

HD 2. del studiet i Regnskab og Økonomistyring
Aalborg Universitet
8. semester 2012

Sambeskatning – i teori og praksis

Forfatter:

Kris Eggertsen

Vejleder:

Johnny V. Jensen

Indholdsfortegnelse

1	Executive summary	5
2	Forord	7
3	Indledning.....	7
3.1	Problemformulering.....	8
4	Rammerne for afgangsprojektet	10
4.1	Metode og disponering	10
4.2	Afgræsning.....	10
4.3	Kildekritik.....	11
4.4	Forkortelser	11
5	Den historiske udvikling i sambeskatning	12
5.1	Før indførelsen af Selskabsskatteloven i 1960	12
5.2	Efter indførelsen af Selskabsskatteloven i 1960	14
6	Betingelserne for national sambeskatning.....	15
6.1	Skattesubjekterne omfatter af national sambeskatning.....	15
6.2	Koncerndefinition	18
6.2.1	Moderselskabet ejer direkte eller indirekte mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab.....	19
6.2.2	Moderselskabet ejer ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab	20
6.2.3	Potentielle stemmerettigheder	24
6.2.4	Datterselskabets eller dets datterselskabs egne kapitalandele	25
6.2.5	Eksempler på koncerner og de sambeskatningsforhold	26
6.2.6	Datterselskaber, som skal holdes uden for en sambeskatning.....	28
6.3	Delkonklusion	29
7	Administrationsselskabet	30

7.1	Valg af administrationsselskab	30
7.2	Administrationsselskabets opgaver.....	32
7.3	Nyt administrationsselskab	34
7.4	Delkonklusion	34
8	Indkomstårets betydning i sambeskatningen	35
8.1	Samme indkomstår	35
8.1.1	Tvungen omlægning af indkomstår.....	35
8.2	Delkonklusion	41
9	Opgørelse af sambeskatningsindkomsten	42
9.1	Generelle regler og principper for opgørelse af sambeskatningsindkomsten.....	42
9.1.1	Hele indkomsten medtages.....	43
9.1.2	Fuld fordeling af under- og overskud	43
9.1.3	Eksempel på opgørelse sambeskatningsindkomsten	43
9.2	Tilskud mellem sambeskattede selskaber	45
9.3	Delkonklusion	48
10	Fordeling af over- og underskud mellem de sambeskattede selskaber	49
10.1	Overskudsfordeling.....	49
10.2	Underskudsfordeling.....	49
10.2.1	Anvendelse af egne underskud herunder særunderskud.....	50
10.2.2	Anvendelse af underskud indenfor indkomståret	51
10.2.3	Anvendelse af tidligere indkomstårs sambeskatningsunderskud	53
10.2.4	Subsambeskatning	53
10.2.5	Udnyttelse af underskud i praksis.....	54
10.3	Delkonklusion	56
11	Ikke koncernforbindelse hele indkomståret	58
11.1	Valg af skattemæssige dispositioner.....	58

11.2	Opgørelse af delårsindkomsten.....	59
11.3	Delkonklusion.....	64
12	Afregning, fordeling af skatten og hæftelse.....	65
12.1	Sambeskatningsbidrag.....	65
12.2	Ordinær og frivillig acontoskat.....	66
12.3	Restskat, overskydende skat, tillæg og godtgørelser.....	67
12.4	Hæftelse for skatter.....	70
12.5	Delkonklusion.....	71
13	Nye tiltag inden for sambeskatningsinstituttet.....	72
13.1	Underskudsfræmførsel.....	72
13.1.1	Lovmæssige ændringer.....	73
13.1.2	Underskudsfræmførsel i praksis.....	74
13.1.3	Forslaget formål og økonomisk indtjening.....	76
13.1.4	Skattemæssige overvejelser.....	77
13.2	Delkonklusion.....	78
14	Konklusion.....	78
15	Litteraturliste.....	82

1 Executive summary

Companies and associations are after the introduction of Law No. 426 of 6 June 2005 subject to mandatory national joint taxation, if they are covered by the Danish Corporation Tax Act §§ 1 and 2, and the group definition in § 31 C. A group is defined as an economic association of independent legal firms. Group definition is detailed in the Danish Corporation Tax Act § 31 C, indicating that a group consisting of a parent and its subsidiaries. Group definition is amended by Law No. 516 of 12 June 2009, but in practice it has little significance.

The joint taxation must appoint one company, which must be management company pursuant, the Danish Corporation Tax Act § 31, subsection 4. The management company has the contact with the Danish Tax Administration. It means that the management company is the one, who receives the tax refunds, pays the tax of the group and distributes the joint taxation contribution between the companies in the group. The Management Company is the ultimate Danish parent company of the group.

All companies in the group must have the same assessment year as the management company. This means that a forced adjustment of assessment year is made when entering the joint taxation, if the company does not already have the same assessment year as the management company.

The companies in the group must prepare a separate joint taxation income statement, which is used in the total joint taxation income statement of the group. The joint taxation income of the companies is their taxable income after the use of special loss. The joint taxation income of the group is the sum of all the taxable incomes of the companies. In the statement of the joint taxation income, the entire income from subsidiary companies is included, but only for the period of which there has been group affiliation pursuant, the Danish Corporation Tax Act § 31 C pursuant, the Danish Corporation Tax Act § 31, subsection 3.

In the joint taxation, losses are one of the important areas, because it is possible in the joint taxation to use the loss of other companies in the group. In the joint taxation there are three kinds of losses: special-loss, loss in the assessment year and deferred loss from the joint taxation. The Danish Corporation Tax Act § 31, subsection 2, dictates the order in which the losses must be used.

The companies in the group who has positive taxable income can use the above mentioned losses to reduce their taxable income. If the companies use losses, a joint taxation contribution must be paid by income companies, from which the loss is used. The joint taxation contribution makes up 25% of the used loss.

Administration the taxes in the group is a job for the management company, for which reason the management company must also pay the taxes to Danish Tax Administration. The other companies in the group must yet oblige to pay their share of the tax to the management company.

The individual companies in the group are only liable to the share of the tax, which can be referred to them. This count for the income tax, tax on account, tax underpaid and interest payment. The liability moves from the companies to the management company, when the companies pay the tax to the management company.

The Danish Government has sent a bill for consultation that affect on the joint taxation rules, if adopted in its present form. It is intended, there must be a deficit reduction, which applies to joint taxation level. The bill is up there can always be offset 1 million, after which only can be set-off of 60% above. The actual distribution is utilized losses will be allocated differently than is known from the rules. This will be done proportionately, according to a specified fraction.

2 Forord

Denne rapport er resultatet af afgangsprøvet på HD uddannelsens 2. del i Regnskab og Økonomistyring, forårssemestret 2012. Afgangsprøvet har til formål at afdække studieordningens læringsmål gengivet i ”Vejledning for afgangsprøvet på HD Regnskab & økonomistyring, foråret 2012”.

Afgangsprøvet tager udgangspunkt i det selvvalgte emne, sambeskatning – i teori og praksis. Prøvet har til hensigt at guide læseren igennem sambeskatningsreglerne, som er underbygget af praktiske eksempler og problemstillinger.

Resultatet af afgangsprøvet er denne prøverapport samt en mundtlig eksamen i foråret 2012.

3 Indledning

Skatteministeren fremsatte den 2. marts 2005 lovforslag nr. L 121. Lovforslaget blev senere til lov nr. 426 af 6. juni 2005. Loven indebar, at sambeskatningsreglerne, der i mere end 100 år havde været baseret på et frivillighedsprincip, blev ændret til henholdsvis;

1. et obligatorisk princip for koncernforbundne selskaber hjemmehørende i Danmark samt for faste driftssteder og faste ejendomme i Danmark tilhørende koncernforbundne selskaber hjemmehørende i udlandet. Bedre kendt som national sambeskatning.
2. et ”enten/eller”-princip for koncernforbundne selskaber hjemmehørende i udlandet samt faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet tilhørende danske selskaber. Bedre kendt som international sambeskatning. Ved tilvalg heraf er man bundet i en periode på 10 år.

Ændringerne i sambeskatningsreglerne skal først og fremmest ses i lyset af, at regeringen ønskede at lukke et påstået hul i de hidtidige sambeskatningsregler¹.

Ved indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 blev Selskabsskattelovens regler om sambeskatning inddelt i følgende 5 hovedgrupper:

¹ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 17)

- SEL § 31 – National sambeskatning
- SEL § 31 A – International sambeskatning
- SEL § 31 B – Skatterådets bemyndigelse
- SEL § 31 C – Koncerndefinition
- SEL § 31 D – Tilskud

Sambeskatningsreglerne er senere blevet tilpasset ved flere følgelove, hvor lov nr. 470 af 12. juni 2009 den nye koncerndefinition fra SEL blev overført til sambeskatningsreglerne.

Som nævnt er national sambeskatning obligatorisk, når der er en koncernforbindelse. Det er derfor relevant at studere, hvilke regler der ligger til grunde for den nationale sambeskatning og hvordan reglerne fungerer i praksis.

3.1 Problemformulering

Indeværende afgangprojekt har til formål at beskrive, hvilke regler der gælder for national sambeskatning samt hvilken betydning sambeskatningsreglerne har i praksis.

Som omdrejningspunkt for afgangprojektet er opstillet følgende hovedproblemstilling:

”Hvilke regler ligger til grunde for den obligatoriske nationale sambeskatning og hvordan behandles de i praksis?”

For at kunne besvare hovedproblemstillingen er opstillet følgende underspørgsmål. Underspørgsmålene vil endvidere danne grundlag for opgavedisponeringen.

Hvordan har udviklingen i sambeskatningsreglerne været?

Kapitlet giver en gennemgang af den historiske udvikling, som sambeskatningerne har været igennem.

Hvem er omfattet af de nationale sambeskatningsregler?

Indeværende kapitel vil behandle, hvem der er omfattet af de nationale sambeskatningsregler. Heri vil koncerndefinitionen blive gennemgået.

Hvad er et administrationsselskab og hvilken funktion har det?

I dette kapitel afdækkes betydningen af et administrationsselskab og dets funktioner. Endvidere omfatter kapitlet en beskrivelse af, hvilken betydning udvælgelse af et nyt administrationsselskab har.

Hvilken betydning har indkomståret i sambeskatningen?

Kapitlet vil se på, hvilken betydning indkomståret har i sambeskatningen og hvilke regler, der forbinder sig hertil. Endvidere inddrages kravet til omlæggelse af indkomstår.

Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten?

Kapitlet vil indeholde en beskrivelse af, hvordan de grundlæggende regler er for opgørelse af sambeskatningsindkomsten samt muligheden for skattefrie tilskud mellem sambeskattede selskaber.

Hvordan fordeles over- og underskud mellem selskaberne? (prioriteringsreglen)

Kapitlet omhandler behandling, anvendelse og fordeling af over- og underskud i sambeskatningen. Heri inddrages en beskrivelse af subsambeskatning.

Hvad gør sig gældende, hvis der ikke er koncernforbindelse hele året?

Kapitlet afdækker de tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse hele året. Herunder opgørelse af delperiodeopgørelser.

Hvilke regler er der for afregning og fordeling af skatten samt hvem hæfter for skatten i sambeskatningen?

Kapitlet vil se på, hvilken betydning sambeskatningsbidraget har. Endvidere vil reglerne i forbindelse med betalingen og opkrævning af ordinær og frivillig acontoskat blive gennemgået. Ligeledes vil reglerne om restskat, overskydende skat samt metoder til fordeling af tillæg og godtgørelser blive gennemgået. Endelig redegøres for, hvornår og hvilke selskaber der hæfter for selskabsskatten.

Hvilke lovforslag er på vej, der har indflydelse på sambeskatningen?

Skatteministeriet fremsatte den 1. februar 2012 et lovforslag, bl.a. omhandlende begrænsning i underskudsanvendelse i sambeskatningen. Kapitlet diskuterer, hvilken indflydelse en eventuel vedtagelse af lovforslaget i sin nuværende form vil påvirke sambeskatningsinstituttet.

4 Rammerne for afgangprojektet

4.1 Metode og disponering

Afgangprojektet vil hovedsageligt være et litteraturstudie, idet der tages udgangspunkt i eksisterende litteratur på området. Dette vil primært være i form af gældende lovgivning, bekendtgørelser samt anden sekundær litteratur bl.a. i form af bøger omhandlende sambeskatning.

Til understøttelse af den teoretiske gennemgang af de nationale sambeskatningsregler er valgt indarbejdet kvantitative og kvalitative eksempler, hvor det findes relevant. Dette skal være med til at sammenkoble teori og praksis.

Strukturen på projektet vil følge underspørgsmålene i problemformuleringen i afsnit 3.1. Som afslutning på hvert hovedafsnit, vil være en delkonklusion der opsummerer og konkluderer på de vigtigste punkter i det pågældende afsnit. Projektet afrundes med en overordnet konklusion, der besvarer problemformuleringen.

