tvinge lovgiver til ændre regelsættet.

Jeg synes at man ud fra ovenstående konklusioner kan slutte, at lovgiver ikke har lagt særlig stor vægt på de ønsker man selv i første omgang havde til sambeskatningsudvalgets arbejde. Kriteriet synes nærmere at være skatteprovenu og kontrol. Der er ikke forsøgt på at udtænke alternative og mere enkle modeller og man har fuldstændigt set bort fra hvad et flertal i sambeskatningsudvalget anbefalede, nemlig indførsel af en koncernfradragmodel¹³⁴. En model der ville kunne gøre en række værnsregler overflødige, fjerne problematikken omkring creditlempelse og som sidestiller danske og udenlandske selskaber i forhold til EU-retten.

¹³⁴ Rapport fra Sambeskatningsudvalget, kap. 20

9. English Summary

The title of this thesis is: “Danish and international tax consolidation – the new regulations”.

As the title indicates the aim of this thesis is to describe and analyze the new regulations regarding Danish and international tax consolidation.

The Danish regulations concerning tax consolidation with foreign subsidiary companies are among the most liberal in the world and provide the companies with the opportunity to deduct deficits from foreign companies in the income and in that way, save Danish tax.

Tax consolidation was before the introduction of the new regulations, entirely voluntary for the Danish companies to use and could comprise both Danish and foreign subsidiaries. The Danish companies could even decide which subsidiaries to bring into tax consolidation and which not. Of course the companies almost only chose tax consolidation with loss-making subsidiaries and of course profit-making subsidiaries were kept outside Danish taxation and the relative high Danish corporation tax. The choice between loss-making and profit-making subsidiaries is in technical tax language called cherry picking – the companies only pick the good cherries. This is the reason why there are four cherries on the front page of this thesis!

The major conditions regarding the old regulations concerning voluntary tax consolidation, were as follows:

- The subsidiary must be wholly owned by the Danish parent company or by one or more of the subsidiaries incorporated under the voluntary tax consolidation.
- Companies incorporated under the voluntary tax consolidation must have the same accounting year.

The purpose of Danish tax consolidation regulations was mainly to provide the Danish companies with a tax credit when investing abroad and deficits from foreign subsidiaries deducted in the Danish income should for that reason be re-taxed, when the subsidiaries in the following years made a profit. The old regulations are described in chapter 4.

But a study, made by a committee under the Danish tax-department, showed that only approximately 1/3 of the deducted deficit were re-taxed, resulting in a loss of corporation tax of 2 billion Danish kroner per year for the Danish State. As it was already known, the Danish tax consolidation regulations were extremely complicated (partly because of regulations to prevent evading the paying of taxes) and didn't live up to the requirements made by the Danish business community and furthermore probably were in conflict with the EC-law and incompatible with the EC Treaty, the Danish Minister of Taxation decided to change them.

And change them, he did!

The Danish tax regulations of consolidation are no longer voluntary for companies within the Danish tax jurisdiction meaning that tax consolidation in Denmark now is compulsory. The compulsory tax consolidation does not only apply to subsidiaries but also to branches of Danish and foreign companies.

International Tax consolidation is still voluntary, but it is now demanded that all foreign subsidiaries and branches enter the tax consolidation. In other words, an all or nothing principle is introduced.

Another significant change in the Danish regulations is that it's no longer demanded that subsidiaries must be wholly owned by Danish parent. An ownership of 50% is enough. This makes the regulations more flexible and thereby complies with some of the criticism from the Danish business community. The new regulations are described in chapter 5.

Besides describing the new tax consolidation regulations, another aim of this thesis was to analyze the new regulations regarding their flexibility and simplicity, both to Danish companies and the Danish tax authorities. Finally the aim also was to evaluate the regulations compatible with the EC Treaty.

The conclusion is, that:

- The rules are generally more flexible, but the very strict regulations especially concerning international tax consolidation imply that companies in general won't use them.
- The new regulations do not make tax consolidation simpler.
- It is highly questionable whether the regulations are compatible with the EC treaty.

The conclusion of the thesis can be read fully in chapter 8.

10. Litteratur/materiale

Bøger

Elling, Jens O	Årsrapporten – teori og regulering	Gjellerup, 2002
Engsig, John mf.	Lærebog om indkomstskat – 10 udgave	Jurist- og Økonomforbundets forlag 2003
Michelsen, Aage Skatteministeriet	International skatteret – 3 udgave Rapport fra sambeskatningsudvalget	Forlaget Thomson Betænkning nr. 1452 år 2004
Svendgaard, Anja	Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber	Jurist- og Økonomforbundets forlag 2001
Werlauff, Erik	Selskabsskatteret 6. udgave 2004/2005	Forlaget Thomson
Werlauff, Erik & Vinther, Nikolaj	Dansk og international koncern og koncernskatteret	Forlaget Thomasen, 2005

