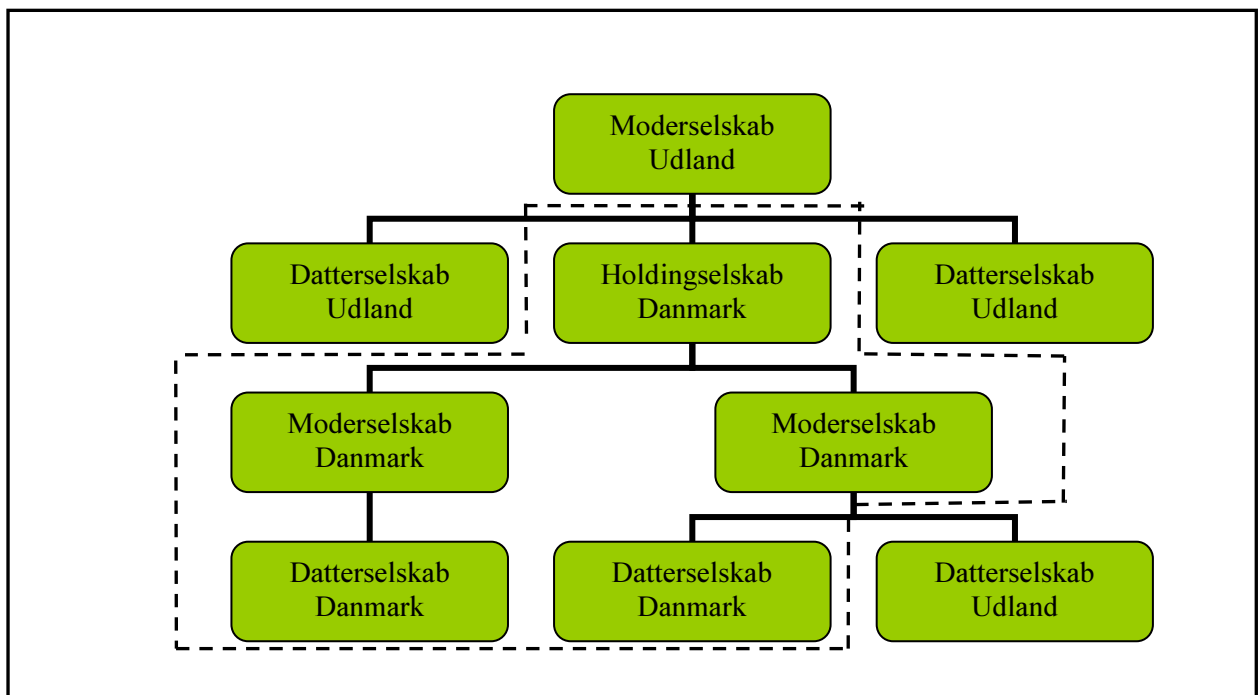


# De nye sambeskatningsregler - L 121.



————— International sambeskatning  
- - - - - Obligatorisk national sambeskatning

**Studerende:** Merete Koch

**Vejleder:** Henrik Vestergaard Andersen

## **Forord**

Jeg håber, med denne afsluttende afhandling, at kunne skabe klarhed over nogle af de problemer som det tidligere regelsæt omkring sambeskatning af koncerner har givet anledning til, og som netop er søgt løst med vedtagelsen af lov nr. 486 af 6. juni 2005, fremsat som lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005.

Endvidere er det mit håb, at fremstillingen kan være behjælpelig til, at belyse indholdet i, og konsekvenserne af, de sambeskatningsregler som vil gælde fremover for de koncerner, der enten selv vælger at etablere en frivillig international sambeskatning, eller bliver omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning.

Lovforslaget blev allerede fremsat som L 153 af 15. december 2004, men som følge af, at statsminister, Anders Fogh Rasmussen, d. 11. februar i år udskrev valg, nåede lovforslaget ikke at blive behandlet i Folketinget. Skatteministeren fremsatte derfor på ny sit forslag til ændring af de danske sambeskatningsregler - L 121 - dog med enkelte ændringer i forhold til det tidligere lovforslag.

---

Merete Koch.

<b>FORORD</b> .....	<b>1</b>
<b>KAPITEL 1. INTRODUKTION</b> .....	<b>6</b>
1.1. INDLEDNING .....	6
1.2. PROBLEMFOMULERING.....	7
1.3. AFGRÆNSNING .....	8
1.4. METODE .....	8
1.5. CENTRALE SKATTERETLIGE BEGREBER .....	9
1.5.1. <i>Det selskabsretlige koncernbegreb</i> .....	9
1.5.2. <i>Globalindkomstprincippet</i> .....	10
<b>KAPITEL 2. SAMBESKATNINGENS HISTORIE I DANMARK</b> .....	<b>11</b>
2.1. SAMBESKATNING FØR 1960.....	11
2.2. SAMBESKATNING EFTER 1960 .....	12
<b>KAPITEL 3. DE TIDLIGERE SAMBESKATNINGSREGLER</b> .....	<b>15</b>
3.1. REGLERNE OM SAMBESKATNING .....	15
3.2. HVILKE SELSKABSTYPER KAN OPNÅ TILLADELSE TIL SAMBESKATNING .....	15
3.3. HVILKE SELSKABER KAN IKKE OPNÅ TILLADELSE TIL SAMBESKATNING?.....	16
3.4. BETINGELSER OG VILKÅR FOR ETABLERING AF EN FRIVILLIG SAMBESKATNING .....	16
3.4.1. <i>Samme regnskabsår jf. selskabsskattelovens § 31 og betingelse 1.1</i> .....	17
3.4.1.1. Undtagelse hvis regnskabsåret ikke begynder samtidig men slutter samtidig.....	17
3.4.1.2. Undtagelse hvis nystiftet moderselskabet .....	18
3.4.1.3. Undtagelse hvis moderselskabet har ejet aktierne fra datterselskabets stiftelse .....	18
3.4.1.4. Undtagelse hvis datterselskabet træder i likvidation .....	18
3.4.2. <i>100 pct. aktiebesiddelse jf. selskabsskattelovens § 31 og betingelse 1.2</i> .....	19
3.4.2.1. Undtagelse hvis der var udstedt medarbejderaktier.....	19
3.4.2.2. Udenlandske erhvervelser .....	21
3.4.3. <i>Tab på koncerninterne fordringer jf. selskabsskattelovens § 31</i> .....	21
3.4.3.1. Undtagelse hvis koncernforholdet var etableret med henblik på den midlertidige drift.....	22
3.4.4. <i>Koncerninterne erhvervelser jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1 pkt. 6 samt ligningslovens § 5 H</i> .....	22
3.4.5. <i>Fornyset sambeskatning jf. betingelse 1.3</i> .....	24
3.4.6. <i>Ansøgning om tilladelse jf. betingelse 1.4. og vilkår 3</i> .....	24
3.5. RETSVIRKNINGERNE AF EN FRIVILLIG DANSK SAMBESKATNING EFTER GAMLE REGLER .....	25
3.5.1. <i>Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten og fordeling af skatten jf. vilkår 2.5</i> .....	25
3.5.2. <i>Fordeling af underskud imellem de sambeskattede selskaber jf. vilkår 2.4</i> .....	26
3.5.3.1. Årets underskud .....	26
3.5.3.2. Ubenyttede underskud fra tidligere år efter indtræden i sambeskatningen.....	27
3.5.3.3. Ubenyttede underskud i forbindelse med fusion .....	27
3.5.3.4. Underskud opstået forud for indtræden i sambeskatningen .....	27
3.5.4. <i>Genbeskatning af tidligere års underskud</i> .....	28
3.5.4.1. Fuld genbeskatning jf. ligningslovens § 33 E, stk. 1 og 2.....	29
3.5.4.2. Begrænset genbeskatning jf. ligningslovens § 33 E, stk. 3 og 4.....	30
3.5.5. <i>Sambeskatning med datterselskaber i udlandet</i> .....	31
3.5.6. <i>Beskatning med faste driftsteder i udlandet</i> .....	32

3.5.7. Sambeskatning med udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark.....	34
3.5.8. Lempelsesreglerne .....	34
3.5.8.1. Credit .....	34
3.5.8.2. Eksempion. ....	35
<b>KAPITEL 4. DE NYE SAMBESKATNINGSREGLER. ....</b>	<b>36</b>
4.1. IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKTET .....	36
4.2. INDHOLD, FORMÅL OG BAGGRUND .....	36
4.2.1. TDC-sagen .....	36
4.2.2. Marks & Spencer-sagen.....	37
4.2.3. Nedsættelse af Sambeskatningsudvalget .....	39
4.2.3.1. Koncernfradragsmodellen .....	39
4.2.4. L 121 af 2. marts 2005, vedtaget ved lov nr. 486 af 6. juni 2005.....	40
4.3. SELSKABSSKATTELOVENS § 31 OPDELES I 4 BESTEMMELSER .....	40
4.3.1. Obligatorisk national sambeskatning af danske koncerner jf. selskabsskattelovens § 31.....	40
4.3.1.1. Hvilke selskaber er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning?.....	40
4.3.1.2. Valg af administrationselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4.....	43
4.3.1.3. Sambeskatningsindkomsten jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2 og stk. 3 .....	43
4.3.1.4. Indkomst og underskud fra faste driftssteder beliggende i Danmark .....	45
4.3.1.5. Fordeling af over-/underskud jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2 .....	45
4.3.1.7. Fordeling af skatten jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5 .....	49
4.3.1.8. Solidarisk hæftelse afskaffes jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 8 pkt. ....	50
4.3.2. International sambeskatning "globalpuljeprincippet" jf. selskabsskattelovens § 31 A.....	50
4.3.2.1. Valg af dansk administrationselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4.....	52
4.3.2.2. Sambeskatning med datterselskaber og faste driftssteder i udlandet.....	53
4.3.2.3. Sambeskatningsindkomsten jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2.....	53
4.3.2.4. Underskudsfræførsel og overførsel jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2.....	53
4.3.2.5. Fordeling af skatten jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 6 .....	54
4.3.2.6. Bindingsperiode på 10 år jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3.....	54
4.3.2.8. Indgangsværdier jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 7-9.....	56
4.3.3. Ligningsrådets bemyndigelse jf. selskabsskattelovens § 31 B.....	57
4.3.4. Koncernbegrebet jf. selskabsskattelovens § 31 C .....	58
4.3.4.1. Hvem er omfattet af koncernbegrebet? .....	60
4.3.4.2. Moderselskabet kan undlade at udarbejde koncernregnskab.....	61
4.3.4.3. Skattesubjekter der KAN holdes udenfor sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 6 .....	61
4.3.4.4. Skattesubjekter der SKAL holdes udenfor sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6 .....	62
4.4. TERRITORIALPRINCIPPET JF. SELSKABSSKATTELOVENS § 8, STK. 2-4. ....	63
4.5. SELSKABSSKATTEN NEDSÆTTES JF. SELSKABSSKATTELOVENS § 17, STK. 1 .....	64
4.6. LIGNINGSLOVENS § 5 H OG SELSKABSSKATTELOVENS § 31 STK. 1, 6. PKT. ....	65
4.7. GENBESKATNINGEN FORENKLES JF. SELSKABSSKATTELOVENS § 31 A, STK. 10-12. ....	66
4.7.1. Overgangsregler for genbeskatning - skyggesambeskatning.....	67
4.8. SAMMENDRAG AF DE GAMLE SAMT DE NYE SAMBESKATNINGSREGLER.....	68
<b>KAPITEL 5. ANALYSE OG VURDERING AF DE NYE SAMBESKATNINGSREGLER. ....</b>	<b>71</b>
5.1. KONSEKVENSER AF REGLERNE OM OBLIGATORISK NATIONAL SAMBESKATNING.....	71
5.1.1. Obligatorisk national sambeskatning.....	71
5.1.2. Omgåelse af det nye koncernbegreb .....	72

5.1.3. Nedsættelse af selskabsskatten forbedrer konkurrenceevnen.....	74
5.1.3. Selskaberne kan nu købe sig til et underskud.....	74
5.2. HVORNÅR SKAL KONCERNER VÆLGE INTERNATIONAL SAMBESKATNING? .....	75
5.2.1. Hvornår er det hensigtsmæssigt at vælge international sambeskatning .....	75
5.2.1.1. Positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst .....	76
5.2.1.2. Positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst .....	76
5.2.1.3. Negativ dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst .....	77
5.2.1.4. Negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst.....	78
5.2.1.5. Koncerner med datterselskaber i lande med lavere skat end i Danmark .....	78
5.2.1.6. Koncerner med datterselskaber i lande med højere skat end i Danmark .....	79
5.2.1.7. Koncerner med genbeskatningssaldi .....	79
5.3. ØVRIGE KONSEKVENSER AF DE NYE SAMBESKATNINGSREGLER .....	80
5.3.1. Forbedret kontrol medfører mere arbejde for de omfattede selskaber .....	80
5.3.2. Reglerne er tunge at administrere.....	80
5.3.3. Reglerne om genbeskatning indenfor koncernen er lempet .....	80
5.3.4. Moderselskabet kan i nogle tilfælde undlade at udarbejde koncernregnskab .....	81
5.3.5. Reglerne om fornyet sambeskatning er lempet.....	81
5.3.6. Konsekvenser ved at beslutningen træffes af det ultimative moderselskab .....	81
5.3.7. Overgangen fra globalindkomstprincip til territorialprincip.....	82
5.3.8. 10 års bindingsperiode.....	83
<b>KAPITEL 6. LOVFORSLAGETS FORHOLD TIL EU-RETEN .....</b>	<b>84</b>
6.1. ÆNDRINGERNE I FORHOLD TIL DET EU-RETLIGE DISKRIMINATIONS- OG RESTRIKTIONSFORBUD.....	84
6.1.1. Diskriminationsforbud - er der tale om diskrimination på baggrund af nationalitet? .....	85
6.1.1.1 Er territorialprincippet diskriminerende? .....	85
6.1.2. Etableringsfrihed - er der tale om restriktioner der hindrer den frie etableringsret? .....	86
6.1.2.1. Er Globalpuljeprincippet og reglerne om obligatorisk national sambeskatning restriktive? .....	86
6.1.2.2. Indebærer territorialprincippet en restriktion for etableringsfriheden? .....	87
6.2. SAMMENDRAG AF L 121'S FORHOLD TIL EU-RETEN.....	88
<b>KAPITEL 7. KONKLUSION.....</b>	<b>89</b>
<b>KAPITEL 8. SUMMARY .....</b>	<b>94</b>
<b>KAPITEL 9. SAMBESKATNING I FREMTIDEN .....</b>	<b>96</b>
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>97</b>
<b>BILAG .....</b>	<b>102</b>
BILAG 1: LOVFORSLAG NR. L 153 AF 15. DECEMBER 2004.....	102
BILAG 2: LOVFORSLAG NR. L 121 AF 2. MARTS 2005 .....	104
BILAG 3. TSS CIRKULÆRE 2004-42, SAMBESKATNING AF SELSKABER MV. ....	106

# Kapitel 1. Introduktion

De senere år har vist en tendens til stigende globalisering<sup>1</sup> og en hastig udvikling indenfor IT-området, og dette har, på relativt få år, ændret den måde som dansk erhvervsliv arbejder og kommunikerer sammen på. Dertil kommer, at udviklingen har resulteret i en skærpet konkurrence på flere områder, hvilket i høj grad har motiveret mange danske virksomheder til, at opsøge mere optimale ejerstrukturer samt udnytte de økonomiske og skattemæssige muligheder, der er forbundet hermed<sup>2</sup>. I denne sammenhæng, har det især været af interesse, hvor langt koncernforbundne selskaber kunne gå, i relation til at udnytte de fordele, som koncernstrukturen har givet mulighed for i såvel national som international sammenhæng.

## 1.1. Indledning

Indledningsvist ønsker jeg, at skabe en overordnet forståelse for de problemer, som den tidligere lovgivning omkring sambeskatning af selskaber, har givet anledning til. Afhandlingen indledes derfor med en overordnet fremstilling af den kritik, som sambeskatningsreglerne har været årsag til, samt en kort redegørelse for lovforslag nr. L 121, som skatteministeren fremsatte d. 2 marts 2005, og som blev vedtaget ved lov nr. 486 af 6. juni 2005.

Som nævnt ovenfor, var mange selskaber begyndt at spekulere i, hvorledes de danske skatteregler kunne omgås, og i denne forbindelse havde flere selskaber fundet et hul i det tidligere regelsæt omkring sambeskatning i koncernforhold. Den forrige selskabsskattelov - Lovbekendtgørelse nr. 111 af 19. februar 2004 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. - gav således mulighed for, at udenlandske koncerner kunne reducere beskatningen af deres danske aktiviteter, som følge af, at værnsreglen i ligningslovens § 5 H samt selskabsskatteovens § 31, stk. 1, 6 pkt., ikke fungerede efter hensigten. Koncerner kunne altså undgå dansk beskatning ved, at placere de underskudsgivende aktiviteter i datterselskaberne i en frivillig dansk sambeskatning<sup>3</sup>.

Med henblik på, at finde en løsning på hvorledes denne form for skattetænkning kunne forhindres, nedsatte Regeringen sidste år et udvalg, bestående af eksperter indenfor det økonomiske og skattemæssige område. Udvalgets opgave bestod som udgangspunkt i, at udarbejde forslag til hvordan de danske skatteregler kunne moderniseres og fremtidssikres, men udvalget blev desuden bedt om, at vurdere erhvervslivets behov for mere fleksible regler, i forbindelse med etableringen af forskellige koncernstrukturer, herunder også, at vurdere samspillet med reglerne i andre EU-lande<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Se bl.a. Samuel Rachlin i *Ugebrevet MANDAG Morgen*, 2001 nr. 2, s. 24

<sup>2</sup> Nikolaj Vinther og professor, dr. Jur. Erik Werlauf, *TDC-lovindgrebet i europarettelig belysning*, Skattepolitisk oversigt, februar 2004 samt Anja Svendgaard, *Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber*, s. 9

<sup>3</sup> jf. senere gennemgang heraf i afsnit 4.6.

<sup>4</sup> Det skal hertil bemærkes at udvalgets forslag til ændringer i forholdsvis ringe grad er blevet anvendt som udgangspunkt for fremsættelsen af L 153/L 121, idet udvalget i sin rapport fraråder indførelsen af globalpuljning. Det er endvidere bemærkelsesværdigt at regeringen allerede tre uger inden offentliggørelsen af sambeskatningsudvalgets rapport meddelte at

Regeringen arbejdede desuden på, at imødekomme den mere generelle kritik der har været af sambeskatningsreglerne<sup>5</sup>, hvilket resulterede i, at Skatteministeren den 15. december 2004 fremsatte et lovforslag, L 153<sup>6</sup>, hvori han for Folketinget præsenterede en række ændringer i de dagældende sambeskatningsregler. Lovforslaget nåede imidlertid aldrig, at blive behandlet i Folketinget inden Statsministeren d. 11. januar udså sig til at udskrive valg, hvorfor det igen blev fremsat som L 121 d. 2. marts 2005<sup>7</sup>.

Det nye lovforslag nr. L 121 bevirker blandt andet, at der indføres det såkaldte globalpuljebegreb, hvilket betyder at selskaber fremover, hvis de vælger international sambeskatning, skal lade sambeskatningen omfatte samtlige koncernforbundne udenlandske selskaber.

Indholdet i L 121, som er vedtaget ved lov nr. 486 af 6. juni 2005, er overvejende det samme som i det tidligere fremsatte L 153, men der er dog foretaget nogle enkelte justeringer. Blandt andet er definitionen af koncernbundne selskaber ændret således, at den skatteretlige definitionen nu svarer til de selskaber, der skal medtages i koncernregnskabet efter de regnskabsretlige regler. Ligeledes er der sket ændringer i forhold til opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, hvor indkomsten i sambeskattede selskaber i L 153 kun indgik i forhold til koncernens ejerandel. I det nye lovforslag indgår indkomsten i et koncernforbundet selskab fuldt ud, selv om koncernen ikke ejer selskabet fuldt ud. Med hensyn til hæftelse så hæftede alle sambeskattede selskaber i L 153 solidarisk for skatten af sambeskatningsindkomsten, men hæftelsen er i L 121 modificeret, således at kun administrationsselskabet – og i den internationale sambeskatning det ultimative moderselskab - hæfter (solidarisk) for hele skatten, mens hvert enkelt sambeskattet selskab kun hæfter for sin del af skatten. Disse ændringer vil jeg fremhæve nærmere i forbindelse med gennemgangen af indholdet i L 121.

## 1.2. Problemformulering

Jeg ønsker med denne afhandling, at redegøre for, og analysere, ændringerne i sambeskatningsreglerne, som er blevet fremsat ved lovforslag nr. L 121 d. 2 marts, og vedtaget som Lov nr. 426 af 6. juni 2005. Herunder vil jeg vurdere hvilke fordele og ulemper ændringerne får for koncernforbundne selskaber i fremtiden, samt anskueliggøre hvornår det er henholdsvis hensigtsmæssigt og uhensigtsmæssigt, at vælge sambeskatning med koncernforbundne selskaber.

---

de havde et forslag til nye regler på området jf. SR-Skat.2005.32, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten*. Rapporten kan således ikke, efter min mening, have haft nogen afgørende indflydelse på formuleringen af lovforslaget.

<sup>5</sup> De danske sambeskatningsregler er bl.a. blevet kritiseret for at være alt for spredt rundt i skattelovgivningen, således at det er svært at bevare overblikket. Ifølge den gamle selskabsskattelov var det endvidere en betingelse, at selskaberne havde samme regnskabsår, hvilket også har givet anledning til adskillige problemer jf. i relation hertil SKM.2003.57LR. For nærmere gennemgang af de før gældende regler samt kritikken heraf, se kapitel 3.

<sup>6</sup> Bilag 1, L 153.

<sup>7</sup> Bilag 2, L 121

Ligeledes ønsker jeg afslutningsvist at undersøge, om der er forhold der taler for, at det for nyligt vedtagne lovforslag om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, er i strid med EU-rettens diskriminations- og restriktionsforbud i EF-traktatens art. 43 og 48.

### **1.3. Afgrænsning**

Afhandlingen vil alene beskæftige sig med sambeskatningen af selskaber, og vil således ikke berøre den del af de danske sambeskatningsregler, som relaterer sig til ligningslovens § 16 H, fondsbeskatningslovens § 12 samt den tidligere selskabsskattelovs § 32 omkring tvungen sambeskatning for henholdsvis juridiske personer og fonde. Ligeledes vil afhandlingen ikke omhandle beskatningsreglerne i forbindelse med finansielle virksomheder og forsikringselskaber, idet der for sådanne selskaber gælder adskillige særregler, som jeg ikke finder det relevant at behandle i forhold til den valgte problemstilling.

Opgaven vil desuden ikke behandle reglerne omkring transfer pricing i ligningslovens § 2, eller acontoskatteordningen i den gamle selskabsskattelovs § 29 A.

Udgangspunktet for afhandlingen, er de skattemæssige konsekvenser af L 121 ud fra virksomhedernes synspunkt. Følgerne af L 121 i forhold til eksempelvis skattemyndighederne m.v. vil således ikke blive behandlet.

Lovforslag nr. L 153 af 15. december 2004 vedrørende ændringer af de forhenværende sambeskatningsregler er, som nævnt, blevet erstattet af L 121 af 2. marts 2005 hvorfor der i det videre forløb vil blive henvist til sidstnævnte.

Der vil løbende i rapporten blive inddraget gældende skatteprocenter såvel i Danmark som i udlandet, og i denne forbindelse skal nævnes, at den reelle skattebase kan være mindre end den angivne procent. Dette begrundes i, at der i udlandet kan være flere, og større, fradrag samt at visse indtægter er skattefrie i forhold til i Danmark. Hvis dette er tilfældet bliver skatten i udlandet således, alt andet lige, mindre end den skat der er opgjort efter de danske regler.

Hvor jeg finder det relevant, vil jeg anskueliggøre de skildrede forhold ved at inddrage figurer og illustrationer, men det skal i denne sammenhæng bemærkes, at jeg vil benytte mig af simple koncerner med enkle strukturer.

### **1.4. Metode**

Afhandlingen vil blive struktureret således, at jeg indledningsvist vil redegøre for den historiske udvikling i sambeskatningsreglerne, samt gøre rede for hvilke betingelser og vilkår der skal være opfyldt før, at tilladelse til sambeskatning kan godkendes. Gennemgangen af disse elementære betingelser og vilkår vil tage udgangspunkt i de sambeskatningsregler, der var gældende før vedtagelsen af L 121 d. 6. maj 2005.

Efterfølgende vil jeg redegøre for indholdet i, og formålet med, ændringerne i lovforslaget, hvilket skal ses som et naturligt udgangspunkt for den senere analyse og vurdering af eventuelle fordele og ulemper, som disse ændringer vil få fremover, for såvel danske som udenlandske selskaber. Til brug for gennemgangen



af L 121, vil jeg, når det er relevant, anskueliggøre og illustrere indholdet i såvel de gamle som i de nye sambeskatningsregler med eksempler og beregninger til at skitsere eventuelle problemstillinger eller følger af de nye sambeskatningsregler.

Da reglerne om sambeskatning af selskaber ikke må ikke stride imod EU-retten, vil jeg afslutningsvist sammenholde ændringerne i L 121 med to af de grundlæggende principper i EF-traktaten art. 43 og 48 omhandlende etableringsfrihed samt diskriminationsforbud.

Afhandlingen henvender sig til erhvervsdrivende i Danmark der er koncernforbundne med andre selskaber såvel i Danmark som i udlandet, revisorer og andre der til dagligt arbejder med selskabsbeskatning, herunder internationale sambeskatninger.

## **1.5. Centrale skatteretlige begreber**

I nærværende afsnit vil jeg gøre rede for nogle af de mest centrale skatteretlige begreber som de danske sambeskatningsregler er bygget op omkring.

### ***1.5.1. Det selskabsretlige koncernbegreb***

Et meget centralt begreb i relation til sambeskatning af koncerner er koncernbegrebet. Regnskabsretligt har der i adskillige år eksisteret en fast definition af koncernbegrebet i EU's 7. selskabsdirektiv om koncernregnskaber, men skatteretligt har der aldrig eksisteret et entydigt koncernbegreb. Ved bedømmelsen af hvornår koncernforbundne selskaber kunne anvende reglerne om sambeskatning, har det derfor, indtil vedtagelsen af lov. Nr. 486 af 6. juni 2005, været afgørende om koncernen opfyldte betingelserne i følgende bestemmelser:

- Udbyttebegrebet i SEL § 13, stk. 1:
- Koncerntabsreglen i KGL § 4, stk. 2
- Kravet om 100 pct. ejerskab

Den tidligere bestemmelse vedrørende frivillig sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 var blandt andet et af de punkter, som ekspertudvalget kritiserede i rapporten. Dette skyldtes blandt andet, at den efter deres opfattelse var baseret på en alt for snæver koncerndefinition<sup>8</sup>. I forsøget på at imødekomme denne kritik, har Skatteministeren, i sit lovforslag, således lagt op til, at reglerne om sambeskatning af selskaber skal justeres, samles og gøres mere forståelige og kontrollerbare

---

<sup>8</sup> Jf. blandt andet Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/ 2004, afsnit 4.2.2. samt Professor Søren Friis Hansen i notat til Folketingets skatteudvalg af 14. marts 2005 s. 6.

I L 121 er koncerndefinitionen baseret på det samme koncernbegreb, der kendes fra det 7. selskabsretlige direktiv, dvs. den selskabsretlige koncerndefinition der desuden fremgår af henholdsvis aktieselskabslovens § 2 og anpartsselskabslovens § 3.

Det skatteretlige koncernbegreb vil således fremover være at finde i selskabsskattelovens § 31 C, der lyder som følger:

§ 31 C. Et moderselskab udgør sammen med datterselskaberne en koncern.

*Stk. 2.* Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. er et moderselskab, hvis det

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

*Stk. 3.* Et selskab eller forening m.v., med hvilket et moderselskab har en af de i stk. 2 nævnte forbindelser, er et datterselskab.

*Stk. 4.* Ved opgørelsen af stemmerettigheder og rettigheder til at udnævne eller afsætte medlemmer af ledelsesorganer medregnes rettigheder der besiddes af moderselskabet og dets datterselskaber.

*Stk. 5.* Ved opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab ses der bort fra stemmerettigheder som knytter sig til aktier eller anparter, der besiddes af datterselskabet selv eller dets datterselskaber.

Selvom der selskabsretligt er etableret et entydigt koncernbegreb, er hvert selskab et selvstændigt retssubjekt, idet hvert enkelt af selskaberne i koncernen har sin egen selskabsretlige organisation, rettigheder og pligter.

### ***1.5.2. Globalindkomstprincippet***

Et andet centralt begreb i relation til beskatning af selskaber er globalindkomstprincippet der følger af statsskattelovens § 4. Efter denne bestemmelse, skal den skattepligtige medregne den samlede årsindtægt i indkomstopgørelsen uanset om denne hidrører her fra landet eller ej. Globalindkomstprincippet medfører således, at den skattepligtiges udlandsindkomst – uanset hvilken skattemæssig behandling indkomsten vil blive omfattet af i kildelandet – medregnes på lige fod med de indenlandske indtægter og udgifter<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> John Engsig m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 120

## Kapitel 2. Sambeskatningens historie i Danmark

Efter denne overordnede beskrivelse af sambeskatningsproblemerne, samt det af skatteministeren fremsatte lovforslag, vil jeg i nærværende kapitel redegøre for den historiske udvikling af de danske sambeskatningsregler, der skønnes at have set dagens lys i forbindelse med indførelsen af den almindelige indkomstbeskatning af aktieselskaber i 1903. Udover de lovændringer der omtales i nærværende kapitel, er der løbende fremsat såvel beslutningsforslag som lovforslag omkring ændring af reglerne om frivillig sambeskatning<sup>10</sup>, men jeg vil dog undlade, at medtage dem alle. Nedenstående beskrivelse af den historiske udvikling er således en fremstilling af de væsentligste ændringer i reglerne om frivillig sambeskatning.

### 2.1. Sambeskatning før 1960

Tilladelsen til at sambeskatte selskaber, blev første gang indført i lovgivningen ved vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960<sup>11</sup>, men af forarbejderne til selskabsskatteloven – lov nr. 285 af 11.6.1960, fremsat som lovforslag den 26.11.1959 fremgår det, at skattemyndighederne allerede forinden havde anerkendt en fast praksis omkring sambeskatning af selskaber, uden at der fandtes lovhjemmel dertil<sup>12</sup>.

Det vides ikke med sikkerhed hvornår den første sambeskatning fandt sted, men det formodes imidlertid at være efter indførelsen af den almindelige indkomstbeskatning af aktieselskaber i 1903.

For, at lade selskaber sambeskatte, lagde skattemyndighederne vægt på, at selskaberne udgjorde en økonomisk og administrativ enhed – herunder at datterselskabet var 100 pct. ejet af moderselskabet, at selskaberne drev virksomhed indenfor den samme branche samt, at selskabernes bestyrelser og ledelse var sammenfaldende<sup>13</sup>.

Da økonomisk dobbeltbeskatning, på daværende tidspunkt, var drivkraften for, at man fra skattemyndighedernes side tillod sambeskatning, betød indførelsen af § 37, stk. 3 og 4 om datterselskabslempelse i statsskatteloven, at skattemyndighederne i slutningen af 1920'erne ønskede muligheden for sambeskatning afskaffet<sup>14</sup>. Dette skyldtes, at reglen om datterselskabslempelse bevirkede, at der således ikke længere skete dobbeltbeskatning af udbytte som blev udloddet fra et datterselskab til moderselskabet, selvom selskaberne ikke var sambeskattede.

---

<sup>10</sup> jf. eksempelvis forslag til en egentlig koncernskattelov hvor der skulle gives mulighed for koncernbidrag i L 68/1982 samt L 231/1992, hvorefter der blev indført et nyt pkt. 5 i selskabsskattelovens § 31, stk. 1 således at det ikke længere var muligt at opnå tilladelse til sambeskatning såfremt der var sket fradrag for, eller der var mulighed for at foretage fradrag i henhold til KGL § 6 B, stk. 5 (i dag KGL § 4, stk. 2).

<sup>11</sup> Vedtaget ved lov nr. 285 af 11.6.1960, fremsat som lovforslag den 26.11.1959

<sup>12</sup> Det hedder i bemærkningerne til selskabsskattelovens § 31, at "når der indføres en praktisk taget proportional selskabsskat og adgang til skattefrit at overføre udbytter fra et selskab til et andet, vil interessen i sambeskatning af aktieselskaber blive væsentligt mindre end hidtil"

<sup>13</sup> UfR1914.379H og UfR1922.728LSR. Se desuden Jørgen Andersen, *Vejledning i aktieselskabsbeskatning m.m.*, s. 328,

<sup>14</sup> Anja Svendgaard, *Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber*, s. 14

Interessen for sambeskatning af aktieselskaber faldt imidlertid ikke, idet selskaberne havde erfaret, at der også var andre fordele forbundet med sambeskatningen<sup>15</sup>. Blandt andet kan nævnes, at selskaber i forbindelse med udarbejdelsen af indkomstopgørelsen kunne modregne selskabets underskud i andre sambeskattede selskabers overskud. Desuden eksisterede der, på daværende tidspunkt, ikke regler om fremførsel af underskud til senere indkomstår, og et underskud ville derfor, uden sambeskatning, være tabt<sup>16</sup>.

Selskaberne betalte dengang kommune- og statsskat, og ønsket om at lade sig sambeskatte var af betydning for begge. For så vidt angår kommuneskatten, opnåede selskaberne en vis besparelse ved at lade sig sambeskatte, idet moderselskabet således ikke skulle betale kommuneskat af udbyttet fra datterselskabet. Årsagen hertil var, at udbyttet blev fratrukket ved den samlede indkomstopgørelse. Selskaberne kunne dog alene opnå denne besparelse, dersom udbyttet oversteg datterselskabets indkomst, idet datterselskabets indkomst i kraft af sambeskatningen allerede indgik i skatteberegningsgrundlaget<sup>17</sup>.

Statsskatten var i modsætning til kommuneskatten en progressiv skat. Fordelen i denne henseende var, at selskaberne, ved at modregne underskud i andre sambeskattede selskabers overskud, var i stand til at rykke et beskatningstrin ned, og dermed kom hele indkomsten ind under en lavere beskatningsprocent.

Det viste sig endvidere, at sambeskatning med udenlandske datterselskaber, med en positiv indkomst, kunne indebære skattemæssige fordele idet selskabsskattelovens § 17, stk. 2 tillod udlandslempelse<sup>18</sup> samtidig med, at man ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ved at anvende reglen i ligningslovens § 33 kunne opnå lempelse for dobbeltbeskatning.

## 2.2. Sambeskatning efter 1960

Tilladelsen til at sambeskatte selskaber blev, som nævnt, først indført i lovgivningen ved vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960. Udgangspunktet var imidlertid fortsat, at et aktieselskab mv. var selvstændigt skattepligtig, men som en undtagelse hertil blev der i SEL § 31 givet mulighed for, at koncernforbundne selskaber, på lovlig vis, kunne lade sig sambeskatte. Sambeskatningsinstituttet fik dermed endelig direkte hjemmel i loven.

---

<sup>15</sup> Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber – 1982*, s. 6 og Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber – 1985*, s. 18-19.

<sup>16</sup> Reglen om underskudsfræmførsel blev indført i ligningsloven ved lov nr. 517 af 19. december 1942, dengang som § 9

<sup>17</sup> H. Albrechtsen i R&R 1943, *En redegørelse for reglerne om sambeskatning her i landet af et dansk moder- og et svensk datterselskab*, s. 348.

<sup>18</sup> Frem til og med indkomståret 1999 kunne der opnås udlandslempelse efter reglerne i den, ved lov nr. 486 af 30. juni 1993, fremsat som L 297/1993, ophævede bestemmelse i selskabsskattelovens § 17, stk. 2. Udlandslempelsen gjorde det attraktivt at inddrage udenlandske datterselskaber med en positiv skattepligtig indkomst under sambeskatningen, idet udlandslempelsen blev givet samtidigt med, at der kunne opnås lempelse for dobbeltbeskatning efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter den interne lempelsesregel i ligningslovens § 33. Dette resulterede ofte i, at den samlede lempelse oversteg den danske skat, og det blev dermed fordelagtigt at være frivilligt sambeskattet med et udenlandsk datterselskab med en positiv skattepligtig indkomst.

Hvorvidt selskaber, der opfyldte betingelserne i selskabsskattelovens § 31, ønskede, at anvende muligheden for sambeskatning var frivillig. Det var dog et krav at selskaberne opfyldte de, af Ligningsrådet, fastsatte betingelser og vilkår. I den tidligere selskabsskattelovs § 31, stk. 1, sidste pkt. har der således siden 1960 været indført en bestemmelse, der gav Ligningsrådet bemyndigelse til, at fastsætte de nærmere betingelser og vilkår for sambeskatningen. Disse fremgik af det til enhver tid gældende sambeskatningscirkulære. Ønskedes en sambeskatning således opretholdt, måtte de sambeskattede selskaber opfylde de fastsatte anvisninger, som fremgik af sambeskatningscirkulæret, og det var altså ikke nok, at selskaberne opfyldte betingelserne på tidspunktet hvor sambeskatningstilladelsen blev givet.

I perioden frem til sambeskatningscirkulære Sd-Cirk. Nr. 1 fra 1983 var det en betingelse, at alle 100 pct. ejede datterselskaber skulle indgå i den frivillige sambeskatning. Da betingelsen imidlertid kunne omgås ved, at moderselskabet blot frasolgte én aktie til en udefra kommende tredjemand, blev denne betingelse ikke medtaget i næste sambeskatningscirkulære – Sd-Cirk. Nr. 22 fra 1983, og siden da har det været valgfrit om den frivillige sambeskatning skulle omfatte samtlige datterselskaber eller kun enkelte selskaber<sup>19</sup>.

Siden vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960, hvor det efter § 31 blev tilladt at sambeskatte selskaber, er der foretaget adskillige lovændringer. Dels i Ligningsrådets årligt udsendte sambeskatningscirkulærer, dels ved hyppige ændringer i de tilhørende skattelove. Blandt andet kan nævnes muligheden for at opnå tilladelse til frivillig sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, selvom de, af sambeskatningen omfattede danske selskaber, ikke ejede hele aktiekapitalen i det udenlandske datterselskab. Tilladelse til frivillig sambeskatning kunne således gives, såfremt aktierne var ejet sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene eller Investeringsfonden for Østlandene. Ved lov. Nr. 360 af 10. juni 1987, fremsat som L 179/1987, blev der videre indføjet et nyt stk.2 i selskabsskattelovens § 31, hvorefter tilladelse til sambeskatning kunne gives, selvom der i datterselskabet var udstedt medarbejderaktier omfattet af ligningslovens § 7 A, dog under forudsætning af, at aktierne ved en fremtidig afståelse eller medarbejderens død skulle tilbagesælges til selskabet der i så fald var forpligtet til at erhverve aktierne.