4.2 Afgræsning

I forhold til problemformuleringen i afsnit 3.1 afgrænses der for følgende.

Afgangprojektet vil ikke omhandle international sambeskatning, herunder territorialprincippet og CFC-beskatning samt overgangsreglerne for international sambeskatning. Begrundelsen for fravalget er, at reglerne er sjældent anvendt i praksis. Aktuelt har kun ca. 400 koncerter valgt international sambeskatning².

² (beierholm.dk/skat-moms-og-afgifter/skat/selskabsskat/sambeskatning, 2011)

Afgangsprojektet omhandler ikke opgørelse den skattepligtige indkomst i de enkelte selskaber, da det ikke har direkte forbindelse til reglerne i sambeskatningen, men blot indgår som grundlag for sambeskatningen. Det forudsættes endvidere for værende kendt stof.

Afgangsprojektet omfatter kun kapitalsselskaber, aktie- og anpartsselskaber, der er fuldt skattepligtige til Danmark, hvorfor skattesubjekter der er begrænset skattepligtig til Danmark og selskaber, der er sambeskattet med udenlandske selskaber ikke bliver behandlet.

De særlige regler der gælder i forbindelse med omstruktureringer samt de særlige regler omkring tynd kapitalisering og rentefradragsbegrænsning inddrages heller ikke, da de anses for, at ligge udenfor de generelle regler og principper.

4.3 Kildekritik

Fremskaffelse af materiale til projektet sker primært via desk research. Kilderne er officielle og almindeligt anerkendte. Litteraturen består af såvel primær og sekundær litteratur.

Den primære litteratur omfatter lovtekster, lovforarbejder, cirkulærer, vejledninger og bekendtgørelser, mens den sekundære litteratur består af bøger og øvrige fortolkninger af den primære litteratur. Litteraturen er angivet i litteraturfortegnelsen bagerst i projektet.

Størstedelen af det anvendte materiale er primær litteratur, hvilken har den største gyldighed. Den anvendte sekundære litteratur er sammenholdt og henviser til den primære litteratur, hvorfor pålideligheden heraf ligeledes vurderes værende høj.

4.4 Forkortelser

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
AL	Afskrivningsloven
FUL	Fusionsskatteloven
LL	Ligningsloven
SEL	Selskabsskatteloven
SL	Statsskatteloven
ÅRL	Årsregnskabsloven

5 Den historiske udvikling i sambeskatning

Nærværende kapitel er skrevet med inspiration fra Sambeskatningsudvalgets rapport, betænkning nr. 1452, udgivet i november 2004³.

5.1 Før indførelsen af Selskabsskatteloven i 1960

Før indførelsen af Selskabsskatteloven i 1960 fandtes der ingen lovbestemmelser om sambeskatning. Sambeskatningsinstituttet opstod i praksis omtrent samtidig med introduktionen af indkomstbeskatning i Danmark ved SL af 1903.

Den praktiske opstandelse af sambeskatning kan henføres til, at der på daværende tidspunkt heller ikke var en egentlig selskabsretlig lovgivning i Danmark. Det medførte, at man ikke kunne hente hjælp til at afgøre, om der var tale om et eller flere selskaber. Som følge af den manglende mulighed for at hente hjælp i de civilretlige regler, var det svært at begrunde, hvorfor et eller flere selskaber skatteretligt ikke kunne behandles som et selskab.

Skatteretligt kunne flere selskaber blive godkendt som et skattesubjekt, hvor selskaberne udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssigt enhed (filialbetragtning). Sambeskatningsinstituttet er således formentlig opstået ud fra en praktisk betragtning om at behandle filialer ens, hvad enten de var organiseret som almindelige forretningsfilialer eller som selvstændige juridiske personer. Dette kan bl.a. ses i U 1914.379 H, hvor det skønnes, at selskabet (et tysk GmbH) ikke kunne betragtes som andet end en i udlandet dreven afdeling af appellantens herværende afdeling.

I 1917 blev de selskabsretlige regler lagt i faste rammer, da man indførte den første aktieselskabslov. De faste rammer blev dog imidlertid ikke overført til de skatteretlige regler, da der stadigvæk blev givet tilladelse til sambeskatning, idet det var uklart, om et aktieselskab kunne være eneaktionær i et andet aktieselskab.

Udover udnyttelsen af underskud i andre selskaber, muliggjorde sambeskatningen, at et moderselskab skattefrit kunne modtage udbytter fra datterselskaber. Ved hjælp af sambeskatningen undgik man dobbeltbeskatning.

³ (Sambeskatningsudvalget, 2004), kapitel 2

I 1922 blev der indførte nye regler i SL, hvilket bl.a. var fjernelse af dobbeltbeskatningen ved indførelse af en datterselskabslempelse, hvorved moderselskabets skat blev nedsat med den skat der faldt på udbytter fra datterselskabet. Dette blev af skattemyndighederne opfattet som et signal fra lovgivningsmagten om, at det ulovhjemlede sambeskatningsinstitut skulle bortfalde. Dette var imidlertid ikke tilfældet, da der dog stadigvæk blev givet tilladelse til sambeskatning, eftersom der var usikkerhed om de selskabsretlige regler. Ved ændringen af aktieselskabsloven i 1930, hvor aktieselskaber som selvstændige enheder skulle registreres i aktieselskabsregistreret, mente skattemyndighederne, at adgangen til sambeskatning var bortfaldet for disse selskaber.

Skattemyndighedernes opfattelse blev dog senere ændret ved flere afgørelser. Først i U 1936.715 H, hvor Højesteret statuerede, at indførelsen af datterselskabslempelsen ikke udelukkede en fortsættelse af en indledt sambeskatning mellem moder- og datterselskab. Moderselskabet og dets 100 % ejede datterselskab, som havde fælles bestyrelse og direktør med moderselskabet, fandtes endvidere at danne en sådan økonomisk enhed, at selskaberne også i skattemæssig henseende burde behandles som en enhed. Senere blev denne afgørelse fulgt op af U 1940.421 H og U 1943.784 H. I sidstnævnte dom tog Højesteret stilling til problemstillingen i relation til et udenlandsk (svensk) datterselskab. I Skattedepartementets procedure anerkendtes det, at der kunne ske sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Dommen vedrørte alene spørgsmålet om de to selskaber udgjorde en økonomisk enhed.

Herefter blev praksis for sambeskatning, at der kunne gives tilladelse til sambeskatning, hvor man ansøgte efter følgende betingelser:

1. Skattemyndighederne gav tilladelse.
2. Moderselskabet skulle eje 100 % af aktiekapitalen i datterselskabet, hvor dette var et dansk selskab (økonomisk enhed).
3. Selskaberne skulle drive virksomhed i samme eller nærbeslægtede branche (saglig enhed)
4. Moderselskabets bestyrelse skulle have hovedindflydelsen i datterselskabet, dvs. besætte flertallet af bestyrelsesposterne i datterselskabet med bestyrelsesmedlemmer i moderselskabet (administrativ enhed)

Praksis efter Højesteretsafgørelsen mindede meget om, hvordan praksis havde været siden 1903. Nu var vilkårene for skattemyndighedernes accept af sambeskatning bare blevet gjort mere ensrettet.

5.2 Efter indførelsen af Selskabsskatteloven i 1960

Forslaget til SEL indeholdt en sambeskatningshjemmel i § 31. Lovgiver valgte at lade indholdet af sambeskatningen forblive udefineret, og lovteksten indeholdt egentlig kun grundbetingelserne for sambeskatning, som var gældende indtil indførelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Grundbetingelserne i selskabsskattelovens § 31 fra 1960 var følgende:

- Sambeskatning kræver tilladelse fra Ligningsrådet
- Aktieselskaberne skal have samme regnskabsår
- Moderselskabet skal direkte eller indirekte eje samtlige aktier i datterselskabet; medmindre datterselskabet er hjemmehørende i udlandet. I så fald skal moderselskabet blot eje den del af aktierne, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af danske selskaber.
- De nærmere vilkår for sambeskatning – herunder bestemmelser om fremgangsmåde i tilfælde af denne ophævelse – fastsættes af Ligningsrådet.

Ligningsrådet havde hermed fået bemyndigelse til at fastsætte betingelser og vilkår for sambeskatningen, som de fastsatte og udsendte i sambeskatningsanvisninger.

Ligningsrådets første anvisning fra 1962 indeholdt en fortsat betingelse om økonomisk, administrativ og saglig enhed ved tilladelse til sambeskatning. Derudover indeholdt anvisningerne en betingelse om, at *”Hvor selskaberne er medlem af en koncern, kræves alle koncernens selskaber sambeskattet, medmindre rimelige grunde taler for, at et eller flere selskaber særbeskattes.”* Denne betingelse skulle sikre, at der ikke kun blev søgt om sambeskatning med underskudsgivende selskaber.

I 1983/84 fjernede man betingelsen om samme branche (saglig enhed), da betingelsen ikke blev håndhævet i praksis. I samme indkomstår fjernede man betingelsen om, at alle selskaber i koncernen skulle medtaget i sambeskatningen, som følge af, at betingelsen om 100 % ejer-

skab kunne omgås ved at sælge én aktie i det selskab, man ønskede at holde udenfor sambeskatningen.

Fra Ligningsrådets første anvisning udstedt i 1962 og til indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 var det gældende, at moderselskabet skulle have ejet datterselskabet i hele sit indkomstår før det kunne inddrages i sambeskatningen.

I 1977 mistede Ligningsrådet retten til at tillade sambeskatning, da denne opgave blev overlagt til Ligningsmyndighederne, og fra 1977 blev anvisningerne erstattet af sambeskatningscirkulærer, som Ligningsrådet vedtog en gang årligt. Sambeskatningscirkulærene skulle være overholdt for at selskaberne kunne opretholde sambeskatningen.

Indtil indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 var sambeskatning frivillig og noget selskaberne skulle søge om tilladelse for. Lov nr. 426 af 6. juni 2005 ændrede de hidtidige regler markant til de regler, der er gældende i dag. Der har dog været flere tilrettelser som bl.a. lov nr. 470 af 12. juni 2009, hvor koncerndefinitionen er blevet fra SEL er overført til sambeskatningsreglerne.

Den resterende del af afgangsprojektet vil behandle sambeskatningsreglerne efter vedtagelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 og de efterfølgende tilrettelser.

6 Betingelserne for national sambeskatning

I indeværende kapitel redegøres det for, hvilke skattesubjekter der er omfattet af de nationale sambeskatningsregler. I relation hertil gennemgås koncerndefinitionen beskrevet i SEL § 31 C, da den her afgørende betydning for, hvornår sambeskatning er gældende. Yderligere behandler kapitlet de tilfælde, hvor selskaber skal holde ude af sambeskatningen.

6.1 Skattesubjekterne omfatter af national sambeskatning

Selskaber og foreninger mv. er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, såfremt de er omfattet af:

- SEL § 1, stk. 1., nr. 1-2 a, 2 d-2 i, 3 a-5 og 5b
- SEL § 2, stk. 1, litra a og b eller
- kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4,

samt der foreligger koncernforbindelse mellem skattesubjekterne jf. SEL § 31, stk. 1.

Med andre ord er de relevant skattesubjekter, som er omfattet af obligatorisk national sambeskatning⁴:

- aktie- og anpartsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1 (efterfølgende kaldt kapitalselskaber)
- andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens i selskabet indskudte kapital, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2
- sparekasser, andelskasser, sammenslutninger af andelskasser mv. jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 a
- DSB, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 d
- elselskaber, hvorved i denne lov forstås selskaber m.v., i hvis aktiviteter indgår produktion, transport, handel eller levering af elektricitet, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 e
- kommuner, der driver netvirksomhed og øvrig virksomhed jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 f
- Energinet Danmark, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 g
- Vandforsyningselskaber jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 h
- Naviair, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2 i
- brugsforeninger, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3 a
- foreninger, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 4
- gensidige forsikringsforeninger jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5
- fonde og foreninger som nævnt i § 216 i lov om finansiel virksomhed, Kreditforeningen af Kommuner i Danmark og Dansk Eksportfinansieringsfond, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5 b
- faste driftssteder beliggende her i landet jf. SEL § 2, stk. 1, litra a
- faste ejendomme beliggende her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b

⁴ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.1.1)

- selskaber, der alene er skattepligtige til Danmark efter kulbrinteskattereglerne, jf. kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4.