Vejledninger og cirkulærer

Ligningsrådet	TSS-Cirkulære 2004-42 (sambeskatningscirkulæret)	www.toldskat.dk
Told & Skat	Ligningsvejledningen 2005 S.D.4 – National og international sambeskatning	www.toldskat.dk
Told & Skat	Ligningsvejledningen 2005 D.D.2 – OECD's modelkonvention	www.toldskat.dk

Artikler

Amby, Christian	Sambeskatningsreglerne - udviklingen 1. juli 2002 til 15. marts 2004	SR-Skat 2004.0173
Deloitte	Et hårdt slag for international sambeskatning	Aktuel Skat 2005
Friis Hansen, Søren	Notat til Folketingets skatteudvalg vedr. L 121	14. marts 2005
Friis Hansen, Søren	Notat til Folketingets skatteudvalg vedr. L 153	10. januar 2005

Sambeskatning

Grant Thornton	Nedsættelse af selskabsskatten og sambeskatning	www.grantthornton.dk
Hansen, Jan Guldmand & Vinther, Nicolaj	EU-rettens krav til dansk skatteret	SR-Skat 2004.0224
Hindhede, Ove Lykke & Holmberg, Ann-Christin	National obligatorisk sambeskatning og territorialindkomstprincip	Skat Udland 2005,1
Høberg, Jesper & Bundgaard, Morten	Milliarder i ny skattefidus	Jyllandsposten 18. juli 2005
Jensen, Erik mf.	Praktiske problemer med genbeskatning af underskud i koncernforhold	Skat Udland 2003,355
Jensen, Søren Næsborg	Sambeskatning af søsterselskaber og filialer	Skat Udland 2004,209
Josephen, Niels & Steenholdt, Søren	International sambeskatning og genbeskatning af underskud	Skat Udland 2005,2
Jørgensen, Vicki	Sambeskatning – klageadgang, fremgangsmåder og praksis	TfS 2003,391
Ludvigsen, Sara mf.	EU-skatteret i Danmark	Skat Udland 2003,384
Nielsen, Søren Lehmann	Genbeskatningsreglernes overensstemmelse med EU-retten	Skat Udland 2004,160
Nørgaard, Susanne & Eghoff, Dan Jordy	Sambeskatning – hvor mange ”mødre” kan der være i en sambeskatning?	SR-Skat 2003.0129
PricewaterhouseCoopers	Artikel vedr. L 121	Skattenyt 3. juni 2005
Reinau, Niels og Schmidt, Ole Steen	EU-pakken - Selskaber	INSPI 2004 nr. 11
Rhiger, Lars	Forsalg om nye sambeskatningsregle og samtidig nedsættelse af selskabsskatteprocenten	INSPI 2005 nr. 6
Rhiger, Lars & Schmidt, Ole Skatteministeriet	EU-pakken - Selskaber Notat om EU-retlige aspekter ved L 121	INSPI 2004 nr. 10 Skattedepartementet 3. maj 2005
Skatteministeriet	Skatkestoppets fortolkning og implementering	http://www.skat.dk

Svendgaard, Anja & Schjønning, Henrik	EU-pakken – Selskabsskat	SR-Skat 2004, 3
Sørensen, Peter Birch	Statsskatteloven i skatteøkonomisk belysning	SR-Skat 2003.0269-JUB
Werlauff, Erik & Vinther, Nikolaj	EU og sambeskatning – lovforslag L153 i fællesskabsretlig betydning	Skat Udland 2005,3
Werlauff, Erik & Vinther, Nikolaj	TDC-lovindgrebet i europarettlig belysning	Skattepolitisk oversigt 2004.1
Winther-Sørensen, Niels	Udviklingen i dansk udlandsskatteret	SR-Skat 2003.0285-JUB
Love og lovforslag mv.		
Lov 426	Lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove	LOV nr. 426 af 06/06/2005
L 121	Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove	26. maj 2005
	Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove	2. marts 2005
	Bemærkninger til L121	2. marts 2005
	Betænkning til lovforslag L 121	Skatteudvalget 18. maj 2005
	Ændringsforslag uden for betænkning til lovforslag L121	Skatteudvalget 24. maj 2005
	Høringssvar til L121	www.ft.dk
	Spørgsmål fra skatteudvalget til skatteministeren vedr. L 121	www.ft.dk
	Behandling i Folketinget af L 121	www.ft.dk
L 153	Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove	15. december 2005

	Kursgevinstloven	LBK nr. 964 af 21/09/2004
	Ligningsloven	LBK nr. 995 af 07/10/2004
	Selskabsskatteloven	LBK nr. 111 af 19/02/2004
	Ændring af selskabsskatteloven	LOV nr. 221 af 31/03/2004
	Ændring af selskabsskatteloven	LOV nr. 1375 af 20/12/2004
L 27	Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionskatteloven og ligningsloven	19. december 2003
 Andet		
Tynell, Jesper	EF-domstol: Større national råderum	Radioprogrammet Orientering, DR, 13. maj 2005
Aagesen, Ole mf.	Skatteretlig opgavesamling 2003- 2004, opgave 14.1 og 14.2	Magnus Informatik A/S

11. Bilag

Bilag 1

Eksempel på genbeskatning efter ophør af international sambeskatning¹³⁵

Koncernen har 3 selskaber i land X omfattet af dansk sambeskatning. De tre selskaber sambeskattes ikke efter lokale regler i land X. Koncernen fravælger international sambeskatning i indkomståret 2005.