Den største ændring i reglerne om frivillig sambeskatning indtil dato skete ved lov nr. 312 af 17. maj 1995, fremsat som L 35/1994, idet stk. 5-10 i selskabsskattelovens § 31 blev indført. I selskabsskattelovens stk. 5 og stk. 6 blev der indsat bestemmelser omkring fastsættelsen af indgangsværdier for aktiver og passiver, og i stk. 7 og stk. 8 blev det slået fast, hvorledes avanceopgørelsen skulle ske ved en eventuel fremtidig afståelse af afskrivningsberettigede aktiver som var omfattet af stk. 6. I selskabsskattelovens § 31, stk. 9 blev der indføjet en bestemmelse om, at udgifter der var afholdt før det første indkomstår under sambeskatningen kun kunne fradrages i den skattepligtige indkomst såfremt der før sambeskatningen var fradrag for udgiften i henhold til selskabsskattelovens § 2 om begrænset skattepligt. Endelig blev det i selskabsskattelo-

---

<sup>19</sup> Jørgen Andersen, *Vejledning i aktieselskabsbeskatning m.m.* s. 338, Anja Svendgaard, *Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber* s. 16 samt Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber – 1982*, s. 28

vens § 31, stk. 10 slået fast, at et selskab ansås for at være udenlandsk, såfremt det var hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst<sup>20</sup>.

Ved lov nr. 487 af 12. juni 1996, fremsat som L 118/1995, blev der videre indført et nyt pkt. 6 i selskabsskattelovens § 31, stk. 1 omkring begrænsning i tilladelse til frivillig sambeskatning med udenlandske datterselskaber, erhvervet fra andre koncernforbundne selskaber.

Indtil 1991 var det fast praksis, at alle bestemmelser vedrørende frivillig sambeskatning enten var indført direkte i selskabsskattelovens § 31 eller i sambeskatningscirkulæret<sup>21</sup>. Siden 1991 er der dog adskillige andre steder i skattelovgivningen indført særregler gældende for selskaber der var omfattet af en frivillig sambeskatning herunder fusionsskattelovens § 8, stk. 6 om sambeskattede selskabers mulighed for at fremføre underskud hidrørende fra tiden før fusionen, ligningslovens § 5G om fradragsbegrænsning i visse situationer ved sambeskatning med udenlandske datterselskaber, ligningslovens § 33, stk. 6 om tvungen creditlempelse, ligningslovens § 33 E om genbeskatning af underskud ved ophør af frivillig sambeskatning med udenlandske datterselskaber osv.

---

<sup>20</sup> Anja Svendgaard, *Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber*, s. 19

<sup>21</sup> jf. således Christen Amby i SO 1991.134, *ændringer i sambeskatningsreglerne*.

## Kapitel 3. De tidligere sambeskatningsregler

Jeg vil i dette kapitel gøre rede for indholdet i de tidligere sambeskatningsregler, samt hvilke betingelser og vilkår der var gældende, indtil regeringen sidste efterår offentliggjorde - og i år vedtog - at de skulle ændres.

### 3.1. Reglerne om sambeskatning

Overordnet findes der tre sæt af skatteretlige retskilder i relation til internationale koncerner:

1. Den nationale danske skatteret, herunder praksis mv.
2. OECD's modeloverenskomst fra 1972/1992, som er revideret i 2003
3. Unionsdirektiver og konventioner<sup>22</sup>.

Som allerede nævnt, fandtes hjemlen til sambeskatning af selskaber i de almindelige nationale skatteregler i den tidligere selskabsskattelovs § 31, og de nærmere betingelser og vilkår for sambeskatningen blev, og bliver fortsat, bestemt og fastlagt af Ligningsrådet, der hvert år udsender et sambeskatningscirkulære – senest TSS-cirkulære 2004-42.

Derudover fandtes der, som nævnt ovenfor, spredt i den danske skattelovgivning, en lang række af lovbestemmelser med særregler for sambeskattede selskaber, herunder specielt sambeskattede udenlandske datterselskaber.

### 3.2. Hvilke selskabstyper kan opnå tilladelse til sambeskatning

Anvendelsesområdet for den tidligere bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 var hovedsageligt i forbindelse med sambeskatning af koncernforbundne aktieselskaber og anpartsselskaber<sup>23</sup>. Dertil kom, at også aktieselskabslignende selskaber, der var omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, siden reglernes indførelse, har kunnet inddrages under den frivillige sambeskatning. Bestemmelsen er med tiden blevet udvidet til yderligere at omfatte sparekasser, Post Danmark, DSB med videre jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1.

For så vidt angår udenlandske datterselskaber, fandt bestemmelserne om sambeskatning ligeledes anvendelse, men det var, i denne sammenhæng, et krav, at den udenlandske selskabsform kunne sidestilles med én af de nævnte selskabstyper i den tidligere selskabsskattelovs § 31 jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1, pkt. 4 samt § 31, stk. 9.

---

<sup>22</sup> Skat Udland 1996,231, Erik Werlauf, *Koncernbeskatningen – perspektivering af den stedfindende udvikling*.

<sup>23</sup> Ved vedtagelsen af anpartsselskabsloven ved lov nr. 371 af 13.6.1973, blev anpartsselskaber sidestillet med aktieselskaber i skatteretlig henseende og har derfor siden lovens ikrafttræden kunnet indgå i en frivillig sambeskatning.

### **3.3. Hvilke selskaber kan ikke opnå tilladelse til sambeskatning?**

Af den tidligere selskabsskattelovs § 31 kan det udledes, at Værdipapircentralen, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2c, andelsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, akkumulerede investeringsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5a samt selskaber omfattet af opsamlingsbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 ikke kunne inddrages under en frivillig dansk sambeskatning.

Årsagen til, at Værdipapircentralen ikke kunne inddrages skyldtes, efter alt at dømme, en forglemmelse fra lovgivers side, hvilket til dels også er blevet bekræftet ved henvendelse til skatteministeriets 14. kontor. Værdipapircentralen kan ifølge værdipapirhandelsloven § 61 godt drive accessorisk virksomhed i et andet selskab, og burde derfor også kunne inddrages under en frivillig sambeskatning på lige fod med andre selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 1 og stk. 4. Da Værdipapirscentralen imidlertid ikke endnu har drevet accessorisk virksomhed i et andet selskab, er denne forglemmelse dog ikke noget der har givet anledning til problemer.

Med hensyn til andelsforeninger er årsagen til, at disse ikke kunne indgå i en frivillig sambeskatning, at de var underlagt andelsbeskatning efter selskabsskattelovens §§ 14-16 A.

De selskaber og foreninger der var omfattet af opsamlingsbestemmelsen vil i langt de fleste tilfælde ikke have skattepligtig indkomst hvori et eventuelt underskud fra et datterselskab vil kunne modregnes, idet disse skattesubjekter kun er skattepligtige af indkomst hidrørende fra erhvervsvirksomhed.

Hvad akkumulerede investeringsforeninger angår, forholder det sig således, at disse i henhold til § 90, stk. 1 og stk. 2 i lov om investeringsforeninger og specialforeninger maksimalt må eje 10 pct. af aktiekapitalen i et selskab. Akkumulerede investeringsforeninger må derfor ikke eje aktier i et andet selskab i et sådant omfang, at det giver foreningen mulighed for at udøve en betydelig indflydelse på selskabet, og på grundlag heraf, kan de ikke opfylde betingelserne for sambeskatning som vil blive gennemgået i det afsnit 3.3.

TfS 1989.262V hvor det blev fastslået, at tilladelse til sambeskatning ikke kunne nægtes, når de objektive betingelser for sambeskatningstilladelsen var opfyldt.

### **3.4. Betingelser og vilkår for etablering af en frivillig sambeskatning**

I den tidligere selskabsskattelovs § 31, stk. 1 samt stk. 2-6 pkt., var opstillet en række betingelser som skulle være opfyldt for, at der kunne gives tilladelse til sambeskatning. Hvis samtlige betingelser var opfyldt, havde selskaberne retskrav på at blive sambeskattet<sup>24</sup>. Dertil kommer, som omtalt, at Ligningsrådet, i kraft af sin bemyndigelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 7 pkt., fastsatte yderligere betingelser og vilkår som skulle være opfyldt for, at sambeskatningen kunne tillades og bevares.

---

<sup>24</sup> TfS 1989.262V hvor det blev fastslået, at tilladelse til sambeskatning ikke kunne nægtes, når de objektive betingelser for sambeskatningstilladelsen var opfyldt.



### 3.4.1. Samme regnskabsår jf. selskabsskattelovens § 31 og betingelse 1.1.

Den første betingelse for, at der kunne opnås tilladelse til sambeskatning, og for at sambeskatningen kunne bevares var, at selskaberne skulle have samme regnskabsår samt, at ejerforholdet havde bestået i hele moderselskabets indkomstår jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 2 pkt. og betingelse 1 i sambeskatningscirkulæret.

**Betingelse 1:** Selskaberne skal have samme regnskabsår.

Dette krav var allerede en del af praksis, før sambeskatningsinstituttet og reglerne om sambeskatning i løbet 1900-tallet, fik hjemmel i loven.

Baggrunden for, at selskaberne skulle have samme regnskabsår var til dels, at man derved forhindrede skatteplanlægning og dels, at regnskabet således viste et billede af koncernens samlede resultat for den samme periode – herunder forstås, at kravet om samme regnskabsår er synonymt med samme indkomstår<sup>25</sup>.

I relation til betingelsen om samme regnskabsår, fremgik det dog af såvel sambeskatningscirkulæret som af Ligningsvejledningen 2005 S.D.4.4., at der var en række undtagelser.

#### 3.4.1.1. Undtagelse hvis regnskabsåret ikke begynder samtidig men slutter samtidig.

Ligningsrådet modificerede dog ovennævnte lovkrav i sambeskatningscirkulærets pkt. 1.1.<sup>26</sup> idet sambeskatning alligevel kunne tillades selvom selskabernes regnskabsår ikke begyndte samtidigt. Regnskabsåret skulle imidlertid slutte samtidigt, og moderselskabet skulle have ejet aktierne i datterselskabet i hele moderselskabets indkomstår såvel som i hele datterselskabets indkomstår<sup>27</sup>.

**Betingelse 1.1.:** Sambeskatning kan tillades uanset at selskabernes regnskabsår ikke begynder samtidig, 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....

**Eksempel:** Såfremt moderselskabet har regnskabsår 1/1-03 – 31/12-03, og datterselskabet har regnskabsår 1/7-02 – 31/12-03, kan sambeskatning tillades for indkomståret 2003, hvis moderselskabet har ejet aktierne i hele perioden 1/7-02- 31/12-03

Da der i nogle lande stilles et ufravigeligt krav om, at selskaber hjemmehørende der, skal have regnskabsår der følger kalenderåret, var det derfor ikke altid muligt, at ændre datterselskabets regnskabsår<sup>28</sup>. I sådanne

<sup>25</sup> Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber – 1982*, s. 19, Susanne Pedersen, *Sambeskatning i koncernforhold*, s. 82 samt TSS-Cirk. 2004-42 af 20. december 2004 *Sambeskatning af selskaber mv. betingelse 1.1*

<sup>26</sup> TSS-Cirk. 2004-42 af 20. december 2004.

<sup>27</sup> Sælges aktierne i datterselskabet den sidste dag i regnskabsåret, kan der dog alligevel ske frivillig sambeskatning for regnskabsåret jf. TfS 1994.538 TS

<sup>28</sup> TfS2000.254LR samt Susanne Pedersen, *sambeskatning i koncernforhold*, s. 82

tilfælde måtte moderselskabets regnskabsår ændres, hvilket ikke altid var så ligetil, idet moderselskabet allerede kunne være sambeskattet med andre datterselskaber<sup>29</sup>.

#### 3.4.1.2. Undtagelse hvis nystiftet moderselskabet

En yderligere undtagelse til kravet om samme regnskabsår var det tilfælde hvor et moderselskab blev stiftet ved indskud af datterselskabsaktier. I sådanne tilfælde kunne sambeskatning tillades, selvom selskabernes regnskabsår ikke begyndte samtidigt, når blot moderselskabet blev stiftet ved apportindskud, at moderselskabet havde ejet aktierne i datterselskabet i hele datterselskabets indkomstår samt, at selskabernes regnskabsår sluttede samtidigt.

**Eksempel:** Hvis datterselskabet har regnskabsår 1/1-03 – 31/12-03 og moderselskabet stiftes 1/11-02 ved indskud af datterselskabsaktier, kunne sambeskatning tillades for indkomståret 2003 hvis regnskabsårene sluttede 31/12-03 for både moder- og datterselskab.

**Eksempel:** Såfremt moderselskabet nystiftes via apportindskud 1/5-03 med aktier i datterselskab med regnskabsår 1/1-03 – 31/12-03, kunne sambeskatning ikke tillades for indkomståret 2003, idet aktierne i datterselskabet ikke havde været ejet i hele datterselskabets indkomstår.

#### 3.4.1.3. Undtagelse hvis moderselskabet har ejet aktierne fra datterselskabets stiftelse

En tredje undtagelse til kravet om samme regnskabsår var, at der alligevel kunne gives tilladelse til sambeskatning, hvis moderselskabet havde ejet aktierne fra datterselskabet stiftelse samt, at selskabernes regnskabsår sluttede samtidigt.

**Betingelse 1.1.: *fortsat...*** Ejer moderselskabet aktierne eller anparterne fra datterselskabets stiftelse, tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår slutter samtidig.

**Eksempel:** Har et moderselskab regnskabsår 1/1-03 – 31/12-03, og datterselskabet er nystiftet med regnskabsår 1/7-03 – 31/12-03, kan sambeskatning tillades for indkomståret 2003 hvis moderselskabet har ejet aktierne fra stiftelsen.

#### 3.4.1.4. Undtagelse hvis datterselskabet træder i likvidation

Sambeskatning kunne ske indtil tidspunktet for datterselskabets likvidation jf. sidste punkt i betingelse 1.1 i sambeskatningscirkulæret. Dertil gjaldt dog, at moderselskabet havde ejet aktierne i datterselskabet indtil tidspunktet for likvidationen samt, at selskabernes regnskabsår begyndte samtidigt.

---

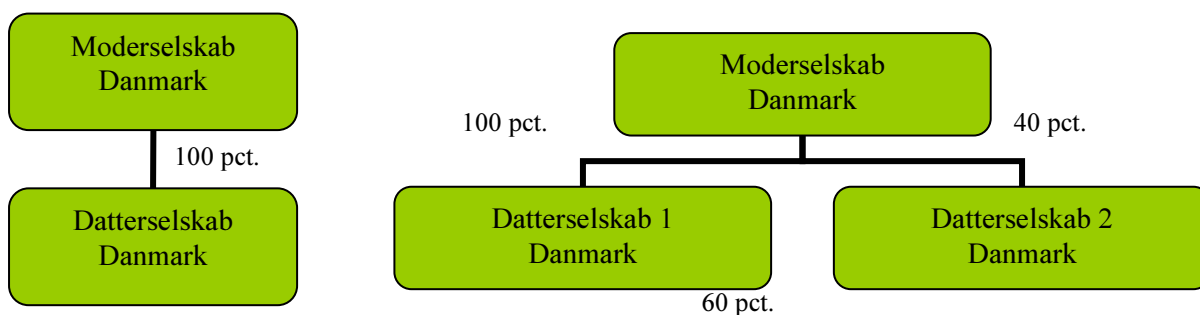
<sup>29</sup> Christen Amby behandler relevante problemstillinger ved omlægning af regnskabsår i SO 2001.158, SO 1998.144, SO 1999.190 samt SR-Skat 1999.156. Se desuden TfS 2000,254 LR

**Betingelse 1.1:** *fortsat...* Ejer moderselskabet aktierne eller anparterne indtil datterselskabets likvidation tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår begynder samtidigt.

**Eksempel:** såfremt moderselskabet ejer datterselskabet fra 1/1-03 – 30/7-03, kunne sambeskatning tillades for indkomståret 2003, idet resultatet for denne periode blev lagt sammen med moderselskabets skattepligtige indkomst for perioden 1/1-03 – 31/12-03.

### 3.4.2. 100 pct. aktiebesiddelse jf. selskabsskattelovens § 31 og betingelse 1.2.

En anden væsentlig betingelse for, at der kunne gives tilladelse til sambeskatning var ifølge selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 3. pkt. og betingelse 1.2 i sambeskatningscirkulæret, at samtlige aktier i datterselskabet var ejet direkte af det danske moderselskab, eller indirekte i medfør af et eller flere af de koncernforbundne datterselskaber, der ligeledes var inddraget i sambeskatningen.



Figur 1: Til højre ejer M direkte 100 pct. af aktiekapitalen i D, og de indgår i en frivillig sambeskatning. Til venstre ejer M 100 pct. af aktiekapitalen i D<sub>1</sub> samt 40 pct. af aktiekapitalen i D<sub>2</sub>. Da D<sub>1</sub> samtidig ejer 60 pct. af aktiekapitalen i D<sub>2</sub> ejer M således indirekte 100 pct. af aktiekapitalen i D<sub>2</sub>, og betingelsen i den gamle selskabsskattelovs § 31, stk. 1, 3. pkt. var derfor opfyldt.

Kravet om 100 pct. ejerskab har eksisteret, siden der første gang blev givet tilladelse til sambeskatning, men uanset om moderselskabet ejede aktierne direkte eller indirekte, blev der også i tilknytning til dette krav gjort visse undtagelser.

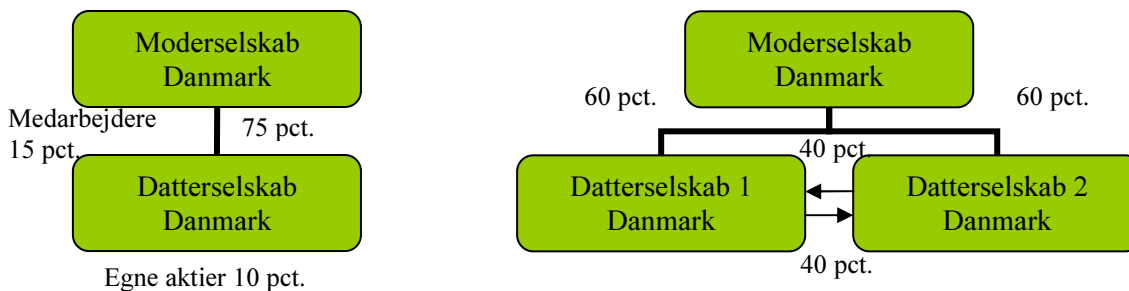
#### 3.4.2.1. Undtagelse hvis der var udstedt medarbejderaktier

For det første var et selskabs besiddelse af egne aktier eller anparter – ligesom crossholding<sup>30</sup> – ikke til hinder for sambeskatningen<sup>31</sup>. For det andet kunne sambeskatning tillades, selvom datterselskabet udstedte medarbejderaktier der var omfattet af ligningslovens § 7A. Det var dog, i relation hertil, en betingelse for at opnå sambeskatning, at de udstedte medarbejderaktier ved afståelse eller ved medarbejderens død, blev solgt tilbage til selskabet, der ifølge selskabsskattelovens § 31, stk. 2, var forpligtet til at erhverve disse.

<sup>30</sup> En gensidig beholdning af aktier mellem to eller flere selskaber. Et fuldt ud ejet datterselskab må dog ikke eje aktier i moderselskabet.

<sup>31</sup> LV 2005 S.D.4.6

Der var ingen begrænsning for hvor stor en andel af aktiekapitalen der måtte udgøres af medarbejderaktier<sup>32</sup>.



Figur 2: Til venstre var bestemmelsen i den forrige selskabsskattelovs § 31, stk. 1, 1 pkt. opfyldt da M direkte ejer 75 pct. af aktiekapitalen i D, og D's medarbejdere ejer 15 pct. samt D selv ejer de sidste 10 pct. af aktiekapitalen. Til højre er vist et eksempel på crossholding hvor betingelsen ligeledes er opfyldt idet moderselskabet ejer pct. af aktiekapitalen i hvert af datterselskaberne, medens hvert af datterselskaberne ejer 40 pct. af aktiekapitalen i det andet datterselskab..

LL § 7 A, der omhandler medarbejderaktier, blev indført ved lov nr. 286 af 9. juni 1971, fremsat som L 161/1971. Der var dog problemer forbundet hermed, idet kravet om 100 pct. ejerskab dels var til hinder for, at der kunne udstedes medarbejderaktier i selskaber som indgik i en allerede eksisterende frivillig sambeskatning. Ligeledes var bestemmelsen om 100 pct. ejerskab til hinder for, at der kunne gives tilladelse til frivillig sambeskatning når medarbejderne i forvejen ejede en del af aktierne i selskabet. Derfor blev selskabsskattelovens § 31, stk. 2 indsat ved lov i 1987, fremsat som L 179.1987<sup>33</sup>, hvorefter Ligningsrådet kunne tillade sambeskatning på trods af, at et eventuelt datterselskab har udstedt medarbejderaktier efter ligningslovens § 7 A.

Ledende medarbejdere, der blev aflønnet i form af aktier, var ikke omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 7 A, og dette var således yderligere til hinder for, at der kunne gives tilladelse til frivillig sambeskatning. Derimod var udstedelse af konvertible obligationer eller warrants<sup>34</sup> til en udenforstående tredjemand i et datterselskab, der indgik i en frivillig sambeskatning ikke til hinder for, at sambeskatning kunne tillades, men selskabet kunne dog kun indgå i sambeskatningen indtil det indkomstår, hvor den konvertible obligation eller warrant blev udnyttet<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> Såfremt en aktionær afstår sine aktier til det selskab, der har udstedt aktierne, skal afståelsessummen som udgangspunkt medregnes i den pågældendes skattepligtige indkomst ifølge ligningslovens § 16 B, stk. 1, pkt. 1. Dette gælder dog ikke for tilbagesalg af medarbejderaktier til selskabet efter SEL § 31, stk. 2, jf. ligningslovens § 16 B, stk. 1, pkt. 2

<sup>33</sup> Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber -1982*, s. 21.

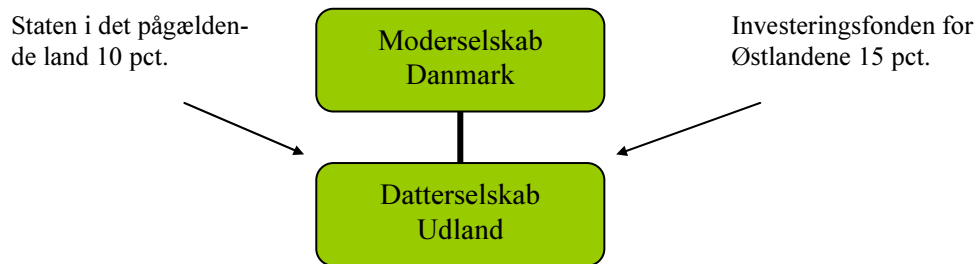
<sup>34</sup> Retten til at erhverve obligationer bortset fra konvertible obligationer.

<sup>35</sup> TfS 1992.100 BF samt kommentarerne hertil i SR-Skat 1992,87 af Ole Bjørn

### 3.4.2.2. Udenlandske erhvervelser

En tredje undtagelse til kravet om 100 pct. ejerskab, var den tidligere selskabsskattelovs § 31, stk. 1, pkt. 4., der antageligt skulle ses som en videreførelse af den hidtil gældende praksis i UfR 1943.784 H.

Efter denne højesteretsdom tillod man sambeskatning med et udenlandsk datterselskab selvom det danske moderselskab ikke ejede samtlige aktier i det udenlandske selskab, når blot moderselskabet besad den indflydelse, som det pågældende lands nationale regler tillod udenlandske aktionærer at være i besiddelse af.



Figur 3: Direkte ejerskab af et selskab i udlandet, hvor udenlandske selskaber maksimalt må eje 90 pct. Dvs. betingelsen i den gamle selskabsskattelovs § 31, stk. 1, pkt. 4 var opfyldt, da M ejer 75 pct. af aktiekapitalen i D, Investeringsfonden for Østlandene ejer 15 pct. af aktiekapitalen og Staten i det pågældende land ejer de sidste 10 pct. af aktiekapitalen

Efter oprettelsen af, først Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene og senere Investeringsfonden for Østlandene og Investeringsfonden for Vækstmarkeder, fandt lovgiver det tillige tilstrækkeligt, for at tillade sambeskatning, at ét eller flere af de sambeskattede selskaber, sammen med én af disse fonde ejede den del, af det udenlandske datterselskabs aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kunne ejes af udenlandske aktionærer<sup>36</sup>.

Denne bestemmelse var blevet indsat med det formål styrke danske virksomheders internationalisering, idet den forbedrede muligheden for, at kunne selskaberne kunne etablere sig i udlandet, og samtidig have mulighed for, at lade sig sambeskatte.

Hvor stor en del af datterselskabets resultat der skulle medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten blev ikke påvirket af, at moderselskabet ikke ejede alle 100 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten skulle medregnes 100 pct. af datterselskabets resultat<sup>37</sup>.

### 3.4.3. Tab på koncerninterne fordringer jf. selskabsskattelovens § 31

For, at der kunne gives tilladelse til sambeskatning, var det i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 5 pkt. yderligere en betingelse, at moderselskabet eller andre koncernforbundne selskaber ikke havde fradra-

<sup>36</sup> Skat Udland 1993,48, Finn Hansen og Ove Lykke Zeimer, *Sambeskatning med udenlandske selskaber – modifikationer til 100 pct. ejerskab*.

<sup>37</sup> Erna Christensen m.fl., *Selskabsbeskatning*, s. 559.

get, eller havde mulighed for, at fradrage tab på fordringer mod et datterselskab efter kursgevinstlovens § 4, stk. 5<sup>38</sup>. Denne bestemmelse blev indsat ved lov nr. 491 af 24. juni 1992, og gjaldt uanset om de før nævnte betingelser vedrørende samme regnskabsår og 100 pct. aktiebesiddelse var opfyldt.

#### **3.4.3.1. Undtagelse hvis koncernforholdet var etableret med henblik på den midlertidige drift**

Et selskab kunne dog alligevel indgå i en frivillig sambeskatning, såfremt koncernforbindelsen alene var etableret med henblik på fordringshaverens midlertidige drift af skyldnerens virksomhed med det formål, at afvikle tidligere ydede lån eller til medvirken af omstrukturering af erhvervsvirksomheden – eksempelvis et pengeinstitut.

Grunden til, at eksempelvis pengeneringsdrivende ikke kunne indgå i en frivillig sambeskatning var, at disse selskaber, ved at etablere en frivillig sambeskatning, opnåede både fradrag for tab på fordringen overfor det erhvervede selskab samtidig med, at det kunne få fradrag for et eventuelt underskud efter sambeskatningsreglerne. Søsterselskaber og andre koncernforbundne selskaber var også omfattet af begrænsningen, da selskabet i modsat fald ville kunne overdrage aktierne i skyldnerselskabet til et andet selskab i koncernen og der via sambeskatningen opnå fradrag for et eventuelt underskud i skyldnerselskabet samtidig med at det overdragende selskab kunne få fradrag for tabet efter kursgevinstlovens § 4, stk.5<sup>39</sup>.

#### **3.4.4. Koncerninterne erhvervelser jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1 pkt. 6 samt ligningslovens § 5 H**

For det femte kunne der ikke gives tilladelse til frivillig sambeskatning med et datterselskab, der var, eller havde været, hjemmehørende i udlandet, hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet var ejet af et, eller flere, af de andre koncernforbundne selskaber. Om selskaberne var koncernforbundne, blev afgjort på baggrund af kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

I håbet om, at afholde udenlandsk kontrollerede koncerner fra, at købe danske selskaber og derefter indskyde tidligere erhvervede underskudsgivende udenlandske selskaber i en dansk sambeskatning for dermed, at fjerne et skattepligtigt overskud i det danske selskab, blev der i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6 pkt. indsat en værnsregel<sup>40</sup>.

**6 pkt. :** Tilladelse til sambeskatning med et datterselskab, der er eller har været hjemmehørende i udlandet, kan ikke meddeles hvis mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet er erhvervet fra ét eller flere koncernforbundne selskaber m.v. jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, medmindre moderselskabet direkte eller indirekte har ejet mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet i hele perioden hvor moderselskabet har været koncernforbundet med datterselskabet jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

<sup>38</sup> John Engsig m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 491 og 759.

<sup>39</sup> Bemærkningerne til ændringsforslag nr. 9 i Betænkning af 12. juni 1992, FT 1991/92 Tillæg B, sp. 2529

<sup>40</sup> Denne bestemmelse blev indført ved lov nr. 487 af 12.6.1996, fremsat som L 118/1995.

Formålet med denne bestemmelse var, at begrænse adgangen til frivillig sambeskatning således, at udenlandske kontrollerede koncerner, med danske datterselskaber, ikke kunne opnå dansk skatnedsættelse ved, at placere deres underskudsgivende aktiviteter under en danske sambeskatning<sup>41</sup>. Der kunne således hverken "købes" gamle underskud fra udlandet til fremførelse i en dansk sambeskatningsindkomst jf. vilkår 2.4. eller aktuelle underskud.

Såfremt det koncerninterne erhvervede selskab havde været hjemmehørende i udlandet, kunne sambeskatning heller ikke tillades selvom ledelsens sæde blev flyttet til Danmark.

Tilladelsen til frivillig sambeskatning kunne dog alligevel gives, såfremt moderselskabet direkte eller indirekte havde ejet mere end 50 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet, i hele den periode hvor de to selskaber havde været koncernforbundne efter kursgevinstlovens § 4, stk. 2 jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 1., 6. pkt. gav, som det vil fremgå af afsnit 4.6., anledning til megen kritik, idet det var forholdsvist let for udenlandske kontrollerede selskaber at omgå denne bestemmelse jf. senere gennemgang.

Samtidig med indførelsen af reglen om koncerninterne erhvervelser i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt. blev der i ligningslovens § 5 H, stk. 1 indsat en bestemmelse der skulle forhindre, at reglen blev omgået<sup>42</sup>. Muligheden for, at et dansk selskab kunne oprette et udenlandsk datterselskab under en frivillig dansk sambeskatning, der derefter overtog udenlandske underskudsgivende aktiviteter i form af faste driftssteder eller ejendomme fra koncernforbundne selskaber, var hermed udelukket. Underskud hidrørende fra sådanne udenlandske driftssteder eller ejendomme kunne altså ikke fradrages i den danske skattepligtige indkomst, men kunne alene modregnes efter reglerne i ligningslovens § 15 i en fremtidig positiv indkomst hidrørende fra de samme udenlandske faste driftssteder.

Det viste sig imidlertid, at også værnsreglen i ligningslovens § 5 H ikke fungerede efter hensigten, idet udenlandske koncerner kunne reducere beskatningen af deres danske aktiviteter ved, at placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber som derefter blev indplaceret i den danske sambeskatning, mens overskudsgivende selskaber i koncernen blev udeladt.

I håb om fremover at undgå denne problemstilling, har såvel sambeskatningsudvalget som regeringen, i forbindelse med L 121, arbejdet på at lukke dette hul ved at indføre globalpulje-princippet som jeg senere i afhandlingen vil redegøre nærmere for.

---

<sup>41</sup> jf. forarbejderne til bestemmelsen i bemærkningerne til § 1, nr. 7 i L 118/1995.

<sup>42</sup> Mette Klingsten & Henrik Peytz, *Ligningsloven med kommentarer*, s. 138

### 3.4.5. *Fornyelse af sambeskatning jf. betingelse 1.3.*

Havde de, af sambeskatningen omfattede selskaber, ønsket sambeskatningen ophævet, kunne der kun gives tilladelse til en fornyet sambeskatning såfremt ophævelsen samt den efterfølgende genindtræden kunne begrundes i et forretningsmæssigt forhold jf. betingelse 1.3 i sambeskatningscirkulæret<sup>43</sup>.

**Betingelse 1.3.:** Fornyelse af sambeskatning, efter at selskaberne selv har foranlediget en tidligere sambeskatning ophævet, tillades kun hvis denne ophævelse samt genindtræden er forretningsmæssigt begrundet

På denne måde forhindredes, at selskaberne kunne veksle mellem sambeskatning og særbeskatning alt efter hvad de fandt mest fordelagtigt<sup>44</sup>.

### 3.4.6. *Ansøgning om tilladelse jf. betingelse 1.4. og vilkår 3*

Ansøgning om tilladelse til sambeskatning og selvangivelsen for det pågældende år skulle, ifølge sambeskatningscirkulæret, indgives til den skatteansættende myndighed senest inden fristen for rettidig selvangivelse<sup>45</sup>.

**Betingelse 1.4.:** Ansøgning om sambeskatning fra et givet indkomstår og selvangivelserne for det pågældende indkomstår skal indgives senest inden udløbet af fristen for rettidig selvangivelse. Henstand med indsendelse af ansøgning om sambeskatning og dispensation ved fristoverskridelse af ansøgning om sambeskatning følger de samme regler som henstand med indsendelse af selvangivelse og eftergivelse af skattetillæg ved fristoverskridelse af indsendelse af selvangivelse. Den skatteansættende myndighed er bemyndiget til at træffe afgørelse om dispensation ved fristoverskridelse.

I henhold til vilkår 3 skulle anmodningen om tilladelse til sambeskatning sendes til moderselskabets skatteansættende myndighed<sup>46</sup>. Ligeledes sendtes også klager, over nægtet tilladelse, til den Told- og Skatteregion som moderselskabet tilhørte, hvorefter klagen blev behandlet af Ligningsrådet. Der kunne dog opnås udsættelse af fristen for rettidig indgivelse samt dispensation i tilfælde af fristoverskridelse, når særlige forhold forelå<sup>47</sup>.

---

<sup>43</sup> Hvis afbrydelsen af sambeskatningen var sket ved et koncerninternt salg, kunne det ikke forventes, at tilladelse til fornyet sambeskatning blev givet jf. således jf. TfS 1992.201 hvor Ligningsrådet ikke fandt at der var grundlag for at give tilladelse til fornyet sambeskatning, da selskaberne selv havde ønsket sambeskatningen, ophævet som følge af salget af en aktiepost der nu var tilbagekøbt. Derimod fandt Ligningsrådet i TfS.1998.340. LR at et eksternt salg af koncernmoderselskabet midt i regnskabsåret var begrundet, og der blev derfor på ny givet tilladelse til sambeskatning.

<sup>44</sup> Af ligningsvejledningen S.D.4.7. fremgår det, at det ikke kan forventes at der kan gives tilladelse til fornyet sambeskatning, såfremt afbrydelsen er sket ved et koncerninternt salg jf. TfS 1998,335 LR. Som eksempel på et tilfælde hvor Ligningsrådet fandt, at anmodningen om fornyet sambeskatning var forretningsmæssigt begrundet, kan nævnes TfS 1998, 340 LR, hvor et eksternt salg af koncernselskabet midt i regnskabsåret blev anset for forretningsmæssigt begrundet.

<sup>45</sup> Fristen for rettidig selvangivelse er almindeligvis 6 måneder efter indkomstårets udløb jf. SL § 4, stk. 2 Gælder dog ikke ved fremadforskudte regnskabsår. Jf. hertil TfS 1998.281 LR, TfS 1998.282 LR, TfS 1998.283 LR samt TfS 1998.284.

<sup>46</sup> Hvem der var skatteansættende myndighed for et selskab fremgik af TSS-cirk.2004-11: Selskabsligning - store selskaber.

<sup>47</sup> LV 2005.S.D.4.8.



## 3.5. Retsvirkningerne af en frivillig dansk sambeskatning efter gamle regler

### 3.5.1. Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten og fordeling af skatten jf. vilkår 2.5.

I Danmark opgøres den samlede indkomst for de sambeskattede selskaber efter fiscal unit-metoden.

I henhold til sambeskatningscirkulæret pkt. 2.5, sondres der overordnet imellem 3 måder efter hvilke selskaberne kunne fordele den samlede selskabsskat imellem sig, og den valgte fremgangsmåde kunne kun ændres efter tilladelse fra skattemyndighederne.

1. Fiscal Unit Metoden hvor koncernen i skattemæssigt henseende betragtes som én enhed og hvor skatten baseres på en sammenlægning af resultaterne fra de enkelte selskaber,
2. Koncernbidragsmetoden hvor skatten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber hvis indkomst var positiv eller som den sidste metode
3. Group Relief, hvorefter den opnåede skattebesparelse blev refunderet til underskudsselskaberne.<sup>48</sup>

**Vilkår 2.5.:** Under sambeskatningen fordeles den på de sambeskattede selskaber hvilende selskabsskat efter en af nedennævnte 3 fordelingsmetoder.

Nettoskatten er skatten efter reduktion for lempelse efter selskabsskatteovens § 17, stk. 2, ligningslovens § 33 eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er en forudsætning for anvendelse af den under 2.5.2. nævnte fordelingsmetode, at der gives oplysning om beløb, som overføres mellem selskaberne, enten i en note til selskabernes regnskaber eller i et særligt bilag hertil. Den én gang valgte metode kan kun ændres efter tilladelse fra skattemyndigheden.

**Vilkår 2.5.1.:** Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber, hvis indkomst er positiv.

**Vilkår 2.5.2.:** 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.

**Vilkår 2.5.3.:** Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten posteres i moderselskabet.

Den frivillige sambeskatning indebar således, efter fiscal unit metoden, at de pågældende selskabers skattemæssige resultater – negative såvel som positive, og hvad enten det enkelte selskab var hjemmehørende her i landet eller i udlandet – blev sammenlagt til én sambeskatningsindkomst der dannede grundlag for den samlede skatteberegning. Hele den skattepligtige indkomst hidrørende fra datterselskaberne skulle desuden også medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, uanset hvor stor en andel af datterselskaberne, moderselskabet ejede. Selve beregningen af skatten af sambeskatningsindkomsten blev foretaget hos moderselskabet, og der blev ikke stillet nogen krav om, at selskaberne skulle anvende samme regnskabsprincipper<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> Det er en forudsætning for anvendelse af denne fordelingsmetode, at der gives oplysninger om beløb som overføres mellem selskaberne i en note i regnskabet eller i et særligt bilag til regnskabet.