Det kan udledes af ovennævnte liste, at fysiske personer og skattemæssige transparente enheder såsom kommanditselskaber (K/S), interessentselskaber (I/S) og partnerselskaber (P/S) ikke indgår i sambeskatningen. I stedet indregnes den skattepligtige indkomst i ejernes indkomstopgørelse. I de tilfælde hvor I/S, K/S og P/S'er ejes af et af de ovennævnte skattesubjekter⁵, kan de indgå i sambeskatningen indirekte, da indkomsten som nævnt indregnes i selskabets indkomstopgørelse og dermed i sambeskatningen.

Endvidere er udenlandske selskaber med ledelsessæde i Danmark, også er omfattet af SEL § 31. Hvis det udenlandske selskab flytter hovedsæde til eller fra Danmark, kan koncernen lade selskabet ind- eller udtræde af national sambeskatning. Dette vil dog medføre ophørsbeskatning. Yderligere er det muligt, at en dansk aktivitet kan blive henført til et fast driftssted og derved omfattet af reglerne om national sambeskatning. Dette er gældende selvom ledelsens sæde er i udlandet⁶.

Udledningen heraf må være, at de obligatoriske nationale sambeskatningsregler kun gælder, når der er tale om danske selskaber og danske faste driftssteder af udenlandske selskaber, hvorved udenlandske selskaber ikke er omfattet af reglerne, medmindre ledelsens sæde er i Danmark. Undtagelsesvis kan selskaberne blive omfattet af reglerne om international sambeskatning, hvilket der dog er afgrænset fra i afsnit 4.2, hvorfor dette ikke vil blive behandlet yderligere.

Derimod kan andelsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3, investeringsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a, andre foreninger mv., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, samt fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, ikke indgå i sambeskatningen. Uanset at disse foreninger m.v. ikke kan indgå i selve sambeskatningen, kan foreningerne m.v. eventuelt indgå i vurderingen af, hvorvidt selskaber i øvrigt er koncernforbundne jf. SEL § 31 C.

⁵ Benævnes efterfølgende som selskaber, såfremt andet ikke fremgår.

⁶ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.1.1)

Foruden ovenstående afgrænsning af skattesubjekterne betinges den nationale sambeskatning af, at der er en koncernforbindelse mellem selskaberne, hvilket vil blive beskrevet i afsnit 6.2

6.2 Koncerndefinition

Ved §§ 6 og 7 i den nye selskabslov jf. lov nr. 470 af 12. juni 2009, og ved § 1, nr. 36, i følge-loven til selskabsloven, jf. lov nr. 516 af 12. juni 2009, er koncerndefinitionen i SEL og i ÅRL blevet ændret.

Som en konsekvens heraf er også koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne blevet justeret, så den lægges op ad koncerndefinitionen i regnskabslovgivningen. Formålet med ændringen er, at koncerner skal kunne anvende den samme koncerndefinition både ved skatteberegningen efter sambeskatningsreglerne og ved aflæggelse af koncernregnskabet. På den baggrund er bestemmelserne i SEL § 31 C, stk. 1-7, blevet nyaffattet, jf. § 18, nr. 2, i følge-loven. Ordlyden er ganske vist ikke på alle områder den samme som i IAS 27, men det skyldes alene, at ordlyden er tilpasset strukturen i danske virksomheder. Der er dermed ikke tiltænkt materielle forskelle⁷.

Koncerndefinitionen findes i SEL § 31 C og lyder som følgende:

”Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Hvis flere selskaber opfylder et eller flere af kriterierne i stk. 2-6, er det alene det selskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være moderselskab.”

Det altafgørende for om der er koncernforbindelse er, om moderselskabet har bestemmende indflydelse, som er beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger jf. SEL § 31 C, stk. 2.

Moderselskabet kan have bestemmende indflydelse i 2 tilfælde. Det kan være i det tilfælde, hvor moderselskabet ejer direkte eller indirekte mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab. Eller i den situation hvor moderselskabet ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettigheder i et selskab. Sidstnævnte situation kan opdeles i 4 bestanddele jf. SEL § 31 C, stk. 4, og jf. afsnit 6.2.2.

⁷ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.1.2)

De 2 tilfælde vil blive gennemgået hver for sig med tilknyttede praktiske eksempler.

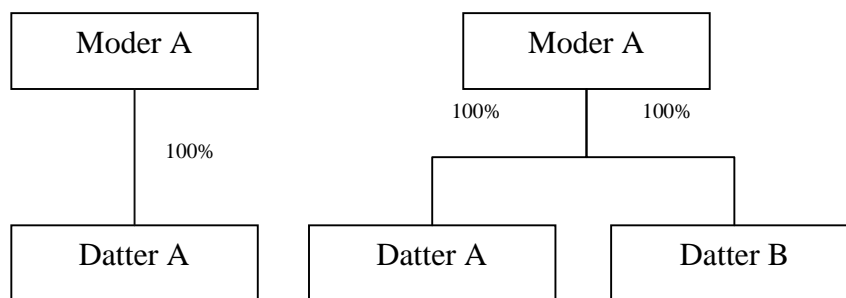
6.2.1 Moderselskabet ejer direkte eller indirekte mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab

Det følger af SEL § 31 C, stk. 3, at:

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

Et eksempel på koncernforbindelse efter SEL § 31 C, stk. 3, kan være:

Figur 1 – Eksempel på koncernforbindelse efter SEL § 31 C, stk. 3, egen tilvirkning



Moderselskabet ejer 100% af stemmerettighederne i datterselskabet (eller datterselskaberne), hvorved de skal sambeskattes efter SEL § 31 C stk. 3.

SEL § 31 C, stk. 3, indeholder en formodningsregel om, at hvis et moderselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et datterselskab direkte eller indirekte gennem et datterselskab, er der tale om bestemmende indflydelse, medmindre det modsatte klart kan bevises. Formodningsreglen anvendes alene til at føre omvendt bevisbyrde i den situation, hvor et selskab ejer mere end 50 % af stemmerettighederne, men ikke er den, der faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger⁸.

Det vil altså sige, at man i første omgang skal klarlægge, om moderselskabet ejer direkte eller indirekte mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, hvorefter det skal fastslås, om moderselskabet reelt set har bestemmende indflydelse over selskabet.

⁸ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 22)

Det er værd at bemærke, at det er stemmerettighederne og ikke kapitalandelene, der er afgørende for, at der foreligger et koncernforhold. Det betyder bl.a., at der skal tages hensyn til eventuelle stemmeretsbegrænsninger. Hvis et selskab f.eks. ejer 60 % af kapitalandelene, men kun kan stemme for 5 %, må det som udgangspunkt antages, at der ikke foreligger et koncernforhold, da moderselskabet ikke besidder flertallet af stemmerettighederne på generalforsamlingen. Dette vil være i tilfælde, hvor aktierne er opdelt i klasser og der er tilknyttet forskellige stemmerettigheder til aktieklasserne⁹.

Lovteksten indeholder begreberne ”i særlige tilfælde” og ”klart kan påvises”, hvilket betyder, at der skal et kvalificeret tilfælde til, før moderselskaber med mere end halvdelen af stemmerettighederne i et datterselskab, kan holde det ude af sambeskatningen. Det kan eksempelvis være den indgået ejeraftale mellem aktionærerne, som kan anvendes som bevismateriale. Hvis ejeraftalen er udformet sådan, at en minoritetsaktionær stemmemæssigt er stillet på ligefod med majoritetsaktionæren, hvorved ingen kan udøve bestemmende indflydelse over selskabet, skal selskabet særbeskattes jf. SKM2010.209.SR.

Ydermere kan der være situationer, hvor den manglende bestemmende indflydelse kan foreligge som følge af, at et datterselskab bliver underlagt kontrol af offentlige myndigheder, en domstol, en administrator eller en tilsynsmyndighed¹⁰.

6.2.2 Moderselskabet ejer ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab

Det følger af SEL § 31 C, stk. 4, at:

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

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

⁹ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 22)

¹⁰ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 23)

SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1-4 fastlægger kriterierne for, at der foreligger bestemmende indflydelse i tilfælde, hvor intet selskab ejer mere end halvdelen af stemmerettigheder. De efterfølgende 4 underafsnit vil eksemplificere og beskrive, hvordan de forskellige kriterier er opfyldt eller modsætningsvist ikke er opfyldt.

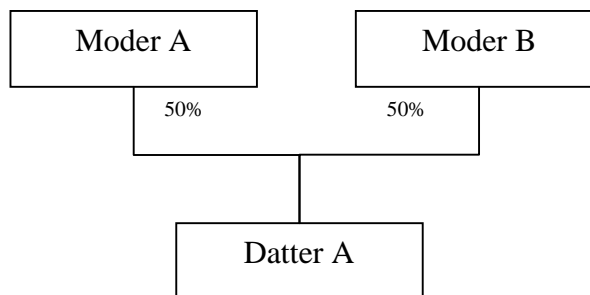
6.2.2.1 Bestemmende indflydelse i kraft af aftale med andre investorer

Dette afsnit tager udgangspunkt i SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1. Det kan ses i forlængelse af afsnit 6.2.1 anden sidste område, hvor ejeraftaler blev kommenteret. Den bestemmende indflydelse kan netop opstå gennem ejeraftaler i de tilfælde, hvor moderselskabet ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab.

Bestemmelsen omfatter bl.a. de tilfælde, hvor et moderselskab gennem en stemmeoverførselsaftale får rådighed over mere end halvdelen af stemmerne i selskabet. Som bestemmelsen er formuleret, må det klart antages, at moderselskabet skal kunne råde over de overførte stemmer.

Et eksempel på koncernforbindelse efter SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1 kan være:

Figur 2 – Eksempel på koncernforbindelse efter SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1, egen tilvirkning



Moder A og B har indgået en ejeraftale om, at Moder A har bestemmende indflydelse i Datter A, hvorved de skal sambeskattes.

De tilfælde hvor selskabet og den anden investor har indgået en aftale om, at selskabet råder over flertallet af stemmerettighederne, men hvor selskabets beslutningskompetence alligevel er indskrænket ved, at der kræves enighed mellem selskabet og den anden investor ved selv

mindre beslutninger, kan ikke anses for værende omfattet af SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1 jf. SKM 2010.677.SR¹¹.

Det er relevant at spørge, hvorfor man i praksis skulle give sin medinvestor bestemmende indflydelse i ”datterselskabet” og derved lade dem sambeskattet. Et tænkt eksempel kunne med udgangspunkt i Figur 2 kunne være, at Moder A tidligere havde ejet Datter A 100 % og derved været sambeskattet med Datter A jf. SEL § 31 C, stk. 3. Det antages, at Moder A og Datter A har sambeskatningsunderskud til fremførsel. Moder A ønsker at få tilført kapital til Datter A, som følge af, at der skal foretages en større investering i Datter A. Samtidig ønsker Moder A ikke at miste sambeskatningsunderskuddet til fremførsel. Moder A indgår dermed en ejeraftale med Moder B, som er et passivt investeringsselskab, om at indskyde kapital i Datter A, således de begge ejer 50 %. Der indgås en ejeraftale om, at udbyttet deles efter ejerandele, mens det stadigvæk er Moder A, der har den bestemmende indflydelse i Datter A. Derved opretholdes sambeskatningsunderskuddet, og Moder A mister ikke sin indflydelse i Datter A, mens Moder B samtidig får udbytte ud i forhold til sine ejerandele.

6.2.2.2 Bestemmende indflydelse i henhold til en vedtægt eller en aftale med dattervirksomhed

Et selskab er moderselskab, hvis det har beføjelse til at styre de finansielle eller driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale jf. SEL § 31 C, stk. 4 nr. 2. Der er dog faldet en afgørelse jf. SKM2008.688.SR, som siger, at denne form for ledelsesret over et selskab ikke er muligt efter dansk selskabsret. Derved vil SEL § 31 C stk. 4, nr. 2 hovedsageligt finde anvendelse i en international sambeskatning¹². Da afgangsprøjet er afgrænset til ikke at indeholde international sambeskatning, er området ikke behandlet yderligere.

6.2.2.3 Bestemmende indflydelse gennem beføjelse til at udpege eller afsætte et flertal af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan

Der foreligger tillige en koncern, hvis et selskab har beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i øverste ledelsesorgan, og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 4.

¹¹ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 25)

¹² (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 25)

Ved øverste ledelsesorgan forstås jf. SEL § 5, nr. 5:

- a. Bestyrelsen i selskaber, der har en bestyrelse,
- b. Direktionen i selskaber, der alene har en direktion, og
- c. Tilsynsrådet i selskaber, der både har en direktion og et tilsynsråd jf. SEL § 111¹³

SEL § 31 C, stk. 4, nr. 4 indeholder 2 bestanddele, som skal være opfyldt, før der kan ske sambeskatning.

1. Moderselskabet skal kunne udpege og afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og,
2. dette organ besidder bestemmende indflydelse på selskabet.

Første punkt vil oftest være lettest at afgøre. Det er at se på, hvor mange medlemmer jf. vedtægterne der skal være i øverste organ samt hvem der kan udpege dem.