Genbeskatningssaldoen er på dette tidspunkt:

- 200 for selskab I. Omregnet til skatteværdi bliver saldoen 56.
- 400 for selskab II. Omregnet til skatteværdi bliver saldoen 112.
- 700 for selskab III. Omregnet til skatteværdi bliver saldoen 196.

Selskaberne har følgende indkomster (indkomsten er ens efter danske og udenlandske regler):

	2005		2006		2007	
	Indkomst	Samlet	Indkomst	Samlet	Indkomst	Samlet
Selskab I	300	200	-50	450	0	1000
Selskab II	100		300		300	
Selskab III	-200		200		700	

Det forudsættes at selskabsskattesatsen også i det pågældende land er 28%. Primo 2005 har selskaberne følgende fremførselsberettiget underskud i land X: Selskab I har 200, Selskab II har 100, Selskab III har 700.

Den udenlandske skat er derfor som følger:

	2005		2006		2007	
	Skat	Samlet	Skat	Samlet	Skat	Samlet
Selskab I	28	28	-	84	0	84
Selskab II	0		84		84	
Selskab III	-		0		0	

I 2005 udløses der genbeskatning på 28, idet den danske skatteværdi af selskabernes indkomst er (200 x 0,28) er 56 og der gives creditbærelse for den udenlandske skat på 28. Genbeskatningen fordeles mellem de overskudsgivende selskaber, således at selskab I får 21, mens selskab II får 7.

¹³⁵ Eksemplet er taget fra bemærkningerne til L121

Sambeskatning

I 2006 udløses en genbeskatning på $(400 \times 0,28 - 84)$ 42. Genbeskatningen fordeles mellem de overskudsgivende selskaber, således at selskab II får 25,2, men selskab III får 16,8.

I 2007 er den danske skatteværdi af selskabernes indkomst efter creditlempelse på $(1000 \times 0,28 - 84)$ 196. Fordelingen bliver at selskab II får 58,8 og selskab III får 137,2.

Samlet dansk beskatning efter creditlempelse:

	2005	2006	2007
Selskab I			
Selskab II	28	42	196
Selskab III			

Fordelingen af skatten efter creditlempelse:

Genbeskatning	2005	2006	2007
Selskab I	21	-	-
Selskab II	7	25,2	58,8
Selskab III	-	16,8	137,2

Genbeskatningssaldo	Primo 2005	Ultimo 2005	Ultimo 2006	Ultimo 2007
Selskab I	56	35	35	35
Selskab II	112	105	79,8	21
Selskab II	196	196	179,2	42

Bilag 2

Eksempel på nedsættelsen af den skattepligtige indkomst via koncernbidrag for udenlandske selskaber

En koncern består foruden en række danske selskaber af et svensk moderselskab og dette datterselskab. Alle selskaber indgår i danske sambeskatning. De svenske selskaber er ikke sambeskattede efter lokale regler.

Før koncern-bidrag	Moder	Datter	Sambeskatnings-indkomst	Underskuds-saldo datter	Svensk indkomst efter underskuds-fremførsel
År 1	100	-100	0	-100	100
År 2	100	100	200	0	100

Sambeskatning

Moderselskabet yder nu i år 1 et koncernbidrag på 50 til datterselskab. Koncernbidraget er fradragsberettiget for moderselskabet og skattepligtig for datterselskabet.

Efter koncern-bidrag	Moder	Datter	Sambeskatnings-indkomst	Underskuds-saldo datter	Svensk indkomst efter underskuds-fremførel
År 1	50	-50	0	-50	50
År 2	100	100	200	0	150

Opgørelse af sambeskatningsindkomsten. Det forudsættes at selskabsskatten i Sverige er 15 %.

Uden koncernbidrag

År 1	Svensk skat	$100 \times 15\%$	= 15,0	
	Ingen dansk skat da sambeskatningsindkomsten er 0			
År 2	Svensk skat	$100 \times 15\%$	= 15,0	(efter fremførel af underskud)
	Dansk skat	$200 \times 30\%$	= 60,0	
	Lempelse		= 15,0	
Skat i alt år 1 og 2			= <u>75,0</u>	

Med koncernbidrag

År 1	Svensk skat	$50 \times 15\%$	= 7,5	
	Ingen dansk skat			
År 2	Svensk skat	$150 \times 15\%$	= 22,5	
	Dansk skat	$200 \times 30\%$	= 60,0	
	Lempelse		= 22,5	
Skat i alt år 1 og 2			= <u>67,5</u>	

Sparet som følge af koncernbidrag – $50 \times 15\% = 7,5$