<sup>49</sup> Erna Christensen m.fl., *Selskabsbeskatning*, s. 555 samt Jens Olav Engholm Jacobsen, *Selskabsskatteoven med kommentarer*, s. 369

Ifølge vilkår 2.1 sambeskatningscirkulæret skulle der hvert år i regnskabet, eller i et særligt bilag til selvangivelsen, afgives oplysninger om moderselskabets aktiebesiddelse i de enkelte datterselskaber, der blev inddraget under sambeskatningen.

Ifølge rapporten fra sambeskatningsudvalget var det imidlertid sjældent at disse metoder blev anvendt i praksis. Rapporten anfører at der i stedet har været anvendt en helt fjerde fordelingsmetode, efter hvilken datterselskaberne udloddede et beløb svarende til deres skat til moderselskabet, som derefter betalte skatten<sup>50</sup>.

### 3.5.2. Fordeling af underskud imellem de sambeskattede selskaber jf. vilkår 2.4.

Selskaber der var sambeskattede kunne overføre underskud fra et selskab til et andet, og denne mulighed for hurtigt at udnytte et underskud, har formodentligt altid været et af de væsentligste skattemæssige argumenter for, at søge om tilladelse til sambeskatning.

Et eventuelt underskud i sambeskatningen fordeltes i henhold til vilkår 2.4 i sambeskatningscirkulæret. Der skelnes efter denne regel mellem tre former for underskud – årets underskud, ubenyttede underskud fra tidligere år samt underskud der var opstået forud for indtræden i sambeskatningen. Det fremgår af vilkår 2.4, at disse forskellige former for underskud, som jeg i det følgende vil redegøre for, fordeles efter en prioriteret rækkefølge:

1. **Årets "friske"** underskud fordeltes forholdsmæssigt i årets overskud ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten
2. Ved fortsat positiv indkomst fremførtes eventuelle ubenyttede underskud således, at
  - a. Selskabets **egne fremførte underskud**, de ældste underskud blev fratrukket først og så fremdeles.
  - b. Fremførte **underskud i sambeskatningen**.

Figur 4.: Fordelingen af underskud imellem de sambeskattede selskaber

#### 3.5.3.1. Årets underskud

Årets underskud fordeltes forholdsmæssigt på de selskaber der havde overskud i det pågældende år, men var der imidlertid ikke mulighed for, at indeholde underskuddet i de øvrige selskabers overskud, fordeltes det forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber, således at underskuddet kunne fradrages i de sambeskattede selskabers samlede indkomst i de efterfølgende år<sup>51</sup>. Et underskud kunne fremføres til mod-

<sup>50</sup> Jf. blandt andet Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/ 2004 afsnit 4.1.3.

<sup>51</sup> John Engsig m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 769 samt Henrik Dam m.fl., *Skatteret – speciel del 2004*, s. 503

regning i senere års indkomst, men kunne ikke tilbageføres således, at det blev modregnet i tidligere års indkomst.

**Vilkår 2.4. afsnit 1.:** Underskud fordeles under sambeskatningen efter følgende retningslinier:

Er der underskud i et eller flere af de sambeskattede selskaber, fordeles disse underskud forholdsmæssigt på de selskaber, som har overskud for det pågældende år. Underskud der ikke kan indeholdes i de øvrige selskabers overskud for dette år, fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for de efterfølgende år.

### **3.5.3.2. Ubenyttede underskud fra tidligere år efter indtræden i sambeskatningen**

Efter ligningslovens § 15 kunne tidligere års ubenyttede underskud fortrinsvis fradrages i overskud hos det pågældende selskab, men forud herfor fradrages eventuelle tidligere års underskud fra de øvrige selskaber der var omfattet af sambeskatningen.

**Vilkår 2.4. afsnit 2.:** Ubenyttede underskud fra tidligere år fradrages i medfør af ligningslovens § 15 fortrinsvis hos det selskab, der har haft underskuddet, idet ældre underskud i de øvrige sambeskattede selskaber do fradrages forud for selskabets eget underskud for et senere år. Et herudover ubenyttet underskud fra tidligere år fremføres forholdsmæssigt til fradrag i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, som har overskud.

Fremførslen af ubenyttede underskud fra tidligere år fandt kun sted, når sambeskatningsindkomsten stadig var positiv efter fordelingen af årets friske underskud.

Såfremt en bestående sambeskatning indgik i en ny sambeskatning, kunne eventuelle restunderskud i den gamle sambeskatning imidlertid stadig anvendes indenfor den gamle kreds af selskaber, en såkaldt sub-sambeskatning, jf. TfS 1993.294

### **3.5.3.3. Ubenyttede underskud i forbindelse med fusion**

I fusionskattelovens § 8, stk. 6 var der indført en bestemmelse, der begrænsede muligheden for underskudsfremførsel ved fusion. Udgangspunktet ved fusion var således, at ubenyttede underskud fra tidligere år, hos såvel det indskydende som det modtagende selskab, som hovedregel ikke kunne anvendes ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse. Dette uanset bestemmelsen i ligningslovens § 15. Denne underskudsbegrænsning gjaldt dog ikke når et moderselskab fusionerede med et datterselskab, hvormed det havde været sambeskattet indtil fusionsdatoen og de seneste fem år forud herfor jf. fusionskattelovens § 8, stk. 6, 2 pkt.

### **3.5.3.4. Underskud opstået forud før indtræden i sambeskatningen**

I relation til hvorvidt underskud der var opstået fra tiden før indtræden i den frivillige sambeskatning, sondredes der mellem danske og udenlandske datterselskaber.

For danske selskaber ville et underskud, der var opstået før indtræden i den frivillige sambeskatning, kun kunne fremføres til eget brug. Hertil krævedes dog, at der fortsat var positiv indkomst i selskabet efter opgørelsen af årets sambeskatningsindkomst.

For udenlandske selskaber kunne et underskud der var opstået før indtræden derimod ikke fremføres.

**Vilkår 2.4. afsnit 3.:** Ubenyttede underskud i et af selskaberne fra tiden inden sambeskatningen kan kun fradrages i overskud hos det selskab, der har underskuddet, idet dog underskud fra de øvrige sambeskattede selskaber for det pågældende år fradrages først.

Underskud i udenlandske datterselskaber fra tiden før sambeskatningens indtræden kan ikke fradrages i overskud indtjent efter sambeskatningens indtræden.

### **3.5.4. Genbeskatning af tidligere års underskud**

I relation til tidligere års underskud omhandler ligningslovens § 33 D og E, genbeskatning af underskud fra henholdsvis faste driftssteder og sambeskattede selskaber i udlandet, og det anførtes således, at efterhånden som en investering begyndte at give overskud, skulle tidligere givne fradrag, ifølge disse genbeskatningsbestemmelser, betales tilbage<sup>52</sup>. Hvis en investering imidlertid aldrig kom til at give overskud, medførte reglerne dog et endeligt fradrag på det samlede underskud.

Genbeskatningen skete ved, at der i de efterfølgende indkomstår medregnedes et beløb til den skattepligtige indkomst, svarende til det fradragne underskud, indtil der var sket beskatning af et beløb, der svarede til de tidligere fradragne underskud.

Formålet med reglerne om genbeskatning var, at underskud anvendt under en sambeskatning først og fremmest skal virke som en skattecredit, når udenlandske datterselskaber giver underskud<sup>53</sup>. Ligeledes var formålet med bestemmelsen i § 33 D, at modvirke at underskud i faste driftssteder i udlandet kunne bringes til fradrag i den danske indkomst samtidig med, at overskud fra samme driftssted ikke kunne beskattes i Danmark, som følge af, at der var indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst baseret på eksemptionsmetoden<sup>54</sup>.

De første regler om genbeskatning af underskud blev indført ved lov nr. 219 af 3. april 1992, og efterfølgende er reglerne blevet ændret ved lov nr. 312 af 17. maj 1995, ved lov nr. 487 af 12. juni 1996, samt ved lov nr. 453 af 31. maj 2000.

---

<sup>52</sup> Ligningslovens § 33 D, stk. 5 og 6, indeholdte særregler for genbeskatningen af selskaber, som tidligere havde foretaget fradrag for underskud i et fast driftssted i en fremmed stat og som blev overdraget til et andet koncernforbundet selskab. Disse regler om genbeskatning ved overdragelse til et andet koncernforbundet selskab er blevet ophævet. Ligeledes indeholdte ligningslovens § 33 E regler for genbeskatning af moderselskabet i en sambeskatning hvor underskud i et udenlandsk sambeskattet selskab tidligere var blevet fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst. Disse regler er også blevet ophævet i forbindelse med, at der blev vedtaget nye genbeskatningsregler i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10-12.

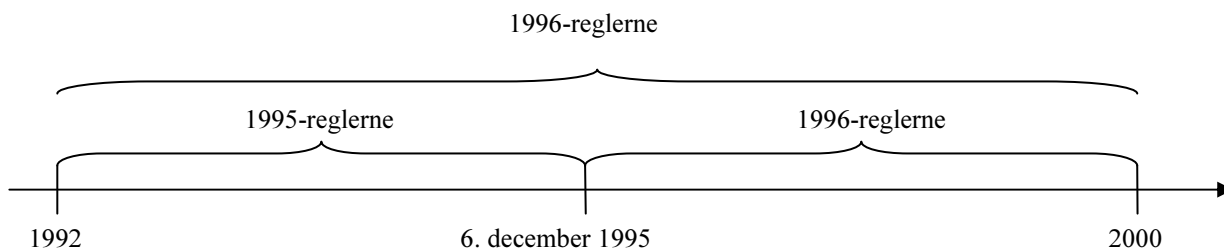
<sup>53</sup> Jf. bemærkningerne til lov nr. 453 af 31. maj 2000.

<sup>54</sup> Ved eksemptionsmetoden forstås, at Danmark skal nedsætte den danske skat med den del deraf, som efter forholdet mellem overskuddet i det faste driftssted og den samlede beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten uanset størrelsen af den skat der er betalt til den fremmede stat.

De væsentligste ændringer i 1995 var, at genbeskatningen ikke kunne ske løbende, men fandt derimod sted dels ved ophør af sambeskatningen, dels ved efterfølgende genbeskatning.

Reglerne blev desuden i 1996 strammet således, at genbeskatningen ikke kunne undgås ved at tage – det nu overskudsgivende selskab – ud af sambeskatningen eller ved at sælge selskabet til et koncernforbundet selskab. Det var nemlig hovedreglen i ligningslovens § 33 E, at der ved ophør af sambeskatning, skulle ske fuld genbeskatning af tidligere fradragne underskud, og som ikke var blevet modsvaret af senere års overskud. Moderselskabets skattepligtige indkomst forhøjes i disse tilfælde med et beløb svarende til de fradragne underskud, i det indkomstår hvor selskabet udtræder af sambeskatningen.

Hvilket af regelsættene genbeskatningen skulle ske efter, afhang af tidspunktet for underskuddets opståen samt underskuddets udnyttelsestidspunkt i sambeskatningen. Anvendelse af underskuddet efter den 6. december 1995 medførte således at genbeskatningen skete i henhold til reglerne fra 1996, men anvendtes underskud fra før denne dato skulle der opgøres to saldi. Ved lovændringen i 2000 indførtes imidlertid valgfrihed mellem metoderne, således at et moderselskab der har underskud som er omfattet af 1995-reglerne, kan anvende 1996-reglerne herpå.



Figur 5.: 1996-reglerne kan nu vælges anvendt på alle underskuddene fra 1992 og frem jf. 2000-reglerne.

#### 3.5.4.1. Fuld genbeskatning jf. ligningslovens § 33 E, stk. 1 og 2

De underskud som kan gøres til genstand for genbeskatning udgøres i henhold til ligningslovens § 33 E, stk. 1 og 2, af de underskud som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke er modsvaret af senere års overskud samt. Såfremt et udenlandsk datterselskab har haft et sådant underskud der er blevet fradraget i andre koncernforbundne selskabers skattepligtige indkomst, og ikke er blevet modsvaret af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst i det år hvor selskabet udtræder med et beløb svarende til det fradragne beløb.

**Stk. 1.:** Hvis et udenlandsk selskab som udtræder af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb i det indkomstår hvor selskabets udtræder af sambeskatningen. Indgår flere selskaber fra samme land i sambeskatningen, opgøres disse selskabers indkomst samlet. Nettounderskud fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og nettooverskud fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber.

**Stk. 2.:** Stk. 1, 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab afhænder aktier eller anparter i selskabet, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, eller helt eller delvist afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab efter kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Dette gælder dog ikke hvis samtlige aktiver overdrages til et datterselskab omfattet af sambeskatningen, og underskudet for det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab.

Nedenstående eksempel illustrerer fordelingen af henholdsvis nettounderskud- og overskud, herunder opgørelsen af genbeskatningssaldoen for perioden 2002-2003.

	2002	Fordeling af underskud	Genbeskatningssaldo	2003	Fordeling af overskud	Genbeskatningssaldo
Datter 1	+ 500	-	-	+ 1.000	500 <sup>55</sup>	-
Datter 2	- 1.000	833 <sup>56</sup>	833	- 2.000	-	833
Datter 3	- 2.000	1.667	1.667	+ 3.000	1.500	167
<b>Nettoresultat</b>	<b>- 2.500</b>	2.500		<b>+ 2.000</b>	2.000	
<i>Bruttounderskud/ overskud</i>	- 3.000			+ 4.000		

Figur 6.: fordelingen af henholdsvis nettounderskud- og overskud, herunder opgørelsen af genbeskatningssaldoen for perioden 2002-2003.

### 3.5.4.2. Begrænset genbeskatning jf. ligningslovens § 33 E, stk. 3 og 4

Bestemmelsen i ligningslovens § 33 E, stk. 3 og 4, omhandler reglerne om begrænset genbeskatning, der indtræder i de tilfælde hvor et moderselskab, og dets koncernforbundne selskaber, afhænder så mange aktier i selskabet, at kontrollen mistes, det vil sige mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmerne. Tilsvarende skete der begrænset genbeskatning, hvis selskabet gik konkurs eller det likvideres, uden at der i denne forbindelse skete overdragelse af datterselskabets virksomhed til et af de koncernforbundne selskaber.

<sup>55</sup> Fordeling af nettooverskud: selskabets skattepligtige indkomst \* nettooverskud i samme land / det samlede bruttooverskud →  $1.000 \cdot 2000 / 4.000 = 500$

<sup>56</sup> Fordeling af nettounderskud: selskabets skattepligtige indkomst \* nettounderskud i samme land / det samlede bruttounderskud →  $1.000 \cdot 2.500 / 3.000 = 833,33$

**Stk. 3.:** Hvis sambeskatningen ophører som følge af salg af aktier, således at moderselskabet sammen med koncernforbundne selskaber m.v. jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, ikke længere har bestemmende indflydelse i det udtrædende selskab, eller hvis sambeskatningen ophører som følge af datterselskabets konkurs eller likvidation, uden at datterselskabets virksomhed helt eller delvist overføres til koncernforbundne selskaber jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, medregnes højst et beløb svarende til den fortjeneste, som datterselskabet ville have opnået ved ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af aktiver der er i behold hos selskabet ved udløbet af det sidste indkomstår under sambeskatningen, med tillæg af et beløb svarende til skattefri udbytter og aktieavancer hidrørende fra det udenlandske selskab i de seneste fem år af sambeskatningsperioden.

**Stk. 4.:** Underskud som ikke er genbeskattet efter stk. 3, anses for genbeskattet, efterhånden som udbytter eller aktieavancer hidrørende fra det udenlandske selskab medregnes ved opgørelsen af moderselskabets eller andre hermed koncernforbundne selskabers skattepligtige indkomst jf. dog stk. 5 og 6. Hvis moderselskabet eller det hermed koncernforbundne selskab ikke skal beskattes i Danmark af udbytter eller aktieavancer hidrørende fra det udenlandske selskab, sker genbeskatning ved, at et beløb svarende til disse udbytter og avancer medregnes ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst nedsætter dansk beskatning af udbytter eller avancer efter eksemptionsmetoden jf. § 33D

Underskud der ikke genbeskattes efter ligningslovens § 33 E, stk. 3 og 4, skulle imidlertid holdes under observation i en 5-årig periode, med henblik på genvunden kontrol. Genbeskatningen blev således udløst, hvis moderselskabet, eller et hermed koncernforbundet selskab, generhvervede kontrollen med det udtrådte selskab jf. ligningslovens § 33 E, stk. 5.

### **3.5.5. Sambeskatning med datterselskaber i udlandet**

De fleste OECD- og EU-lande har i dag regler der tillader sambeskatning – og dermed underskudsoverførsel - mellem forskellige nationale koncernforbundne selskaber, men det er de færreste der tillader sambeskatning med datterselskaber der er hjemmehørende i udlandet<sup>57</sup>. Som nævnt tidligere gav den tidligere selskabsskattelevs § 31, som noget særligt for dansk skatteret, mulighed herfor.

Datterselskaber der måtte anses for at være hjemmehørende i udlandet, kunne inddrages under en dansk sambeskatning såfremt moderselskabet ejede alle de aktier som det er muligt efter lovgivningen i det pågældende land<sup>58</sup>.

Når udenlandske selskaber kunne inddrages under sambeskatningen, var udgangspunktet at indkomstopgørelsen, for disse selskaber, skete efter de almindeligt gældende danske regler. Derfor påhvilede det, ifølge sambeskatningscirkulærets vilkår 2.6, moderselskabet, at drage omsorg for, at bogføringen samt udarbejdelsen af resultat og balance i de udenlandske sambeskattede datterselskaber blev tilrettelagt således, at det kunne danne grundlag for skatteberegningen.

---

<sup>57</sup> Af andre selskaber der tillader sambeskatning kan nævnes Frankrig, Italien og Østrig. Hvorvidt et selskab er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland afgøres ifølge SEL § 31, stk. 12 af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Efter OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 4 fremgår det at et selskab anses for hjemmehørende i den stat i hvilken den virkelige ledelse har sit sæde.

<sup>58</sup> Jf. min gennemgang af udenlandske erhvervelser i kapitel 3.4.2.2.

Den skattepligtige indkomst for det udenlandske datterselskab blev i første omgang opgjort i fremmed valuta, og herefter blev indkomsten omregnet, enten ved hjælp af kursen på statustidspunktet eller en gennemsnitskurs.

Omfattede den frivillige sambeskatning flere selskaber fra samme land, blev disse selskabers indkomst opgjort samlet, og nettooverskuddet – og underskuddet – blev fordelt mellem selskaberne jf. eksemplet i figur 8.

Ved etablering af en frivillig sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, var, og er, det nødvendigt at fastsætte indgangsværdier og anskaffelsestidspunkter for det udenlandske datterselskabs aktiver og passiver. Reglerne herom fandtes i den dagældende selskabsskattelovs § 31, stk. 7, der sagde at aktiver og passiver ansås for at være anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien ved etableringen af sambeskatningen.

Undtaget fra denne regel var, immaterielle aktiver som det udenlandske selskab selv havde oparbejdet samt aktiver der var afskrivningsberettigede, idet sidstnævnte ansås for erhvervet på det faktiske erhvervelsestidspunkt, og at der for immaterielle aktiver, i det omfang at det udenlandske datterselskab selv havde oparbejdet dem, ikke blev fastsat nogen anskaffelsessum<sup>59</sup>.

I Danmark lempes der, for sambeskattede selskaber, for udenlandsk skat efter creditprincippet i ligningslovens § 33, stk. 5. Der gives dermed lempelse ved, at den skat der er betalt til udlandet, kan fradrages i den skat der opgøres efter de danske regler i ligningslovens § 33, stk.1, og derved sikres det, at der for de sambeskattede selskaber kun gives fradrag for underskuddet hidrørende fra det udenlandske datterselskab én gang – nemlig ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.

Såfremt der vælges sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, indeholder ligningslovens § 33 E, som nævnt, regler om genbeskatning af tidligere års underskud. Formålet med denne bestemmelse er, at sikre at adgangen til sambeskatning med udenlandske datterselskaber, alene virker som en skattekredit således, at det fradragte underskud vil blive skattepligtigt, dersom det udenlandske datterselskab senere begynder at give overskud. For udenlandske selskabers sambeskatning med danske datterselskaber gælder der ikke tilsvarende regler.

### **3.5.6. Beskatning med faste driftssteder i udlandet.**

Med hensyn til beskatning af danske selskabers faste driftssteder i andre lande fulgte beskatningen af globalindkomstprincippet i statsskattelovens § 4<sup>60</sup>.

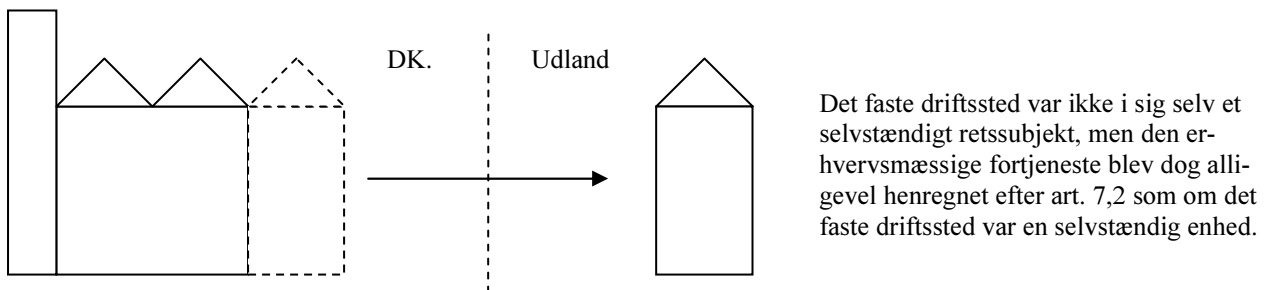
Erhvervsindkomst – såvel overskud som underskud - der hidrørte fra et fast driftssted i udlandet, blev som følge heraf medregnet i den skattepligtige indkomstopgørelse<sup>61</sup>.

<sup>59</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/2004, afsnit 3.2.6.

<sup>60</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/2004, afsnit 3.1.



Indkomstopgørelsen for et fast driftssted blev ikke opgjort på samme måde som indkomstopgørelsen for et udenlandsk datterselskab. Forskellen bestod i, at indkomsten for det faste driftssted blev opgjort efter principperne i OECD's modeloverenskomst, hvorimod indkomsten for et udenlandsk datterselskab, som nævnt, blev opgjort efter de almindeligt gældende danske regler. Det faste driftssted var ikke i sig selv et selvstændigt retssubjekt, men den erhvervmæssige fortjeneste blev dog alligevel henregnet efter art. 7,2 som om det faste driftssted var en selvstændig enhed, og reglerne herom forventes, at bevæge sig i retning af større og større selvstændighed for det faste driftssted<sup>62</sup>.



Figur 7.: Det faste driftssted var ikke i sig selv et selvstændigt retssubjekt, men blot en del af en bestående virksomhed der er flyttet til udlandet.

Denne såkaldte direkte opgørelsesmetode som er omtalt i art. 7,2 indebar altså, at det faste driftssted ansås som en selvstændig virksomhed, hvorfor virksomhedens samlede indtægter og udgifter blev henført og fordelt – dog blev der foretaget de fornødne skønsmæssige fordelinger af udgifter og indtægter, som var afholdt og betalt af hovedsædet i udlandet<sup>63</sup>.

Den danske beskatning blev dog begrænset af, såvel de interne regler om lempelse, som af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Danmark har nemlig i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster forpligtet sig til, at lempe for den skat, som opkræves i det land, hvor det faste driftssted er beliggende. Er der landende imellem ikke indgået en sådan dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan det danske hovedsæde påberåbe sig lempelse for den i udlandet betalte skat, efter ligningslovens § 33<sup>64</sup>.

<sup>61</sup> De interne danske regler om skattepligt - KSL § 2, stk. 1, litra d og SEL § 2, stk. 1, litra a – indeholder en definition af begrebet ”fast driftssted”, men som udgangspunkt fortolkes begrebet i overensstemmelse med fast driftssteds-begrebet i OECD's modeloverenskomsts art. 5 jf. Erik Møllers artikel i RR 1963, 8 samt U1996,1187H, Tfs.1996.532H

<sup>62</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/ 2004, afsnit 3.3.

<sup>63</sup> Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. *Skatteretten – bind 1*, s. 682

<sup>64</sup> Et dansk selskab, som har et overskudsgivende fast driftssted i udlandet, kan efter LL § 33 få creditlempelse for den i udlandet betalte skat. Efter creditmetoden lempes der for den del af den danske skat der forholdsmæssigt falder på udløbsindkomsten, men dog maksimalt for den i udlandet betalte skat. Har Danmark i en dobbeltbeskatningsoverenskomst forpligtet sig til at lempe efter eksemptionsmetoden i LL § 33A skal Danmark nedsætte den danske skat med den del der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt. Det er frivilligt om det danske selskab vil påberåbe sig lempelse efter de interne danske regler eller efter den dobbeltbeskatningsoverenskomst der er indgået landende imellem.

### **3.5.7. Sambeskatning med udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark**

Indtægter ved erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet var, og er, skattepligtig efter kildeskatte-lovens § 2, stk. 1, litra d og selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra a. Begrebet fast driftssted skal i denne forbindelse fortolkes i overensstemmelse med begrebet i OECD's modeloverenskomsts art. 5. For, at der efter denne bestemmelse, er tale om et fast driftssted gælder, at der udøves økonomisk aktivitet af et vist omfang samt, at virksomheden drives fra et fast driftssted, det vil sige, at aktiviteten udøves fra en bestemt lokalitet samt, at aktiviteten ikke er rent midlertidig<sup>65</sup>.

Filialer i Danmark, af udenlandske selskaber, kunne efter de tidligere regler medtages under en frivillig dansk sambeskatning hvis det udenlandske selskab var hjemmehørende på Færøerne, Grønland eller i en anden fremmed stat der var medlem af EU eller EØS eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark<sup>66</sup>.

### **3.5.8. Lempelsesreglerne**

Såfremt der blev oppebåret indkomst fra selskaber der var hjemmehørende i udlandet, blev der i Danmark – og bliver der stadig – givet nedslag for den i udlandet betalte skat med hjemmel i følgende regler:

- Dobbeltbeskatningsoverenskomst; Hvis der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de lande, der beskatter indkomsten, kan der ske lempelse af dobbeltbeskatningen, i det omfang overenskomsten indeholder hjemmel dertil. Det vil således fremgå af overenskomsten, hvilken lempelsesregel der gælder med det pågældende land, herunder om dette kan ske efter creditprincippet eller princippet om eksemption med progressionsforhold. Typisk vil det være en creditregel.

Skat der er betalt til en fremmed stat af sambeskattede selskaber, der ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, kan alene fradrages i den danske skat efter creditreglen i ligningslovens § 33, stk. 5

- Intern lempelse; Alle skatteydere – fysiske såvel som juridiske – kan vælge lempelse efter den interne creditregel jf. ligningslovens § 33.

#### **3.5.8.1. Credit**

Efter creditprincippet nedsættes skatten med den udenlandske skat pålignet den udenlandske indkomst (fuld credit). Dog kan lempelse ikke ske med et beløb, der overstiger den del af den danske skat, der for-

---

<sup>65</sup> John Engsig m.fl. *Lærebog i indkomstskat*, s. 673.

<sup>66</sup> Evt. litteratur Skattepolitisk Oversigt 4-2004, *EU-pakken og den nye udvidede adgang til sambeskatning* s. 220

holdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst (almindelig credit). Det laveste lempelsesbeløb anvendes således jf. nedenfor.

Har et selskab indkomst som angivet nedenfor, udgør den skattepligtige indkomst:		
Indkomst Danmark:	Kr. 750.000	
Indkomst udland:	Kr. 250.000	Skat heraf i udland kr. 100.000
Skattepligtig indkomst i Danmark	Kr. 1.000.000	Skat i Danmark 28 pct. = 280.000
Den danske skat på kr. 280.000 skal således lempes med det laveste af følgende beløb:		
<b>Fuld credit:</b>	Den til udlandet betalte skat på kr. 100.000	
<b>Alm. credit:</b>	Den del af den danske skat på kr. 280.000, der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst på kr. 250.000 sammenholdt med den samlede indkomst.	
	$Kr. 280.000 \times (kr. 250.000 / kr. 1.000.000) = kr. 70.000$	
	Den danske skat på kr. 280.000 lempes således efter almindelig creditmetoden med kr. 70.000, da dette beløb er lavest, således at den danske skat efter lempelse udgør kr. 280.000 – kr. 70.000 = kr. 210.000.	

Figur 8.: Beregning af lempelse efter creditprincippet.

### 3.5.8.2. Eksempion.

Efter eksempionsmetoden<sup>67</sup> nedsættes skatten med den del af den danske skat der forholdsmæssigt kan henføres til den udenlandske indkomst. Beregningen svarer således til beregningen af almindelig credit jf. figur 10.

<sup>67</sup> Lempelse efter eksempionsmetoden kan ske efter ny eller gammel metode. Forskellen ligger i, at den udenlandske indkomst, efter gammel metode, ikke medregnes til den danske skattepligtige indtægt, men den medregnes ved skatteberegningen, som om den var skattepligtig indtægt. I de herefter beregnede skatter gives et nedslag med den del af den således beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt, og den udenlandske indtægt får dermed indflydelse på størrelsen af den skat, der betales i Danmark. Efter den nye metode medregnes den udenlandske indtægt ikke til den danske skattepligtige indkomst, men i de på grundlag heraf beregnede skatter gives et nedslag med den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt. Det skattebeløb, der betales i Danmark bliver det samme, uanset om den gamle eller den nye metode anvendes. Forskellen ligger alene i den betydning det har i forskellige sammenhænge, at den skattepligtige indkomst efter den gamle metode er mindre.

## Kapitel 4. De nye sambeskatningsregler.

I nærværende kapitel vil jeg gøre nærmere rede for indholdet i, og baggrunden for, de ændringer i sambeskatningsreglerne som Skatteministeren lægger op til i lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005, vedtaget ved lov nr. 486 af 6. juni 2005.

### 4.1. Ikrafttrædelsestidspunktet

Ifølge lovens § 15, stk. 3 har de nye regler virkning for indkomstår der påbegyndes den 15. december 2004 eller senere<sup>68</sup>. Det betyder, at de nye regler gælder fra indkomståret 2005, når der er kalenderårsregnskab, medens de først gælder fra indkomståret 2006, når der er fremadforskuet regnskabsår som startede før den 15. december 2004.

### 4.2. Indhold, formål og baggrund

Som allerede anført, har de gamle sambeskatningsregler gennem de senere år, givet anledning til en del kritik, og denne kritik har i overvejende grad drejet sig om, at flere og flere selskaber havde mulighed for, at udnytte lovene om international sambeskatning. I denne sammenhæng er der, inden for de seneste år, to sager der især har vagt opsigt - afgørelsen i TDC-sagen, 2003 og Generaladvokatens udtalelse af 7. april 2005 i sagen om Marks og Spencer. Nedenfor vil jeg kort referere disse sager.

#### 4.2.1. TDC-sagen

Den første sag omhandler det danske telefonselskab TDC, der anvendte et tysk datterselskab som skatteaktiv, med det formål, hvert år, at kunne spare et trecifret millionbeløb i skat til den danske stat<sup>69</sup>.

Sagen er således et godt eksempel på, at muligheden for at udnytte forskellen mellem to landes skattesystemer til at opnå betydelige skattemæssige fordele i hjemlandet, var til stede i de gamle sambeskatningsregler.

Det tyske datterselskab, som TDC på daværende tidspunkt blev sambeskattet med, var eneejer af et tysk anpartsselskab - GmbH - og der var således 3 koncernniveauer, det danske moderselskab, det sambeskattede tyske datterselskab og det tyske anpartsselskab – GmbH – som datterselskabet var moder til.

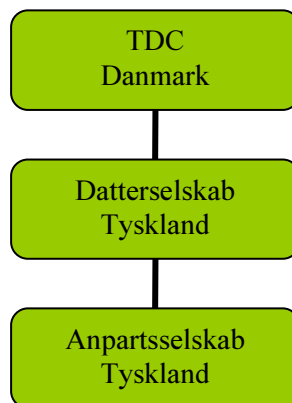
GmbH'et blev ultimo 2002 omdannet til et tysk kommanditselskab - KG - hvilket efter den tyske lovgivning kunne ske uden skattemæssige konsekvenser<sup>70</sup>. Det mellemliggende tyske datterselskab blev således

---

<sup>68</sup> Ikrafttrædelsestidspunktet for ændringerne af sambeskatningsreglerne er det samme som i L 153. Der er i selskabsskatte-lovens § 15, stk. 3, 2. pkt. indsat en særlig værnsregel, der forhindrer, at selskaber ved at omlægge regnskabsåret kan omgå de nye regler fra indkomståret 2005. Dette kan eksempelvis ske ved at koncernforbundne selskaber i perioden 15. december 2004 til 31. december 2004 ansøger om at omlægge et kalenderregnskabsår til regnskabsår 1. oktober til 30. september. På denne måde bliver indkomståret 2004 således omlægningsår med perioden 1. januar til 30. september, og indkomståret 2005 påbegyndes derved 1. oktober, altså før ikrafttrædelsesfristen.

<sup>69</sup> jf. TfS.2003.850LR samt SO.2004.1, Nikolaj Vinther og Erik Werlauf, *TDC-lovindgrebet i europarettlig belysning*.

enekommanditist i det nyoprettede KG, og moderselskabet, TDC, blev komplementar<sup>71</sup> uden medejendomsret. I henhold til dansk skatteret er et KG skattemæssigt transparent hvilket bevirker, at alt hvad KG'et tjente og ejede skulle betragtes som indtjent af henholdsvis det mellemliggende tyske datterselskab, og dermed af det ultimative danske moderselskab TDC.



Figur 9.: De 3 koncernniveauer; det danske moderselskab TDC, det sambeskattede tyske datterselskab og det tyske anpartsselskab – GmbH – som datterselskabet var moder til.

Det tidligere GmbH havde oparbejdet en betydelig goodwill, der før omdannelsen ikke dannede grundlag for afskrivninger, men efter omdannelsen kunne afskrives til handelsværdien af det danske telefonselskab. TDC gjorde således nytte af samspillet mellem den skattemeget tyske overdragelse med fuld skattemæssig succession, og den danske skattepligtige overdragelse uden skattemæssig succession<sup>72</sup>.

#### 4.2.2. Marks & Spencer-sagen

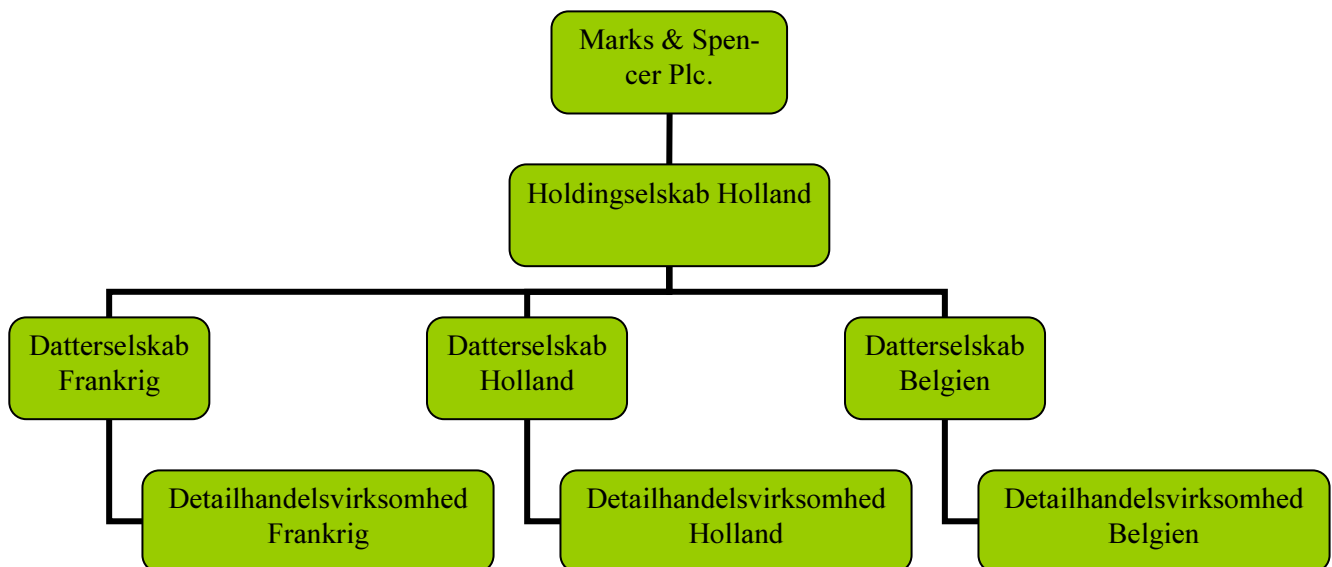
Den 7. april i år, udtalte generaladvokaten sig i sag C-446/03, der omhandler det britiske selskab Marks & Spencer, der i 1990'erne forsøgte at etablere detailhandelsvirksomheder flere steder i Europa, herunder blandt andet Frankrig, Holland og Belgien. Etableringen skete via lokale datterselskaber i de pågældende lande, som alle var ejet gennem et holdingselskab i Holland jf. illustration nedenfor. Etableringerne resulterede imidlertid i store underskud, og koncernen besluttede derfor, at lukke eller sælge aktiviteterne.

<sup>70</sup> Efter den civile tyske lovgivning om ændring af retsform, kunne omdannelsen ske uden at den medførte likvidation af det omdannede selskab samt at den efter den parallelt virkende tyske skattelovgivning om skattemæssig succession kunne foretages skattemeget.

<sup>71</sup> Kommanditselskaber består af to parter, Komplementarer og kommanditister. Komplementarerne hæfter personligt og direkte for den samlede gæld i kommanditselskabet. Kommanditisterne hæfter personligt, indirekte og solidarisk, dog kun for det beløb, de enten har indskudt i selskabet, eller det beløb som de har forpligtet sig til at indskyde. Komplementarer og kommanditister beskattes af hver deres andel af kommanditselskabets resultat.

<sup>72</sup> TDC har dog indrømmet, at selskabet udnyttede loven til at opnå en lavere skat, men har fået Ligningsrådets ord for, at det handlede inden for lovens rammer.

Det britiske selskab Marks & Spencer ønskede naturligvis, at fradrage underskuddene fra de udenlandske selskaber, men efter de engelske skattelove kan overførsel af underskud fra udenlandske selskaber i den samme koncern kun ske, såfremt underskuddene hidrører fra udenlandske selskaber, der er hjemmehørende i England.