Diskussionen omkring, hvorvidt dette organ besidder bestemmende indflydelse på selskabet, kan dog være svære at afgøre. Selvom et selskabet ejer 50 % af kapitalen i et underliggende selskab og har ret til, f.eks. at udpege flertallet af bestyrelsesmedlemmerne i selskab, kan der være indskrænkelse til bestyrelsesmedlemmernes beføjelser, som medfører, at de ikke reelt har bestemmende indflydelse. Det kan være i tilfælde, hvor der kræves enighed om væsentlige beslutninger, såsom ændringer i virksomhedens aktivitet, regnskabsprincipper, udbytte, køb af aktiver over en vis værdi, aftaler om finansiering o.l. Herved skal selskabet særbeskattet¹⁴.

Af praktiske eksempler kan igen anvendes Figur 2. Såfremt der er indgået en aftale mellem Moder A og B om, at A kan udpege og afsætte flertallet bestyrelsen i Datter A og denne reelt har bestemmende indflydelse, så skal Moder A og Datter A sambeskattes.

¹³ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 26)

¹⁴ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 27)

6.2.2.4 Praktisk majoritet

Opsamlingsreglen i SEL § 31 C, stk. 4, fremgår af nr. 4 i samme paragraf. Det fremgår heraf, at råder et selskab over flertallet af det faktiske antal stemmer ved deltagelse på henholdsvis generalforsamlingen eller i selskabets tilsvarende ledelsesorganer, så vil det blive betragtet som moderselskab.

Eksemplet kan være, at det er kutyme på generalforsamlingen, at f.eks. 40 % af de samlede stemmerettigheder i et selskab er tilstrækkelig til at opnå bestemmende indflydelse, og et selskab besidder minimum dette antal, vil det blive betragtet som moderselskab. Der kan dog være nogle usikkerheder i at afgøre, hvad det faktiske antal flertals stemmer er samt hvad konsekvensen er, hvis det er opgjort forkert¹⁵.

Indeværende afsnit 6.2.2 har omhandlet de 4 tilfælde, hvor koncernforbindelse kan opstå selvom der ikke ejes over halvdelen af stemmerettighederne jf. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1-4. Der er dog 2 andre tilfælde, hvor der kan opstå koncernforbindelse jf. SEL § 31 C, stk. 5 og stk. 6. Disse tilfælde vil blive behandlet i de efterfølgende underafsnit.

6.2.3 Potentielle stemmerettigheder

Det følger af SEL § 31 C, stk. 5, at:

”Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og køboptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.”

Det er altså ikke afgørende, om de potentielle stemmerettigheder udnyttes på et senere tidspunkt, men at de kan udnyttes¹⁶. Det skal nævnes, at potentielle stemmerettigheder dækker over mange forskellige juridiske aftaler, hvorfor det er nødvendigt at gennemgå de enkelte aftaler og vurdere, om der er tale om potentielle stemmerettigheder. De eventuelle stemmerettigheder skal sammenlægges med de faktiske stemmerettigheder. Det er først herefter, at det kan afgøres, om der er tale om et koncernforhold, hvorved der skal ske sambeskatning.

¹⁵ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 28)

¹⁶ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 29)

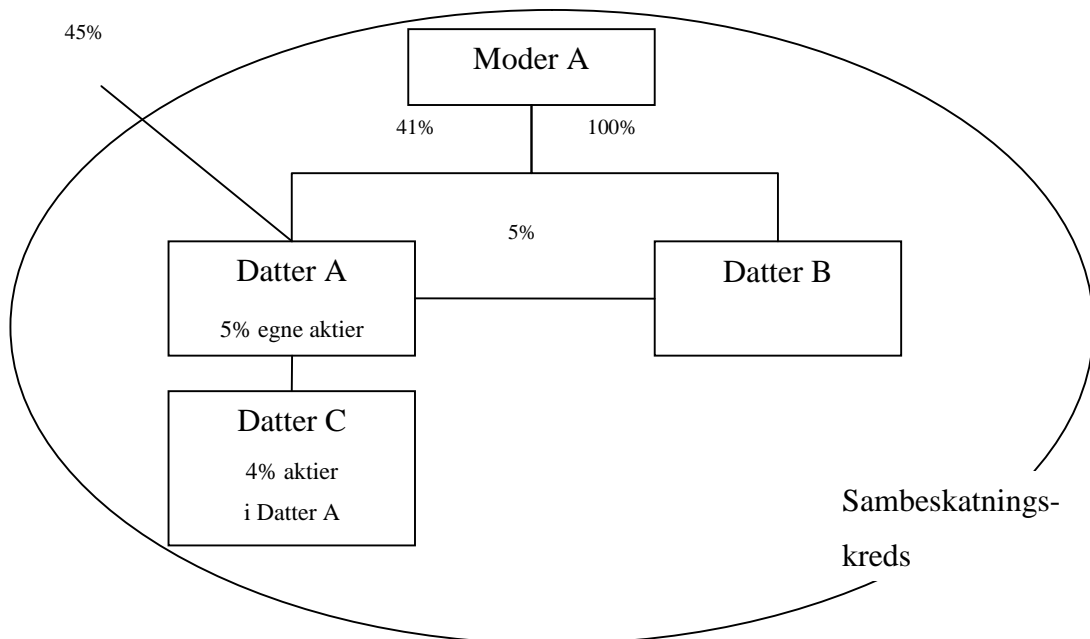
6.2.4 Datterselskabets eller dets datterselskabs egne kapitalandele

Det fremgår af SEL § 31 C, stk. 6, at:

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

Situationen skal overvejes i de tilfælde, hvor et datterselskab ejer egne kapitalandele, idet disse ikke skal medtages i opgørelsen over stemmerettigheder. Der er dog et særtilfælde, som er begrundet med at stemmeretten knyttet til egne kapitalandele suspenderes jf. SEL § 85. For at eksemplificeret et tilfælde, hvor SEL § 31 C, stk. 6 kan finde anvendelse, er følgende figur medtaget:

Figur 3 – Indirekte koncernforbindelse, egne aktier, (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 30)



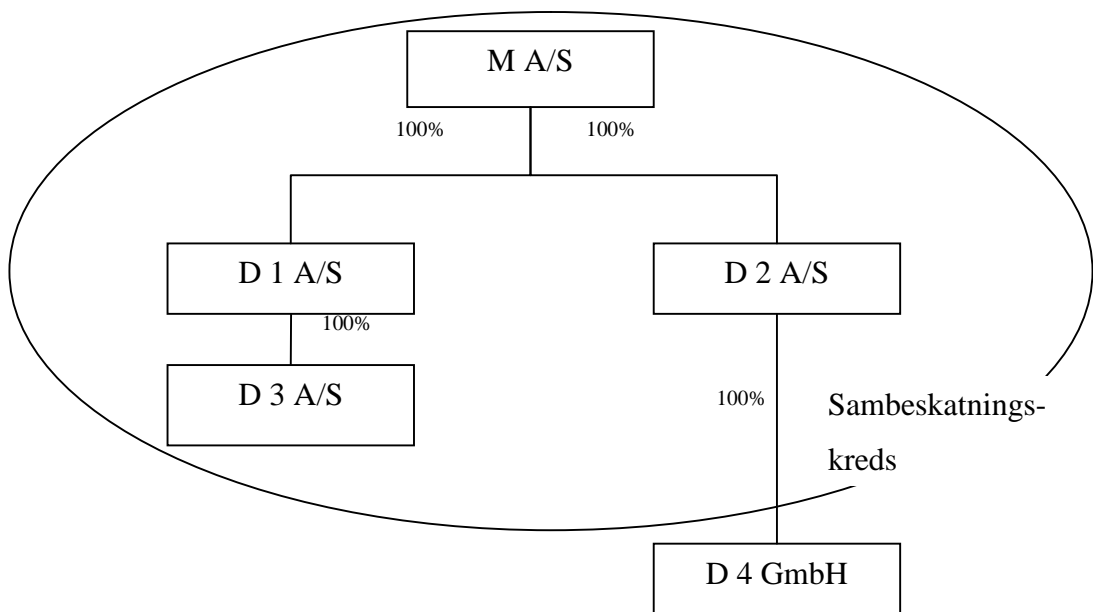
Opgørelsen af stemmerne i Datter A beregnes ud fra 91 % af kapitalen i Datter A, eftersom selskabets egne kapitalandele på 5 % og datterselskabet, Datter C's, kapitalandele i selskabet på 4 % ikke medregnes. Det betyder, at Datter A er koncernforbundet med det selskab, som råder over mere end 45,5 % af stemmerne i Datter A. Moder A ejer direkte 41 %, samt indirekte 5 % gennem Datter B, hvorved Datter A og Moder A skal sambeskatnes.

Inden det behandles, hvilke selskaber der kan undlades af sambeskatningen jf. SEL § 31 C, stk. 7 og stk. 8 vil der blive inddraget nogle eksempler på koncerner og hvilke selskaber heri, der skal sambeskatnes.

6.2.5 Eksempler på koncerner og de sambeskatningsforhold

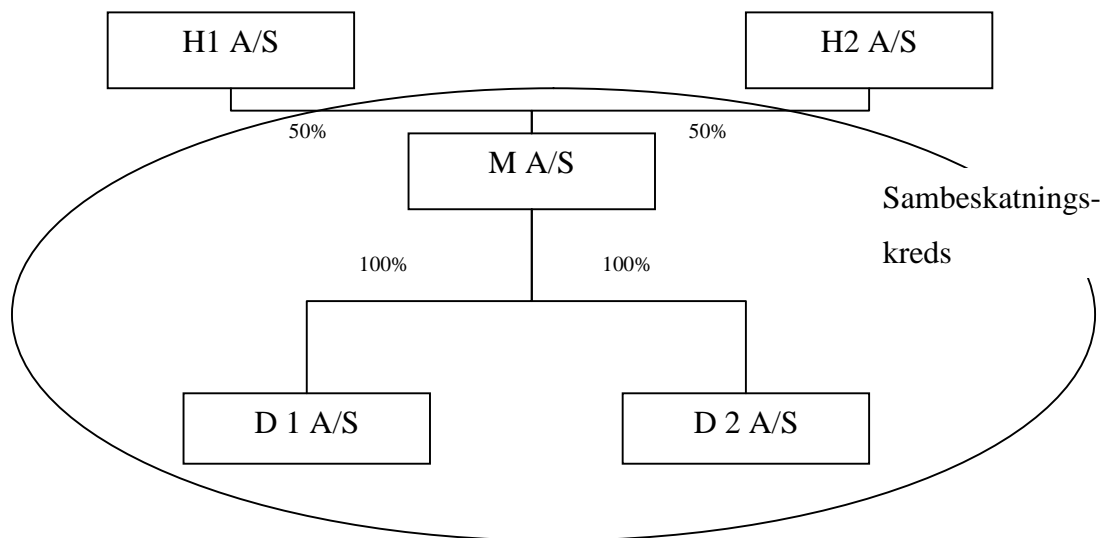
Følgende figurer der indgår i dette afsnit er udarbejdet med inspiration fra (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 35-38). Eksemplerne vil indeholde de tilfælde, hvor der er tale om obligatorisk national sambeskatning. Eksemplerne vil tage udgangspunkt i, at de oplyste ejer- og stemmeandele er det afgørende for den aktuelle indflydelse. Med andre ord ligger der ikke særlige ejeraftaler eller andet bagved, hvorfor det er SEL § 31 C, stk. 3, der anvendes.

Figur 4 – Koncern med udenlandsk datterselskab



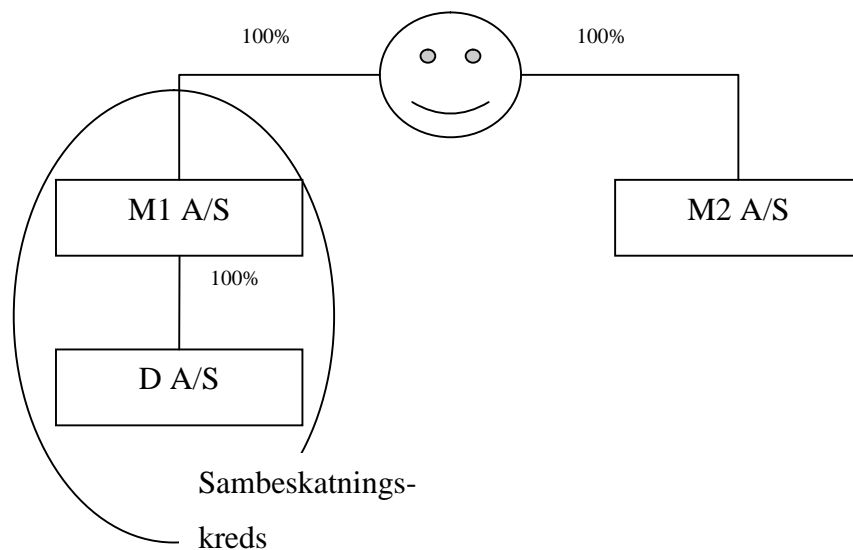
Sambeskatningen omfatter M A/S, D1 A/S, D2 A/S og D3 A/S, men D4 GmbH skal holdes uden for, idet det er hjemmehørende i Tyskland.