Figur 10.: Marks & Spencer etablerede detailhandelsvirksomheder i blandt andet Frankrig, Holland og Belgien via lokale datterselskaber der alle var ejet gennem et holdingselskab i Holland.

Marks & Spencer er, i modsætning til en lang række af EU's medlemsstater<sup>73</sup>, af den opfattelse, at det er i strid med EF-traktatens art. 43, jf. art. 48, at nægte et selskab adgang til at overføre underskud fra datterselskaber der er hjemmehørende i andre EU-medlemsstater, når der i England er mulighed for, at overføre underskud fra indenlandske datterselskaber. Det vil således være mere fordelagtigt at udøve virksomhed i udlandet gennem faste driftssteder af et britisk selskab end det er at udøve virksomhed gennem datterselskaber der etableres i de pågældende lande.

Spørgsmålet om hvorvidt Storbritannien brød med EU-retten ved, at have forskellige regler for national og international sambeskatning, er i relation til udformningen af de nye sambeskatningsregler i Danmark, særdeles interessant. Dette hænger sammen med, at indførelsen af territorialprincippet kan medføre en lignende forskelsbehandling. Generaladvokaten i sagen fandt, at der ikke måtte gøres forskel, hvilket må formodes, at lægge visse restriktioner for hvordan de danske sambeskatningsregler kan udformes.

<sup>73</sup> Da de fleste EU-medlemsstater ikke tillader international sambeskatning, har sagen påkaldt sig stor opmærksomhed. En lang række medlemsstater, herunder Tyskland, Grækenland, Frankrig, Irland, Holland, Finland og Schweiz, har valgt at støtte England i, at det ikke er i strid med EF-traktatens art. 43, jf. art. 48

Det forventes, at der falder dom i sagen i efteråret 2005.

#### **4.2.3. Nedsættelse af Sambeskatningsudvalget**

I det evige forsøg på, at forhindre misbrug af reglerne, er de danske skattelove, særligt siden begyndelsen af 1990'erne, blevet ændret gentagne gange.

Med henblik på fortsat at forhindre skatteunddragelse, og samtidig imødekomme den generelle kritik af sambeskatningsreglerne<sup>74</sup>, nedsatte skatteministeren sidste år et udvalg af eksperter, hvis opgave overvejende bestod i, at reflektere over hvorvidt det var muligt, at justere i de danske sambeskatningsregler således, at de forhindrede såvel danske som udenlandske koncerner i, at misbruge dem.

Rapporten lå færdig i november sidste år, og udvalget havde deri udarbejdet forskellige forslag til ændringer der skulle samle, modernisere og fremtidssikre sambeskatningsreglerne. Som nævnt tidligere skal det i denne sammenhæng bemærkes, at udvalgets forslag til ændringer i forholdsvis ringe grad er blevet anvendt som udgangspunkt for fremsættelsen af L 153/L 121, idet udvalget i sin rapport fraråder indførelsen af globalpuljning, og i stedet anbefaler at den såkaldte koncernfradragsmodel anvendes ved sambeskatning af koncernforbundne selskaber.

##### **4.2.3.1. Koncernfradragsmodellen**

Ifølge koncernfradragsmodellen reduceres det overskudsgivende selskabs indkomst med det underskudsgivende selskabs underskud. Selskaberne opgør efter denne model den skattepligtige indkomst hver for sig, og der sker således ingen fælles skatteberegning eller lempelse hos moderselskabet. Underskud kan frit udnyttes hos et dansk selskab i koncernen, og da genbeskatningen alene sker, hos det selskab der har udnyttet underskuddet, og ikke hos administrationselskabet, kan det således have betydning for genbeskatningen, at koncernen frasælger et overskudsgivende dansk selskab som har udnyttet underskud fra andre selskaber<sup>75</sup>.

Med koncernfradragsmodellen ville der altså blive indført genbeskatning af såvel national som internationalt fratrukne underskud, og i modsætning til de for nyligt vedtagne bestemmelser om genbeskatning, kan der ske genbeskatning i forbindelse med interne omstruktureringer. Efter denne model, er der desuden ingen bindinger med hensyn til selskaber der henholdsvis indtræder og udtræder af sambeskatningen, og det må derfor formodes, at koncernfradragsmodellen vil øge antallet af underskud der bliver fratrukket i den danske skat.

---

<sup>74</sup> Af kritikpunkter kan nævnes, at reglerne om sambeskatning er forskellige for faste driftssteder og datterselskaber i udlandet, samt at lovgivningen på området er meget spredt således at det er svært at skabe overblik. Dertil kommer at bestemmelserne om underskudsfræmførsel i stigende grad blev udnyttet af selskaber i internationale sambeskatninger mv.

<sup>75</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/ 2004, kapitel 20

Det er imidlertid bemærkelsesværdigt, at regeringen allerede tre uger inden offentliggørelsen af sambeskatningsudvalgets rapport meddelte at de havde et forslag til nye regler på området<sup>76</sup>. Rapporten kan således ikke, efter min mening, have haft nogen afgørende indflydelse på formuleringen af lovforslaget.

#### **4.2.4. L 121 af 2. marts 2005, vedtaget ved lov nr. 486 af 6. juni 2005**

Ud fra sambeskatningsudvalgets anvisninger, og et generelt ønske om at forbedre sambeskatningsreglerne, fremsatte Skatteminister Kristian Jensen d. 15. december sidste år, et skriftligt forslag for folketinget – L 153 - hvori han lagde op til en række ændringer af selskabsskatteloven samt andre skattelove<sup>77</sup>.

Som konsekvens af, at statsminister, Anders Fogh Rasmussen, d. 11. februar i år udskrev valg, nåede forslaget, som skrevet tidligere ikke, at blive behandlet i Folketinget, og derfor blev det igen fremsat som L 121 af 2. marts 2005, hvilket er det lovforslag der fremover vil blive refereret til.

### **4.3. Selskabsskattelovens § 31 opdeles i 4 bestemmelser**

Med henblik på at gøre sambeskatningsreglerne mere overskuelige, er det for det første blevet foreslået, at den tidligere selskabsskattelovs § 31 opdeles i 4 bestemmelser.

Den første er § 31, der omhandler betingelserne for national sambeskatning og den anden bestemmelse - § 31 A - vedrørende international sambeskatning. Bestemmelsen hvori Ligningsrådets bemyndigelser er beskrevet kommer, til at stå i selskabsskattelovens § 31 B, og den sidste bestemmelse, § 31 C, kommer til at indeholde en definition, af hvad der skal forstås ved koncernforbundne selskaber.

#### **4.3.1. Obligatorisk national sambeskatning af danske koncerner jf. selskabsskattelovens § 31**

De gamle regler omkring sambeskatning var, som omtalt ovenfor i afsnit 3.4.2., baseret på en forudsætning om, at moderselskabet som udgangspunkt ejede samtlige 100 pct. af aktierne eller anparterne i de selskaber, der indgik i sambeskatningen. Dertil kom, at det var frivilligt hvorvidt reglerne herom ønskedes anvendt.

##### **4.3.1.1. Hvilke selskaber er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning?**

Obligatorisk national sambeskatning betyder, at de nedenfor nævnte selskaber ikke længere fremover har frihed til selv at bestemme hvorvidt de ønsker at etablere en frivillig sambeskatning.

---

<sup>76</sup> jf. SR-Skat.2005.32, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten*, samt R & R nr.8, 2005, Lars Nyhegn-Eriksen og Tilde Hjortshøj, *Nye sambeskatningsregler og territorialprincippet*.

<sup>77</sup> Det er bemærkelsesværdigt at regeringen allerede tre uger inden offentliggørelsen af sambeskatningsudvalgets rapport meddelte at de havde et forslag til nye regler på området jf. SR-Skat.2005.32, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten*.



**§ 31:** Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 g, 3 a-5 og 5 b eller § 2, stk. 1, litra a og b, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-7 sidestilles faste ejendomme med faste driftssteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.

I kraft af, at der samtidig indføres beskatning efter territorialprincippet<sup>78</sup>, omfatter den nationale sambeskatning kun de virksomheder, der er hjemmehørende i Danmark. Dette betyder altså, at over- og under-skud fra erhvervsvirksomhed i udlandet ikke medregnes ved opgørelsen af de danske selskabers skattepligt<sup>79</sup> jf. figur 11.

Med vedtagelsen af L 121 d. 6. juni 2005 skal alle de nedenfor nævnte koncernforbundne selskaber således fremover underkastes obligatorisk national sambeskatning<sup>80</sup>:

#### **Omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning er:**

---

- + Danske selskaber
- + Udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark
- + Fonde og foreninger jf. selskabsskattelovens § 5 b<sup>81</sup>
- + Udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.
- + Spare- & andelskasser jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2a.
- + El-selskaber og kommuner der driver netvirksomhed jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e+f
- + Brugsforeninger jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3a.
- + Diverse indkøbs- & salgforeninger jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4.
- + Gensidige forsikringsforeninger jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5.
- + Realkreditfonde og foreninger jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5.
- + DSB jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5.
- + Værdipapircentralen jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2c.
- + Selskaber der er omfattet af kulbrinteskatteordningen og tonnageskatteordningen er desuden omfattet af sambeskatningen, da de er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1.

#### **Ej omfattet af de obligatoriske nationale sambeskatningsregler er:**

---

- ÷ Fonde og foreninger mv. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 og fondsbeskatningsloven

<sup>78</sup> Der refereres til afsnit 4.4. hvor der vil blive gjort rede for territorialprincippet.

<sup>79</sup> Advokatrådet har i høringssvar til skatteministeriet anført at det er svært at se behovet for tvungen sambeskatning idet de såkaldte "huller" kun vedrører international sambeskatning jf. advokatrådet.

<sup>80</sup> Skat Udland 2005.1 s. 4-5, Ove Lykke Hindhede og Ann-Christin Holmberg, *National obligatorisk sambeskatning og territorialindkomstprincip*.

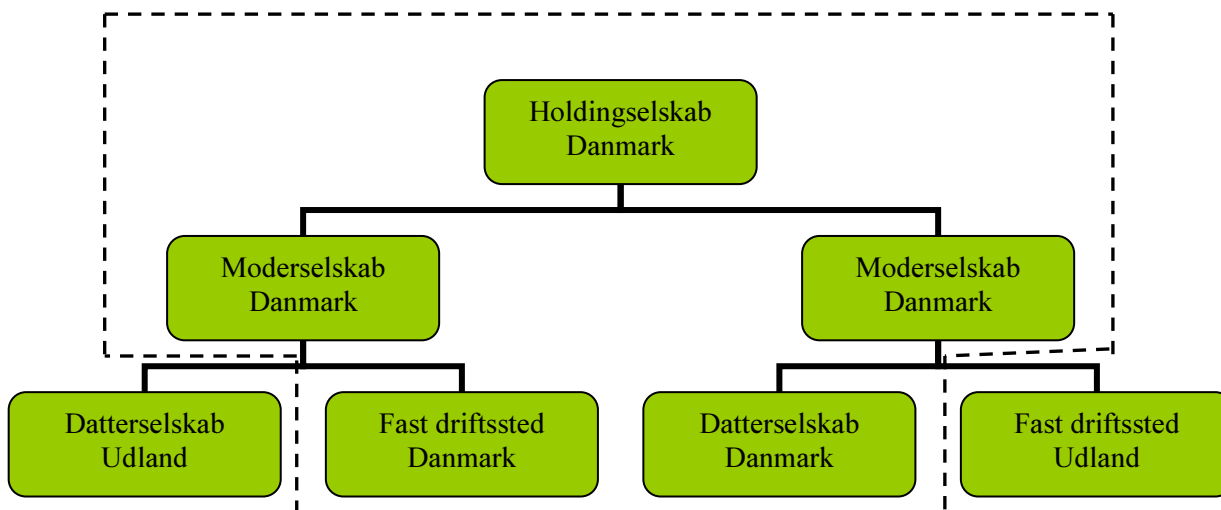
<sup>81</sup> Eksempelvis Kreditforeninger af Kommuner i Danmark, Danmarks skibsrederfond og Dansk Eksportfinansieringsfond

- ÷ Andelsforeninger jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3
- ÷ Investeringsforeninger jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a.
- ÷ Visse kollektive elforsyningsvirksomheder jf. elforsyningsloven
- ÷ faste driftssteder i udlandet der ejes af danske selskaber

Baggrunden for, indførelsen af bestemmelsen vedrørende obligatorisk national sambeskatning er, ifølge de generelle bemærkninger til L 121, at sikre symmetri i beskatningen, idet både indtægter og udgifter fra aktiviteter i Danmark, samt indtægter og udgifter fra aktiviteter i udlandet således beskattes ens. Jeg er da også enig i, at indførelsen af tvungen national sambeskatning skaber harmoni og ensartethed i forhold til globalpuljebegrebet, men jeg vil senere i afhandlingen analysere hvorvidt denne ændring vil få konsekvenser for danske og udenlandske virksomheders fremtidige investeringer i Danmark jf. senere i kapitel 5.

Nedenfor har jeg illustreret hvorledes obligatorisk national sambeskatning kommer til at omfatte samtlige koncernforbundne selskaber og faste driftssteder der er beliggende i Danmark.

Såfremt det ultimative danske moderselskab vælger international sambeskatning, skal de to koncernforbundne selskaber der er hjemmehørende i udlandet ligeledes medregnes i den danske skattepligtige indkomst, jf. senere i afsnit 4.3.2.



Figur 11.: Obligatorisk national sambeskatning omfatter samtlige koncernforbundne selskaber og faste driftssteder der er beliggende her i landet.

<sup>82</sup> Skat Udland 2005.1 s. 4-5, Ove Lykke Hindhede og Ann-Christin Holmberg, *National obligatorisk sambeskatning og territorialindkomstprincip*. Udgøres en koncern eksempelvis af en fond som er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, dvs. andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner som ikke fremgår af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 b, og denne fond er den ultimative ejer af forskellige danske selskaber, skal de danske selskaber nedenunder fonden sambeskattes, hvis de anses for at være koncernforbundne efter de nye regler. Indkomsten fra fonden skal dog ikke medtages i sambeskatningen. Se illustration i figur 17.

Afgørende for om der efter de nye regler skal ske sambeskatning, efter selskabsskattelovens § 31, er således, om de danske selskaber og faste driftssteder indgår i en koncern. Det er altså uden betydning for sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, hvorvidt moderselskabet er dansk eller udenlandsk, og i de tilfælde hvor moderselskabet er udenlandsk, og der ikke eksisterer et dansk moderselskab for de danske selskaber, skal der imidlertid også ske sambeskatning.

I henhold til koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C, stk. 2, skal der endvidere ske obligatorisk national sambeskatning, såfremt de danske selskaber ejes af en dansk eller udenlandsk fond, en trust eller en dansk eller udenlandsk forening uanset denne forening er skattepligtig eller skattefri.

#### **4.3.1.2. Valg af administrationsselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4**

Ved obligatorisk national sambeskatning er det i selskabsskattelovens § 31, stk. 4 vedtaget, at det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, udpeges til administrationsselskab, der blandt andet er ansvarlig for den samlede indkomstskat der påhviler de sambeskattede selskaber jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Af lovforslaget fremgår det endvidere, at administrationsselskabet fremover hæfter alene for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende regnskabsåret. De øvrige selskaber og faste driftssteder hæfter således fremover kun for den del af skatten, som vedrører den del af indkomsten, der fordeles til det enkelte selskab.

Administrationsselskabet har tillige ansvaret for hele indkomstskatten for danske selskaber, hvis indkomst ikke indgår fuldt ud i sambeskatningen, som følge af at selskabet ikke kontrolleres fuldt ud.

Med hensyn til valg af administrationsselskab, henvises, i de tilfælde hvor koncernen kontrolleres at et moderselskab i udlandet, og der således ikke kan udpeges et dansk skattepligtigt moderselskab til administrationsselskab, til afsnittet om international sambeskatning og globalpuljeprincippet jf. afsnit 4.3.2.1.

#### **4.3.1.3. Sambeskatningsindkomsten jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2 og stk. 3**

Som tidligere nævnt har selskaber, der har været omfattet af en frivillig dansk sambeskatning efter de før gældende regler, opgjort den skattepligtige indkomst ved, at sammenlægge de skattemæssige resultater - negative såvel som positive, og hvad enten det enkelte selskab var hjemmehørende her i landet eller i udlandet. Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, havde selskaberne således også medregnet hele den skattepligtige indkomst hidrørende fra datterselskaberne, uanset hvor stor en andel af datterselskaberne, moderselskabet ejede.

I L 121 er det i § 31, stk. 2 og 3 vedtaget, at der holdes fast ved denne bestemmelse. Selv om der, som skrevet ovenfor, ikke længere stilles krav om 100 pct. ejerskab for at opnå sambeskatning, skal koncernforbundne danske selskaber således fortsat medregne hele indkomsten i et koncernforbundet selskab uan-

set ejerandelen<sup>83</sup>. Dette er en ændring i forhold til L 153<sup>84</sup> hvorefter de sambeskattede selskabers indkomst kun indgik som en forholdsmæssig del af sambeskatningsindkomsten afhængig af koncernens ejerandel<sup>85</sup>.

**§ 31, stk. 2, 1. pkt.:** For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber.

For så vidt angår faste driftssteder og faste ejendomme i Danmark, ejet af udenlandske koncernselskaber, skal der kun ske konsolidering i forhold til ejerandel<sup>86</sup>.

I de tilfælde hvor en sambeskatning mellem koncernforbundne selskaber etableres eller afbrydes midt i indkomståret, foretages en opdeling af indkomsten ifølge bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 3<sup>87</sup>. Det forslås endvidere i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, at der på det tidspunkt hvor koncernforbindelsen, i henhold til § 31 C, etableres eller ophører, udarbejdes en indkomstopgørelse for den periode der er forløbet. Ligeledes skal alle dette selskabs underliggende datterselskaber opgøre den skattepligtige indkomst på tidspunktet hvor koncernforbindelsen ophører<sup>88</sup>. Derved undgås at samme udgift eller indtægt fradrages eller indtægtsføres to gange i samme indkomstår, og samtidig sikres at de skattemæssige afskrivninger fordeles mellem perioderne.<sup>89</sup>

**§ 31, stk. 3.:** Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Skattemæssige afskrivninger kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del af indkomstopgørelsen udgør af et kalenderår. På det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår...

Formålet med at medregne en forholdsmæssig del af indkomsten i de selskaber hvor koncernforbindelsen ikke har bestået i hele indkomståret er, at forhindre nogle selskaber i, at afbryde koncernforbindelsen i

---

<sup>83</sup> Som nævnt indeholder de før gældende regler ingen krav om, at de sambeskattede selskaber anvender samme regnskabsprincip, og dette bliver heller ikke aktuelt efter de for nyligt vedtagne sambeskatningsbestemmelser.

<sup>84</sup> Særnummer af *AktuelSkat* – 15. december 2004, *Sambeskatning og skatteprocent*, s. 2.

<sup>85</sup> I forhold til L153 skabes der således en betydelig forenkling af reglerne om indkomstopgørelsen og genbeskatningsreglerne.

<sup>86</sup> R & R 2005, nr. 8, Lars Nyhegn-Eriksen og Tilde Hjortshøj, *Nye sambeskatningsregler og territorialprincippet*, s. 11.

<sup>87</sup> En sådan opdeling af indkomsten skal også foretages efter reglerne om udarbejdelse af koncernregnskab i årsregnskabsloven samt lov om finansiel virksomhed. I henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 6 skal administrationselskabet som udgangspunkt betale hele indkomstkatten for danske selskaber og faste driftssteder i Danmark, også i de tilfælde hvor selskabet ikke ejes fuldt ud. Indgår det danske selskab eller faste driftssted imidlertid ikke i sambeskatningen i hele regnskabsåret, skal administrationselskabet dog kun betale indkomstskat for den del af regnskabsåret hvor selskabet eller det faste driftssted indgik i sambeskatningen. Selskabet/driftsstedet skal selv betale skatten af den resterende del af regnskabsåret jf. bemærkningerne til L 121, s. 53.

<sup>88</sup> R & R 2005, nr. 8, Lars Nyhegn-Eriksen og Tilde Hjortshøj, *Nye sambeskatningsregler og territorialprincippet*, s. 13.

<sup>89</sup> Det skattepligtige selskab har imidlertid også mulighed for at afskrive efter afskrivningslovens § 6 der omhandler straksafskrivning af hele anskaffelsessummen for det indkomstår hvori anskaffelsen finder sted. Hvis denne mulighed fravælges ud fra den betragtning at selskabet ønsker at anvende de almindelige, kan der kun afskrives forholdsmæssigt.

slutningen af indkomståret, for derved at undgå sambeskatning, og efterfølgende genoptage den ved eksempelvis, at generhverve solgte aktier i begyndelsen af det nye indkomstår.

#### **4.3.1.4. Indkomst og underskud fra faste driftssteder beliggende i Danmark**

Den tvungne sambeskatning skal ikke alene omfatte samtlige danske koncernforbundne selskaber, men vil også indebære at alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende her i landet, selvom de ejes af selskaber der er hjemmehørende i udlandet, skal indgå i sambeskatningen. Har et selskab – såvel dansk som udenlandsk – eller en aktionærkreds således kontrol over to selvstændige koncerner i Danmark, som illustreret i figur 15, skal alle de danske selskaber i koncernerne inddrages i den danske sambeskatning – dog skal konsolideringen, som nævnt ovenfor, kun ske i forhold til ejerandel<sup>90</sup>.

Underskud fra det faste driftssted, kan dog ikke fratrækkes i et af koncernens øvrige udenlandske ”søsterselskaber”, men underskud i søsterselskabet kan fratrækkes i det faste driftsstedets indkomst<sup>91</sup>.

**§ 31, stk. 2, 2. pkt.:** Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende eller hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A.

De eneste selskaber der altså ikke vil blive berørt af lovforslaget er danske selskaber uden koncernforbindelser i form af et moder- datterforhold, og som udelukkende har aktiviteter her i landet.

#### **4.3.1.5. Fordeling af over-/underskud jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2**

Som nævnt i afsnit 3.5.2. kunne koncernforbundne selskaber efter de gamle sambeskatningsregler overføre underskud fra et selskab til et andet efter reglerne i sambeskatningscirkulærets vilkår 2.4. De sambeskatte selskabers indkomst blev således sammenlagt inden der blev fremført underskud fra tidligere år. Dette er en forskel i forhold til de nye regler hvorefter sambeskatningsindkomsten først opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettiget underskud fra tidligere indkomstår jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 3 pkt. De nye regler indebærer desuden, at de enkelte selskabers eventuelle egne fremførselsberettigede underskud fra tidligere år, altid anvendes til modregning i selskabets positive indkomst før eventuelle underskud fra andre selskaber der indgår i sambeskatningen.

---

<sup>90</sup> Det bemærkes, at den foreslåede regel om national sambeskatning for selskaber, der i skattemæssigt henseende er hjemmehørende i Danmark, omfatter såvel dansk registrerede aktie- og anpartsselskaber der er skattepligtige i Danmark som aktie- og anpartsselskaber der i selskabsretligt henseende er hjemmehørende i en anden stat, men som har placeret ledelsens sæde i Danmark jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

<sup>91</sup> Jf. Materialesamling fra Skatterevisorforeningen August 2005, Christen Amby, *Nye sambeskatningsregler m.v. s. 22.*

§ 31, stk. 2, 3-8 pkt.: Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder. Er sambeskatningsindkomsten positiv, fordeles overskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Er sambeskatningsindkomsten for et indkomstår negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår. Underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 2, at de koncernforbundne selskabers underskud skal fordeles efter en prioriteret rækkefølge som jeg i nedenstående figur vil illustrere:

1. Først fremfører hvert enkelt selskab **tidligere års egne underskud**, før og under sambeskatningen. De ældste underskud i de sambeskattede selskaber fratrækkes først i de selskaber hvorfra underskuddet hidrører, dvs.
  - a. Først fratrækkes særunderskud, dvs. underskud fra et år under sambeskatning, men hvor sambeskatningen efterfølgende blev afbrudt og dernæst genoptaget igen
  - b. Derefter fratrækkes egne restunderskud under sambeskatningen
2. Ved fortsat positiv indkomst fordeles og fremføres **årets friske underskud** mellem de sambeskattede selskaber
3. Til sidst fremføres **sambeskatningens underskud**

Figur 12.: Fordelingen af underskud imellem de sambeskattede selskaber<sup>92</sup>

Alle de sambeskattede selskaber skal opgøre indkomsten for den samme periode som administrationsselskabet, selvom regnskabsårene ikke er sammenfaldende<sup>93</sup>.

Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber skal administrationsselskabet betale underskudsselskabet et beløb svarende til 28 pct. af underskuddet. Danske selskaber hvis indkomstskat betales af administrationsselskabet, skal således også betale administrationsselskabet et beløb svarende til den betalte skat<sup>94</sup>. Disse betalinger er ikke skattepligtige<sup>95</sup>.

<sup>92</sup> SR-Skat 2005, nr. 3., Ole B. Sørensen og Anja Svendgaard Dalgas, *De nye sambeskatningsregler – L 121*, s. 151, samt R & R 2005, nr. 8, Lars Nyheg-Eriksen og Tilde Hjortshøj, *Nye sambeskatningsregler og territorialprincippet*, s. 14.

<sup>93</sup> Særnummer af AktuelSkat – 15. december 2004, *Sambeskatning og skatteprocent*, s. 3

<sup>94</sup> Afregning mellem selskaberne skal ske senest på det tidspunkt hvor administrationsselskabet skal henholdsvis indbetale skatten og forpligte sig overfor underskudsselskabet, dvs. på tidspunktet for rettidig skattebetaling efter selskabsskatteloven §§ 29 og 30 jf. Skatteministerens svar på spørgsmål 68 til L 121. Sker betaling ikke rettidig, forrentes fordringen på markedsvilkår i overensstemmelse med arms længde princippet.

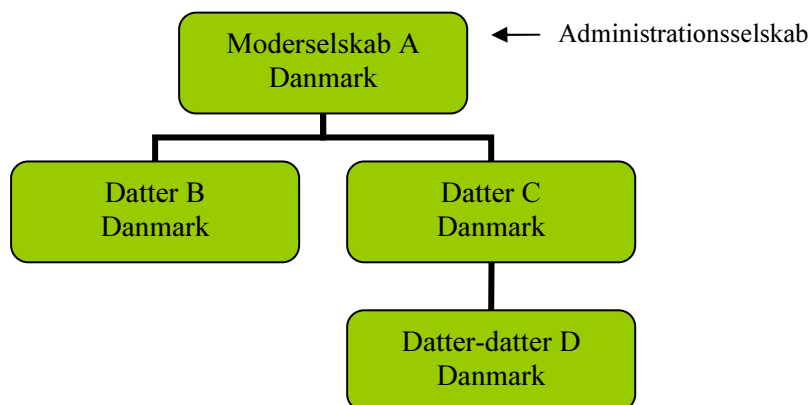
<sup>95</sup> Særnummer af AktuelSkat – 15. december 2004, *Sambeskatning og skatteprocent*, s. 3

**§ 31, stk. 6.:** Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber skal administrationselskabet forpligte sig til betaling til underskudsselskabet af et beløb svarende til den i § 17, stk. 1 nævnte procent (skatteværdien) af det udnyttede underskud senest på dagen for rettidig skattebetaling efter § 30.

Danske selskaber og faste driftssteder i Danmark, hvis indkomstskat betales af administrationselskabet, eller som udnytter underskud i danske selskaber eller faste driftssteder i Danmark, skal forpligte sig til betaling til administrationselskabet af et beløb svarende til henholdsvis den betalte indkomstskat og skatteværdien af underskudsudnyttelsen. Betalingerne som nævnt i dette stykke har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren.

De nye regler for anvendelsen af underskud kan illustreres ved nedenstående eksempel.

Koncernen består af moderselskabet A, der har ejer datterselskabet C som videre ejer datterselskabet D. D. 1. juli 2005 erhverver A desuden datterselskabet B. Alle selskaberne er danske og alle datterselskaberne ejes 100 pct. Moderselskabet A var ikke sambeskattet med C (og D) i indkomståret 2004, hvor C og D var sambeskattede. Alle 4 selskaber har kalenderåret som regnskabsår.



De fremførte underskud fra 2004 og indkomsten i 2005 udgør:

Selskab	Fremførte underskud 2004	Indkomst 2005
<b>A</b>	- 1000	+2000
<b>B</b>	0	$1/1 - 30/6 = -3000$
<b>C</b>	-1000	$1/7 - 31/12 = +2000$
<b>D</b>	-500	+1500

Figur 13.: eksempel på fremførsel af underskud mellem de sambeskattede selskaber efter de nye regler.

Der er ikke underskud fra tidligere år end 2004, og underskuddene fra 2004 er angivet i beløb svarende til efter der er foretaget underskuds- eller overskudsoverførsel mellem de sambeskattede selskaber C og D.

Efter de nye regler omkring fordelingen og anvendelsen af underskud og overskud i sambeskattede selskaber kan underskuddene i koncernen anvendes således<sup>96</sup>:

Selskab	A	B	C	D
<b>Indkomst til sambeskatning i 2005:</b> A: der medregnes indkomst på 2000 B: der medregnes for perioden 1/7 - 31/12 indkomst på 2000 C: der medregnes indkomst på -500 D: der medregnes indkomst på 1500	2000	2000	-500	1500
<b>Fremførelse af egne underskud:</b> A: der fremføres eget underskud fra 2004 på 1000 B: der er intet til fremførelse fra 2004, men der er særunderskud fra perioden 1/1 - 30/6 2005 hvoraf de 2000 fremføres C: da der er underskud i 2005, kan der ikke fremføres underskud fra tidligere år D: der fremføres eget underskud fra 2004 på 500	-1000	-2000	0	-500
<b>Indkomst herefter:</b>	+1000	0	-500	+1000
<b>Fordeling af underskud i 2005:</b> Da der er en samlet positiv sambeskatningsindkomst på 1500, fordeles underskuddet i C forholdsmæssigt mellem A og D der har overskud efter fremførelse af egne underskud.	-250			-250
<b>Indkomst herefter</b>	+750	0	0	+750
<b>Underskud fra tidligere indkomstår:</b> C har været sambeskattet med D i 2004 og kan derfor fremføre underskuddet fra 2004 til modregning i D's overskud i 2005. Derimod kan underskuddet ikke modregnes i A's overskud i 2005 da A og C ikke var sambeskattet i 2004.				-750
<b>Underskud til fremførelse ultimo 2005</b>	0	-1000	-250	0

Ved opgørelsen af indkomsten for indkomståret 2005 fremføres først selskabernes egne underskud fra tidligere indkomstperioder, hvorefter underskuddene fordeles forholdsmæssigt mellem de selskaber der stadig har overskud efter fremførelse af egne underskud.

Til sidst fremføres underskud der vedrører tidligere indkomstår til modregning, og da C og D har været sambeskattet i 2004 kan C således fremføre underskuddet fra 2004 til modregning i D's overskud i 2005. Den resterende del af B's underskud fra perioden inden etableringen af koncernforbindelsen, kan kun fremføres til modregning i B's eventuelle overskud i senere år som særunderskud, og det resterende under-

<sup>96</sup> jf. desuden eksempel i bemærkningerne til L 121 af 2. marts 2005, s. 51.



skud fra sambeskatningen mellem C og D kan ligeledes fremføres til modregning i eventuelt overskud i senere indkomstår.

#### **4.3.1.7. Fordeling af skatten jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5**

Efter de gamle regler var der, som skrevet tidligere, 3 måder efter hvilke selskaberne kunne fordele den samlede selskabsskat imellem sig. Nettoskatten kunne enten posteres hos moderselskabet, den kunne fordeles forholdsmæssigt på de her i landet hjemmehørende selskaber, hvis indkomst var positiv, eller som den sidste mulighed kunne der, i de tilfælde hvor skatten fordeles forholdsmæssigt, ske en refusion således at de her i landet hjemmehørende selskaber, som havde opnået en skattebesparelse som følge af overførsel af underskud, refunderede disse andre selskaber et beløb svarende til den skattebesparelse de havde opnået.

Efter de nye sambeskatningsregler er det administrationsselskabet, der forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat, der påhviler de sambeskattede selskaber jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Administrationsselskabet hæfter desuden alene for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende regnskabsåret. De øvrige selskaber og faste driftssteder hæfter således fremover kun for den del af skatten, som vedrører den del af indkomsten, der fordeles til det enkelte selskab.

**§ 31, stk. 5, 7-11 pkt.:** Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. Skattemyndigheden kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Hvert enkelt sambeskattet selskab hæfter kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Når administrationsselskabet modtager betaling efter stk. 6 til betaling af indkomstskatten m.v. overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.

Med udgangspunkt i ovenstående eksempel hvor moderselskabet A efter de nye regler vil blive udpeget til administrationsselskab, er det således også A der skal varetage betalingen af den samlede indkomstskat. De øvrige selskaber skal imidlertid forpligte sig til betaling af et beløb svarende til den betalte indkomstskat til administrationsselskabet, og disse betalinger har ingen skattemæssige konsekvenser for hverken betaleren eller modtageren. Da der i ovenstående eksempel er tale om underskudsudnyttelse, skal administrationsselskabet ligeledes, af hensyn til eventuelle minoritetsaktionærer og kreditorer, endvidere forpligte sig til at betale underskudsselskaberne et beløb svarende til skatteværdien (28 pct.) af det udnyttede underskud. Ligeledes skal det selskab som udnytter underskuddet refundere administrationsselskabet dette beløb<sup>97</sup>.

---

<sup>97</sup> Jf. bemærkningerne til L 121, s. 53

#### **4.3.1.8. Solidarisk hæftelse afskaffes jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 8 pkt.**

I 1827 anerkendte Højesteret, at der kunne stiftes selskaber, hvor selskabsdeltagerne alene hæftede for selskabets gæld med deres kapitalindskud, og allerede ved vedtagelsen af den første danske aktieselskabslov i 1917, blev dette princip lovfæstet<sup>98</sup>. Den begrænsede hæftelse for selskabets gæld har således været et af de bærende principper i den danske selskabsret, og har i høj grad været af betydning for aktieselskabsformens udbredelse og succes som selskabsform<sup>99</sup>.

I det tidligere regelsæt hæftede de sambeskattede selskaber solidarisk for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter, men med vedtagelsen af lov nr.486 af 6 juni 2005, lægges der op til, at skatten fremover alene påhviler det danske administrationselskab således, at den generelle solidariske hæftelse ved såvel national som international sambeskatning – og uanset om moderselskabet er dansk eller ej - afskaffes jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 8 pkt.

De øvrige selskaber og faste driftssteder hæfter således fremover kun, for den del af skatten som vedrører den del af indkomsten, der fordeles til det enkelte selskab. Administrationselskabet har desuden ansvaret for hele indkomstskatten for danske selskaber, hvis indkomst ikke indgår fuldt ud i sambeskatningen, som følge af, at selskabet ikke kontrolleres fuldt ud jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

Vælger koncernen imidlertid, at udpege ét af søsterselskaberne som administrationselskab i kraft af, at der ikke kan udpeges et ultimativt dansk moderselskab, hæfter de øvrige søsterselskaber dog solidarisk for indkomstskatten mv.

Reglerne om solidarisk hæftelse er i L 121 ændret i forhold til L 153. Efter det første lovforslag hæftede alle de sambeskattede selskaber solidarisk for skatten af sambeskatningsindkomsten, men da kredsen af sambeskattede selskaber sandsynligvis udvides, kunne dette få betydelige konsekvenser for de omfattede selskaber, og hæftelsen er således i L 121 blevet modificeret.

#### **4.3.2. International sambeskatning ”globalpuljeprincippet” jf. selskabsskattelovens § 31 A**

Selv om der efter L 121 indføres obligatorisk sambeskatning for alle danske koncernforbundne selskaber, gives der, i henhold til det såkaldte globalpulje-princip, fortsat mulighed for, at danske selskaber kan vælge, at lade sig sambeskatte med koncernforbundne selskaber i udlandet.

Puljning af indkomst, som et modtræk mod misbrug af adgangen til international sambeskatning, har således været et af de centrale punkter<sup>100</sup> i såvel lovforslag 121 af 2 marts 2005, vedtaget ved lov nr. 486 af 6. juni 2005, som i rapporten fra sambeskatningsudvalget der udkom i efteråret<sup>101</sup>. Sambeskatningsudvalget

---

<sup>98</sup> jf. L 121 - bilag 3, Søren Friis Hansen, *notat til folketingets skatteudvalg vedr. L 153* s. 7.

<sup>99</sup> Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber*, s. 127

<sup>100</sup> Jf. SR-Skat.2005.32, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten*, s. 46

<sup>101</sup> Rapporten fra sambeskatningsudvalget blev offentliggjort d. 25. november 2004.

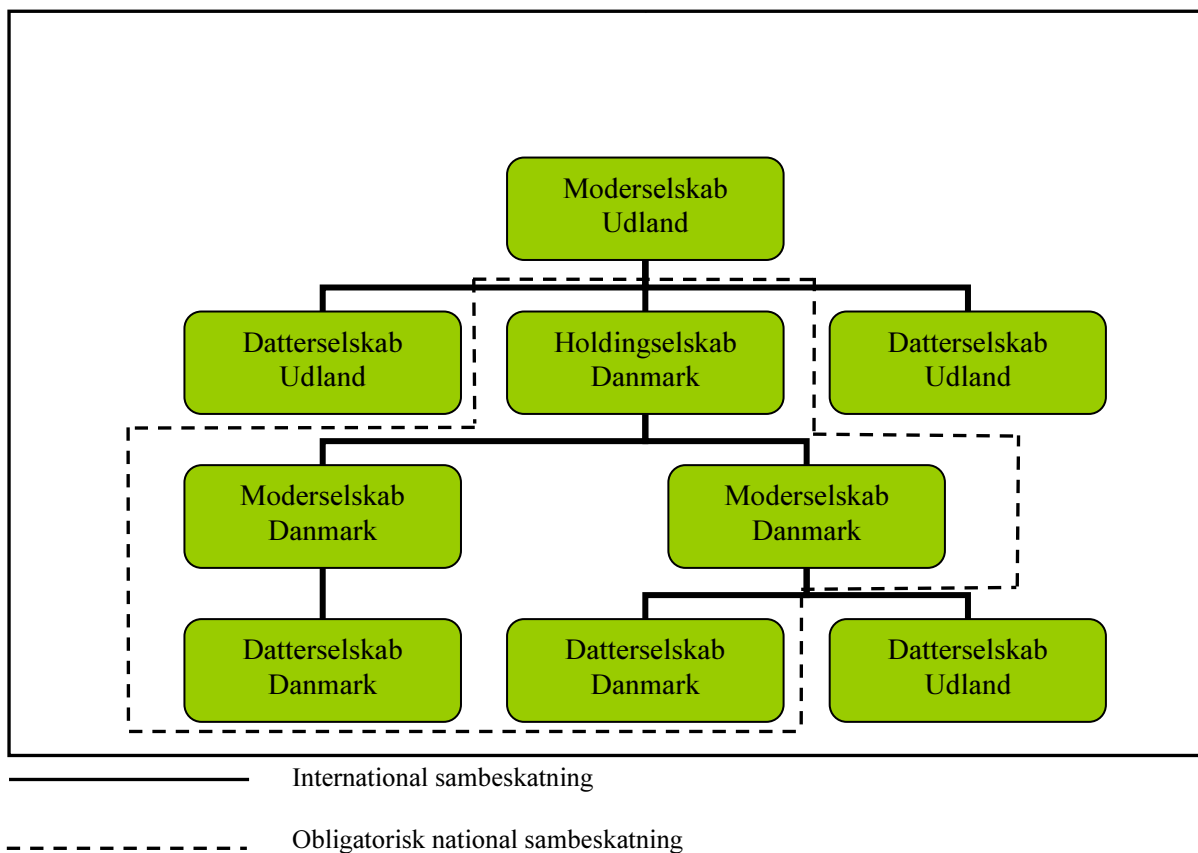
diskuterer i rapporten tre former for puljning, puljeopgørelse pr. gren, puljeopgørelse pr. land samt globalpuljning, og L 121 bygger på elementer fra sidstnævnte.

Efter globalpulje-princippet er det op til koncernen frit at vælge, hvorvidt den ønsker at anvende reglerne om sambeskatning eller ej, og såfremt der vælges frivillig sambeskatning, skal alle selskaber, foreninger mv., filialer, faste ejendomme medtages i sambeskatningen. Hvis en koncern således ønsker, at udnytte et underskud fra et i udlandet beliggende datterselskab, vil koncernen i henhold til L 121 blive beskattet af hele den globale indkomst.

**§ 31A.:** Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital (international sambeskatning).

I nedenstående figur har jeg illustreret hvorledes en udenlandsk koncern kan blive omfattet af sambeskatning som følge af, at det danske moderselskab og det udenlandske datterselskab lader sig sambeskatte. Alle de koncernforbundne selskaber bliver således omfattet af sambeskatning og dette gælder også de udenlandske datterselskaber og faste driftssteder.

Bestemmelserne omkring international beskatning kommer fremover til at stå i selskabsskattelovens § 31A.



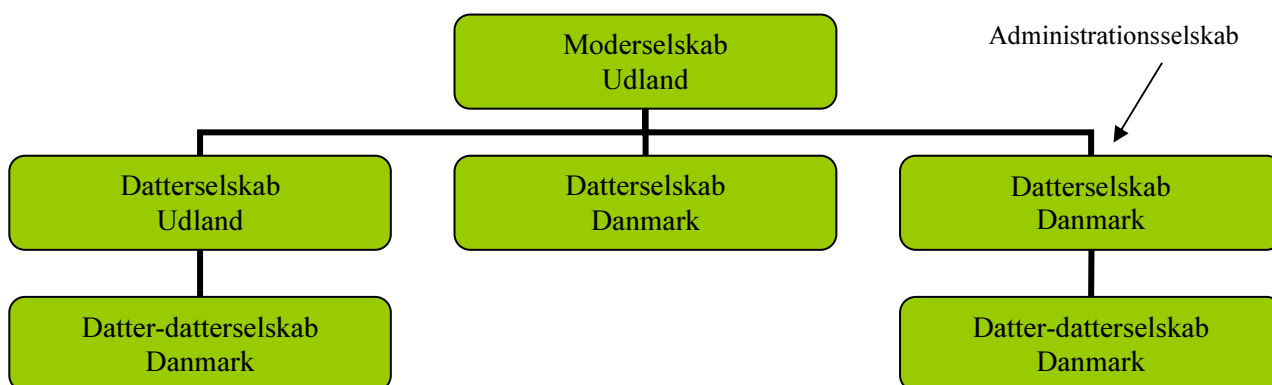
Figur 14 Vælger det danske moderselskab at blive sambeskattet med et selskab i udlandet, vil den internationale sambeskatning omfatte alle koncernforbundne selskaber, faste driftssteder og foreninger i udlandet.

#### 4.3.2.1. Valg af dansk administrationsselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4.

Jeg har tidligere redegjort for hvorledes det øverste moderselskab, der deltager i en obligatorisk national sambeskatning, udpeges til administrationsselskab, men i de tilfælde hvor koncernen kontrolleres af et moderselskab i udlandet, og der således ikke kan udpeges et dansk skattepligtigt moderselskab til administrationsselskab, udpeges i henhold til denne bestemmelse, i stedet et af de sideordnede søsterselskaber, hvilket er illustreret i nedenstående figur.

**§ 31, stk. 4, 2 pkt.:** Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen som administrationsselskab.

Hvis et andet selskab derefter, eksempelvis som følge af en aktieombytning, bliver nyt øverste danske moderselskab, forslås det i L 121, at dette selskab udpeges til det nye administrationsselskab<sup>102</sup>. I de tilfælde hvor der ikke kan udpeges et øverste moderselskab, og der i stedet udpeges et af søsterselskaberne, hæfter de øvrige søsterselskaber dog solidarisk for indkomstkatten mv.



Figur 15.: Såfremt koncernen kontrolleres af et moderselskab i udlandet, og der ikke kan udpeges et dansk skattepligtigt moderselskab til administrationsselskab, udpeges i stedet et af de sideordnede søsterselskaber

I henvendelse fra det Statsautoriserede Revisionsaktieselskab, Ernst & Young fremgår, at der kan være visse problemer forbundet med hvem der skal træffe valget af administrationsselskab når der er flere sideordnede søsterselskaber der skal sambeskattes. Skatteministeren svarer hertil at såfremt de danske søsterselskaber ikke selv kan udpege et selskab der skal være administrationsselskab, så træffes beslutningen af det ultimative udenlandske moderselskab<sup>103</sup>.

<sup>102</sup> Jf. bemærkningerne til lovforslag L 121.

<sup>103</sup> Jf. spørgsmål 3 til L 121.

#### 4.3.2.2. Sambeskatning med datterselskaber og faste driftssteder i udlandet

Efter de tidligere regler har danske selskaber haft mulighed for, at inddrage et i udlandet hjemmehørende datterselskab i sambeskatningen selvom dette ikke var ejet fuldt ud jf. afsnit 3.4.2.2. Dertil krævedes dog, at ét eller flere af de sambeskattede selskaber sammen med enten Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene, Investeringsfonden for Østlandene eller Investeringsfonden for Vækstmarkeder ejede den del af det udenlandske datterselskabs aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kunne ejes af udenlandske aktionærer.

Efter de nye regler gælder i denne sammenhæng, at såfremt datterselskabet opfylder kravene i den nye selskabsskattelovs § 31 C ville sådanne selskaber fortsat kunne indgå i en international sambeskatning<sup>104</sup>. Det vil sige, at for danske selskaber hvorom det gælder, at de ikke er koncernforbundet med andre danske selskaber, men som har et eller flere driftssteder i udlandet, kan reglerne om sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 A finde anvendelse. Ligeledes skal filialer af udenlandske selskaber, der er beliggende i Danmark, fremover sambeskattes med eventuelle koncernforbundne danske selskaber samt med faste ejendomme beliggende i Danmark<sup>105</sup>.

**§ 31 A, stk. 1, 2. pkt.:** Tilvalget gælder tillige faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v.

Har det ultimative moderselskab derimod fravalgt international sambeskatning, skal indtægter og udgifter fra et fast driftssted, der er beliggende i udlandet, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst jf. territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

**§ 8, stk. 2.:** Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A

#### 4.3.2.3. Sambeskatningsindkomsten jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2

Indkomsten for sambeskattede udenlandske selskaber opgøres efter samme principper som ved obligatorisk national sambeskatning jf. afsnit 4.3.1.3., det vil sige at selv om der ikke længere stilles krav om 100 pct. ejerskab for at opnå sambeskatning, skal de koncernforbundne selskaber medregne hele indkomsten i det koncernforbundne selskab, dvs. fuld konsolidering.

#### 4.3.2.4. Underskudsfrørsel og overførsel jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2.

Som det er tilfældet med de gamle regler, kan underskud i udenlandske selskaber og faste driftssteder for indkomstperioder forud for sambeskatningens indtræden, ikke fradrages i senere overskud, ligesom udgif-

<sup>104</sup> Jf. bemærkningerne til L 121 s. 54.

<sup>105</sup> Skat Udland 2005.1, Ove Lykke Hindhede og Ann-Christin Holmberg, *National obligatorisk sambeskatning og territorialprincip*.

ter i udenlandske selskaber der er afholdt før sambeskatningen kun kan fradrages i den skattepligtige indkomst, hvis der på afholdelsestidspunktet var fradrag for disse udgifter i henhold til selskabsskattelovens § 2.

**§ 31 A, stk. 2.:** Underskud i udenlandske selskaber og faste driftssteder for indkomstopperioder forud for sambeskatningens indtræden kan ikke fradrages i senere overskud. Udgifter i udenlandske selskaber afholdt før sambeskatningen, kan kun fradrages i den skattepligtige indkomst, hvis der på afholdelsestidspunktet var fradragsret for disse udgifter i medfør af § 2. Ved afbrydelse af international sambeskatning kan underskud i udenlandske selskaber og faste driftssteder ikke fremføres til modregning i senere indkomstår. Fradrag for koncernbidrag efter udenlandske regler foretages tilsvarende af udenlandske sambeskattede selskaber ved den danske indkomstopgørelse, såfremt koncernbidraget ligeledes medregnes ved den danske indkomstopgørelse af et selskab, som er sambeskattet med førstnævnte selskab.

Der gives efter de nye regler fradrag for koncernbidrag, som gives efter udenlandske regler, hvis koncernbidraget medregnes i den danske indkomstopgørelse i den samme sambeskatning<sup>106</sup>.

#### **4.3.2.5. Fordeling af skatten jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 6**

Som nævnt tidligere er det administrationselskabet, der er ansvarlig for den samlede indkomstskat, der påhviler de sambeskattede selskaber jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Administrationselskabet betaler således den samlede skat, der pålægges de udenlandske selskaber, og der gives creditlempelse for den udenlandske skat, hvorfor yderligere dansk skat kun er aktuel, når den udenlandske beskatning er lavere end den danske. De udenlandske selskaber, hvis skat betales af administrationselskabet, kan betale et beløb svarende til den betalte indkomstskat til administrationselskabet.

De af sambeskatningen omfattede selskaber, der udnytter et underskud fra et selskab i udlandet, skal desuden forpligte sig til, at betale et beløb svarende til skatteværdien heraf til administrationselskabet.

**§ 31 A, stk. 6.:** Ved udnyttelse af underskud i udenlandske selskaber, skal selskabet eller det faste driftssted, der udnytter underskuddet, forpligte sig til betaling af et beløb svarende til skatteværdien af underskuddet til administrationselskabet. Udenlandske selskaber, hvis indkomstskat betales af administrationselskabet, kan forpligte sig til betaling af et beløb svarende til den betalte indkomstskat til administrationselskabet. Forpligtelsen til betaling efter 2 pkt. til administrationselskabet kan tillige påtages af danske selskaber eller faste driftssteder i Danmark hvis sidstnævnte selskab og det udenlandske selskab er en del af en anden gren i koncernen end administrationselskabet. Betalingerne som nævnt i dette stykke har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren.

#### **4.3.2.6. Bindingsperiode på 10 år jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3.**

I L 121 foreslås endvidere, at såfremt sambeskatning af selskaber, der i skattemæssig henseende anses for at være hjemmehørende i udlandet vælges, skal denne være bindende for en tiårig periode, men der er dog

---

<sup>106</sup> I de øvrige nordiske lande (Sverige, Norge og Finland) sker underskudsoverførslen mellem koncernforbundne selskaber via koncernbidrag. Koncernbidraget er fradragsberettiget for overskudsselskabet, som yder bidraget, og skattepligtigt for underskudsselskabet som modtager bidraget. Den foreslåede regel medfører, at hvis et svensk overskudsselskab giver et svensk underskudsselskab et koncernbidrag, som er fradragsberettiget efter svenske regler, så er bidraget også fradragsberettiget efter danske regler, hvis der vælges international sambeskatning jf. bemærkningerne til L 121, s. 54.

ingen bindingsperiode ved fravalg af international sambeskatning. Bestemmelsen herom indføres i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 3 pkt.

Bindingsperioden kan imidlertid afbrydes, såfremt der ikke eksisterer genbeskatningssaldi i nogle af de af sambeskatningen omfattede selskaber, eller hvis koncernen lader sig beskatte fuldt ud af alle genbeskatningssaldi.

Som udgangspunkt er det foreslået, at bindingsperioden fastholdes uanset kredsen af selskaber udvides eller mindskes. Når en koncern skifter ejer, er den dog ikke længere omfattet af bindingsperioden. I stedet indtræder koncernen i en eventuel bindingsperiode for den nye ejer<sup>107</sup>.

**§ 31 A, stk. 3, 3.-14. pkt.:** Valg af international sambeskatning er bindende for moderselskabet i en periode på 10 år, jf. dog 6-7 pkt. Ved udløbet af denne periode kan international sambeskatning tilsvarende vælges for en ny 10-års periode. Bindingsperioden for det ultimative moderselskab forbliver den samme, selv om kredsen af koncernforbundne selskaber udvides eller mindskes. Det ultimative moderselskab kan vælge at afbryde bindingsperioden med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11. Afbrydelsen skal meddeles senest i forbindelse med rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ønskes afbrudt. Såfremt det ultimative moderselskab bliver datterselskab af et andet ultimativt moderselskab, anses bindingsperioden for det førstnævnte moderselskab (det opkøbte moderselskab) og dets datterselskaber for afbrudt med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11, medmindre det opkøbte moderselskab og dets datterselskaber indtræder i en eventuel bindingsperiode for det nye ultimative moderselskab. Såfremt den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne i det opkøbte moderselskab, anvendes bindingsperioden for det moderselskab som senest valgte international sambeskatning. Uanset 9. pkt. anvendes bindingsperioden for det opkøbte moderselskab uændret, såfremt det nye ultimative moderselskab er nystiftet. Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter stk. 11. Ved fusion mellem selskaber, som er ultimative moderselskaber i hver sin koncern, anses international sambeskatning for valgt, hvis koncernen med den største konsoliderede egenkapital har valgt international sambeskatning. I så fald skal bindingsperioden for det ultimative moderselskab i denne koncern anvendes. I modsat fald afbrydes bindingsperioden, og der udløses fuld genbeskatning, jf. stk. 11, medmindre det modtagende selskab vælger international sambeskatning.

Hvorledes reglerne om bindingsperioden fungerer, kan anskueliggøres ved følgende eksempel:

Hansen ejer to koncerner med hvert sit moderselskab A og B. A valgte international sambeskatning i indkomståret 2000 dvs. for 5 år siden, og B valgte international sambeskatning i 1998 dvs. 7 år siden.



Såfremt moderselskab B opkøber moderselskab A og Y således er det nye ultimative moderselskab, anvendes B's bindingsperiode, idet dette selskab senest har valgt international sambeskatning.

Figur 16.: Efter de nye sambeskatningsregler skal valg af international sambeskatning være bindende i 10 år.

<sup>107</sup> Dette kan have stor betydning ved virksomhedshandler hvor investor typisk ikke ønsker at være bundet af valg om international sambeskatning.

Ved udløbet af 10-års perioden har en koncern dog atter mulighed for, at lade sambeskatningen fortsætte for en tilsvarende periode, hvor eventuelle genbeskatningssaldi således videreføres, men vælger koncernen ikke, at lade sambeskatningen fortsætte, genbeskattes eventuelle tidligere overførte underskud efter likvidationsprincippet jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10.

**§ 31 A, stk. 10.:** Hvis en sambeskatning med et udenlandsk selskab m.v. eller et fast driftssted af et dansk selskab m.v. ophører som følge af, at international sambeskatning ikke vælges ved bindingsperiodens udløb, forhøjes administrationsselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret (ordinær genbeskatning) jf. dog stk. 12. Administrations-selskabets indkomst kan maksimalt forhøjes med et beløb svarende til genbeskatningssaldoen divideret med den i § 17, stk. 1 nævnte procent i indkomståret for den ordinære genbeskatning. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land som et beløb svarende til skatteværdien af de underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land har haft i sambeskatningsperioderne, som er fratrukket i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder, og som ikke modsvares af skatteværdien af senere års overskud fratrukket eventuel creditlempelse, samt skatteværdien af eventuel genbeskatning efter 5 pkt. Skatteværdien i 3 pkt. beregnes med den i § 17, stk. 1 nævnte procent for det indkomstår, hvor underskuddene er udnyttet, henholdsvis hvor overskuddene eller genbeskatningsindkomsten er beskattet. 1.-4. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen. 5 pkt. finder ikke anvendelse hvis selskabet ophører og aktiverne og passiverne ved fusion eller spaltning indskydes i et selskab, som indgår i sambeskatningen.

Ligeledes sker der fuld genbeskatning af likvidationsavancen hvis den internationale sambeskatning ophører inden bindingsperiodens udløb jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11. Dette kan eksempelvis ske ved, at et selskab udtræder af den internationale sambeskatning som følge af afbrydelse af koncerntilhørsforholdet.

**§ 31 A, stk. 11.:** Hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, forhøjes indkomsten i administrations-selskabet for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til alle eksisterende genbeskatningssaldi divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent plus genbeskatningssaldi efter ligningslovens § 33 D (fuld genbeskatning).

Moderselskabet kan i modsætning til de gældende regler forny sambeskatningen, selvom sambeskatningen har været afbrudt, uanset dette skyldes fravalg ved udløb af bindingsperiode eller afbrydelse i løbet af en bindingsperiode

#### **4.3.2.8. Indgangsværdier jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 7-9.**

Bestemmelserne i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 7-9, der omhandler indgangsværdier, er de samme som hidtil. Når et udenlandsk selskab m.v. eller et fast driftssted således inddrages under en sambeskatning, anses de ikke-afskrivningsberettigede aktiver og passiver efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 7 for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det er handelsværdien i det udenlandske selskabs eller faste driftsstedes hjemland, der danner baggrund for indgangsværdien.



For afskrivningsberettigede aktiver gælder der ifølge selskabsskattelovens § 31 A, stk. 8, at disse skal fastsættes til den laveste af følgende to værdier:

- den faktiske anskaffelsessum reduceret med maksimale afskrivninger
- handelsværdien

Ved overdragelse af sådanne afskrivningsberettigede aktiver, mellem koncernforbundne selskaber, indtræder det selskab eller faste driftssted, der inddrages under sambeskatningen, i det overdragende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 8.

**§ 31 A, stk. 7.:** Når et udenlandsk selskab m.v. eller et fast driftssted inddrages under 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 stk. 8. Der fastsættes ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af selskabet selv. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under sambeskatning.

**§ 31 A, stk. 8.:** Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum, og de anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Er afskrivningsberettigede aktiver erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, uden at overdragelsen har medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab, eller den udenlandske beskatning ved overdragelsen er blevet udskudt, indtræder det selskab eller faste driftssted, der inddrages under sambeskatningen, i det overdragende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes. Aktiverne skal dog anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1.-4. pkt. Er goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40 erhvervet fra et koncernforbundet selskab jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne under de i 2. pkt. nævnte betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for oparbejdet af det selskab eller faste driftssted som inddrages i sambeskatningen. 2. og 6. pkt. finder dog anvendelse, selvom der er sket dansk beskatning, hvis der ikke er sket fuld dansk beskatning som følge af, at fortjeneste højst kan medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. I det omfang der er sket beskatning som nævnt i 7. pkt. forhøjes anskaffelsessummen med den fortjeneste, som overdrageren har medregnet i den skattepligtige indkomst.

**§ 31A, stk. 9.:** Genvundne afskrivninger på aktiver, der anses for afskrevet forud for inddragelse under sambeskatning, kan højst udgøre det beløb, hvormed summen af foretagne afskrivninger efter indtræden i sambeskatningen overstiger det faktiske værditab efter inddragelse under sambeskatning. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under sambeskatning. For aktiver, der afskrives efter saldometoden, ansættes afståelsessummen til den nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af genvundne afskrivninger og fortjeneste efter 1. og 2. pkt.

#### **4.3.3. Ligningsrådets bemyndigelse jf. selskabsskattelovens § 31 B**

Ligesom det er tilfældet i det gældende regelsæt, skal Ligningsrådet, også fremover, have bemyndigelse til, at fastsætte hvilke betingelser og vilkår, der skal være opfyldt for, at sambeskatning kan tillades og be-

vares. Samtidig er det op til Ligningsrådet, at fastsætte det nærmere indhold af oplysningspligten, men ifølge Skatteministerens svar på spørgsmål 52 var det tanken, at Ligningsrådet skulle hente inspiration i de anbefalinger som sambeskatningsudvalget kom med på dette område<sup>108</sup>, og at disse fremover skal fremgå af et cirkulære. Her kan blandt andet nævnes, at kravene til udenlandske datterselskabers indkomstopgørelse bør skærpes, at krav om oplysninger vedrørende koncernstrukturen såvel i Danmark som i udlandet bør skærpes med videre<sup>109</sup>.

Fremover vil bestemmelsen om Ligningsrådets bemyndigelse kunne findes i selskabsskattelovens § 31 B. Ligningsrådet fastsætter således fortsat hvilke oplysninger, vilkår og krav, der er af betydning for skatteansættelsen, og som derfor skal oplyses i selvangivelsen for de sambeskattede selskaber – såvel danske som udenlandske samt de ovenfor nævnte administrationsselskaber<sup>110</sup>.

Da det ikke fremgår klart af bemærkningerne til lovforslagets § 31 B, er skatteministeren i spørgsmål 52 til L 121 blevet bedt om, at gøre rede for hvorledes de forbedrede kontrolmuligheder der omtales i lovforslaget, tænkes gennemført.

Skatteminister Kristian Jensen oplyser i denne forbindelse, at Ligningsrådet også fremover fastsætter hvilke oplysninger af betydning for ansættelsen, som selvangivelsen og skatteberegningen skal indeholde.

Derudover fastsætter Ligningsrådet også hvilke oplysninger, der skal fremlægges på anmodning. Ifølge bestemmelsens stk. 2, skal der dog, i forbindelse med rettidig indgivelse af selvangivelse, fremlægges oplysninger, der muliggør kontrol af ejerforholdene i det ultimative moderselskab og i koncernens andre selskaber.

#### **4.3.4. Koncernbegrebet jf. selskabsskattelovens § 31 C**

I dag ejes langt den største del af de dansk ejede datterselskaber 100 pct.<sup>111</sup>, hvilket må formodes at hænge sammen med det tidligere krav om 100 pct. direkte eller indirekte ejerskab. Dette krav bevirkede, at et moderselskab ikke kunne anvende reglerne om sambeskatning, før det besad alle aktierne, og dette har givet anledning til megen kritik af det danske sambeskatningsinstitut<sup>112</sup>.

---

<sup>108</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/ 2004, hvori det foreslås at kravene til udenlandske datterselskabers indkomstopgørelse skærpes, krav om oplysninger vedrørende koncernstrukturen såvel i Danmark som i udlandet med flere jf. kapitel 19.

<sup>109</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/ 2004, kapitel 19.

<sup>110</sup> Ifølge rapporten fra sambeskatningsudvalget afsnit 19.2., er der i høj grad behov for en opstramning af de gældende oplysningskrav i relation til udenlandske selskaber, således at Ligningsmyndighederne har bedre mulighed for at gennemføre kontrol. Kravene til hvilke oplysninger der skal indsendes sammen med et udenlandsk datterselskabs indkomstopgørelse findes i dag i sambeskatningscirkulærets vilkår 2.6.

<sup>111</sup> 71 pct. af de danske datterselskaber og 77 pct. af de udenlandske selskaber opfylder ejerskabskravet i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 3 pkt. jf. Poul Krüger Andersen, *Studier i dansk koncernret*, s. 270

<sup>112</sup> En del af kritikken omhandlede blandt andet det dilemma der lå i, at selskaber der opkøbte andre selskaber, og som eksempelvis ønskede at den hidtidige ledelse fortsat skulle være involveret i ejerskabet, ikke kunne blive omfattet af reglerne om sambeskatning.

Bestemmelsen vedrørende frivillig sambeskatning var, i den tidligere selskabsskattelov, baseret på en forholdsvis snæver koncerndefinition, idet forudsætningen for, at der kunne etableres en frivillig sambeskatning, som skrevet var, at moderselskabet ejede samtlige aktier eller anparter i datterselskabet – dog bortset fra aktier eller anparter der var ejet af datterselskabets medarbejdere.

Med det nye lovforslag indføres i selskabsskattelovens § 31 C en særskilt bestemmelse, omhandlende det koncernbegreb, der fremover skal lægges til grund, ved anvendelsen af reglerne om tvungen national sambeskatning. Det nye koncernbegreb er ændret markant, og er bygget op omkring det koncernbegreb, der kendes fra det syvende selskabsretlige direktiv, og dermed også fra aktieselskabslovens § 2 (anpartsselskabslovens § 3).

**§ 31 C.** Et moderselskab udgør sammen med datterselskaberne en koncern.

*Stk. 2.* Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. er et moderselskab, hvis det

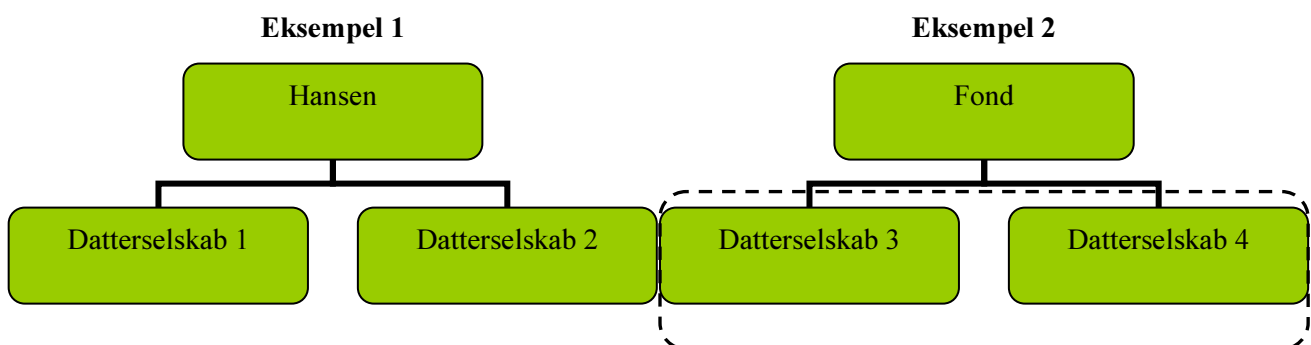
6. besidder flertallet af stemmerettighederne i et selskab (datterselskab)
7. er selskabsdeltager og har ret til, at udnævne eller afsætte et flertal af medlemmerne i et andet selskabs (datterselskabs) øverste ledelsesorgan
8. er selskabsdeltager og har ret til at udøve en bestemmende indflydelse over et andet selskabs (datterselskabs) driftsmæssige og finansielle ledelse på grundlag af vedtægter eller aftale med denne
9. er selskabsdeltager og på grundlag af aftale med andre deltagere råder over flertallet af stemmerettighederne i en anden virksomhed (datterselskab), eller
10. besidder kapitalandele i et andet selskab (datterselskab) og udøver en bestemmende indflydelse over dets driftsmæssige og finansielle ledelse.

*Stk. 3.* Et selskab eller forening m.v., med hvilket et moderselskab har en af de i stk. 2 nævnte forbindelser, er et datterselskab.

*Stk. 4.* Ved opgørelsen af stemmerettigheder og rettigheder til at udnævne eller afsætte medlemmer af ledelsesorganer medregnes rettigheder der besiddes af moderselskabet og dets datterselskaber.

*Stk. 5.* Ved opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab ses der bort fra stemmerettigheder som knytter sig til aktier eller anparter, der besiddes af datterselskabet selv eller dets datterselskaber.

Selskaber der ejes direkte af fysiske personer, eksempelvis via et K/S, I/S, vil ikke blive omfattet af reglerne om sambeskatning, idet der i sådanne tilfælde ikke er tale om koncernforbindelse jf. illustration nedenfor.

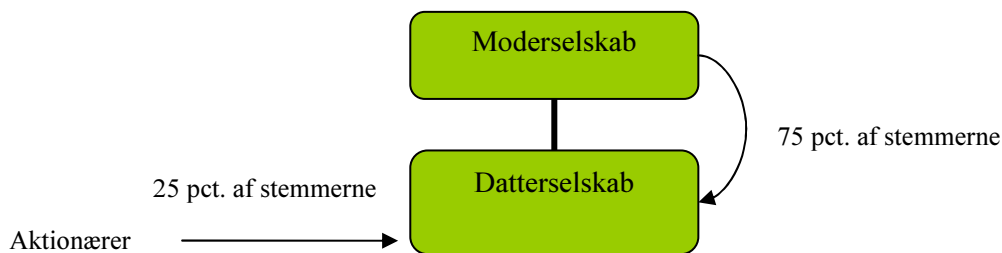


Figur 17.: Koncerndefinitionen

I eksempel 1, skal der ikke ske sambeskatning, idet D1 og D2 ikke er koncernforbundne. Derimod er D3 og D4 koncernforbundne i kraft af fondens kontrol, og der skal derfor ske sambeskatning, men fonden indgår ikke i sambeskatningen

#### 4.3.4.1. Hvem er omfattet af koncernbegrebet?

Efter selskabsskattelovens § 31 C, stk. 2 reduceres ejerskabskravet fra 100 pct. til, at der fremover blot skal være bestemmende indflydelse. Dette bevirker, at sambeskatningsreglerne fremover finder anvendelse, hvis en koncern besidder flertallet af stemmerettighederne i et andet selskab.



Figur 18.: I eksemplet ovenfor kunne der efter de gamle regler ikke ske sambeskatning idet moterselskabet ikke ejede 100 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet. Efter de nye regler vil selskaberne imidlertid blive omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning, idet moterselskabet besidder flertallet af stemmerettighederne

Der er i henhold til koncernbegrebet tale om en væsentlig ændring i forhold til L 153 af 15. december 2004, idet koncerndefinitionen i L 153 var baseret på det skatteretlige koncernbegreb i kursgevinstlovens § 4, stk. 2<sup>113</sup>. Begrundelsen for nedsættelsen af ejerskabskravet er, at forhindre selskaber i at undgå sambeskatning, ved blot at sælge én enkelt aktie i datterselskabet.

Et selskab kan besidde flertallet af stemmerettighederne direkte eller indirekte via andre indenlandske såvel som udenlandske dattervirksomheder, men ved opgørelsen af stemmerettigheder i en dattervirksomhed skal der, som nævnt i stk. 5, ses bort fra stemmerettigheder der knytter sig til kapitalandele som besiddes af dattervirksomheden selv eller dennes dattervirksomheder.

Der er i relation til koncernbegrebet i selskabsskattelovens § 31 C ikke tale om en koncern hvis selskaberne ejes af en af følgende:

- Staten, såvel den danske som den udenlandske stat
- Kommuner og lignende offentlige forvaltningsorganer medmindre disse ejes gennem et fælles moterselskab

<sup>113</sup> Den definition der blev foreslået i L 153 var den almindelig anvendte definition i skatteretten. Den medførte dog at et selskab kunne deltage i flere koncerner hvilket var uhensigtsmæssigt når hele indkomsten som foreslået i L 121, skal medregnes i sambeskatningsindkomsten jf. svar fra skatteministeren på spørgsmål 42.

#### 4.3.4.2. Moderselskabet kan undlade at udarbejde koncernregnskab

I de koncerner hvorom gælder, at ingen af de af sambeskatningen omfattede selskaber kan henføres til regnskabsklasse D – børsnoterede selskaber og statslige selskaber – kan modervirksomheden undlade at udarbejde koncernregnskab såfremt koncernvirksomheden på balancetidspunktet tilsammen ikke overskrider to af følgende størrelser

- En balancesum på 29 mio. kr.,
- En nettoomsætning på 58 mio. kr.,
- Et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.

Modervirksomheden kan videre undlade at udarbejde koncernregnskab, hvis selskabet selv er datterselskab af en ultimativ modervirksomhed der følger lovgivningen i et EU-land eller EØS-land. Enhører det ultimative moderselskabet imidlertid ikke under denne lovgivning, kan det underliggende selskab dog alligevel undlade at udarbejde koncernregnskab såfremt den ultimative modervirksomhed udarbejder koncernregnskab i overensstemmelse med EU's 7. selskabsdirektiv, De Internationale Regnskabsstandarder – IFRS – eller de amerikanske regler – US GAAP.

Dersom en underliggende modervirksomhed – der ikke er omfattet af regnskabsklasse D - undlader at udarbejde koncernregnskab, fordi det ultimative moderselskab udarbejder koncernregnskab, kræves at dette oplyses i årsregnskabet.

#### 4.3.4.3. Skattesubjekter der KAN holdes udenfor sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 31 C, stk. 6

Moderselskaber, der udarbejder koncernregnskabet, har mulighed for, at holde enkelte af koncernvirksomhederne uden for konsolideringen såfremt:<sup>114</sup>

- Den er en dattervirksomhed, og betydelige og vedvarende hindringer i væsentlig grad begrænser modervirksomhedens udøvelse af sine rettigheder over dattervirksomhedens aktiver eller ledelse.
- Den er en dattervirksomhed, og de nødvendige oplysninger ikke kan indhentes inden for en rimelig frist eller uden uforholdsmæssigt store omkostninger.
- Den er en dattervirksomhed, der ikke tidligere har indgået i koncernregnskabet ved konsolidering, og modervirksomheden udelukkende besidder kapitalandele i dattervirksomheden med henblik på efterfølgende at overdrage den.

Med betydelige og vedvarende hindringer anses, i den første undtagelse modervirksomheder der er frataget muligheden for, at udøve de rettigheder, der er grundlaget for koncernforholdet, eksempelvis når dattersel-

---

<sup>114</sup> jf. bemærkningerne til L 121, s. 62. Ifølge svar fra skatteministeren på spørgsmål 44 + 45, er det skattemyndighederne der, som led i ligningen, afgør om betingelserne herfor er opfyldte således at datterselskabet kan holdes uden for sambeskatningen.

skabet har hjemsted i et land der på grund af undtagelsestilstand eller krig har lagt hindringer i vejen for en sådan bestemmende indflydelse. Ligeledes omfatter bestemmelsen de tilfælde hvor modervirksomheden er forhindret i, at udøve bestemmende indflydelse på grund af et stemmeloft. Som det fremgår af disse to eksempler, finder bestemmelsen kun anvendelse, når der er tale om udefrakommende hindringer, og det vil sige, at selvskabte hindringer eller passivitet ikke berettiger til anvendelse af denne bestemmelse<sup>115</sup>.

Er væsentlige oplysninger om datterselskabets regnskab blevet tilintetgjort ved en udefrakommende begivenhed, kan selskabet holdes uden for sambeskatningen, men selvom et selskab kan holdes ude af sambeskatningen, på grund af, at nødvendige oplysninger ikke kan indhentes inden rimelig tid, eller uden uforholdsmæssigt store omkostninger, bør selskabet alligevel indgå med en skønnet skattepligtig indkomst<sup>116</sup>. Såfremt Ligningsrådet finder at koncernen ikke er i stand til at fremlægge tilstrækkelige oplysninger vedrørende datterselskaber som er væsentlige, kan rådet efter indstilling til Told- og Skattestyrelsen afbryde den internationale sambeskatning således at, der udløses fuld genbeskatning med tilbagevirkende kraft.

Den tredje undtagelse til kravet om udarbejdelse af koncernregnskab, er bestemmelsen om besiddelse med henblik på videreoverdragelse. Denne regel forudsætter således, at der er tale om midlertidig besiddelse, men der findes dog ingen præcis angivelse af, hvor lang denne tidsperiode kan være. I skatteministerens svar på spørgsmål 45 anføres imidlertid, at tidsperioden normalt ikke kan overskride 2-3 år. Sælges dattervirksomheden ikke, og viser det sig, at der ikke har været en reel hensigt om at sælge, kan datterselskabet inddrages i sambeskatningen med tilbagevirkende kraft ved genoptagelse af tidligere indkomstår.

#### **4.3.4.4. Skattesubjekter der SKAL holdes udenfor sambeskatningen jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 6**

Af selskabsskattelovens § 31, stk. 6, nr. 3, 2. pkt. fremgår det, at et selskab skal holdes udenfor sambeskatningen såfremt moderselskabet eller andre koncernforbundne selskaber har fradraget, eller vil kunne foretage fradrag i henhold til kursgevinstlovens § 4, stk. 5. Denne bestemmelse er en videreførelse af den gamle selskabsskattelovs § 31, stk. 1, 5. pkt., og har primært sigte på kreditinstitutters midlertidige besiddelse af aktier med henblik på sikring af kreditinstituttets engagement<sup>117</sup>.

Ligeledes kan kollektive elforsyningsvirksomheder, efter selskabsskattelovens § 31, stk. 8, heller ikke indgå i en sambeskatning såfremt selskaberne anvender indgangsværdier opgjort efter selskabsskattelovens § 35 O.

<sup>115</sup> Jf. skatteministerens svar på spørgsmål 45.

<sup>116</sup> Jf. R & R 2005, nr. 8, Lars Nyhegn-Eriksen og Tilde Hjortshøj, *Nye sambeskatningsregler og territorialprincippet*, s. 12.

<sup>117</sup> SR-Skat.2005, 3., Ole B Sørensen og Anja Svendgaard Dalgas, *De nye sambeskatningsregler – L 121* s. 144.

#### 4.4. Territorialprincippet jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2-4.

Efter de nugældende regler beskattes danske selskaber af deres samlede indkomst, hvad enten denne hidrører fra Danmark eller udlandet<sup>118</sup>, og dermed henregnes til den danske indkomst også indkomst fra udenlandske filialer.

Som tidligere skrevet har danske selskaber mulighed for selv at vælge, hvorvidt de vil drive deres udenlandske virksomhed som en filial eller som et udenlandsk datterselskab.