Figur 5 - Holdingstruktur



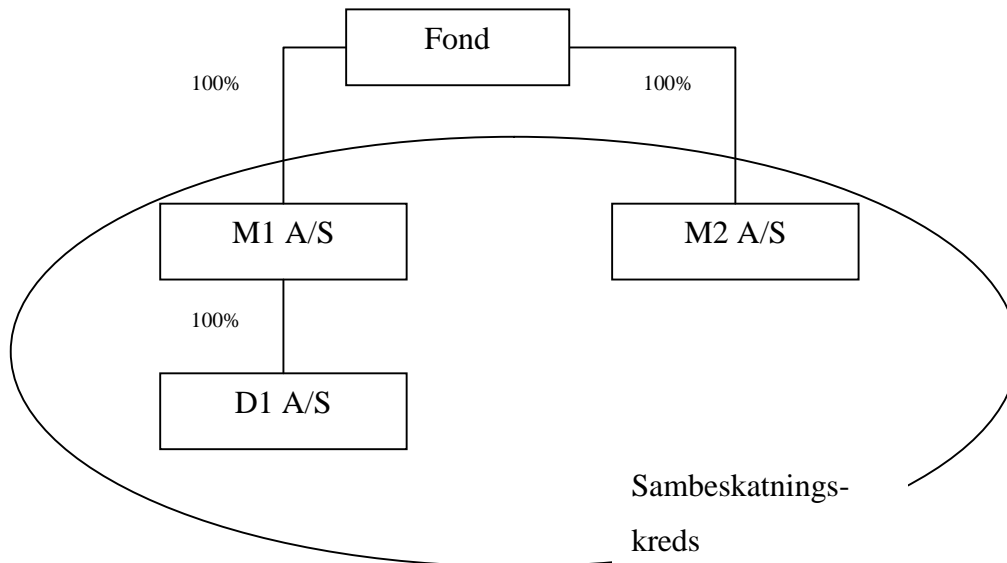
Sambeskatningen omfatter M A/S, D1 A/S og D2 A/S, men ikke H1 A/S og H2 A/S, idet de begge blot har betydelig indflydelse i M A/S og ikke bestemmende indflydelse som SEL § 31 C, stk. 2 kræver.

Figur 6 - Personaktionær



Det er kun M1 A/S og D A/S, der indgår i sambeskatningen. M2 A/S indgår ikke, da M1 A/S og M2 A/S ikke er concernforbundne efter SEL § 31 C, fordi de kontrolleres af samme fysiske person. Fysiske personer kan ikke skabe concernforbindelse.

Figur 7 – Fond som øverst subjekt



Det bemærkes, at i modsætning til en fysisk person, kan en fond skabe koncernforbindelse, dog ikke selv indgå i sambeskatningen. Det betyder, at M1 A/S, M2 A/S og D1 A/S indgår i kredsen af sambeskattede selskaber.

6.2.6 Datterselskaber, som skal holdes uden for en sambeskatning

Med indførelsen af lov nr. 516 af 12. juni 2009 er det blevet ændret, hvornår datterselskaber, som normalvis er omfattet af SEL § 31 C, stk. 1-6, kan udelades af sambeskatningen. Tidligere fandtes bestemmelsen i SEL § 31 C, stk. 6, hvor et datterselskab kunne holdes ude af sambeskatningen, hvis;

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

Disse 3 punkter er blevet ophævet og i stedet findes bestemmelsen nu i SEL § 31 C, stk. 7-8.

Det følger af disse, at:

Stk. 7: ”Et selskab skal holdes ude af sambeskatningen, hvis der er fradraget eller vil kunne fradrages tab på fordringer mod selskabet efter kursgevinstlovens § 4, stk. 5, af et koncernforbundet selskab.”

Stk. 8: ”Et selskab, der tages under konkursbehandling, skal holdes ude af sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Ved ophøret af sambeskatningen finder § 31 A, stk. 10, anvendelse.”

Baggrunden for SEL § 31 C, stk. 7 er, at KGL § 4, stk. 5, giver skattepligtige, der driver finansieringsvirksomhed, fradrag for tab på fordringer i koncernforbundne selskaber, hvis koncernforholdet er etableret midlertidigt med henblik på at afvikle tilgodehavendet eller omstrukturere virksomheden i selskabet. Nægtelsen af sambeskatning skal forhindre, at finansieringsvirksomheden også opnår fradrag for underskuddet i selskabet via sambeskatning¹⁷.

Stk. 8 betyder helt konkret, at et konkursramt selskab, der deltager i en national sambeskatningen, automatisk udtræder af sambeskatningen med virkning fra indkomstårets begyndelse i det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Herefter behandles selskabet skattemæssigt efter reglerne i konkursskatteloven¹⁸.

6.3 Delkonklusion

Selskaber og foreninger mv. er omfattet af obligatorisk national sambeskatning såfremt de er omfattet af SEL §§ 1 og 2, samt der foreligger koncernforbindelse mellem skattesubjekterne jf. SEL § 31. De nationale sambeskatningsregler gælder kun danske selskaber og danske faste driftssteder mv. af udenlandske selskaber og derved er udenlandske selskaber ikke omfattet af reglerne medmindre ledelsessædet er i Danmark.

Det altafgørende for, om der er et sambeskatningsforhold er, om der er tale om koncernforbindelse jf. SEL § 31 C. Koncerndefinitionen blev sidst ændret ved lov nr. 516 af 12. juni 2009, hvorefter det afgørende er, om der er bestemmende indflydelse i ”datterselskabet”. Det er værd at bemærke, at bestemmende indflydelse kan opnås uden ejerandele i ”datterselskabet”, hvilket er den væsentligste ændring i forhold til den oprindelige koncerndefinition i SEL

¹⁷ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.1.3)

¹⁸ (Guldmann, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 32)

§ 31 C indført ved lov nr. 426 af 6. juni 2005. Bestemmende indflydelse og dermed et koncernforhold kan opstå på forskellige måder.

Slutteligt er ligeledes muligheden for udeladelse af et egentligt datterselskab blev ændret. Det er nu kun ved 2 nye situationer mod tidligere 3, hvorved et datterselskab kan udelades.

7 Administrationssselskabet

En koncern med flere selskaber inddraget i en national sambeskatning er forpligtet til at udpege ét selskab som administrationssselskabet jf. SEL § 31, stk. 4. I forbindelse med sambeskatningsinstituttet har administrationssselskabet en vigtig rolle. I det følgende kapitel vil det blive fastlagt, hvem der skal vælges til administrationssselskab, dets rolle i sambeskatningen samt konsekvenser ved udskiftning af administrationssselskab.

7.1 Valg af administrationssselskab

Det følger af SEL § 31, stk. 4, at:

”Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationssselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationssselskab...”

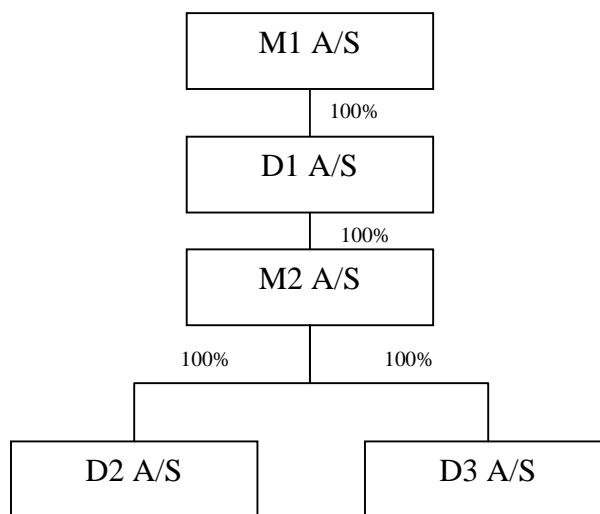
Udpegning af et selskab som administrationssselskab er ikke fri, men skal udpeges foretaget efter bestemte retningslinjer, som følger jf. SEL § 31, stk. 4:

- Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der er hjemmehørende i Danmark og som deltager i sambeskatningen.
- Er der ikke ét øverst dansk moderselskab, med flere sideordnede danske søsterselskaber, udpeges et af disse som administrationssselskab. Situationen kan opstå, hvis der er tale om en udenlandsk koncern med flere koncerngrene i Danmark, eller hvis det øverste danske moderselskab ikke indgår i sambeskatning, idet det f.eks. kooperationsbeskattes, fondsbeskattes eller foreningsbeskattes. Det står koncernen frit at vælge det

søsterselskab, der skal udpeges til administrationselskab. Det står ligeledes koncernen frit at vælge en ”søsterfilial” som administrationselskab¹⁹.

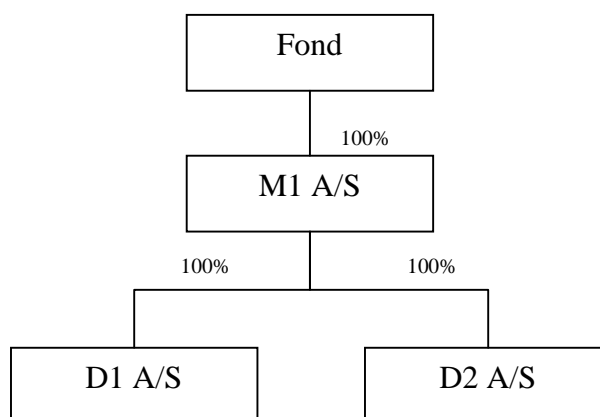
Nedenfor er illustreret, hvilken selskab der skal være administrationselskab jf. SEL § 31, stk. 4.

Figur 8 – Mellemløbselskab, egen tilvirkning



Som det fremgår af SEL § 31, stk. 4, 1. pkt., er det det øverste moderselskab, som er administrationselskab, hvorfor det er M1 A/S, selvom M2 A/S ligeledes er moderselskab. Der er dog i praksis givet tilladelse til, at M2 A/S kan være mellemadministrationselskab og derved stå for afregningen af skatten for M2 A/S, D2 A/S og D3 A/S.

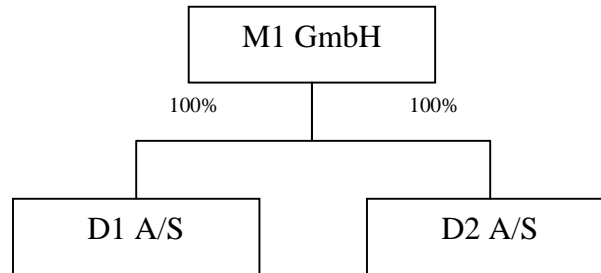
Figur 9 – Fond som øverste selskab, egen tilvirkning



¹⁹ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 79)

Som det fremgår af SEL § 31, stk. 4, 2. pkt., kan en fond ikke være omfattet af sambeskatningen, hvorfor det kun er M1 A/S, D1 A/S og D2 A/S, der tiltager i sambeskatningen, hvor M1 A/S vil være administrationselskab.

Figur 10 – Udenlandsk selskab som øverste selskab, egen tilvirkning



Da det øverste selskab, M1 GmbH, er hjemmehørende i Tyskland, indgår det ikke i den nationale sambeskatning. Samtidig er D1 A/S og D2 A/S søsterselskab og derved ingen er disse moderselskab. Derved skal én af disse udpeges som administrationselskab, da de er sambeskattet. Det står dem frit for, hvem af dem det er jf. SEL § 31, stk. 4, 2. pkt.

Det valgte administrationselskab er forpligtet til at indgive meddelelse til SKAT herom. Meddelelse skal ske senest i forbindelse med indlevering af rettidig selvangivelse for det indkomstår, hvor sambeskatningen påbegyndes, jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 2, stk. 3, og § 3.

7.2 Administrationselskabets opgaver

Administrationselskabet har til opgave at indbetale koncernens samlede indkomstskat, der opgøres på baggrund af sambeskatningsindkomsten. Opgørelse heraf er nærmere beskrevet i kapitel 9. Administrationselskabet står endvidere for betaling af acontoskat, restskattetillæg og renter, der måtte påløbe restskatten jf. SEL § 31, stk. 4.