Filialer af danske selskaber blev tidligere medregnet i selskabets indkomstopgørelse, som følge af globalindkomstprincippet, hvorimod det udenlandske datterselskab kun blev beskattet i Danmark såfremt det indgik i en dansk sambeskatning. På denne måde kunne koncernerne førhen selv vælge hvorvidt de ville beskattes af deres globalindkomst eller blot af deres danske aktiviteter, og da beslutningen om hvorvidt selskabet ønskede at benytte sambeskatningsreglerne først skulle træffes når selskabet kendte til årets resultat havde selskaberne mulighed for at vælge sambeskatning og opnå fradrag hvis det udenlandske selskab gav underskud, eller undgå sambeskatningsreglerne og lade datterselskabet beskattes i udlandet såfremt skatten i udlandet var lavere end den danske globalbeskatning.

Ønsker et selskab derimod fremover at fradrage et underskud i en udenlandsk filial eller et datterselskab i den danske indkomst, kræves at selskabet på forhånd vælger, at lade sig sambeskatte med disse.

Danske selskaber med filialer eller datterselskaber i udlandet bliver således fremover beskattet efter territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2-4 og kan derfor ikke medregne datterens eller filialens over- eller underskud medmindre de på forhånd har valgt at lade sig sambeskatte globalt.

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

Indførelsen af et valgfrit territorialprincip, sker for at skabe en mere sammenhængende beskatningsordning, der i relation til underskudsoverførsel behandler filialer og datterselskaber ens<sup>119</sup>.

---

<sup>118</sup> jf. tidligere gennemgang af globalindkomstprincippet i afsnit 1.5.2.

<sup>119</sup> jf. Skatteministerens svar på spørgsmål 1, s. 14. I relation til indførelsen af territorialprincippet er der i selskabsskattelovens § 15, stk. 9-10 indsat overgangsregler i forhold til genbeskatning af tidligere års fratrukne underskud ved ophør af skattepligt til Danmark. Såfremt et fast driftsstedes skattepligt ophører, anses aktiver og passiver, der er overført internt i selskabet fra Danmark til det faste driftssted for solgt til handelsværdien på tidspunktet for skattepligtens ophør, medmindre aktiverne og passiverne var tilknyttet det faste driftssted inden den 2. marts 2005 jf. selskabsskattelovens § 15, stk. 10. Underskud i det faste driftssted som er opstået før skattepligtens ophør kan ikke fremføres jf. selskabsskattelovens § 15, stk. 9. Ved ophør af et fast driftsstedes skattepligt forhøjes det danske selskabs indkomst med overskud i det faste driftssted i efterfølgende indkomstår, så længe der er en genbeskatningssaldo. Genbeskatningssaldoen for faste driftssteder, hvor der lempes efter creditprincippet, opgøres som et beløb svarende til den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1 nævnte procent af de genbeskatningspligtige underskud på tidspunktet for sambeskatningens ophør.

Med hensyn til overførsel af aktiver og passiver internt i koncernen gælder der ifølge § 8, stk. 3, at såfremt der overføres aktiver eller passiver til Danmark, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, så indtræder det erhvervende selskab i det overdragende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter, og de afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil erhvervelsestidspunktet. Overføres derimod aktiver og passiver internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, der således ikke længere er omfattet af dansk beskatning, sidestilles overførslen med salg til handelsværdien på overførselstidspunktet.

**§ 8, stk. 3.:** Ved overførsel af aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller hovedkontor i Danmark finder § 8 B tilsvarende anvendelse. Overførsel af aktiver og passiver, som efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland sidestilles med salg til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Såfremt der internt i selskabet overføres aktiver og passiver til et fast driftssted eller hovedkontor, der indgår i en international sambeskatning efter § 31 A, og den internationale sambeskatning, anses aktiverne og passiverne for solgt til handelsværdien på tidspunktet for ophøret af den internationale sambeskatning jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4.

**§ 8, stk. 4.:** Overføres aktiver og passiver internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland omfattet af international sambeskatning jf. § 31 A, og ophører den internationale sambeskatning på et senere tidspunkt, hvor aktiverne og passiverne er i behold hos selskabet, men uden for Danmark, anses aktiverne og passiverne for solgt til handelsværdien på tidspunktet for ophøret af den internationale sambeskatning. Den danske skat nedsættes efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1 og 2, eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Færøerne eller Grønland kunne have pålignet kapitalvinding, såfremt aktivet eller passivet var afstået på dette tidspunkt.

## **4.5. Selskabsskatten nedsættes jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 1**

Over de seneste 15 år er selskabsskatten, såvel i udlandet som i Danmark, blevet nedsat ad flere omgange<sup>120</sup>. Herhjemme fra 50 pct. i 1990 til de tidligere 30 pct.<sup>121</sup>. Denne udvikling hænger sammen med den øgede kapitalmobilitet, og bevirker, at stadigt flere er begyndt at investere på tværs af landegrænserne<sup>122</sup>. Efter den for nyligt vedtagne lov nr. 486 af 6. juni 2005 bliver selskabsskatten og skatten i virksomhedsordningen, som kompensation for den merskat der bliver et resultat af indgrebet, reduceret fra 30 til 28 pct.

---

<sup>120</sup> senest i 2000, hvor SR-regeringen ændrede satsen fra 32 pct. til 30 pct.

<sup>121</sup> dertil kommer, at der løbende er blevet indført nye fordelagtige bestemmelser, blandt andet omkring afvikling af pristasregulering af afskrivningsgrundlaget, afvikling af fradrag for investeringsfondshenlæggelser, varelagernedskrivning, udlandslempelse og ændrede afskrivningssatser

<sup>122</sup> jf. bemærkningerne til lovforslaget s. 30.



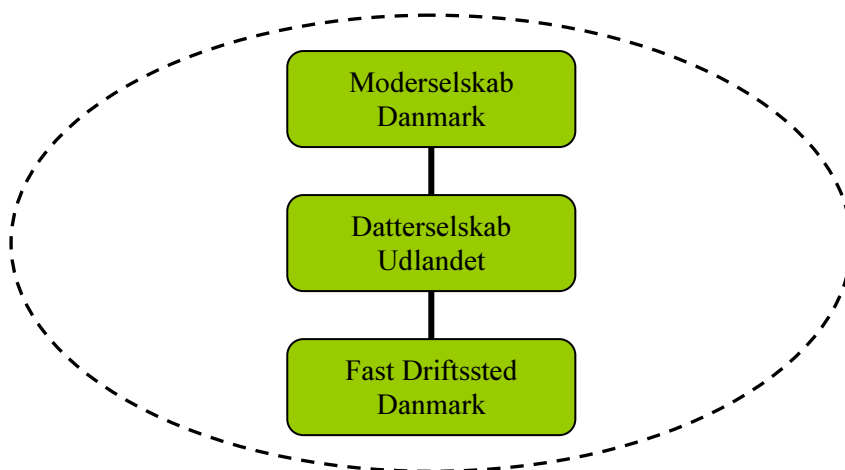
§ 17, stk. 1.: Indkomstskatten for de i § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2g, og 3a-6, og § 3, stk. 7 nævnte aktieselskaber og foreninger m.v. (selskabsskatten) udgør 28 pct. af den skattepligtige indkomst.

Nedsættelsen af selskabsskatten alene, skønnes at medføre et provenutab på cirka 2,7 mia. kr. fordelt med godt 2,4 mia. kr. til staten og cirka 0,3 mia. kr. til kommunerne<sup>123</sup>.

#### 4.6. Ligningslovens § 5 H og selskabsskattelovens § 31 stk. 1, 6. pkt.

Som anført i afsnittene 3.4.4. indførtes i selskabsskatteloven § 31, stk. 1, 6. pkt. ved lov nr. 487 af 12. juni 1996. Samtidig med indførelsen af denne regel om koncerninterne erhvervelser, blev der i ligningslovens § 5 H, stk. 1 indsat en bestemmelse der skulle forhindre, at reglen blev omgået. Hensigten med bestemmelserne var, som tidligere nævnt, at begrænse adgangen til frivillig sambeskatning, således at udenlandske kontrollerede koncerner, med danske datterselskaber, ikke kunne opnå dansk skatnedsættelse ved, at placere underskudsgivende aktiviteter under den frivillige danske sambeskatning, og derved eliminere et skattepligtigt overskud<sup>124</sup>.

Ligningsrådet har imidlertid fundet, at ligningslovens § 5 H ikke har fungeret efter hensigten. Dette skyldes, at bestemmelsen ikke omfatter situationer, hvor et dansk selskab opretter datterselskaber i udlandet med det formål at opkøbe underskudsgivende filialer, og efterfølgende etablere en frivillig sambeskatning. Underskuddene i filialen udnyttes således til, at reducere den skattepligtige sambeskatningsindkomst.



Figur 19.: Værnsreglen i ligningslovens § 5 H omfattede ikke situationer hvor et dansk selskab opretter datterselskaber i udlandet med det formål at opkøbe underskudsgivende filialer og efterfølgende etablere en frivillig sambeskatning. Underskuddene i filialen kunne således udnyttes til, at reducere den skattepligtige sambeskatningsindkomst.

<sup>123</sup> Jf. Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove afsnit 5.2.2. Dertil kommer, at nedsættelse af satsen indenfor virksomhedsordningen vil medføre et mindre provenutab. Dette skyldes et rentetab som følge af skatteudskydelsen i "opsparingsperioden" jf. bemærkningerne til L 121 s. 30

<sup>124</sup> Revision & Regnskabsvæsen 1996,09, Michael Sørensen, *Nye regler om udlandsbeskatning – herunder sambeskatning med udenlandske selskaber*.

I håb om fremover at undgå ovenstående problemstilling, har såvel sambeskatningsudvalget som regeringen, i forbindelse med L 121, arbejdet på at lukke dette hul ved at indføre globalpuljeprincippet som beskrevet i afsnit 4.3.2.

Koncernerne kan altså fremover frit vælge, hvorvidt de ønsker at anvende reglerne om sambeskatning eller ej, men såfremt sambeskatning vælges skal alle selskaber, foreninger mv., filialer, faste ejendomme medtages i sambeskatningen, og koncernerne vil således, i henhold til L 121, blive beskattet af hele den globale indkomst.

#### **4.7. Genbeskatningen forenkles jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10-12.**

I det tidligere regelsæt gjaldt det, at ved ophør af international sambeskatning, skulle tidligere givne fradrag betales tilbage, efterhånden som en investering begyndte at give overskud. Dette skete via genbeskatningsreglerne i ligningslovens §§ 33 D og 33 E. Hvis en investering imidlertid aldrig kom til at give overskud, medførte reglerne dog et endeligt fradrag på det samlede underskud.

Disse bestemmelser havde til formål at sikre, at sambeskatningen som udgangspunkt kun virkede som en skattecredit for selskaberne, men en stikprøveundersøgelse viste ifølge bilag 1 til L 153, at genbeskatningsreglerne ikke virker efter hensigten. Andelen af underskud, der senere hen skulle genbeskattes, kan kun under meget stor usikkerhed skønnes, men den skønnede genbeskatningsandel virker ifølge stikprøveundersøgelsen, overraskende lav, idet genbeskatning af tidligere fratrukne underskud i gennemsnit kun udgjorde ca. 1/3 i forhold til den gennemsnitlige skatteværdi af de fradrag der faktisk blev fratrukket i de pågældende indkomstår. Årsagen hertil kan i høj grad skyldes kreativ skatteplanlægning og manglende muligheder for kontrol<sup>125</sup>.

Af hensyn til sammenhængen i sambeskatningsreglerne har det ifølge Skatteudvalgets svar på spørgsmål 1 af 3. maj 2005, været nødvendigt at opretholde regler på dette område, men det fremgår dog af L 121, at genbeskatningsreglerne er ændret således, at der ikke længere skal ske genbeskatning i forbindelse med interne omstruktureringer i koncernen<sup>126</sup>.

---

<sup>125</sup> Jf. Baggrundsnotat fra skatteudvalget, bilag 1 til L 153, *Stramning af de internationale sambeskatningsregler – og ned-sættelse af selskabsskatten til 28 pct.*, s. 1

<sup>126</sup> Ændringerne af genbeskatningsreglerne er anderledes i L 121 i forhold til det af skatteministeren fremsatte lovforslag L153 af 15. december 2004.

Genbeskatningsreglerne kunne med lovforslag nr. L153 medføre at et ellers velbegrunnet salg af et selskab i udlandet måtte opgives, idet det i L153 blev foreslået at genbeskatning ved salg af selskabet til en tredjemand fremover skulle ske efter den samlede genbeskatningssaldo for samtlige koncernens selskaber i dette land, og altså ikke bare af værdien af de underskud i det enkelte selskab der er blevet udnyttet til fradrag i andre selskabers skattepligtige indkomst. Salg af et udenlandsk selskab kunne således udløse en betydelig skattebyrde, og for koncerner der havde mange selskaber i det samme land blev konsekvensen af et salg derfor, at der skulle betales skat af hele den samlede købesum jf. advokatrådet s. 6.

Fremover skal der altså kun ske genbeskatning af tidligere overførte underskud

1. ved udløb af sambeskatningen,
2. ved salg af selskaber til andre selskaber udenfor koncernen og
3. i forbindelse med afbrydelse af den før omtalte bindingsperiode<sup>127</sup>.

Genbeskatningen, der sker hos administrationsselskabet, baseres altså fremover på likvidationsfortjenesten, og sker efter én af følgende regler:

<b>Ordinær genbeskatning:</b>	Ved ordinær genbeskatning beskattes et beløb svarende til den fortjeneste som ville kunne konstateres ved salg af virksomhedens aktiver og passiver til disses handelsværdier, dog højst et beløb svarende til genbeskatningssaldoen.  Ordinær genbeskatning sker ved udløbet af bindingsperioden, hvis der ikke vælges sambeskatning for den efterfølgende 10-årige periode. Ordinær genbeskatning sker også hvis det koncernforbundne selskab sælges til en uafhængig tredjemand eller hvis koncernforbindelsen ophører på grund af fusion eller lignende
<b>Fuld genbeskatning:</b>	Ved fuld genbeskatning beskattes et beløb svarende til hele genbeskatningssaldoen.  Fuld genbeskatning sker hvis sambeskatningen afbrydes i løbet af bindingsperioden, eller efter krav fra skattemyndighederne. Dette kan ske ved manglende fremlæggelse af tilstrækkelige oplysninger om de udenlandske koncernselskaber
<b>Overgangsregel</b>	Ved genbeskatning efter overgangsreglen sker genbeskatningen i takt med, at der realiseres skattemæssigt overskud i selskaberne. Beskatning efter denne regel kommer kun på tale hvis en eksisterende sambeskatning ophæves med virkning for indkomståret 2005, altså som følge af indførelsen af de nye sambeskatningsregler jf. gennemgangen i afsnit 4.7.1.

Reglerne om genbeskatning findes fremover i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10-12.

#### **4.7.1. Overgangsregler for genbeskatning - skyggesambeskatning**

Koncerner, der ikke ønsker at blive sambeskattet efter de nye bestemmelser, kan udtræde af sambeskatningen efter reglerne i overgangsordningen i lovforslagets § 8, stk. 6 og 7. Efter denne overgangsordning vil

<sup>127</sup> Særnummer af AktuelSkat – 15. december 2004, *Sambeskatning og skatteprocent*, s. 3 samt SR-Skat.2005.32, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten*, s. 39.

der således ske en løbende genbeskatning i takt med, at de udtrådte underskudsselskaber generer overskud, eller hvis der sker frasalg<sup>128</sup>.

For udenlandske selskaber, der frem til nu har været omfattet af dansk beskatning, er der indført en skyggesambeskatningsordning. Jeg vil undlade at gå i dybden omkring de nærmere bestemmelser herom, og blot omtale ordningen, således, at læseren får en overordnet forståelse af formålet med denne. Efter skyggesambeskatningsordningen ordning kan selskaber, der ikke ønsker international sambeskatning efter de nye regler, udskyde genbeskatningen af den eksisterende genbeskatningssaldo til et senere tidspunkt, hvor det pågældende datterselskab genererer positiv indkomst, eller i øvrigt gennemfører en transaktion der udløser genbeskatning efter de gamle regler, eksempelvis ved salg af det pågældende datterselskab.

#### 4.8. Sammendrag af de gamle samt de nye sambeskatningsregler

Jeg har i nedenstående skema forsøgt at skabe overblik over hvilke regler, i relation til sambeskatning af koncernforbundne selskaber, der var gældende såvel før som efter den 15. december 2004. I næstfølgende kapitel vil jeg således analysere og vurdere disse ændringer.

<i>Figur 20.</i>	FØR	NU
<b>Regnskabsår</b>	De selskaber der var omfattet af sambeskatningen skulle have samme regnskabsår	Regnskabsåret behøver ikke længere at være sammenfaldende, men de sambeskattede selskaber skal dog opgøre indkomsten for den samme periode som administrationsselskabet.
<b>Ejerskabskrav</b>	For at tilladelse til sambeskatning kunne gives skulle moderselskabet eje samtlige aktier i datterselskabet. Der var dog undtagelser i forbindelse med medarbejderaktier eller udenlandske erhvervelser.	Ejerskabskravet er blevet mildere således at der nu blot kræves, at flertallet af stemmerettighederne besiddes af moderselskabet.

<sup>128</sup> De genbeskatningssaldi, der allerede er oparbejdet, fortsætter, men skal som noget nyt omregnes til skatteværdi. Denne omregning skal ske tilbage til 1991, hvilket medfører en ekstra skat, idet fradragsværdien kan være højere end genbeskatningsværdien efter creditlempelse jf. høringssvar fra Dansk Industri s. 6.

<p><b>Opgørelsen af samskatningsindkomsten og fordeling af underskud</b> <b>Vilkår 2.5.</b></p>	<p>Hele den skattepligtige indkomst hidrørende fra datterselskabet skulle medregnes ved opgørelsen af samskatningsindkomsten. Derefter udloddede datterselskabet et beløb, svarende til deres skat, til moderselskabet der derefter betalte skatten.</p> <p>De samskattede selskaber kunne overføre underskud imellem selskaberne efter nedenstående rækkefølge</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Friske underskud,</li> <li>2. Egne gamle underskud og</li> <li>3. Samskatningens underskud.</li> </ol>	<p>Fuld fordeling, dvs. skatten baseres på en sammenlægning af resultaterne fra de enkelte selskaber, uanset ejerandel. Ved udnyttelse af underskud, skal administrationselskabet betale underskudsselskabet 28 pct. af fradragsværdien, og modtage et tilsvarende beløb af det koncernforbundne selskab der udnytter underskuddet. Underskud fordeles efter den nævnte rækkefølge:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Egne gamle underskud,</li> <li>2. Friske underskud og</li> <li>3. Samskatningens underskud.</li> </ol>
<p><b>Genbeskatning</b></p>	<p>Efterhånden som en investering begyndte at give overskud skulle tidligere fradragte underskud betales tilbage efter genbeskatningsreglerne. Ved ophør skete der fuld genbeskatning af tidligere fradragte underskud, som ikke var blevet modsvaret af senere års overskud.</p>	<p>Reglerne om genbeskatning er lempet således at der ikke sker genbeskatning i forbindelse med interne omstruktureringer i koncernen.</p>
<p><b>National samskatning</b></p>	<p>Danske selskaber kunne frivilligt vælge hvorvidt de ville etablere samskatning eller ej med andre danske selskaber.</p>	<p>Efter de gældende regler <u>skal</u> alle danske koncernforbundne selskaber samskattes og det øverste moderselskab udpeges til administrationselskab, der har ansvaret for den samlede indkomstskat</p>
<p><b>International samskatning med datterselskaber i udlandet</b></p>	<p>Efter de tidligere danske samskatningsregler, kunne der gives tilladelse til, at datterselskaber der var hjemmehørende i udlandet, kunne inddrages såfremt det danske moderselskab ejede alle de aktier som det var muligt efter de nationale regler i det pågældende land.</p>	<p>Der indføres et globalpuljeprincip der medfører at hvis samskatning vælges mellem enkelte af de koncernforbundne selskaber, så skal samtlige koncernforbundne selskaber medtages. Det ultimative moderselskab har kompetencen til at beslutte hvorvidt der skal ske international samskatning efter globalpuljeprincippet.</p>
<p><b>International samskatning med faste driftssteder i udlandet</b></p>	<p>Danske selskabers faste driftssteder i udlandet skulle beskattes i Danmark. Indkomsten blev opgjort efter</p>	<p>Faste driftssteder vil også blive omfattet af globalpuljeprincippet såfremt international samskatning vælges.</p>

	OECD's modeloverenskomst. Der var mulighed for lempelse af den i udlandet betalte skat.	
<b>Faste driftssteder i Danmark af udenlandske selskaber</b>	Filialer i Danmark, af udenlandske selskaber, kunne efter de tidligere regler medtages under en frivillig dansk sambeskatning hvis det udenlandske selskab var hjemmehørende på Færøerne, Grønland eller i en anden fremmed stat der var medlem af EU eller EØS eller har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark	Filialer af udenlandske selskaber, der er beliggende i Danmark, skal fremover sambeskattes med eventuelle koncernforbundne danske selskaber samt med faste ejendomme beliggende i Danmark
<b>Koncernbegrebet</b>	Førhen fandtes ikke et entydigt koncernbegreb.	Nu anvendes det koncernbegreb der kendes fra det 7. selskabsretlige direktiv, dvs. den selskabsretlige koncerndefinition der desuden fremgår af henholdsvis aktieselskabslovens § 2 og anpartsselskabslovens § 3.
<b>Bindingsperiode</b>	Førhen ingen bindingsperiode hvis international sambeskatning blev etableret, men det var dog et én gang valgt princip.	Efter de nu gældende regler er der en bindingsperiode på 10 år såfremt sambeskatning vælges. Der er dog mulighed for at afbryde denne periode, men så sker der genbeskatning.
<b>Ligningsrådets bemyndigelse</b>	Ligningsrådets havde bemyndigelse til at fastsætte de nærmere betingelser og vilkår for sambeskatningen.	Ligningsrådet har fået mere bemyndigelse end hidtil, og kontrollen forventes således at blive bedre
<b>Beskatningsprincip</b>	Danske selskaber blev beskattet efter globalindkomstprincippet	Danske selskaber beskattes fremover efter territorialprincippet såfremt der ikke er valgt international sambeskatning.
<b>Selskabsskatteprocenten</b>	30 pct.	28 pct.
<b>Hæftelse</b>	De sambeskattede selskaber hæftede solidarisk for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter	De sambeskattede selskaber hæfter kun for den del af skatten der vedrører den del af sambeskatningsindkomsten som kan henføres til det enkelte selskab.

## Kapitel 5. Analyse og vurdering af de nye sambeskatningsregler.

Efter at have redegjort for såvel de før gældende bestemmelser om sambeskatning af koncerner, som ændringerne der med vedtagelsen af L 121 d. 31. maj i år, er blevet en realitet, vil jeg i dette kapitel analysere og vurdere hvilke konsekvenser - både fordele og ulemper - de nye bestemmelser har for sambeskatninger i Danmark såvel som i udlandet.

Folketingets Skatteudvalg har, i forbindelse med høringen, modtaget henvendelser fra flere fremtrædende virksomheder med videre i Danmark, der således har haft mulighed for, at påvise væsentlige fordele og ulemper i tilknytning til lovforslaget. Disse høringssvar vil blive inddraget i analysen.

### 5.1. Konsekvenser af reglerne om obligatorisk national sambeskatning

Efter den nye bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 skal de i afsnit 4.3.1.1. nævnte koncernforbundne selskaber, fremover underkastes reglerne om tvungen sambeskatning, herunder reglerne om valg af administrationsselskab samt besiddelse af flertallet af stemmerettighederne, med videre.

Jeg ønsker i nærværende afsnit, at afdække hvilke fordele og ulemper den nye bestemmelse vedrørende tvungen national sambeskatning har for de omfattede selskaber, samt hvilken indflydelse ændringen har for dansk erhvervslivs konkurrenceevne.

#### 5.1.1. Obligatorisk national sambeskatning

Danske selskaber der er koncernforbundne, kan fremover ikke frivilligt bestemme hvorvidt, de vil anvende reglerne om sambeskatning, og dette må afgjort betragtes som en indskrænkning af selskabernes frihed til selv at bestemme. Jeg vil derfor ved hjælp af eksempler anskueliggøre hvilke konsekvenser det har for danske selskaber, at de fremover bliver omfattet af selskabsskattelovens § 31 om obligatorisk national sambeskatning.

Positiv indkomst i moderselskabet og negativ indkomst i datterselskabet			
Indkomståret 2006	Sambeskatning	Særbeskatning	
		Moderselskab DK	Datterselskab DK
Moderselskab DK	+ 1.000	+ 1.000	
Datterselskab DK	÷ 1.000		÷ 1.000
Sambeskatnings- / skattepligtig indkomst	0	+ 1.000	÷ 1.000
Dansk skat 28 pct.	0	280	
Koncernbeskatning / Beskatning i alt	0	280	
Fremførelse af underskud	0		÷ 1.000

Figur 21.: Ved positiv indkomst i det danske moderselskab og negativ indkomst i datterselskabet, er indførelsen af obligatorisk national sambeskatning alt andet lige en fordel, idet udnyttelsen af underskuddet udløser en besparelse på 280.

I det første eksempel er der positiv indkomst i moderselskabet men negativ indkomst i datterselskabet, og ud fra figur 21, kan jeg konkludere, at i de tilfælde hvor et eller flere af de koncernforbundne selskaber giver underskud, er indførelsen af obligatorisk national sambeskatning, alt andet lige en fordel. Dette begrundes i, at underskuddet kan udnyttes i andre koncernforbundne selskabers overskud.

Såfremt datterselskabet derimod generer overskud ligesom moderselskabet, er der imidlertid ingen forskel på om selskaberne beskattes hver for sig, eller omfattes af den obligatoriske nationale sambeskatning.

<b>Positiv indkomst i moderselskabet og positiv indkomst i datterselskabet</b>			
<b>Indkomståret 2006</b>	<b>Sambeskatning</b>	<b>Særbeskatning</b>	
		Moderselskab DK	Datterselskab DK
Moderselskab DK	+ 1.000	+ 1.000	
Datterselskab DK	+ 1.000		+ 1.000
Sambeskatnings- / skattepligtig indkomst	+ 2.000	+ 1.000	+ 1.000
Dansk skat 28 pct.	560	280	280
Koncernbeskatning / Beskatning i alt	560	560	

Figur 22.: Ved positiv indkomst i såvel moderselskabet som i datterselskabet er beskatningen den samme ved obligatorisk national sambeskatning som ved særbeskatning af de to selskaber.

Den tvungne nationale sambeskatning i selskabsskattelovens § 31, må afgjort opfattes som en indskrænkning i selskabernes hidtidige frihed til selv at bestemme hvilke selskaber der skulle indgå i en sambeskatning, og hvilke der skulle holdes udenfor. Det er imidlertid ikke min opfattelse, at denne indskrænkning har nogle vidtrækkende konsekvenser for de omfattede selskaber, idet selskaberne i underskudssituationer har mulighed for, at udnytte andre koncernforbundne selskabers underskud og i overskudssituationer er koncernbeskatningen den samme som hvis selskaberne blev beskattet hver for sig.

Eftersom mange koncernforbundne selskaber i Danmark er sig bevidste om, at de med indførelsen af obligatorisk national sambeskatning, vil blive omfattet af de nye regler, har nogle selskaber valgt at udtræde af den eksisterende sambeskatning inden det nye lovforslag trådte i kraft. På denne måde opnåede de, at udnytte eventuelle underskud fra tidligere år, som var ved at udløbe.

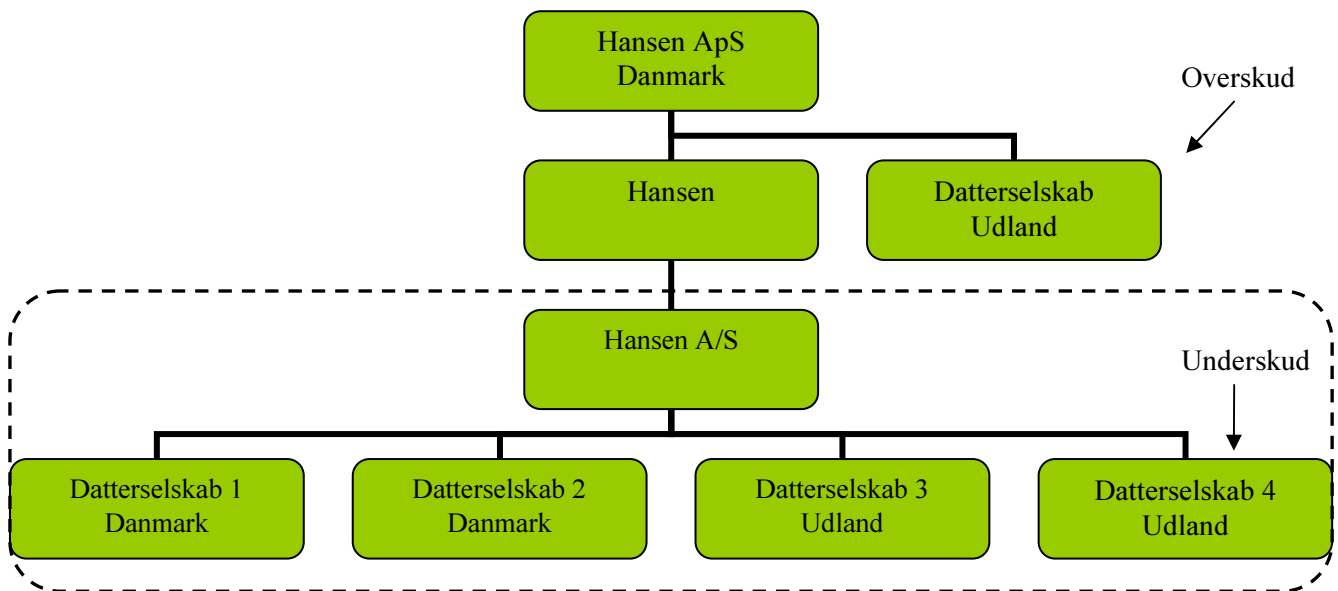
### 5.1.2. Omgåelse af det nye koncernbegreb

Ejerskabskravet bygger, som nævnt tidligere, ikke længere på et krav om 100 pct. aktiebesiddelse. Selskaber skal således fremover blot besidde flertallet af stemmerettighederne, for at blive omfattet af reglerne om obligatorisk sambeskatning.



Siden vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960, hvor det efter § 31 blev tilladt at sambeskatte selskaber, er der, som omtalt i kapitlet vedrørende den historiske udvikling af sambeskatningsreglerne, foretaget adskillige lovændringer med henblik på at forhindre omgåelsen af disse. I denne sammenhæng finder jeg det derfor interessant at undersøge, hvorvidt der er mulighed for at omgå de nye regler, således at sambeskatning kan undgås hvis de koncernforbundne selskaber ikke finder sambeskatningen fordelagtig.

Dette kunne eksempelvis være tilfældet, hvis en i Danmark hjemmehørende person – Hansen – ejer selskaber i Danmark, der omfattes af bestemmelsen om obligatorisk national sambeskatning, og udover ejerskabet af den sambeskattede koncern også ejer et ApS som er beliggende i enten Danmark eller udlandet. Dette ApS ejer endvidere et salgsselskab, der er beliggende i udlandet jf. illustrationen nedenfor.



Figur 23.: Eksempel på hvorledes det nye koncernbegreb kan omgås.

Jeg antager, at datterselskab 4, der er beliggende i udlandet, er etableret for nyligt, og der vil således i opstartsfasen typisk forekomme skattemæssige underskud. Hansen A/S ønsker imidlertid, at udnytte underskuddet fra det udenlandske datterselskab, men ønsker imidlertid ikke, at samtlige selskaber i udlandet skal indgå i sambeskatningen, eksempelvis som følge af, at det udenlandske datterselskab af Hansen ApS giver overskud.

Da det nye koncernbegreb i selskabsskatteloven § 31 C ikke indeholder bestemmelser om andre besiddelse, er det min opfattelse, at Hansen ved at oprette et ApS i Danmark med et overskudsgivende datterselskab i udlandet kan omgå de danske sambeskatningsregler. Dette som følge af at den ene koncern, Hansen A/S, vælger international sambeskatning efter bestemmelsen i § 31 A, men den anden koncern, Hansen

ApS, fravælger international sambeskatning. Derved udnyttes underskuddet fra det udenlandske selskab, samtidig med, at det overskudsgivende datterselskab i udlandet ikke beskattes efter de danske sambeskatningsregler.

### **5.1.3. Nedsættelse af selskabsskatten forbedrer konkurrenceevnen**

Som omtalt, nedsættes selskabsskatten fra de tidligere 30 pct. til i dag 28 pct., hvilket skal ses som en kompensation for den merskat der bliver pålagt selskaberne som følge, at de fremover vil blive omfattet af en tvungen national sambeskatning<sup>129</sup>.

En lavere selskabsskat har først og fremmest den fordel, for selskaber der er skattepligtige til Danmark, at de skal betale mindre i skat end hidtil. Nedsættelsen skønnes, at medføre en gevinst for erhvervslivet på 2,7 mia. kr. årligt før indregning af adfærdsvirkninger hvilket betyder et provenutab for den danske stat på cirka 2,7 mia. kr. fordelt med godt 2,4 mia. kr. til staten og cirka 0,3 mia. kr. til kommunerne<sup>130</sup>.

Desuden øger en lavere selskabsskat incitamentet til at investere i Danmark, idet afkastet efter skat bliver højere. Flere investeringer i form af oprettelse af nye selskaber, eller nyinvesteringer i allerede eksisterende selskaber og filialer, vil efter min opfattelse medføre en stigende produktivitet og dermed også skabe flere arbejdspladser på længere sigt.

Trods indgrebet er selskabsskatten i Danmark dog stadig højere end det europæiske gennemsnit på 26 pct.<sup>131</sup>

### **5.1.3. Selskaberne kan nu købe sig til et underskud**

De af sambeskatningen omfattede selskaber, har fremover mulighed for, at købe sig til et fradragsberettiget underskud. Dette som følge af, at selskaber der erhverves midt i et regnskabsår, skal opgøre indkomsten for delperioden. En koncern der således erhverver et datterselskab midt i året, skal først medregne datterselskabets indkomst fra erhvervelsestidspunktet, og som følge deraf, har koncernen på baggrund af budgetter og forventninger til omsætningen, mulighed for, inden erhvervelsen, at vurdere om datterselskabet vil generere underskud.

---

<sup>129</sup> Socialdemokratiets medlemmer af udvalget har ønsket at få lovforslaget opdelt, således at lukning af muligheden for kreativ udnyttelse af skattelovene kunne udgøre ét selvstændigt lovforslag, mens nedsættelsen af selskabsskatten med videre kunne fremstå som et andet selvstændigt lovforslag. Dette skyldes at Socialdemokratiet ikke finder grund til at nedsætte erhvervsbeskatningen jf. Betænkning over L 121 af 18. maj 2005, s. 2.

<sup>130</sup> Jf. høringssvar fra AE-rådet samt Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove afsnit 5.2.2.

<sup>131</sup> Jf. høringssvar fra Dansk Industri.

## 5.2. Hvornår skal koncerner vælge international sambeskatning?

Efter globalpulje-princippet er det, som tidligere skrevet, op til koncernen frit, at vælge hvorvidt den ønsker, at anvende reglerne om sambeskatning eller ej, og såfremt der vælges international sambeskatning, skal alle selskaber, foreninger mv., filialer, faste ejendomme medtages i sambeskatningen. Jeg vil derfor, i nærværende afsnit, forsøge at afdække hvilke elementer der indgår i overvejelserne i forbindelse med valg eller fravalg af international sambeskatning, samt hvornår det er henholdsvis hensigtsmæssigt og uhenigtsmæssigt for en koncern, at vælge international sambeskatning.

### 5.2.1. Hvornår er det hensigtsmæssigt at vælge international sambeskatning

Efter de nye regler gælder efter selskabsskattelovens § 31 A, at det er bestyrelsen eller generalforsamlingen i det ultimative moderselskab<sup>132</sup> der med bindende virkning for de andre selskaber i koncernen, tilskrives kompetencen til at træffe beslutning om, hvorvidt samtlige koncernforbundne selskaber, hjemmehørende udenfor Danmark, skal indgå i sambeskatningen.

**§ 31 A, stk. 1.:** Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital (international sambeskatning).

Valget af international sambeskatning skal være foretaget senest i forbindelse med rettidig indgivelse af selvangivelse, og dersom der ikke er foretaget et valg eller såfremt selvangivelsen imidlertid ikke indleveres rettidigt, anses sambeskatning for fravalgt.

I overvejelserne om hvorvidt en koncern skal vælge at lade samtlige koncernforbundne selskaber sambeskatte efter reglerne om international sambeskatning indgår der elementer som beskatningsniveauet, og grundlaget – skattebasen<sup>133</sup> – i det udenlandske datterselskabs hjemland. Det er i denne forbindelse også relevant at vurdere de danske indgangsværdier i forhold til det udenlandske afskrivningsgrundlag. Desuden indgår spørgsmål omkring fremtidige resultatmæssige forventninger i overvejelserne, herunder om det er de danske eller de udenlandske selskaber som giver henholdsvis over- og underskud. I det følgende vil jeg således vurdere hvorvidt det er fordelagtigt at vælge international sambeskatning i nedenstående tilfælde:

- positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst
- positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst
- negativ dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst

<sup>132</sup> Ved det ultimative moderselskab forstås det selskab som er moderselskab uden at være datterselskab jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 4 pkt. samt kapitel 4.3.1.3 vedrørende valg af administrationsselskab

<sup>133</sup> Skattebasen i udlandet kan være mindre end i Danmark ved, at der i udlandet er større eller flere fradrag samt at visse indtægter er skattefrie i forhold til de danske beskatningsregler. Såfremt dette er tilfældet, bliver skatten i udlandet, alt andet lige, mindre end skatten opgjort efter de danske regler.

- negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst

### 5.2.1.1. Positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst.

Inddrages et udenlandsk datterselskab i en dansk sambeskatning, vil dette udenlandske selskab, udover at skulle afregne skat efter hjemlandets interne regler, også skulle betale skat i Danmark såfremt den udenlandske indkomst efter danske regler udviser en positiv skattepligtig indkomst. I nedenstående eksempel har jeg forsøgt at illustrere forskellen mellem henholdsvis valg og fravalg af international sambeskatning hvor der både er positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst opdelt efter skatteprocenten i udlandet.

Positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst			
Indkomståret 2006	Sambeskatning	Særbeskatning	
		Moderselskab Dk.	Datterselskab Udl.
Skatteprocent DK og udland 28 pct.			
Moderselskab DK	1.000	1.000	
Datterselskab udland jf. danske regler	500		500
Sambeskatningsindkomst	1.500	-	-
Beregnet skat DK, 28 pct.	420	280	
Creditlempelse: kan maksimalt udgøre skatten opgjort efter den danske lempelsesbrøk:	÷140	-	
$420 * 500 / 1500 = 140$ (max lempelse)			
Nettoskat	280	280	
Udenlandsk skat jf. udenlandske regler	140		140
Koncernbeskatning i alt	<b>420</b>	<b>420</b>	

Figur 24.: Hvis koncernen har positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst og skatteniveauet i udlandet er det samme som i Danmark er det underordnet om der vælges eller fravælges internationalsambeskatning, idet skatten udgør det samme.

Af eksemplet kan det udledes, at i de tilfælde hvor der er positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst, og selskabsskatten i udlandet er den samme som i Danmark – 28 pct. – er det underordnet om koncernen vælger sambeskatning eller ej

### 5.2.1.2. Positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst.

Såfremt der er positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst, bør det ultimative moderselskab vælge international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, idet det udenlandske underskud således kan udnyttes.

Positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst				
Indkomståret 2006	Sambeskatning		Særbeskatning	
			Moderselskab Dk.	Datterselskab Udl.
Moderselskab DK	1.000		1.000	
Datterselskab udland	÷ 1.000			÷ 1.000
Sambeskatnings-/skattepligtig indkomst	0		1.000	÷ 1.000
Skat 28 pct. både DK og Udl	0		280	0
Koncernskat i alt	0		280	
Fremførelse af underskud				÷ 1.000

Figur 25.: Hvis international sambeskatning vælges når der er positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst udløses der i dette eksempel en besparelse på 280.

### 5.2.1.3. Negativ dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst.

Ved at inddrage et udenlandsk selskab med overskud i en international sambeskatning, hvor det danske moderselskab giver underskud, reduceres det fremførelsesberettigede underskud, idet det danske underskud modregnes i det udenlandske datterselskabs overskud jf. nedenstående eksempel.

Negativ dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst				
Indkomståret 2006-2007.	Sambeskatning		Særbeskatning	
	2006	2007	2006	2007
År:				
Moderselskab DK	÷ 1.000	1.000	÷ 1.000	1.000
Fremførelse af underskud				÷ 1.000
Udenlandsk datter, jf. danske regler	1.000	0		
Sambeskatningsindkomst/Skattepligtig indkomst	0	1.000	÷ 1.000	0
Dansk skat, 28 pct.	0	280	0	0
Udenlandsk skat 28 pct., jf. udenlandske regler	280	0	280	
Koncernskat uden LL § 33 H	280	280	280	0

Figur 26.: Såfremt der vælges international sambeskatning hvor der er negativ indkomst i Danmark og positiv indkomst i udlandet, vil koncernen, over en toårig periode, betale det dobbelte i skat en hvis der ikke vælges international sambeskatning.

Af ovenstående eksempel fremgår det at koncernen over en toårig periode ville komme til at betale 280 mere i skat såfremt der vælges international sambeskatning. Jeg har i eksemplet set bort fra bestemmelsen i LL § 33 H<sup>134</sup>

<sup>134</sup> Ligningslovens § 33 H giver mulighed for, at der i en sambeskatning kan ses bort fra så stor en del af et underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til den samlede positive indkomst fra udlandet der er omfattet af ligningslovens § 33 el-

#### 5.2.1.4. Negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst

Hvis der er negativ indkomst hos såvel det danske moderselskab som hos det udenlandske datterselskab, er der ikke umiddelbart nogen skattebesparelse ved at vælge international sambeskatning.

Negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst.			
Indkomståret 2006	Sambeskatning	Særbeskatning	
		Dk	Udl
Moderselskab DK	÷ 1.000	÷ 1.000	
Datterselskab udland	÷ 1.000		÷ 1.000
Sambeskatningsindkomst/skattepligtig indkomst	÷ 2.000	÷ 1.000	-
Dansk skat, 28 pct.	0	0	-
Fremførselsberettiget underskud	÷ 2.000	÷ 1.000	-

Figur 27.: Når der er negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst, er der ingen skattemæssige fordele i at vælge international sambeskatning.

Såfremt det forventes, at det danske moderselskab i de efterfølgende år opnår overskud, vil der dog være en fordel i at vælge international sambeskatning, idet underskuddet således kan fremføres til modregning i senere års positive indkomst

#### 5.2.1.5. Koncerner med datterselskaber i lande med lavere skat end i Danmark

Til at illustrere hvilken indflydelse skatteniveauet i såvel Danmark som i udlandet har, på det ultimative moderselskabs beslutning om hvorvidt de omfattede selskaber skal sambeskattes eller ej, har jeg fremstillet et eksempel hvor skatteprocenten i udlandet er henholdsvis mindre, på niveau, og højere end den danske selskabsskat på 28 pct.

Af skemaet kan det således udledes, at såfremt det udenlandske skatteniveau, herunder skatteprocent og skattebase<sup>135</sup> er mindre end i Danmark, bør international sambeskatning fravælges. Hvis moderselskabet i et sådant tilfælde vælger international sambeskatning, vil dette resultere i en merbeskatning på 25, hvilket kan begrundes i, at der efter creditprincippet skal lempes efter det mindste af de to opgjorte beløb; den i udlandet betalte skat eller det maksimale lempelsesbeløb.

Hvis skatteniveauet er højere end den danske

---

ler en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der kan dog ikke bortses fra et mindre underskud, således at den skattepligtige indkomst svarer til et mindre beløb end den samlede udenlandske positive indkomst.

<sup>135</sup> jf. afsnit 1.3.

Indkomståret 2006	Sambeskatning			Særbeskatning		
	23 pct.	28 pct.	33 pct.	23 pct.	28 pct.	33 pct.
Udenlandsk skatteprocent						
Moderselskab DK	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Datterselskab udland jf. danske regler	500	500	500	500	500	500
Sambeskatningsindkomst	1.500	1.500	1.500	-	-	-
Beregnet skat DK, 28 pct.	420	420	420	280	280	280
Creditlempelse: kan maksimalt udgøre skatten opgjort efter den danske lempelsesbrøk:						
420 * 500 / 1500 = 140 (max lempelse)	÷115	÷140	÷140	-	-	-
Nettoskat	305	280	280	280	280	280
Udenlandsk skat jf. udenlandske regler	115	140	165	115	140	165
Koncernbeskatning i alt	<b>420</b>	<b>420</b>	<b>445</b>	<b>395</b>	<b>420</b>	<b>445</b>

Figur 28.: Hvis skatteniveauet i udlandet, herunder skatteprocent og skattebase<sup>136</sup> er mindre end i Danmark, bør international sambeskatning fravælges. Er skatteprocenten den samme i udlandet som i Danmark er det underordnet om der vælges international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, men udsigten til underskud kan dog medføre at man fastholder en sambeskatning ved bindingsperiodens udløb.

.

### 5.2.1.6. Koncerner med datterselskaber i lande med højere skat end i Danmark

Er skatteniveauet i udlandet det samme som i Danmark, det vil sige 28 pct. – eller højere – er det, som det fremgår af figur 25 og 29, underordnet hvorvidt der vælges sambeskatning med de selskaber der er hjemmehørende i udlandet. Dette begrundes i, at der i Danmark lempes for den i udlandet betalte skat, således at den samlede beskatning bliver den samme.

### 5.2.1.7. Koncerner med genbeskatningssaldi

I overvejelserne om hvorvidt en koncern skal vælge at træde ud af en eventuelt eksisterende sambeskatning, og således ikke blive omfattet af de nye sambeskatningsregler med bindingsperiode, globalpuljning, indgår også refleksioner over, hvorvidt der i nogle af de af sambeskatningen omfattede selskaber eksisterer genbeskatningssaldi. Hvis koncernen ikke ønsker at fortsætte sambeskatningen efter de nye regler, eventuelt som følge af, at der er udsigt til negativ dansk indkomst, og positiv udenlandsk indkomst, kan sambeskatningen afbrydes, og der sker således fuld genbeskatning af tidligere fremførte underskud efter de gamle genbeskatningsregler. I koncerner med meget høje genbeskatningssaldi, må det ultimative moderselskab må derfor overveje om koncernen har råd til at betale denne ved afbrydelse af sambeskatningen, eller om de koncernforbundne selskaber er "tvunget" til at lade sig sambeskatte efter de nye regler, og dermed binde sig for de følgende 10 år m.v.

<sup>136</sup> jf. afsnit 1.3.

### **5.3. Øvrige konsekvenser af de nye sambeskatningsregler**

#### ***5.3.1. Forbedret kontrol medfører mere arbejde for de omfattede selskaber***

Ligningsrådet skal, som det fremgår af afsnit 4.3.3, fortsat fastsætte de nærmere betingelser og vilkår for sambeskatningen, men deres beføjelser er blevet udvidet således at Ligningsrådet desuden fastsætter regler om hvilke oplysninger selskaberne fremover har pligt til at forevise. Kontrollen er altså på flere områder blevet forbedret, og dette må alt andet lige medføre mere arbejde for de omfattede selskaber.

#### ***5.3.2. Reglerne er tunge at administrere***

Ønsket om enklere og mindre omfattende regler er ifølge høringsvar fra skatterevisor foreningen og Københavns kommune ikke opfyldt i det nye regelsæt. De fastslår at bestemmelserne er for komplicerede og generelt for svære at håndtere for såvel virksomheder som for skattemyndigheder, men jeg er dog ikke helt enig i denne kritik.

Før vedtagelsen af L 121 fandtes hjemlen til sambeskatning af selskaber, som nævnt, i selskabsskattelovens § 31, og de nærmere vilkår for sambeskatningen blev – og bliver stadig - fastsat af Ligningsrådet<sup>137</sup>. Derudover fandtes der, spredt i skattelovgivningen, adskillige lovbestemmelser vedrørende særregler for sambeskattede selskaber, herunder specielt sambeskattede udenlandske datterselskaber.

At reglerne omkring sambeskatning førhen var alt for spredte var blandt andet også et af de kritikpunkter som ekspertudvalget anførte i rapporten der udkom i slutningen af 2004.

Skatteministeren har, i forsøget på at imødekomme denne kritik, forsøgt at samle reglerne om sambeskatning af selskaber samt at gøre dem mere forståelige og kontrollerbare. Jeg mener helt klart at opdelingen af den tidligere selskabsskattelovs § 31 i 4 adskilte bestemmelser har resulteret i at det fremover er nemmere at overskue reglerne om henholdsvis beskatning indenfor Danmark eller international beskatning efter globalpuljeprikket. Det er min holdning, at et område som dette, er utroligt indviklet, og det kan derfor ikke undgås, at nogle virksomheder finder reglerne svære at administrere.

#### ***5.3.3. Reglerne om genbeskatning indenfor koncernen er lempet***

Jeg finder det helt klart til gavn for erhvervslivet, at genbeskatningsreglerne er blevet ændret således at der ikke længere skal ske genbeskatning i forbindelse med interne omstruktureringer i koncernen. Fremover skal der, som tidligere anført, kun ske genbeskatning af tidligere overførte underskud ved udløb af sambe-

---

<sup>137</sup> Udvalget diskuterer i samme rapport hvorvidt Ligningsrådet i relation til Grundlovens § 43 har bemyndigelse til, at fastsætte sådanne nærmere betingelser og vilkår.



skatningen, ved salg af selskaber til andre selskaber udenfor koncernen og i forbindelse med afbrydelse af den før omtalte bindingsperiode.

#### **5.3.4. Moderselskabet kan i nogle tilfælde undlade at udarbejde koncernregnskab**

Administrationsselskabet kan efter den nye selskabsskattelovs § 31 C, stk. 6, vælge at påberåbe sig muligheden for, at holde et selskab uden for sambeskatningen såfremt betingelserne herfor er opfyldt.

Blandt andet kan moderselskabet hvis dette i væsentlig grad er begrænset i forhold til at udøve sine rettigheder overfor datterselskabets ledelse og aktiver, eller hvis de nødvendige oplysninger ikke kan indhentes uden forholdsmæssigt store omkostninger for moderselskabet, holde dattervirksomheden ude af konsolideringen. Moderselskabet kan endvidere udelukke et selskab fra koncernregnskabet såfremt datterselskabet ikke tidligere har indgået heri, og moderselskabet udelukkende besidder kapitalandele i datterselskabet med henblik på at overdrage dem, eller hvis moderselskabet er fond og kun i begrænset omfang har tilgodehavender hos, eller har stillet sikkerhed for datterselskabet.

Denne mulighed for at undlade at udarbejde koncernregnskab, eller blot at holde nogle selskaber uden for konsolideringen, er en klar fordel for moderselskabet, der i modsat fald ville kunne bruge adskillige ressourcer på at fremskaffe de nødvendige oplysninger med videre.

Det er dog skattemyndighederne der, som led i ligningen, afgør om ovenstående betingelser er opfyldte<sup>138</sup>.

#### **5.3.5. Reglerne om fornyet sambeskatning er lempet.**

At reglerne om fornyet sambeskatning er lempet, er alt andet lige en fordel for de koncernforbundne selskaber. Førhen skulle selskaberne begrunde afbrydelsen i et forretningsmæssigt hensyn, men efter de nye regler kan selskaber, der har udtrådt af sambeskatningen, genindtræde uanset begrundelsen var for at afbryde sambeskatningen.

#### **5.3.6. Konsekvenser ved at beslutningen træffes af det ultimative moderselskab**

I de tilfælde hvor to danske moderselskaber, der begge ejer datterselskaber i udlandet, ejes med hver 60 pct. af stemmerne at et dansk holdingselskab og således er omfattet af den tvungne nationale sambeskatning, kan denne bestemmelse dog give anledning til problemer.

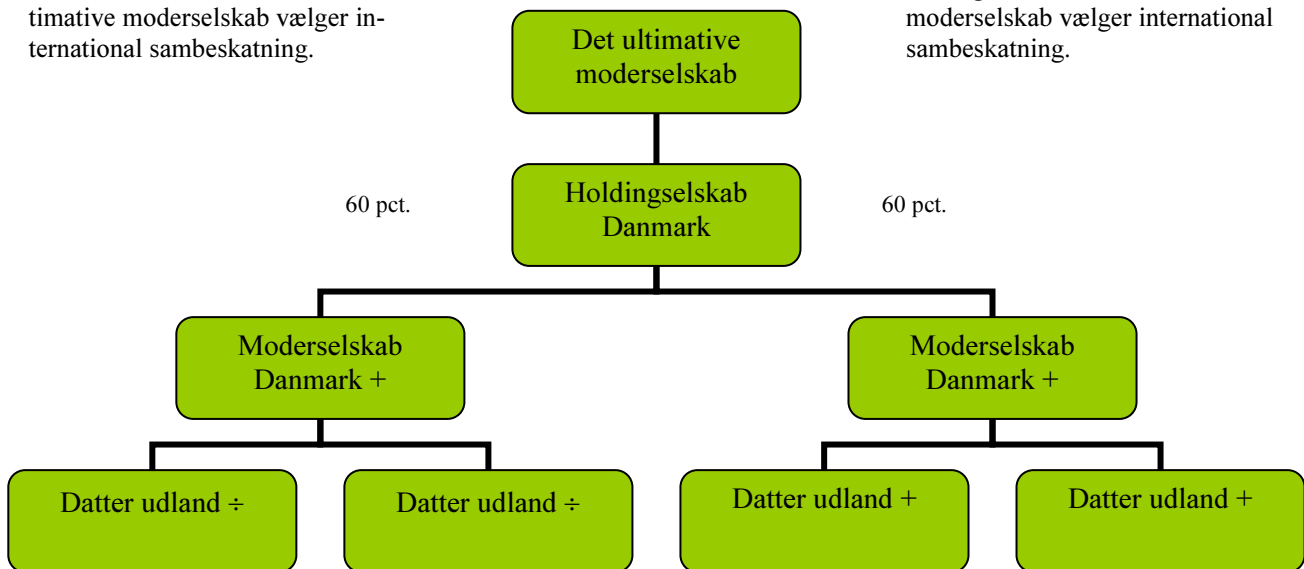
Problemet, som jeg har forsøgt at illustrere ovenfor, består i, at international sambeskatning kan være økonomisk fordelagtig for den ene koncern men ikke nødvendigvis for den anden, og det er således væsentligt hvem der i en sådan situation træffer beslutning om hvorvidt der skal ske sambeskatning efter globalpuljeprincippet eller ej.

---

<sup>138</sup> jf. svar fra Skatteministeren på spørgsmål 49.

I koncernen til venstre kan de udenlandske datterselskabers underskud fremføres såfremt det ultimative moderselskab vælger international sambeskatning.

I koncernen til højre skal de udenlandske datterselskabers overskud medregnes såfremt det ultimative moderselskab vælger international sambeskatning.



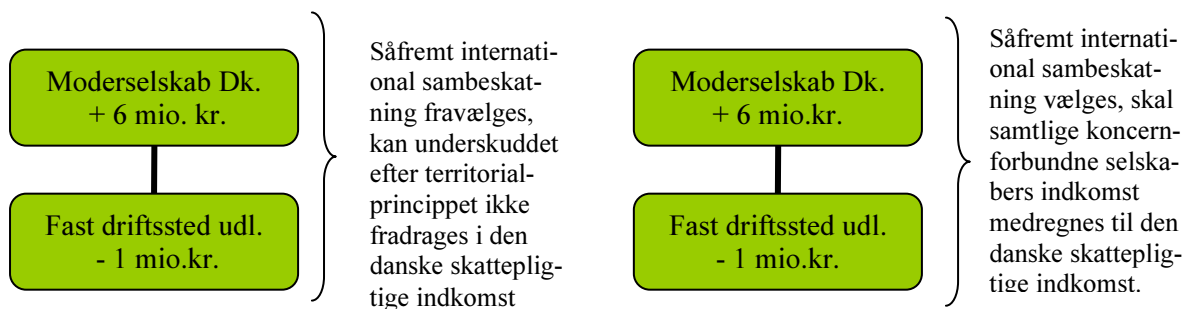
Figur 29.: Det er det ultimative moderselskab der træffer beslutning om internationalsambeskatning.

Vælges international sambeskatning kan dette være en stor fordel for den ene koncern såfremt dennes udenlandske datterselskaber giver underskud, mens det kan være en væsentlig ulempe for den anden koncern såfremt de to datterselskaber her giver overskud.

### 5.3.7. Overgangen fra globalindkomstprincip til territorialprincip

Såfremt international sambeskatning fravælges, skal faste driftssteder, der er beliggende i udlandet, efter territorialprincippet, adskilles fra den danske virksomhed, og indførelsen af territorialprincippet er således en indskrænkning af globalindkomstprincippet.

Derimod er der i relation til international sambeskatning tale om en udvidelse af det hidtidige globalindkomstprincip, idet koncernen ikke længere er frit stillet med hensyn til hvilket selskaber der skal indgå i sambeskatningen. Samtlige koncernforbundne selskaber skal, som nævnt indgå i sambeskatningen såfremt denne vælges, og dette må efter min opfattelse anses for at være en udvidelse af det tidligere globalindkomstprincippet.



<i>International sambeskatning, dvs. filialen medtages sammen med evt. andre datterselskaber</i>	<i>Den danske skat udgør 0,28 pct. af 5 mio.kr. = 1.400.000 kr.</i>
<i>Obligatorisk national sambeskatning, dvs. filialen holdes udenfor</i>	<i>Den danske skat udgør 0,28 pct. af 6 mio. kr. = 1.680.000 kr.</i>

*Figur 30 Overgangen fra globalindkomstprincip til territorialprincip er en indskrænkning i forhold til den obligatoriske nationale sambeskatning.*

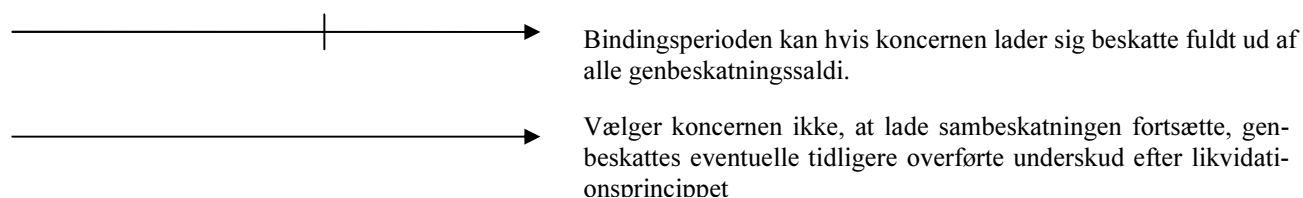
Overgangen fra globalindkomstprincip til territorialprincip vil formentligt gøre det mindre attraktivt for et her i landet hjemmehørende selskab, at etablere sig i udlandet i form af en filial, idet filialens over- eller underskud ikke kan medregnes til den danske virksomhed medmindre der vælges international sambeskatning og samtlige koncernforbundne selskaber således inddrages. Overgangen fra globalinkomstprincip til territorialprincip må derfor i internationalt regi opfattes som en restriktion.

Der er dog ikke tale om en komplet afskaffelse af globalindkomstprincippet idet alle indtægter fra udlandet, hvor der ikke er tale om et fast driftssted, f.eks. udlejlningsejendomme samt renter og royalties fra udlandet, stadig er skattepligtige. Ligeledes bibeholdes reglerne om CFC-indkomst, der endda udstrækkes til også at omfatte filialer.

### **5.3.8. 10 års bindingsperiode**

Vælges international sambeskatning af selskaber, der i skattemæssig henseende anses for at være hjemmehørende i udlandet, skal dette valg efter de nye regler være bindende for en tiårig periode. Det er dog muligt at afbryde bindingsperioden før tid, men dette vil, som tidligere anført, medføre, at eventuelle genbeskatningssaldi skal genbeskattes.

Desuden vil indførelsen af en sådan bindingsperiode stille store krav til koncernens forarbejde med hensyn til udarbejdelse af kalkuler og budgetter for de kommende ti år.



*Figur 31.: Skattemæssige konsekvenser ved afbrydelse af bindingsperioden, eller fravalg ved udløb.*

## Kapitel 6. Lovforslagets forhold til EU-retten

Reglerne om sambeskatning af selskaber må, som alle andre skatteregler, ikke stride imod EU-retten, idet bestemmelserne i EF-traktaten og direktiverne har forrang frem for intern dansk ret.

Et af de grundlæggende principper i EF-traktaten er, at medlemslandene ikke må stille hindringer i vejen for, at statsborgere og selskaber i et medlemsland etablerer sig på et andet medlemslands område - den såkaldte etableringsfrihed<sup>139</sup>. I EF-traktaten findes reglerne herom i art. 43<sup>140</sup>.

Traktaten indeholder desuden et generelt forbud imod diskrimination på baggrund af nationalitet, og en national skatteregel anses således for, at være diskriminerende, såfremt den bevirker at et hjemmehørende selskab og et ikke hjemmehørende selskab, der befinder sig i en sammenlignelig situation, ikke behandles ens. Er dette tilfældet, kan den nationale regel dog opretholdes, såfremt den kan begrundes i et tvingende alment hensyn, og det ønskede resultat ikke kunne have været opnået ved en mindre indgribende regel<sup>141</sup>.

Disse EU-retlige rammer for hvilke nationale regler der kan udformes, har i høj grad været diskuteret i forbindelse med generaladvokatens udtalelse i Marks & Spencer-sagen, hvor spørgsmålet var om Storbritannien brød med EU-retten ved, at have forskellige regler for national og international sambeskatning. Generaladvokaten fandt, at der ikke måtte gøres forskel, hvilket efter min opfattelse må formodes, at lægge visse restriktioner for udformningen af de danske sambeskatningsregler<sup>142</sup>.

### 6.1. Ændringerne i forhold til det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud

I de følgende afsnit vil jeg undersøge, om der er forhold der taler for, at det for nyligt vedtagne lovforslag om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove, er i strid med EU-rettens diskriminations- og restriktionsforbud. Ligeledes vil jeg analysere hvorvidt der, efter min mening, er tale om en restriktion der, såfremt den kan begrundes i et sagligt hensyn og ikke kunne have været opnået på en mindre indgribende måde, alligevel kan tillades.

Denne EU-retlige analyse vil udelukkende fokusere på områderne: Territorialbeskatning, Obligatorisk national sambeskatning samt Globalpuljeprikkippet, idet disse områder, efter min mening, er dem der umiddelbart påkalder sig størst opmærksomhed.

---

<sup>139</sup> Af øvrige elementære principper kan nævnes at medlemslandene ikke må stille hindringer i vejen for den fri bevægelighed af varer og tjenesteydelser, for arbejdskraftens fri bevægelighed eller for den fri bevægelighed af kapital.

<sup>140</sup> EF-traktatens bestemmelser har forrang, hvilket medfører at en national skatteregel skal vige såfremt den strider imod de EU-retlige bestemmelser.

<sup>141</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/2004 afsnit 7.1.

<sup>142</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/2004 afsnit 1.3.1.

### 6.1.1. Diskriminationsforbud - er der tale om diskrimination på baggrund af nationalitet?

Traktatens forbud imod diskrimination på baggrund af nationalitet indebærer som nævnt, at en national skatteregel anses for at være diskriminerende, såfremt et hjemmehørende selskab og et ikke hjemmehørende selskab, der befinder sig i en sammenlignelig situation, ikke behandles ens<sup>143</sup>.

Dette giver, efter min mening, anledning til nærmere at undersøge konsekvenserne af overgangen fra globalindkomstprincippet og territorialprincippet.

#### 6.1.1.1 Er territorialprincippet diskriminerende?

Efter de nye sambeskatningsregler har en koncern mulighed for, at fravælge sambeskatning med selskaber der er hjemmehørende i udlandet. Derimod kan sambeskatning ikke fravælges for selskaber der er hjemmehørende i Danmark, og en sådan forskelsbehandling er, efter min mening, i strid med diskriminationsforbuddet som følger af EF-traktatens art. 48.

Skatteministeren anfører imidlertid i de generelle bemærkninger til L 121, at indførelsen af territorialprincippet indebærer, at den skattemæssige behandling af en given aktivitet kan være forskellig, afhængig af om aktiviteten udøves i Danmark eller i udlandet<sup>144</sup>. Han bemærker dog videre, at en sådan forskelsbehandling, efter hans opfattelse, kan begrundes i et sagligt hensyn, idet der er den nødvendige direkte sammenhæng.

Sammenhængen, som ifølge Skatteministeren kan begrunde denne forskelsbehandling, består i, at underskud hidrørende fra udlandet ikke kan fratrækkes såfremt international sambeskatning fravælges, men samtidig sker der heller ingen beskatning af det pågældende selskab. *"Det vurderes imidlertid, at det foreslåede beskatningssystem etablerer en sådan direkte sammenhæng mellem den manglende indregning af eventuelle underskud hidrørende fra udlandet og den manglende beskatning af de modsvarende indtægter, at den forskellige skattemæssige behandling som i princippet også kan fravælges, vil blive anset som en saglig forskelsbehandling."*<sup>145</sup>

Skatteministeren anfører videre, at udenlandske koncerners adgang til sambeskatning af aktiviteter i Danmark fuldt ud svarer til de regler der gælder for danske koncerner, og han vurderer på denne baggrund ikke, at der er nogen forskelsbehandling mellem danske og udenlandske koncerner<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> jf. EF-Domstolens praksis på området, eksempelvis sag C-336/02, X og Y, præmis 14 eller sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, præmis 33

<sup>144</sup> jf. Bemærkningerne til L 121, afsnit 10.

<sup>145</sup> jf. Bemærkningerne til L 121, afsnit 10.

<sup>146</sup> jf. Bemærkningerne til L 121, afsnit 10.

Der er altså forhold der taler for, at indførelsen af territorialprincippet er i strid med EF-traktatens art. 48., men det er vanskeligt med sikkerhed at udtale sig om hvorvidt EF-Domstolen vil godkende eller underkende bestemmelsen herom. Det bliver derfor interessant om der i nærmeste fremtid vil blive forelagt Domstolen en række tvister på dette område.

### **6.1.2. Etableringsfrihed - er der tale om restriktioner der hindrer den frie etableringsret?**

Ved en restriktion forstås en national foranstaltning, der kan gøre det mindre attraktivt for en borger eller en virksomhed, at udøve en af de i EF-traktaten sikrede rettigheder. En sådan foranstaltning er i strid med EU-retten, medmindre det kan begrundes i et sagligt hensyn.

Af Domstolens praksis fremgår det<sup>147</sup>, at bekæmpelse af skatteunddragelse er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde eventuelle bestemmelser som begrænser de grundlæggende rettigheder som traktaten ellers søger at sikre. Det er dog et krav for at sådanne begrænsninger kan godkendes, at de pågældende skatteregler er rettet direkte mod de skattearrangementer, som reglerne har til formål at forhindre. Medlemsstater der således indfører skattemæssige foranstaltninger for at forhindre tab af skatteprovenu, er ifølge Domstolens faste praksis, ikke et hensyn der i sig selv kan begrunde indgreb i de traktatsikrede rettigheder.

#### **6.1.2.1. Er Globalpuljeprikket og reglerne om obligatorisk national sambeskatning restriktive?**

Skatteministeren anfører i de generelle bemærkninger til L 121, at *"Det er særdeles vanskeligt at vurdere om de foreslåede regler indebærer en restriktion efter EU-retlige regler"*

Det er dog min opfattelse at globalpuljeprikket og bestemmelsen om tvungen national sambeskatning indebærer en restriktion, idet jeg vurderer, at udenlandske selskaber med stor sandsynlighed vil fravælge, at etablere sig i Danmark, når de finder ud af, at vi har obligatorisk national sambeskatning. Hertil kommer, at der desuden ikke er mulighed for, at fradrage underskud ved etablering af nye aktiviteter i udlandet, hvilket yderligere vil være et incitament til, at danske selskaber vælger at etablere sig i Danmark<sup>148</sup>. Det fremgår da også af Skatteministerens bemærkninger til L 121 at *"at det i praksis må formodes, at i hvert fald større internationale koncerner af både økonomiske og administrative grunde, ikke vil anse det for fordelagtigt at inddrage koncernens globale indkomst under dansk beskatning."*

I forhold til de grundlæggende traktatsikrede rettigheder, skal Skatteminister Kristian Jensen derfor kunne begrunde, at begrænsningerne har til formål at bekæmpe et tvingende alment hensyn samt begrunde, at det ønskede resultat ikke kunne opnås ved en mindre indgribende regel.

Baggrunden for, at obligatorisk national sambeskatning blev indført var, at sikre symmetri i beskatningen, idet både indtægter og udgifter fra aktiviteter i Danmark samt indtægter og udgifter fra aktiviteter i udlan-

<sup>147</sup> Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/2004 afsnit 4.1.3.

<sup>148</sup> SR-Skat 1/2005, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten*, s. 48

det derved beskattes ens. Dette anser jeg dog ikke for, at være et tvingende alment hensyn, og jeg finder det derfor kritisabelt, at en restriktion der, som det er tilfældet her, rammer flere selskaber i en koncern, begrundes med henvisning til sammenhæng i beskatningsordningen. Dette hensyn kan ifølge Professor Søren Friis Hansens notat af 14. marts 2005, kun påberåbes, i tilfælde hvor foranstaltningen rammer én og samme transaktion i forhold til én og samme skatteyder.

Generaladvokat Maduro foretog i forbindelse med udtalelsen i sag C-446/03, Marks & Spencer af 7. april 2005 en dyberegående analyse af hvorvidt ”sammenhæng i beskatningsordningen” kan anses for, at være et tvingende samfundsmæssigt hensyn der kan retfærdiggøre nationale restriktive foranstaltninger i relation til grænseoverskridende sambeskatning. På baggrund heraf må det imidlertid konstateres, at ”sammenhæng i beskatningssystemet” *kan* anerkendes som et sagligt hensyn, idet han udtaler at et sådant hensyn vil kunne retfærdiggøre den engelske selskabsordning<sup>149</sup>.

#### **6.1.2.2. Indebærer territorialprincippet en restriktion for etableringsfriheden?**

Også i forhold til generaladvokatens udtalelse i sagen om Marks og Spencer-sagen, er det min opfattelse, at det vedtagne lovforslag indebærer en restriktion ved indførelsen af territorialprincippet. At der efter min mening er tale om en restriktion, begrundes blandt andet i, at danske selskaber der fremover ønsker at etablere sig i form af et datterselskab kun har adgang til underskudsoverførsel hvis de etablerer sig i Danmark og ikke ved etablering i udlandet. Dette incitament til, at investere i Danmark vil udgøre en hindring for at selskaberne vil etablere sig i en anden medlemsstat, og dette er i strid med EF-traktatens art. 43, jf. art. 48.

I sagen om Marks & Spencer er det principielle spørgsmål, om det er i strid med EU-retten at nægte et moderselskab adgang til, at udnytte et underskud i udenlandske datterselskaber beliggende i samme land som moderselskabet. Med andre ord, om EU-retten kræver, at underskud skal kunne modregnes, uanset om datterselskabet er beliggende i et andet EU-medlemsland end moderselskabet.

Generaladvokaten fandt, at der ikke måtte gøres forskel, og det skal derfor være muligt, at modregne underskud i udenlandske datterselskaber, hvis det er muligt, at modregne underskud i datterselskaber i hjemlandet. EU-retten er dog ikke til hinder for, at moderselskabets hjemland kan indføre regler, der udelukker fradrag, hvis underskuddet udnyttes i udlandet.

Det er altså, efter min mening, tvivlsomt, om bestemmelsen i L 121 kan opretholdes, og det bliver interessant at overvære, i hvilket omfang EF-Domstolen vil følge generaladvokatens udtalelse.

---

<sup>149</sup> jf. afgørelsens præmis 65-81 samt henvendelse af 17. maj 2005 fra Søren Friis Hansen – Syddansk Universitet, s. 3. Generaladvokaten har i henhold til EF-traktatens artikel 222 til opgave at fremsætte forslag til afgørelsen i forbindelse med Domstolens behandling af sager, og Generaladvokat Maduros forslag til en afgørelse har således ikke retskraft.

Indførelsen af et valgfrit territorialprincip sker, som anført, for at skabe en mere sammenhængende beskatningsordning, der i relation til underskudsoverførsel behandler filialer og datterselskaber ens, men jeg finder ikke, at dette er et sagligt hensyn, der kan retfærdiggøre en foranstaltning der stiller hindringer i vejen for, at statsborgere og selskaber i et medlemsland etablerer sig på et andet medlemslands område.

## **6.2. Sammendrag af L 121's forhold til EU-retten**

Som det fremgår af de foranstående afsnit finder jeg, at der er flere forhold, der taler for, at visse af de vedtagne ændringer i L 121 er i strid med EF-traktatens art. 43 og 48 der omhandler henholdsvis diskriminationsforbuddet og retten til frit at etablere sig indenfor medlemsstaterne.

Det forhold, at danske selskaber efter de nye sambeskatningsregler ikke kan overføre underskud fra datterselskaber i andre lande medmindre alle datterselskaberne inddrages i sambeskatningen, minder i høj grad om den problemstilling, der er omdrejningspunktet i sagen om Marks & Spencer. Marks & Spencer er af den opfattelse at det er i strid med EF-traktatens art. 43 og 48, at nægte et selskab adgang til at overføre underskud fra datterselskaber der er hjemmehørende i andre EU-medlemsstater, når der i England er mulighed for, at overføre underskud fra indenlandske datterselskaber.

Spørgsmålet om hvorvidt Storbritannien brød med EU-retten ved, at have forskellige regler for national og international sambeskatning, er i relation til udformningen af de nye sambeskatningsregler i Danmark, særdeles interessant. Dette hænger sammen med, at indførelsen af territorialprincippet kan medføre en lignende forskelsbehandling. Generaladvokaten i sagen fandt, at der ikke måtte gøres forskel, hvilket må formodes, at lægge visse restriktioner for hvordan de danske sambeskatningsregler kan udformes.



## Kapitel 7. Konklusion

Af ovenstående gennemgang og analyse, kan det udledes, at der, for koncernforbundne selskaber, hvad enten de er koncernforbundet med selskaber i udlandet eller i Danmark, er adskillige faktorer der skal tages stilling til i den kommende tid.

Som noget nyt indføres der tvungen national sambeskatning, hvilket indebærer, at danske selskaber der før i tiden blev beskattet som et selvstændigt retssubjekt, fremover skal sambeskattes såfremt de er koncernforbundet med andre danske selskaber. Dette betyder, at selskabernes hidtidige frihed til selv at bestemme hvilke selskaber der skulle indgå i sambeskatningen, og hvilke der skulle holdes udenfor er ophørt. Ligeledes indføres der regler om intern skattefordeling i koncernen hvilket bevirker, at overskudsselskaberne fremover skal betale administrationselskabet et beløb der svarer til skatten af deres egen skattepligtige indkomst. Samtidig skal underskudsselskaberne modtage et beløb der svarer til fradragsværdien af deres underskud fra administrationselskabet. En sådan intern skattefordeling er efter min opfattelse en fordel for selskaberne, der således stadig har mulighed for at udnytte eventuelle underskud i koncernen.

Som det fremgår af figurerne 21 og 22 er der, alt andet lige ingen økonomiske konsekvenser forbundet med indførelsen af obligatorisk national sambeskatning. Selvom sambeskatningen fremover bliver obligatorisk, hvilket må vurderes at være en indskrænkning i selskabernes frihed til selv at bestemme, bliver den samlede beskatning den samme hvis de omfattede selskabers indkomst er positiv. Er der derimod tale om negativ indkomst i et eller flere af de koncernforbundne selskaber, giver sambeskatningen mulighed for, at udnytte disse underskud, og den obligatoriske sambeskatning må således, alt andet lige, vurderes at være en fordel for de omfattede selskaber.

Selv om der ikke er nogen økonomiske konsekvenser forbundet med obligatorisk national sambeskatning, er det dog min opfattelse, at indførelsen heraf er unødvendig set i lyset af hvad det overordnede formål med ændringerne af sambeskatningsreglerne var. Formålet med ændringerne har fra start været, at afholde udenlandske selskaber fra, at udnytte de danske regler om fradrag for underskudsgivende selskaber, og jeg ser derfor ingen grund til, at foretage en så betydelig ændring for selskaber der er beliggende og skattepligtig til Danmark og som ikke er koncernforbundne med selskaber i udlandet.