Sambeskatningsreglerne bygger på fuld fordeling af skatten mellem de sambeskattede selskaber. Det er administrationselskabets opgave at opkræve skatten hos de øvrige selskaber i sambeskatningen. Fuld fordelingen af skatten medfører, at sambeskattede selskaber, der udnytter underskud hos andre selskaber i koncernen, skal godtgøre værdien af underskuddene til de underskudsgivende selskaber. Administrationselskabet fordeler disse godtgørelser. Hhv. fordelingen er skatten og godtgørelse til de underskudsgivende selskaber er beskrevet i kapitel 12.

Det er administrationsselskabet, der har indberetningspligt til SKAT i forbindelse med indsendelse af forskellige oplysninger. Det fremgår af sambeskatningsbekendtgørelsens §§ 5-7, at administrationsselskabet skal indsende følgende oplysninger:

- Indtræden og udtræden af selskaber i sambeskatningen
- Koncernredegørelse
- Fordeling af over- og underskud.

Foruden ovennævnte opgaver har administrationsselskabet en yderligere vigtig funktion i sambeskatningen. Det er selve hæftelsesproblematikken.

Det fremgår af SEL § 31, stk. 4, at:

”... Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. Told- og skatteforvaltningen kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. 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.”

Det vil sige, at hovedreglen er, at ingen af de sambeskattede selskaber hæfter for mere end skatten af selskabets egen indkomst. Administrationsselskabet overtager dog hæftelsen med hensyn til indkomstskatten m.v. vedrørende andre selskaber fra og med det tidspunkt, hvor disse andre selskaber betaler skatten til administrationsselskabet. De selskaber, der deltager i en sambeskatning, bør med god grund fastlægge en sambeskatningsaftale, som indeholder en beskrivelse om, hvordan håndtering af betaling af diverse skatter skal ske mellem de enkelte selskaber og administrationsselskabet, f.eks. om det skal ske over mellemregningen, eller om der skal ske kontant betaling hver gang²⁰.

²⁰ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 81)

7.3 Nyt administrationselskab

Der kan opstå situationer, hvor koncernen er nødt til at udpege et nyt administrationselskab.

Det fremgår af SEL § 31, stk. 4, at:

”... Såfremt administrationselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationselskab. Administrationselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationselskab. Det tidligere administrationselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationselskab. Betaling som nævnt i 5. pkt. har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren...”

Hvis der udpeges et nyt administrationselskab, skal det nye administrationselskab indgive meddelelse om udpegningen og dato for dets indtræden jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 4. Meddelelse skal ske hurtigst muligt, og meddelelsen skal gives til Told- og Skatteforvaltningen jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 2, stk. 2 og 4.

Det er altså vigtigt ved udskiftning af administrationselskab at få fastlagt, hvilke forpligtelser det tidligere administrationselskab har, således det nye administrationselskab kan blive kompenseret herfor.

7.4 Delkonklusion

I sambeskatningen skal udpege ét selskab, som skal være administrationselskab. Administrationselskabet er omdrejningspunktet i sambeskatningen, da det har ”kontakten” til SKAT. Hermed forstået, at det står for afregning af skatter mv. samt hæfter for disse, når de øvrige selskaber i sambeskatningen, har afregnet deres andel til administrationselskabet. Det fremgår af kapitlet, at det er vigtigt med sambeskatningsaftaler i situationer, hvor der er flere kapitalejere i koncern.

Det er i SEL § 31, stk. 4, bestemt, hvem der skal udpeges til administrationselskab i den nationale sambeskatning. Ligeledes fremgår det heraf, hvilke konsekvenser det har, hvis administrationselskabet udskiftes. Det er vigtigt, at der gives besked herom hurtigst muligt, således Told- og Skatteforvaltningen er klar over, hvem er rette modtager til eventuelt udbetaling af overskydende skat.

8 Indkomstårets betydning i sambeskatningen

Ved indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 fik indkomståret en betydning i sambeskatningen. Betydningen er særligt gældende, når der sker ind- og udtræden af sambeskatningen. Indeværende kapitel vil redegøre for indkomstårets betydning for selskaberne i sambeskatningen.

8.1 Samme indkomstår

Alle selskaber i en sambeskatning omfattet af SEL § 31 eller SEL § 31 A skal have samme indkomstår som administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 4 eller § 31 A, stk. 4. Dette fremkommer af SEL § 10, stk. 5, 1. pkt. Alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler, jf. § 10, stk. 5, jf. SEL § 31, stk. 5²¹.

Administrationsselskabet kan selv vælge, hvornår det vil have indkomstår. Det skal blot overholde reglerne i SEL § 10, stk. 1. Det fremgår af SEL § 10, stk. 1, at det er muligt at lave et forskudt indkomstår, hvilket enten kan være bagud- eller fremadforskudt. Et bagudforskudt indkomstår kan tidligst begynde den 2. april i kalenderåret forud for det kalenderår, som det bagudforskudte indkomstår træder i stedet for. Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde den 1. april i det kalenderår, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for. Endvidere følger det af SEL § 10, stk. 1, at har administrationsselskabet et andet indkomstår end kalenderår, opgørelse den skattepligtige indkomst efter reglerne, der gælder i det kalenderår, som det forudforskudte indkomstår træder i stedet for. Af hensyn til illustrationer på reglerne efter SEL § 10, stk. 1, henvises til eksemplerne senere i kapitlet.

8.1.1 Tvungen omlægning af indkomstår

Hvis et selskab ved etablering af koncernforbindelsen har et indkomstår, der afviger fra administrationsselskabets indkomstår, omlægges selskabets indkomstår, jf. SEL § 10, stk. 5, 2. pkt., efter reglerne i SEL § 10, stk. 1-4, så det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår. Der er tale om en tvungen omlægning af indkomståret. Principperne i disse regler skal også gælde ved omlægning af indkomstår som følge af, at der etableres koncernforbindelse mellem to selskaber. Det indebærer blandt andet, at omlægningen skal ske, så alle ind-

²¹ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.1.4)

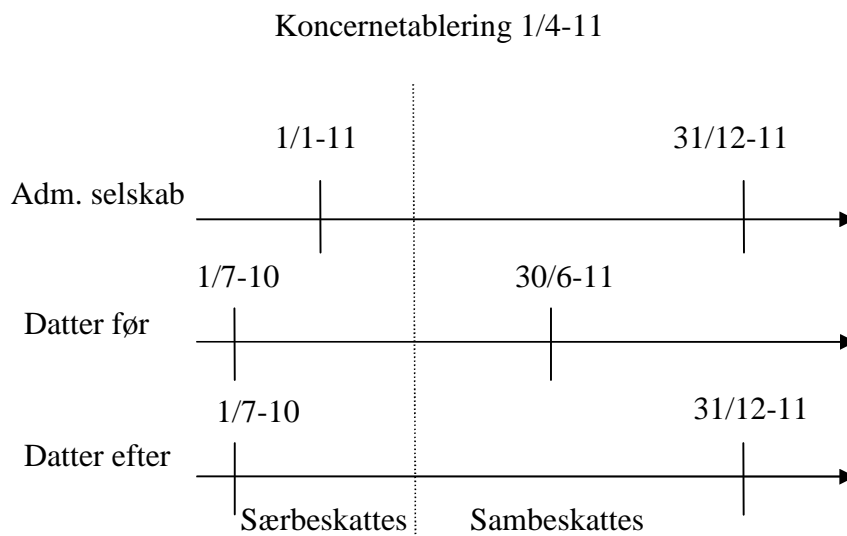
komstperioder kommer til beskatning, og derved intet indkomstår overspringes eller dubleres²².

I praksis finder bestemmelser oftest sted, når der sker koncernforbindelse, hvor et selskab i en sambeskatning køber et andet selskab uden for sambeskatningen. Nedenfor er illustreret nogle situationer, hvor bestemmelserne finder anvendelse²³.

Eksempel 1: Administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, mens datterselskabet har bagudforskudt indkomstår

Administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, mens det indtrædende datterselskab har bagudforskudt indkomstår, som løber fra 1. juli til 30. juni. Indtræden i sambeskatningen sker den 1. april 2011.

Figur 11 – Administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, mens datterselskabet har bagudforskudt indkomstår, egen tilvirkning



Ved etablering af koncernforbindelse er indkomståret 2011 ikke afsluttet for datterselskabet. Derved bliver datterselskabets indkomstår forlænget, således det sluttet samtidig med administrationsselskabet. Det vil sige den 31. december 2011. Datterselskabets indkomstår løber

²² (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.1.4)

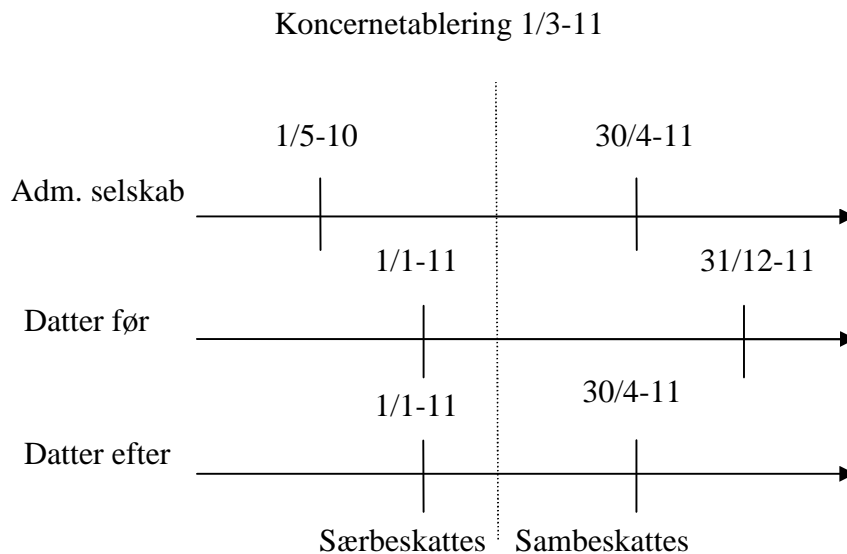
²³ Opgørelse af sambeskatningsindkomst og delperiodeopgørelse beskrives i hhv. kapitel 9 og kapitel 11, hvorfor reglerne ikke er gennemgået nærmere i indeværende kapitel.

altså fra 1. juli 2010 til 31. december 2011. I sambeskatningsindkomsten medregnes hele indkomsten fra administrationselskabet, mens datterselskabets indkomst optjent i perioden 1. april til 31. december 2011 medregnes. Datterselskabets indkomst optjent i perioden 1. juli 2010 til 31. marts 2011 særbeskattes og skal dermed selvangivelse særskilt eller medtaget i en anden sambeskatningskreds – afhængigt af dets tidligere status.

Eksempel 2: Administrationselskabet har bagudforskudt indkomstår, mens datterselskabet har kalenderår som indkomstår.

Administrationselskabet har bagudforskudt indkomstår som følger perioden 1. maj til 30. april, mens datterselskabet har kalenderår som indkomstår. Der etableres koncernforbindelse den 1. marts 2011.

Figur 12 – Administrationselskabet har bagudforskudt indkomstår, mens datterselskabet har kalenderår som indkomstår, egen tilvirkning



Da koncernforbindelsen etableres den 1. marts 2011 er indkomstår 2011 endnu ikke afsluttet for datterselskabet. Da SEL § 10, stk. 2, dikterer, at intet indkomstår må overspringes eller dubleres, er det nødvendigt at forkorte indkomståret for datterselskabet, således det slutter samme tid som administrationselskabets indkomstår den 30. april 2011. Indkomsten optjent i perioden 1. maj 2010 til 30. april 2011 af administrationselskabet medtages i sambeskatningsindkomsten, mens datterselskabets indkomst optjent i perioden 1. marts til 30. april 2011

medregnes. Indkomsten fra datterselskabet indtjent i perioden 1. januar til 28. februar særbeskattes.

Efter SEL § 10, stk. 5, skal omlægningen foretages efter bestemmelserne i SEL § 10, stk. 1-4, hvilket foreskriver, at et selskab skal give SKAT meddelelse om ønsket om omlægning af indkomstår. Der ses dog borte fra denne bestemmelse, når omlægning er som følge af koncernetablering, hvor datterselskabets omlægning skyldes, det skal følge administrationselskabet. Dette følger af svaret fra Skatteministerens svar på spørgsmål 34 fra Skatteudvalget til L 121.