Som noget nyt finder sambeskatningsreglerne fremover anvendelse når et selskab ejer flertallet af stemmerne i et andet selskab. Dette skyldes, at ejerskabskravet er blevet reduceret fra tidligere 100 pct. ejerskab til, at selskaber i dag blot skal besidde flertallet af stemmerettighederne

Med hensyn til den internationale sambeskatning, så skønnes indførelsen af et globalpuljep princip at medføre en stramning for erhvervslivet i størrelsesordenen 2 mia. kr. Globalpuljep principet, der fremover vil omfatte alle selskaber i koncernen, såvel danske som udenlandske, såfremt sambeskatning vælges, vil efter min opfattelse indebære, at mange udenlandske selskaber fremover fravælger at investere i, eller lade sig

sambeskatte med et dansk datterselskab. Jeg mener derfor, at de nye regler vil belaste de danske virksomheders konkurrenceevne og deres fremtidige globalisering.

Der er som tidligere nævnt adskillige faktorer der spiller ind når en koncern skal vurdere om det er mest hensigtsmæssigt at vælge international sambeskatning eller ej. Skattesatsen i de pågældende lande hvor datterselskaberne er beliggende, antallet af datterselskaber, samt om datterselskaberne giver henholdsvis overskud eller underskud med mere.

Af eksemplerne i dette kapitel kan det udledes, at:

1. Ved positiv dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst, bør international sambeskatning fravælges såfremt skatteniveauet i udlandet, herunder skatteprocent og skattebase er mindre end i Danmark. I modsat fald vil et valg af international sambeskatning resultere i en merbeskatning hvilket kan begrundes i, at der efter creditprincippet skal lempes efter det mindste af de to opgjorte beløb; den i udlandet betalte skat eller det maksimale lempelsesbeløb. Når skatteniveauet i udlandet svarer til det danske skatteniveau, eller er højere, er det underordnet om det udenlandske datterselskab inddrages i en dansk sambeskatning, idet beskatningen således bliver den samme.
2. Ved positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst, bør det ultimative moderselskab vælge international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, idet det udenlandske underskud således kan udnyttes.
3. Ved negativ dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst, bør international sambeskatning fravælges, idet det danske underskud ellers vil blive modregnet i det udenlandske datterselskabs overskud.
4. Ved negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst er der ikke umiddelbart nogen skattebesparelse ved at vælge international sambeskatning. Derfor skal koncernen vurdere om der er udsigt til fremtidig overskud i det danske selskab, således at det udenlandske underskud kan fremføres til senere år.

Efter alt at dømme rammer globalpuljning, som anført, først og fremmest de større danske koncerner der har foretaget mange investeringer i udlandet, idet alle udenlandske selskaber bliver inddraget i en samlet global beskatning. For mange af disse større danske koncerner er det sandsynligvis mest hensigtsmæssigt, at fravælge international sambeskatning, hvorimod mindre danske koncerner med kun ét, eller relativt få, udenlandske datterselskaber ikke i samme omfang bliver påvirket af ændringerne.

Globalpuljeprincippet vil selvsagt have størst betydning for koncerner med selskaber, beliggende i lande hvor skattesatsen er lavere end i Danmark, men i L 121 er der, som skrevet tidligere, taget højde for dette problem. Som kompensation herfor, er selskabsskatteprocenten dog blevet nedsat med to procentpoint fra de tidligere 30 pct. til de nuværende 28 pct., hvilket er godt for det danske erhvervsliv. I forhold til det europæiske gennemsnit, der er på cirka 26 pct. finder jeg det imidlertid vanskeligt at vurdere om en sådan nedsættelse er tilstrækkelig til at kunne opveje de skærpede krav.

L 121 indeholder desuden regler om, at genbeskatningsreglerne i forbindelse med interne omstruktureringer skal lempes, hvilket er meget positivt for virksomhederne. Genbeskatning sker således fremover kun i forbindelse med udløb eller afbrydelse af bindingsperioden eller ved selskabets likvidation.

Jeg har med denne afhandling ønsket at skabe klarhed over hvilke problemer det tidligere regelsæt omkring sambeskatning af koncerner har givet anledning til, samt at belyse indholdet i, og konsekvenserne af de sambeskatningsregler som vil gælde fremover. Med det formål, at skabe et overblik over ændringerne og de dertil hørende fordele og ulemper, har jeg nedenfor lavet en oversigt.

<i>Figur 32.</i>	ÆNDRING	FORDELE OG ULEMPER
<b>NEDSAT EJERSKABSKRAV</b>	Ejerskabskravet er blevet reduceret fra 100 pct. til besiddelse af flertallet af stemmerettighederne.	
<b>TVUNGEN NATIONAL SAMBESKATNING</b>	Hidtil har det været frivilligt hvorvidt et selskab skulle indgå i sambeskatningen, men fremover skal alle danske selskaber der er koncernforbundet med et andre selskaber sambeskattes.	Indskrænkning af selskabernes hidtidige frihed til selv at bestemme. Ved positiv indkomst er den samlede beskatning den samme, altså ingen ulempe, og ved negativ indkomst i et eller flere af de koncernforbundne selskaber, giver sambeskatningen mulighed for, at udnytte disse underskud. Den obligatoriske sambeskatning må således, alt andet lige, vurderes at være en fordel for de omfattede selskaber.
<b>NEDSÆTTELSE AF SELSKABSSKATTEN</b>	Selskabsskatten nedsættes fra 30 pct. til 28 pct.	forbedrer konkurrenceevnen
<b>INTERN SKATTEFORDELING</b>	Selskaber der vælger sambeskatning skal fordele skatten således at underskudsselskaberne modtager et beløb fra administrationsselskabet svarende til 28 pct. af deres underskud, hvorimod overskudsselskaberne betaler administrationsselskabet 28 pct. af deres skattepligtige indkomst.	afholder underskudsselskaber i at forbedre sig
<b>GLOBALPULJEPRINCIPPET</b>	Hidtil har det været frivilligt hvorvidt et selskab der er koncernforbundet med et andet selskab hjemmehørende i udlandet skulle indgå i sambeskatningen. Dette er	Dårligt for danske selskabers konkurrenceevne Af eksemplerne i dette kapitel kan det udledes, at: Ved positiv dansk indkomst og po-

	<p>stadig frivilligt, men såfremt international sambeskatning vælges, skal sambeskatningen omfatte samtlige koncernforbundne selskaber.</p>	<p>sitiv udenlandsk indkomst, bør international sambeskatning fravælges såfremt skatteniveauet i udlandet, herunder skatteprocent og skattebase er mindre end i Danmark.</p> <p>Når skatteniveauet i udlandet svarer til det danske skatteniveau, eller er højere, er det underordnet om det udenlandske datterselskab inddrages i en dansk sambeskatning, idet beskatningen således bliver den samme.</p> <p>Ved positiv dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst, bør det ultimative moderselskab vælge international sambeskatning, idet det udenlandske underskud således kan udnyttes.</p> <p>Ved negativ dansk indkomst og positiv udenlandsk indkomst, bør international sambeskatning fravælges, idet det danske underskud ellers vil blive modregnet i det udenlandske datterselskabs overskud.</p> <p>Ved negativ dansk indkomst og negativ udenlandsk indkomst er der ikke umiddelbart nogen skattebesparelse ved at vælge international sambeskatning. Derfor skal koncernen vurdere om der er udsigt til fremtidig overskud i det danske selskab, således at det udenlandske underskud kan fremføres til senere år.</p>
<p><b>BESLUTNINGEN OM INTERNATIONAL SAMBESKATNING</b></p>	<p>Det er det ultimative danske moderselskab der træffer beslutning om hvorvidt der skal ske sambeskatning eller ej</p>	<p>International sambeskatning kan være en ulempe for den ene koncern i et holdingselskab men en fordel for den anden koncern.</p>
<p><b>FRA GLOBALINDKOMST-PRINCIP TIL TERRITORIALPRINCIP</b></p>	<p>Indtil nu har det skattepligtige selskab skullet medregne den samlede årsindtægt i indkomstopgørelsen uanset om denne hidrører her fra landet eller ej. Fremover skal selskaberne beskattes efter territorialprincippet, dvs. at hvis international sambeskatning fravælges</p>	<p>gør det formentlig mindre attraktivt for en her i landet hjemmehørende person at etablere sig i udlandet i form af en filial, idet et over- eller underskud ikke kan medregnes uden at der vælges sambeskatning</p>

	skal et datterselskabs indkomst ikke medregnes såfremt det er hjemmehørende i en fremmed stat.	
<b>FORBEDRET KONTROL</b>	Ligningsrådet bemyndigelse til at fastsætte betingelser og vilkår for sambeskatningen er blevet mere omfattende end hidtil	Ulempe at ændringerne giver mere administrationsarbejde for selskaberne.
<b>GENBESKATNING</b>	Fremover skal der ikke ske genbeskatning i forbindelse med interne omstruktureringer i koncernen	En fordel, at reglerne om genbeskatning indenfor koncernen er lempet
<b>10-ÅRS BINDINGSPERIODE</b>	Selskaber der vælger sambeskatning, er bundet af sambeskatningen i 10 år	Valget om sambeskatning er bindende i 10 år, hvilket er lang tid

Som det fremgår af de foranstående afsnit finder jeg, at der er flere forhold, der taler for, at visse af de vedtagne ændringer i L 121 er i strid med EF-traktatens art. 43 og 48 der omhandler henholdsvis diskriminationsforbuddet og retten til frit at etablere sig indenfor medlemsstaterne.

Også i forhold til generaladvokatens konklusion i sagen om den engelske koncern Marks og Spencer PLC, er det min opfattelse at det vedtagne lovforslag indebærer en restriktion. I forhold til de grundlæggende traktatsikrede rettigheder, skal den danske stat, som anført ovenfor, kunne begrunde, at begrænsningerne har til formål at bekæmpe et tvingende alment hensyn samt begrunde, at det ønskede resultat ikke kunne opnås ved en mindre indgribende regel.

At der efter min mening er tale om en restriktion, begrundes blandt andet i, at danske selskaber der fremover ønsker at etablere sig i form af et datterselskab kun har adgang til underskudsoverførsel hvis de etablerer sig i Danmark og ikke ved etablering i udlandet. Dette incitament til, at investere i Danmark vil udgøre en hindring for at selskaberne vil etablere sig i en anden medlemsstat, og dette er i strid med EF-traktatens art. 43, jf. art. 48.

Generaladvokaten fandt i sagen om Marks & Spencer, at der er i strid med EU-retten at nægte et moderselskab adgang til, at udnytte et underskud i udenlandske datterselskaber beliggende i samme land som moderselskabet. Det er derfor usikkert om bestemmelsen i L 121 vedrørende beskatning efter territorialprincippet, kan opretholdes, og det bliver specielt interessant, at overvære, i hvilket omfang EF-Domstolen vil følge generaladvokatens udtalelse.

Det er endvidere min opfattelse at globalpuljeprikket og bestemmelsen om tvungen national sambeskatning indebærer en restriktion, idet udenlandske selskaber med stor sandsynlighed vil fravælge, at etablere sig i Danmark, når de finder ud af, at vi har obligatorisk national sambeskatning. Hertil kommer, at der desuden ikke er mulighed for, at fradrage underskud ved etablering af nye aktiviteter i udlandet, hvilket yderligere vil være et incitament til, at danske selskaber vælger at etablere sig i Danmark.

## **Kapitel 8. Summary**

During the previous two decades, business has shown a movement towards additional globalization and an intensified use of computer-technology.

This change in business has brought about a more intensified competition between business corporations, and in relation to joint taxation of coherent companies, this change has, in rather few years, motivated Danish, as well as foreign companies, to search for the most optimal structure of ownership and thereby make use of economical and taxable advantages. Thus numerous companies started to speculate in how to avoid the Danish regulations regarding to tax payments, and in that relation, companies discovered a hole in the previous set of laws. The previous § 31, stk. 1, 6 pkt. in law of Corporation of Tax and § 5 H in Law of Assessment made it possible for foreign companies to reduce taxable income regarding to their Danish activities, since the above mentioned regulations was not as effective as intended. By placing taxable deficits in companies domiciled in Denmark, foreign coherent companies was able to avoid tax payments in Denmark in view of the national rules of tax reduction.

In the efforts of putting a stop to this problem, the minister of taxation brought about a suggestion – L 121 - for how to adjust and modify the Corporation Tax Act and other laws concerning joint taxation. This draft bill was put into action on the 6 of June 2005, and that meant first of all that the former § 31 in the Corporation Tax Act has been divided into 4 separate regulations. The first is § 31 concerning rules and regulations for a compelled national joint taxation, and the second - § 31 A – regarding international joint taxations. The regulation in which the The National Assessment Councils authorization will be described is in the forthcoming § 31 B in the Corporation Tax Act, and the last regulation is § 31 C, which will contain a definition of coherent companies.

Furthermore L 121 requires, that all coherent companies domiciled in Denmark, in the future, shall be compelled into joint taxation, and in return the Ministry of Taxation has asserted that the corporation tax shall be reduced from 30 pct. to 28 pct.

Also companies with coherent companies in other states will, in years to come, be taxed differently. If a Danish or a foreign company chooses to adhere in a joint taxation with other foreign companies, this joint taxation will, in the future, incorporate all of the coherent companies placed in other states.

Finally companies will be taxed in accordance to a territorial principle, which means that if joint taxation between two or more companies in Denmark and a foreign state is rejected, income and losses in coherent companies outside Denmark shall be excluded from the Danish income taxation.

In my analysis I have emerged possible advantages and disadvantages which, in my opinion is likely that the new regulations will have for coherent companies.

Initially it seems to me, as if many foreign companies in years to come is likely not to invest in - or join - a joint taxation with companies domiciled in Denmark. This is, in my opinion the greatest consequence with the modification, and I therefore believe that the new regulations will be at great inconvenience in regards to Danish business conditions and its future globalization.

Many of the larger Danish companies with several subsidiaries in other states will first be influenced by the regulations since all of their investments in these states will be included in one and complete taxation. For such companies, I believe it will be more profitable to reject joint taxation, whereas smaller Danish coherent companies with hardly any foreign subsidiaries not in the same way will be affected by the changes.

The number of subsidiaries is therefore an essential factor in the considerations in relation to choose between joint taxation and solitary taxation. Furthermore issues as tax rates in other states where the subsidiaries is domiciled, and questions whether the subsidiary's income is positive or negative, is of great relevance.

In regards to the EU-regulation the compelled national joint taxation in the Corporation Tax Act can additionally considered as a restraint in the companies right to decide for themselves whether they want to gain a joint taxation with other coherent companies. In that matter I find some of the new regulations in the Corporation Tax Act in conflict with the EF-regulative art. 43 and 48 concerning injunctions against discrimination and the right to free establishment within the EU-state members.

## Kapitel 9. Sambeskatning i fremtiden

Som det fremgår af tidligere kapitler, har reglerne omkring frivillig sambeskatning givet anledning til adskillige problemstillinger, især i relation til sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Lovgiver har således flere gange foretaget ændringer i regelsættet, med det formål at forhindre sambeskattede selskaber i, at udhule det danske beskatningsgrundlag<sup>150</sup>. Indførelsen af ligningslovens § 5 H og selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6 pkt. åbnede imidlertid op for nye problemstillinger og omgåelsesmuligheder, hvorfor det ifølge Skatteminister Kristian Jensen var nødvendigt med endnu et lovindgreb – L 121.

Med vedtagelsen af lov nr. 486 af 6 juni 2005, er der således foretaget omfattende ændringer af det hidtidige regelsæt om sambeskatning af koncernforbundne selskaber, og det er efter min opfattelse formentlig ikke sidste gang, at der er foretaget ændringer heraf. Især problemstillingen i relation til EU-traktatens diskriminationsforbud og frie etableringsret jf. art. 43 og 48, har været genstand for kritik.

Såfremt England taber sagen, hvor det britiske selskab Marks & Spencer blev nægtet at overføre underskuddene fra selskabets udenlandske datterselskaber, trods det faktum, at underskud hidrører fra udenlandske selskaber, der er hjemmehørende i England godt kan fradrages, er det min opfattelse at Danmark højest sandsynligt må modificere det for nyligt vedtagne lovforslag, idet de danske regler i så fald også vil være i strid med den fri etableringsret.

---

<sup>150</sup> Her kan eksempelvis nævnes indførelsen af ligningslovens § 33 E om genbeskatning af underskud, indførelsen af fradragbegrænsningen i ligningslovens § 5 G, hvorefter der ikke kunne foretages fradrag for omkostninger ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, såfremt de samme omkostninger var eller kunne fratrækkes i forbindelse med en lokal sambeskatning i udlandet samt selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6 pkt. hvorefter der ikke kunne gives tilladelse til frivillig sambeskatning såfremt der var tale om koncerninterne erhvervelser.



## Litteraturliste.

### Bøger.

- Andersen, Jørgen, *Vejledning i aktieselskabsbeskatning m.m. Bind 1*, Foreningen af statsautoriserede Revisorer, 1966.
- Andersen, Poul Krüger, *Studier i dansk koncernret*, Jurist- og økonomforbundets Forlag, 1997.
- Christensen, Erna m.fl., *Selskabsbeskatning*, Kommuneinformation, 24. udgave 2004.
- Christensen, Jan Schans, *Kapitalselskaber*, Forlaget Thomson – GadJura, 1. udgave, 2003
- Dam, Henrik m.fl., *Skatteret – speciel del 2004*, Magnus Informatik A/S, 4. udgave 2004
- Engsig, John m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, Jurist- og økonomforbundets Forlag, 10. udgave 2003.
- Hansen, Anders Oreby m.fl., *Kursgevinstloven med kommentarer*, Jurist- og økonomforbundets Forlag, 1998
- Jacobsen, Jens Olav Engholm m.fl., *Skatteretten – Bind 1*, Forlaget Thomson, 3. udgave, 2000
- Jacobsen, Jens Olav Engholm m.fl., *Skatteretten – Bind 2*, Forlaget Thomson, 3. udgave, 2000
- Jacobsen, Jens Olav Engholm m.fl., *Skatteretten – Bind 3*, Forlaget Thomson, 3. udgave, 2000
- Jacobsen, Jens Olav Engholm, *Selskabsskatteloven – med kommentarer*, Forlaget Thomson - GadJura, 1997
- Klingsten, Mette & Henrik Peytz, *Ligningsloven med kommentarer*, Jurist- & Økonomforbundets Forlag, 2000
- Pedersen, Jan m.fl., *Skatteretten – Bind 1*, Forlaget Thomson, 4. udgave, 2004
- Pedersen, Jan m.fl., *Skatteretten – Bind 2*, Forlaget Thomson, 4. udgave, 2005
- Skatteministeriet, *Ligningsvejledningen 2005 – Selskaber og aktionærer*, Schultz Grafisk, 2005
- Skatteministeriet, *Rapport fra sambeskatningsudvalget*, Betænkning nr. 1452/2004
- Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber, 1982*, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.
- Statsskattedirektoratet, *Rapport om sambeskatning af selskaber, 1985*, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.
- Svendgaard, Anja, *Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber*, Jurist- og økonomforbundets Forlag 2001.

### Artikler

- Deloitte Statsautoriseret Revisionsaktieselskab: *AktuelSkat*, april 2004, nr. 1: *Udvidet adgang til sambeskatning*
- Deloitte Statsautoriseret Revisionsaktieselskab: *AktuelSkat*, særnummer, 15. december 2004, *Sambeskatning og skatteprocent*
- Juristen 1960,322, Thøger Nielsen, *Reform af selskabsbeskatningen*

R&R 1943,343, H. Albrechtsen, *En redegørelse for reglerne om sambeskatning her i landet af et dansk moder- og et svensk datterselskab.*

Revision og Regnskabsvæsen 1963, nr. 8, Erik Møller, *Dansk rets regler om begrænset skattepligt*

Revision & Regnskabsvæsen 1996, nr. 9, Michael Sørensen, *Nye regler om udlandsbeskatning – herunder sambeskatning med udenlandske selskaber.*

Revision & Regnskabsvæsen 2005, nr. 8 Lars Nyhegn-Eriksen og Tilde Hjortshøj, *Nye sambeskatningsregler og territorialprincippet.* Skattepolitisk Oversigt, juli 1999.190, Christen Amby, *Ændringer i sambeskatningsreglerne.*

Skattepolitisk Oversigt, juni 1998.144, Christen Amby, *Udviklingen i sambeskatningsreglerne.*

Skattepolitisk Oversigt, 1991.134, Christen Amby, *ændringer i sambeskatningsreglerne.*

Skattepolitisk Oversigt, juni 2001.158, Christen Amby, *Sambeskatning af selskaber.*

Skattepolitisk Oversigt, februar 2004.1, Nikolaj Vinther og Erik Werlauf, *TDC-lovindgrebet i europarettelig belysning.*

Skat Udland 1993.48, Finn Hansen og Ove Lykke Zeimer, *Sambeskatning med udenlandske selskaber – modifikationer til 100 pct. ejerskab.*

Skat Udland 2005.1, Ove Lykke Hindhede og Ann-Christin Holmberg, *National obligatorisk sambeskatning og territorialprincip.*

SR-Skat, april 1999.156, Christen Amby, *Problemer ved overdragelse af sambeskattede datterselskaber.*

SR-Skat, marts 2005.32, Niels Winther Sørensen, *International sambeskatning og EU-retten.*

SR-Skat, marts 1992.87, Ole Bjørn, *Sambeskatning af selskaber – selskabernes hæftelse for skatter.*

SR-Skat. marts 2005. 144, Ole B. Sørensen og Anja Svendgaard Dalgas, *De nye sambeskatningsregler – L 121*

*Ugbrevet MANDAG Morgen*, 2001 nr. 2, Samuel Rachlin, *Skandinavien i top i nyt globaliseringsindeks*

## **Andre materialer**

Bemærkningerne til L 118/1995

Bemærkningerne til lov nr. 453 af 31. maj 2000

Bemærkningerne til L 121/2005

- Bilag 3, Henvendelse af 14. marts 2005 fra Søren Friis Hansen – Syddansk Universitet
- Bilag 5, Henvendelse af 30. marts 2005 fra Dansk Industri
- Bilag 7, Henvendelse af 29. marts 2005 fra Ernst & Young
- Bilag 10, Kommentar til henvendelse af 29. marts 2005 fra Ernst & Young, fra skatteministeren
- Bilag 12, Henvendelse af 18. april 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Bilag 13, Henvendelse af 20. april 2005 fra Forsikring og Pension
- Bilag 15, Kommentar til henvendelse af 30. marts 2005 fra Dansk Industri
- Bilag 18, Kommentar til henvendelse af 18. april 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Bilag 19, Kommentar til henvendelse af 20. april 2005 fra Forsikring og Pension

- Bilag 21, Kommentar til henvendelse af 14. marts 2005 fra Søren Friis Hansen – Syddansk Universitet
- Bilag 22, Henvendelse af 9. maj 2005 fra Advokatrådet
- Bilag 24, Kommentarer til henvendelse af 9. maj 2005 fra Advokatrådet
- Bilag 27, Henvendelse af 17. maj 2005 fra Søren Friis Hansen - Syddansk Universitet
- Bilag 28, Henvendelse af 20. maj 2005 fra Ernst & Young
- Bilag 29, Henvendelse af 23. maj 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Bilag 30, Betænkning over forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove af 18. maj 2005
- Bilag 32, Henvendelse af 25. maj 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Bilag 33, Kommentar til henvendelse af 17. maj 2005 fra Søren Friis Hansen - Syddansk Universitet
- Bilag 35, Kommentar til henvendelse af 25. maj 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Bilag 36, Kommentar til henvendelse af 25. maj 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

#### Bemærkningerne til L 153/2004

- Henvendelse af 27. januar 2005 fra Advokatrådet
- Henvendelse af 21. januar 2005 fra AE-rådet
- Henvendelse af 25. februar 2005 fra Danmarks Rederiforening
- Henvendelse af 2. marts 2005 fra Dansk Industri
- Henvendelse af 28. januar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Henvendelse af 16. februar fra Forsikring og Pension
- Henvendelse af 20. januar fra Skatterevisorforeningen
- Henvendelse af 7. januar fra Ernst & Young

#### Sambeskatningsanvisninger og cirkulærer

TSS-cirk. 2004-42 af 20. december 2004, *Sambeskatning af selskaber mv.*

TSS-cirk. 2004-11: *Selskabsligning - store selskaber*

#### Anvendte domme og afgørelser

TfS1989.262 V Da betingelserne i SEL § 31 og sambeskatningscirkulæret var opfyldt havde selskaberne ret til frivillig sambeskatning efter de vilkår som Ligningsrådet havde fastsat i sambeskatningscirkulæret.

TfS 1992.100 BF Udstedelse af konvertible obligationer eller aktiewarrants til forretningsførerne i datterselskabet var ikke til hinder for opretholdelse af en eksisterende frivillig sambeskatning. Sambeskatningen ville således kunne opretholdes indtil det indkomstår hvori en forretningsfører udnyttede dennes ret til erhvervelse af aktier i selskabet.

- TfS 1992.201LR Dispensation til fornyet sambeskatning mellem to selskaber blev ikke givet, idet selskaberne få år tidligere ved at udvide aktiekapitalen i det ene selskab havde foranlediget sambeskatningens ophør.
- TfS 1994.538 TS Det blev ikke anset for nogen hindring for gennemførelse af frivillig sambeskatning i det pågældende indkomstår, at moderselskabet havde frasolgt aktierne i to datterselskaber den sidste dag i regnskabsåret.
- TfS 1998.332.LR Tilladelse til frivillig sambeskatning kunne ikke gives, idet et erhvervet datterselskab havde haft anden erhvervsmæssig aktivitet end forrentning af indskudskapitalen, hvorfor betingelse 1.1. i sambeskatningscirkulæret ikke var opfyldt.
- TfS 1998.281 LR Ansøgning om tilladelse til frivillig sambeskatning skete ikke rettidigt hvorfor tilladelse ikke kunne gives. Forventningen om at sambeskatningen blev godkendt efter ligningsmyndighedernes indkaldelse af yderligere oplysninger i forbindelse med en korrektion af datterselskabets indkomstansættelse var ikke berettiget.
- TfS 1998.282 LR Ansøgning om tilladelse til frivillig sambeskatning skete ikke rettidigt hvorfor tilladelse ikke kunne gives. Revisorens uhensigtsmæssige arbejdstilrettelæggelse blev ikke anset for dispensationsgrund i henhold til betingelse 1.4. i sambeskatningscirkulæret.
- TfS 1998.283 LR Ansøgning om tilladelse til frivillig sambeskatning skete ikke rettidigt hvorfor tilladelse ikke kunne gives. Tilladelse til frivillig sambeskatning med ét datterselskab dog opretholdt idet der var indgivet selvstændig selvangivelse for dette selskab, og da det ikke direkte fremgik heraf, at sambeskatningen ønskedes bragt til ophør.
- TfS 1998.284 LR Ansøgning om tilladelse til frivillig sambeskatning skete ikke rettidigt hvorfor tilladelse ikke kunne gives. Konkurs blev ikke anset for dispensationsgrund i henhold til betingelse 1.4. i sambeskatningscirkulæret.
- TfS 1998.335 LR Tilladelse til fornyet sambeskatning kunne ikke gives, idet afbrydelsen af sambeskatningen, som følge af et koncerninternt salg, ikke ansås for, at være forretningsmæssigt begrundet.
- TfS 1998.340 LR Tilladelse til genetablering af frivillig sambeskatning blev givet, idet såvel afbrydelsen som genetableringen af sambeskatningen var forretningsmæssigt begrundet i salg af det hidtidige danske koncernmoderselskab.
- TfS 2000.254 LR Tilladelse til sambeskatning med russisk datterselskab kunne ikke gives, idet selskaberne ikke havde samme regnskabsår. SEL § 31, stk.1, 2 pkt. og betingelse 1 i sambeskatningscirkulæret var således ikke opfyldt.
- TfS 2003.850LR Den danske TDC-koncern havde et tysk datterselskab som var ene-ejer af et tysk anpartsselskab der havde oparbejdet en betydelig goodwill. Anpartsselskabet blev derefter omdannet til kommanditselskab, hvilket efter tysk ret kan ske uden ophørsbeskatning af anpartsselskabet, og det overliggende tyske selskab blev således enekommanditist. Umiddelbart herefter blev kommanditisten – og dermed også kommanditselskabet der var transparent – inddraget under dansk sambeskatning. Ligningsrådet fandt at good-

willværdierne i kommanditselskabet måtte anses for erhvervet af kommanditisten til handelsværdien på omdannelsestidspunktet, og den danske koncern kunne således afskrive med udgangspunkt i denne handelsværdi. På denne måde anvendte det danske telefonselskab TDC det tysk datterselskab som skatteaktiv, med det formål, hvert år, at kunne spare et trecifret millionbeløb i skat til den danske stat.

- C-336/02 X og Y: En restriktion for etableringsfriheden i de nationale bestemmelser kan kun være berettiget, hvis bestemmelsen har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. I så fald kræves det desuden, at foranstaltningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.
- C-324/00 Lankhorst-Hohorst, hvor de tyske regler om tynd kapitalisering blev anset for at være i strid med den fri etableringsret, idet reglerne i realiteten medførte forskellig behandling af tyske selskaber med gæld til koncernselskaber afhængig af, om långiver var hjemmehørende i Tyskland eller i udlandet.
- C-446/03 Generaladvokaten fandt i sagen om Marks & Spencer, at der var i strid med EU-retten at nægte et moderselskab adgang til, at udnytte et underskud i udenlandske datterselskaber beliggende i samme land som moderselskabet. Der er endnu ikke faldet dom i sagen, men den forventes at blive afsagt i løbet af efteråret 2005.

## Bilag

### Bilag 1: Lovforslag nr. L 153 af 15. december 2004

Skriftlig fremsættelse (15. december 2004)

**Skatteministeren** (Kristian Jensen):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

*Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven og andre skattelove. (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen).*

(Lovforslag nr. L 153).

Formålet med lovforslaget er at lukke et hul i sambeskatningsreglerne og samtidig skabe en mere sammenhængende koncernbeskatningsordning, hvor filialer og datterselskaber i videst muligt omfang beskattes på samme måde. Samtidig nedsættes selskabsskattesatsen og den foreløbige virksomhedsskat fra 30 pct. til 28 pct.

Det nuværende regelsæt giver udenlandske koncerner mulighed for at reducere beskatningen af deres danske aktiviteter. Det skyldes, at en af værnsreglerne i skattelovgivningen (ligningslovens § 5 H) ikke fungerer efter hensigten. Koncernen kan undgå dansk beskatning ved at placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber, som derefter indplaceres i den danske sambeskatning. Regeringen ønsker effektivt at lukke dette hul.

Hullet lukkes ved at fjerne muligheden for, at koncerner kun inddrager selskaber med underskud under sambeskatningen, mens overskudsgivende selskaber i koncernen udelades. Denne mulighed i de gældende sambeskatningsregler indebærer også, at nogle koncerner kommer til at betale mindre skat end deres skatteevne.

Regeringen foreslår, at der indføres et globalpulje-princip i sambeskatningsreglerne. Globalpuljeprincippet medfører, at hvis der vælges international sambeskatning, skal denne fremover omfatte alle koncernforbundne udenlandske selskaber (såvel underliggende selskaber som overliggende selskaber og såvel underskudsgivende som overskudsgivende) og alle udenlandske filialer. Samtidig foreslås en bindingsperiode, således at international sambeskatning som udgangspunkt vælges for en periode på 10 år.

Fravælges international sambeskatning, begrænses dansk selskabsbeskatning som udgangspunkt til beskatning af aktiviteter i Danmark (territorialbeskatning). I så fald sambeskattes kun de koncernforbundne selskabers aktiviteter i Danmark. Overskud eller underskud ved erhvervsvirksomhed i udlandet (fast driftssted) medregnes ikke ved opgørelsen af selskabers skattepligtige indkomst i Danmark. Danmark beskatter fortsat selskaber af indkomst fra udlandet, som ikke er optjent i en udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Indførelse af et globalpulje-princip i sambeskatningen kombineret med reglerne om en bindingsperiode giver mulighed for at lempe reglerne om genbeskatning af tidligere fratrukne underskud, således at omstruktureringer internt i en koncern ikke udløser genbeskatning. Derved er genbeskatningsreglerne ikke til hinder for i øvrigt hensigtsmæssige omstruktureringer af en koncern.

Definitionen af koncernforbundne selskaber følger som udgangspunkt den almindeligt anvendte definition i kursgevinstloven. Det indebærer, at kravet til ejerandel i forhold til de gældende sambeskatningsregler nedsættes fra 100 pct. til (mere end) 50 pct.

Derudover foreslås en række mindre justeringer af sambeskatningsreglerne – herunder ændringer, der forbedrer skattemyndighedernes kontrolmuligheder.

Hele statens provenugevinst ved indførelse af globalpulje-princippet, der skønnes til hen ved 2 mia. kr., anvendes til at nedsætte selskabs- og virksomhedsskattesatsen. Forslaget skønnes samlet set provenuneutralt.

Lovforslaget har ikke været sendt i ekstern høring. Det sker i forbindelse med fremsættelsen.

Idet jeg i øvrigt henviser til bemærkningerne til lovforslaget, skal jeg anbefale lovforslaget til Folketingets hurtige og velvillige behandling.

## Bilag 2: Lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005

Skriftlig fremsættelse (2. marts 2005)

**Skatteministeren** (Kristian Jensen):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

*Forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen)*

(Lovforslag nr. L 121).

Lovforslaget er en genfremsættelse af lovforslag L 153, forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen). Forslaget blev fremsat den 15. december 2004, men nåede ikke at blive behandlet i Folketinget, inden der blev udskrevet valg.

Lovforslaget har samme formål som L 153 – et hul i sambeskatningsreglerne skal lukkes. Der skabes samtidigt en mere sammenhængende koncernbeskatningsordning og selskabsskattesatsen samt den foreløbige virksomhedsskattesats nedsættes fra 30 pct. til 28 pct.

Det nuværende regelsæt giver udenlandske koncerner mulighed for at reducere beskatningen af deres danske aktiviteter. Det skyldes, at en af værnsreglerne i skattelovgivningen (ligningslovens § 5 H) ikke fungerer efter hensigten. Koncernen kan undgå dansk beskatning ved at placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber, som derefter indplaceres i den danske sambeskatning. Regeringen ønsker effektivt at lukke dette hul.

Hullet lukkes ved at fjerne muligheden for, at koncerner kun inddrager selskaber med underskud under sambeskatningen, mens overskudsgivende selskaber i koncernen udelades. Denne mulighed i de gældende sambeskatningsregler indebærer også, at nogle koncerner kommer til at betale mindre skat end deres skatteevne.

Regeringen vil fortsat arbejde på at lukke skattehuller. Regeringen vil uden tøven slå ned på eventuelle skattehuller, så snart myndighederne bliver opmærksomme på dem.

Regeringen foreslår, at der indføres et globalpulje-princip i sambeskatningsreglerne. Globalpuljeprincippet medfører, at hvis der vælges international sambeskatning, skal denne fremover omfatte *alle* koncernforbundne udenlandske selskaber (såvel underliggende selskaber som overliggende selskaber og såvel underskudsgivende som overskudsgivende) og *alle* udenlandske filialer. Samtidig foreslås en bindingsperiode, således at international sambeskatning som udgangspunkt vælges for en periode på 10 år.

Fravælges international sambeskatning, begrænses dansk selskabsbeskatning som udgangspunkt til beskatning af aktiviteter i Danmark (territorialbeskatning). I så fald sambeskattes kun de koncernforbundne selskabers aktiviteter i Danmark. Overskud eller underskud ved erhvervsvirksomhed i udlandet (fast driftssted) medregnes ikke ved opgørelsen af selskabers skattepligtige indkomst i Danmark. Danmark beskatter fortsat selskaber af indkomst fra udlandet, som ikke er optjent i en udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Indførelse af et globalpulje-princip i sambeskatningen kombineret med reglerne om en bindingsperiode giver mulighed for at lempe reglerne om genbeskatning af tidligere fratrukne underskud, således at omstruktureringer internt i en koncern ikke udløser genbeskatning. Derved er genbeskatningsreglerne ikke til hinder for i øvrigt hensigtsmæssige omstruktureringer af en koncern.



Derudover foreslås en række mindre justeringer af sambeskatningsreglerne – herunder ændringer, der forbedrer skattemyndighedernes kontrolmuligheder.

Lovforslaget er ændret på nogle tekniske punkter i forhold til det tidligere fremsatte L 153, bl.a.:

- Definitionen af koncernbundne selskaber er ændret, således at definitionen nu svarer til de selskaber, der skal medtages i koncernregnskabet efter de regnskabsretlige regler. Derved opnås bl.a. den fordel, at sambeskatningen omfatter selskaber, der i forvejen skal udveksle oplysninger af hensyn til regnskabskonsolideringen. De omfattede selskaber vil således i forvejen udveksle en stor del af de oplysninger, der er nødvendige for opgørelsen af koncernens sambeskatningsindkomst.

- I L 153 indgik indkomsten i sambeskattede selskaber kun i sambeskatningsindkomsten i forhold til koncernens ejerandel. I det nye lovforslag indgår indkomsten i et koncernforbundet selskab fuldt ud, selv om koncernen ikke ejer selskabet fuldt ud. Derved skabes i forhold til L 153 en betydelig forenkling af både reglerne om indkomstopgørelsen og genbeskatningsreglerne.

- I L 153 hæftede alle sambeskattede selskaber solidarisk for skatten af sambeskatningsindkomsten. Hæftelsen er modificeret i nærværende forslag, således at kun administrationsselskabet – og i den internationale sambeskatning det ultimative moderselskab - hæfter (solidarisk) for hele skatten, mens hvert enkelt sambeskattet selskab kun hæfter for sin del af skatten. Derved fjernes usikkerhed om hæftelsens økonomiske påvirkning af de sambeskattede selskaber. Hele statens provenugevinst ved indførelse af globalpulje-princippet, der skønnes i størrelsesordenen 2 mia. kr., anvendes til at nedsætte selskabs- og virksomhedsskattesatsen. Forslaget skønnes samlet set provenuneutralt.

Ikrafttrædelsestidspunktet for ændringerne af sambeskatningsreglerne er – i overensstemmelse med regeringens udmelding, da valget blev udskrevet og L 153 bortfaldt – det samme som i L 153. Det vil sige, at ændringerne af sambeskatningsreglerne tillægges virkning for selskaber, hvis indkomstår 2005 påbegyndes den 15. december 2004 eller senere. Nedsættelsen af selskabs- og virksomhedsskatten tillægges - ligeledes som i L 153 - virkning fra og med indkomståret 2005.

Idet jeg i øvrigt henviser til bemærkningerne til lovforslaget, skal jeg anbefale lovforslaget til Folketingets hurtige og velvillige behandling.

### **Bilag 3. TSS cirkulære 2004-42, Sambeskatning af selskaber mv.**