Der vil være 2 yderligere tilfælde, hvor omlægning vil være relevant:

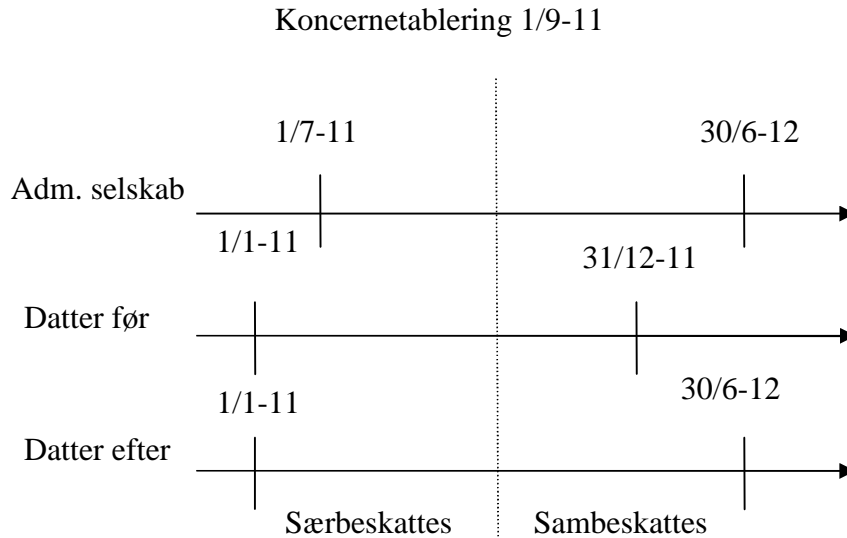
- Administrationselskabet har kalenderår som indkomstår, mens datterselskabet har fremadforskudt indkomstår.
- Administrationselskabet har fremadforskudt indkomstår, mens datterselskabet har kalenderår som indkomstår.

Disse tilfælde er ikke valg eksemplificeret, da de følger principperne i de 2 foregående eksempler.

Eksempel 3: Administrationselskabet har påbegyndt nyt indkomstår

Administrationselskabet har bagudforskudt indkomstår, som løber fra 1. juli 2011 til 30. juni 2012, mens det indtrædende selskab har kalenderår som indkomstår. Der skabes koncernforbindelse den 1. september 2011.

Figur 13 – Administrationsselskabet har påbegyndt nyt indkomstår, mens datterselskabet ikke har afsluttet sit tidligere indkomstår, egen tilvirkning



Da koncernetableringen sker den 1. september 2011 har administrationsselskabet påbegyndt indkomstår 2012, mens datterselskabet endnu ikke har afsluttet indkomstår 2011. Det følger af SEL § 10, stk. 5, 3.pkt:

”Hvis administrationsselskabet ved etableringen af koncernforbindelsen med et andet selskab har påbegyndt et indkomstår, som ikke er påbegyndt for det pågældende selskab, anses det pågældende selskabs indkomstår for at være udløbet på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen”

Det vil sige, at datterselskabets indkomstår 2011 følger perioden 1. januar 2011 til 31. august 2011, mens indkomståret 2012 løber fra 1. september til 30. juni 2012. I sambeskatningsindkomsten 2012 skal datterselskabets indkomst optjent i perioden 1. september 2011 til 30. juni 2012 medtages, mens administrationsselskabets indkomst optjent i perioden 1. juli 2011 til 30. juni 2012 til medtages. Derved bliver indkomsten for datterselskabet optjent i indkomståret 2011 alt andet end lige særbeskattet.

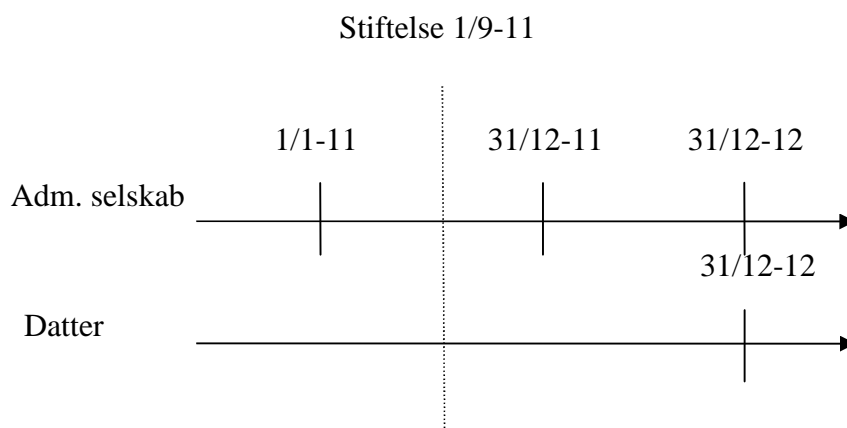
Eksempel 4: Nystiftede selskaber etablerer koncernforbindelse

Såfremt et selskab i koncernen stifter et datterselskab, og det nystiftede selskab har påbegyndt en anden indkomstperiode end administrationsselskabet, indtræder det nystiftede selskab først i sambeskatningen med virkning for det første indkomstår jf. SEL § 10, stk. 5. Nystiftede selskaber har i dag ofte et første indkomstår, som omfatter en indkomstperiode på mere end 12

måneder. Det første indkomstår kan således omfatte en indkomstperiode på op til 18 måneder, jf. SEL § 4, stk. 2. Et nystiftet selskab skal i disse tilfælde først inddrages i sambeskatningen med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår.

Figur 14 viser eksemplet, hvor administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår og datterselskabet stiftes den 1. september 2011.

Figur 14 – Nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med administrationsselskabet, egen tilvirkning



Da det ny stiftet datterselskab har mulighed for at forlænge sig indkomstår op til 18 måneder jf. SEL § 4, stk. 2, vil det først indtræde i sambeskatningen i indkomståret 2012, som følger perioden fra stiftelsen den 1. september 2011 til 31. december 2012. Datterselskabets indkomst optjent i perioden 2011 skal altså først medtages i indkomståret 2012. Generelt kan det bemærkes, at såfremt det nystiftede selskab stiftes inden for 6 måneder før udløb af administrationsselskabets indkomstår, vil det kunne springe et indkomstår over, og først medtage hele sin indkomst optjent i maksimum 18 måneder i det efterfølgende indkomstår.

Eksempel 5: Omlægning af administrationsselskabets indkomstår

I eksemplerne 1-4 har det været datterselskabernes, som skulle tilpasse sig administrationsselskabets indkomst, hvilket er det, der følger af bestemmelserne i SEL § 10, stk. 5. I enkelte tilfælde kan det dog være mere hensigtsmæssigt, hvis det er administrationsselskabet, som får omlagt sit indkomstår. Skatterådet har jf. SEL § 31, stk. 1, fået bemyndigelse til at give tilladelse til omlægning af indkomståret sker på anden måde end reglerne i SEL § 10, stk. 5. Som begrundelse for omlægning af indkomstår skal være følgende jf. SEL § 31 B, stk. 1:

- Administrative hensyn taler for
- Der må ikke opnås skattemæssige fordele herved

Nedenfor er oplistet nogle konkrete tilfælde, hvor der i praksis via afgørelser er givet tilladelse til at omlægge administrationsselskabets indkomstår:

- Det passede bedst i selskabets ressourcebelastning at anvende datterselskabets indkomstår jf. SKM2006.423.SR
- Der var betydelig aktivitet i datterselskabernes, mens der var begrænset aktivitet i administrationsselskabet jf. SKM2005.584.SR
- Datterselskabernes branche følger bestemte sæsoner jf. SKM2006.583.SR
- Hensyn til opgørelse af lageret jf. SKM2006.582.SR
- Antallet af datterselskaber var betydeligt og ressourcerne ved omlægning af deres indkomstår var betydelige i forhold til omlægning af administrationsselskabet jf. SKM2007.152.SR

I praksis vil det ligeledes forhold sig således, at administrationsselskabets indkomstår skal udløbe samtidig med datterselskabernes, hvilket kan betyde, at dets indkomstår enten bliver forlænget eller forkortet.

8.2 Delkonklusion

Indkomståret har en væsentlig betydning for sambeskatningen og det er krævet i SEL § 31, stk. 4, at alle selskaberne i koncernen skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Som konsekvens heraf sker der tvungen omlægning af indkomstår ved koncernetablering, hvis alle selskaber i den nye koncern ikke følger samme indkomstår.

Ved koncernetablering er det altså væsentligt at få fastlagt, hvilken periode der skal ske sær- eller sambeskatning. Essensen ved omlægning af indkomstår er, at intet indkomstår må springes over eller dubleres. Nystiftede selskaber har mulighed for at forlænge eller forkerte deres indkomstår, således det udløber samtidig med administrationsselskabet. Dog må det ikke overstige 18 måneder.

Ofte vil det være datterselskaberne som er tvunget til at omlægge indkomstår efter administrationsselskabet. Der kan dog være situationer, hvor det omvendte til være mest hensigtsmæs-

sigt. Det er i disse situationer nødvendigt at indhente tilladelse hertil, hvilket gives, hvis betingelserne er opfyldt.

I forlængelse af indeværende kapitel er det væsentligt at henlede opmærksomheden på kapitel 11, hvor det gennemgås, hvordan delperiode indkomstopgørelsen opgøres.

9 Opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Som oplæg til kapitel 10-12 gennemgår indeværende kapitel de generelle regler og principper for opgørelse af sambeskatningsindkomsten, herunder muligheden for at yde skattefrie tilskud mellem sambeskattede selskaber.

9.1 Generelle regler og principper for opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Det følger af SEL § 31, stk. 2, at:

”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.”

Det fremgår heraf, at alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre en særskilt sambeskatningsindkomst, som er opgjort efter de almindelige skatteregler. Det er summen af disse, der udgør sambeskatningsindkomsten.

Sambeskatningsindkomsten indeholder kun de løbende indtægter og udgifter fra selskaberne. Hermed forstås, at kildeartsbestemte tab ikke indgår i sambeskatningen. Dette kan for eksempel være tab på fast ejendom, nettokurstabssaldo, tidligere gældende tab på aktier ejer under 3 år og visse finansielle kontrakter. Disse kildeartsbestemte tab kan kun modregnes i eventuelle fremtidige gevinster hos det selskab, hvor tabet er opstået²⁴.

Beslutninger i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos de enkelte steder fastsættes af disse. Dette kan for eksempel være afskrivningsprocenter eller periodisering samt andre mulige beslutninger, hvor skattelovgivningen giver mulighed herfor. Det er dog vigtigt at pointere, at det i nogle tilfælde kan være relevant at revurdere de truffe beslutninger

²⁴ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 45)

ved opgørelsen af den samlede sambeskatningsindkomst, således der ikke sker suboptimering men derimod total optimering.

9.1.1 Hele indkomsten medtages

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten skal den fulde indkomst fra et koncernforbundet selskab medtages. Dette er også krævet, selvom koncernens samlede ejerandel ikke er 100 % jf. SEL § 31, stk. 2. Det er blot krævet, at de lever op til koncernforbindelsen i SEL § 31 C. Det har den fordel, at såfremt en ejerandel i indkomståret ændret i et datterselskab, men den bestemmende indflydelse opretholdes, skal hele indkomsten for perioden medtages i sambeskatningsopgørelsen. I de tilfælde hvor koncernforbindelsen ikke har været opretholdt hele indkomstperioden, er det blot indkomsten for den delperiode, hvor det har været gældende, der skal medtages i sambeskatningsindkomsten jf. senere herom i kapitel 11.

9.1.2 Fuld fordeling af under- og overskud

Hele essensen i sambeskatning ligger i muligheden for fuld fordeling af under- og overskud. Princippet er, at overskud i tilfælde af positiv sambeskatningsindkomst fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. I tilfælde af negativ sambeskatningsindkomst, fordeles underskud forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber. Det er en forudsætning, at det overskudsgivende selskab har været sambeskattet med det eller de underskudsgivende selskaber i det indkomstår, hvor de pågældende underskud er opstået²⁵.

Dette indebærer, at såfremt et selskab udnytter underskud fra et andet selskab i sambeskatningen, er det forpligtet til at betale et beløb svarende til skatteværdien heraf til administrations-selskabet, som samtidig forpligter sig til at betale et tilsvarende beløb til det underskudsgivende selskab. Selve det praktiske omkring modregning af indeværende og tidligere års underskud følger en bestemt prioriteringsregel, som gennemgås i kapitel 10.

9.1.3 Eksempel på opgørelse sambeskatningsindkomsten

Lad os antage, at vi skal opgøre sambeskatningsindkomsten for koncernen vist i

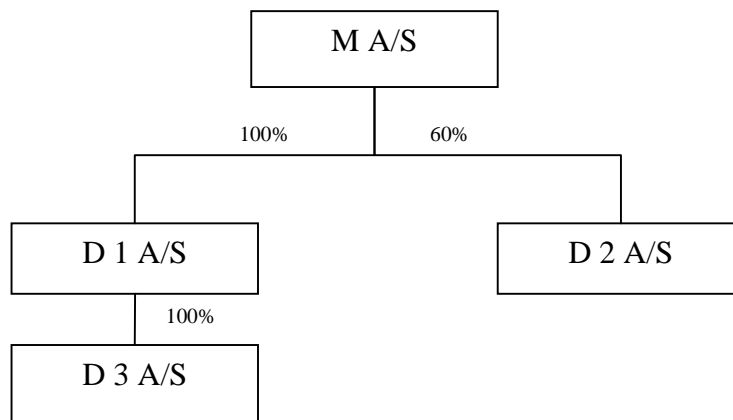
²⁵ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 42)

Figur 15. Selskaberne har været koncernforbundne i hele indkomståret og der er ikke underskud fra tidligere år, som kan anvendes til modregning i indeværende år. Vi får givet følgende sambeskatningsindkomster for de enkelte selskaber.

Tabel 1 – Opgørelse af sambeskatningsindkomst, egen tilvirkning

Selskab	Indkomst
M A/S	1.600.000 kr.
D 1 A/S	-325.000 kr.
D 2 A/S	-1.250.000 kr.
D 3 A/S	975.000 kr.
Samlet sambeskatningsindkomst	<u>1.000.000</u>

Figur 15 – koncernstruktur, egen tilvirkning



Som et fremgår af Tabel 1 kan den samlede sambeskatningsindkomst opgøres til 1 mio. kr. Det ses af eksemplet, at selvom M A/S blot ejer 60 % af D 2 A/S, er hele indkomsten medtaget i sambeskatningsopgørelsen. Endvidere ses det, at underskud hos D 1 A/S og D 2 A/S, modregnes i overskud fra M A/S og D 3 A/S, således det er nettoindkomsten, som skal afregnes til SKAT. Administrationsselskabet, som er M A/S, har forpligtelsen til at afregne selskabsskatten til SKAT samt kompensere D 1 A/S og D 2 A/S for de underskud, som M A/S og D 3 A/S har udnyttet. Selve det regnetekniske og mere komplicerede eksempler, vil blive gennemgået i kapitel 10.

9.2 Tilskud mellem sambeskattede selskaber

Ved lov nr. 343 af 18. april 2007 blev der lovgivet om tilskud i skattemæssig henseende ved indsættelse af SEL § 31 D²⁶. Et tilskud er som udgangspunkt ikke fradragsberettiget for tilskudsyderen medmindre tilskuddet kan kvalificeres som en driftsomkostning jf. SL § 6 a, og er som udgangspunkt skattepligtig for tilskudsmodtageren jf. SL § 4. Dette udgangspunkt er dog fraveget i SEL § 31 D for tilskud ydet mellem selskaber, der er koncernforbundne efter SEL § 31 C.

Der kan ydes skattefrie tilskud mellem koncernforbundne selskaber i følgende 2 tilfælde:

- Tilskud fra et moderselskab til et direkte eller indirekte ejet datterselskab. Det er uden betydning, hvor moderselskabet er hjemmehørende, herunder hjemmehørende i en stat, som Danmark ikke har en dobbeltoverenskomst med.
- Tilskud fra et søsterselskab til et andet søsterselskab, hvor det tilskudsydende søsterselskab og det tilskudsmodtagende søsterselskab har fælles direkte eller indirekte moderselskab. Begrebet søsterselskabet skal forstås i bred forstand og omfatter alle tilskud på tværs af koncernen, uanset tilskudsyderens og /-modtagerens placering i koncernen. Det er et krav, at det fælles moderselskab kan modtage skattefrit udbytte fra tilskudsyderen. Hvis det fælles moderselskab ejer det tilskudsydende selskab indirekte, skal betingelserne være opfyldt i hvert ejerled, fra det tilskudsydende selskab til det fælles moderselskab²⁷.

Jf. SEL § 31 D, stk. 4, skal tilskudsyderen og -modtageren være selskaber og foreninger m.v., der sambeskattes efter SEL § 31, eller selskaber og foreninger m.v., der sambeskattes eller ville kunne sambeskattes efter SEL § 31 A. Bestemmelsen omfatter derfor ikke tilskud fra eksempelvis fonde, idet disse ikke kan omfattes af en sambeskatning. Afgrænsningen ændrer imidlertid ikke på, at to søsterselskaber ejet af en fælles moderfond kan yde skattefrie tilskud til hinanden, hvis de øvrige betingelser er opfyldt. Det er kun moderfonden, der ikke kan yde eller modtage skattefrie tilskud. Jf. SEL § 31 D, stk. 4, 2 pkt., kan tilskudsyderen endvidere ikke være et investeringsselskab efter aktieavancebeskatningslovens regler. Tilskud fra et in-

²⁶ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.4)

²⁷ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 46)

vesteringselskab omfattet af ABL, vil derfor være skattepligtige for modtageren²⁸. Konkursramte selskaber er heller ikke omfattet af SEL § 31 D fra og med det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges jf. SEL § 31 D, stk. 8.

Der eksisterer ikke en egentlig definition af "tilskud", men "tilskud" kan formentlig beskrives som *"ensidige tilskud til et selskab uden at dette er forbundet med aktieudstedelse eller tilbagebetalingsforpligtelse"*.

Udtrykket »tilskud« omfatter ikke de tilfælde, hvor der er tale om en armslængdebetaling til et andet selskab. Her er tilskuddet netop kendetegnet ved, at der opnås en modydelse. Et »markedsføringstilskud« vil eksempelvis ikke være omfattet af bestemmelsen, hvis »markedsføringstilskuddet« ville være aftalt mellem uafhængige parter. Det vil sige, at der gives fradrag hos yderen ud fra en driftsomkostningsbetragtning henholdsvis sker beskatning hos modtageren såfremt betingelserne herfor er opfyldte. Det er således kun de »rene« tilskud, der omfattes af skattefriheden²⁹. Hertil kan tilføjes, at tilskud negativt er afgrænset ved udbytteudlodning jf. SEL § 31 D, stk. 2.

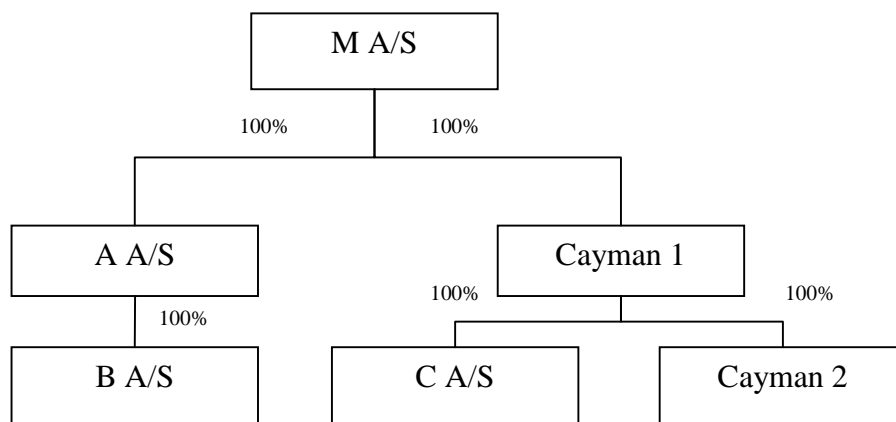
For så vidt angår grænseoverskridende tilskud gælder der særlige regler, hvilket ikke vil blive gennemgået særskilt. I stedet vil eksemplet fra lovforslag L 110 af 13. december 2006, bilag 9, side 4-7 og gengivet i (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 40-50) blive gennemgået, da det giver en god forståelse for de fleste situationer inden for skattefrie tilskud.

Eksemplet tager udgangspunkt i koncernen vist i Figur 16. Koncernen består af 4 danske og 2 udenlandske selskaber og der er ikke valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

²⁸ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.4)

²⁹ (Ligningsvejledningen 2011-1, S.D.4.1.4)

Figur 16 – Koncernstruktur, L 110 af 13. december 2006, bilag 9, side 5



- A A/S kan yde B A/S et skattefrit tilskud, idet B A/S er et datterselskab af A/S
- A A/S kan yde C A/S et skattefrit tilskud, idet betingelserne for at udlodde skattefrit udbytte til M A/S er opfyldt
- B A/S kan yde skattefrit tilskud til C A/S, idet betingelserne for at udlodde skattefrit udbytte til A A/S og videre til M A/S er opfyldt
- C A/S kan ikke yde skattefrit tilskud til hverken A A/S eller B A/S, idet betingelserne for at udlodde skattefrit udbytte til Cayman 1 ikke er opfyldt.
- M A/S kan ude skattefrie tilskud til A A/S, B A/S og C A/S. Det er uden betydning, hvor M A/S er hjemmehørende.
- Cayman 1 kan yde skattefrie tilskud til A A/S, B A/S og C A/S, såfremt Cayman 1 ikke har fradrag. Cayman 2 kan ikke yde skattefrie tilskud til A A/S, B A/S og C A/S, idet M A/S kun ejer tilskudsyderen (Cayman 2) indirekte, og idet Cayman 1 ikke opfylder betingelserne for frafald eller nedsættelse af udbyttebeskatning efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Cayman Island og Danmark
- M A/S, A A/S og B A/S skal indeholde ”tilskudskildeskat” ved tilskud til Cayman 1, idet Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med Cayman Island, ligesom C A/S skal indeholde udbyttekildeskat ved udlodning til Cayman 1. Kildeskatten på tilskud fra M A/S, A A/S og B A/S undgås, hvis A/S og B A/S udlodder skattefrie udbytter til M A/S, der forhøjer kapitalen i Cayman 1. Cayman 1 kan herefter overføre midlerne til Cayman 2.

- ”Tilskud” op ad i koncernen omfattes ikke efter SEL § 31 D, da det som sagt bliver betragtet som udlodning af udbytter.

Det vigtige ved ydelse af tilskud er at få fastlagt koncernstrukturen samt hvem der giver tilskuddet til hvem. Herefter kan det fastlægges, om det er skattefrit, eller der skal indeholdes ”tilskudskildeskat”, som følge af, det bliver betragtes som andet end tilskud - for eksempel udbytte.

9.3 Delkonklusion

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten er det summen af sambeskatningsindkomsten fra de enkelte selskaber i koncernen, som udgør den samlede sambeskatningsindkomsten. Det er hele indkomsten, der medtaget i koncernens sambeskatningsindkomst, når betingelserne for koncernforbindelse jf. SEL § 31 C er opfyldt. Dette er uafhængigt af, om moderselskabet ikke ejer datterselskabet 100 %.

De enkelte selskaber i sambeskatningen skal opgøre deres egen sambeskatningsindkomst uafhængigt af de andre selskaber i sambeskatningen. Der kan dog være tilfælde, hvor det er relevant at revurdere de foretagne dispositioner i de enkelte selskaber, således det bliver opgjort optimalt for koncernen som helhed.

I opgørelsen af sambeskatningsindkomsten sker der fuld fordeling mellem under- og overskud. Det vil sige, at overskudsgivende selskaber i koncernen kan udnytte underskud hos andre selskaber, hvorved det blot er nettoindkomsten, der afregnes overfor SKAT. De overskudsgivende selskaber skal betale et bidrag svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud til administrationselskabet, som skal kompensere de underskudsgivende selskaber med et bidrag svarende til skatteværdien er deres udnyttet underskud. I kapitel 10 gennemgås beregning af fordelingen mellem de enkelte selskaber samt prioriteringsreglen for udnyttelse af underskud.

Sambeskattede og koncernforbundne selskaber har mulighed for at yde hinanden skattefrie tilskud. Visse betingelser skal dog være opfyldt og tilskuddene må ikke kunne betragtes som udlodning af udbytter. Selve definitionen af skattefrie tilskud kan være svær at præcisere, men hovedreglen er, at såfremt tilskuddet ikke er fradragsberettiget for tilskudsyder, er det ikke skattepligtigt for tilskudsmodtager.

10 Fordeling af over- og underskud mellem de sambeskattede selskaber

Fordeling af over- og underskud mellem de sambeskattede selskaber spiller en helt central rolle i sambeskatningsinstituttet. Muligheden for at anvende andre sambeskattede selskabers underskud bevirker, at det blot er nettoindkomsten, der skal afregnes til SKAT. Ved fordeling af over- og underskud følger der en helt bestemt prioritetsrækkefølge.

Det følger af SEL § 31 1, stk. 2, at:

”... 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 perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab. Ved fremførsel af underskud modregnes de ældste underskud først. 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 gennemgås, hvilke begreber der kan udledes af paragraffen samt deres betydning. Afslutningsvist illustreres et gennemgående praktisk eksempel.

10.1 Overskudsfordeling

Sambeskatningselskaber med positiv sambeskatningsindkomst fordeles overskuddet forholdsmæssigt mellem de øvrige overskudsgivende selskaber jf. SEL § 31, stk. 2, 4. pkt. Såfremt enkelte selskaber i sambeskatningen har overskud, har de altså mulighed for at modregne dette i de underskudsgivende selskabers negative sambeskatningsindkomst, hvorved de skal kompensere med et bidrag svarende til skatteværdi af det udnyttede underskud til administrationselskabet, som viderebringer det til de underskudsgivende selskaber.

10.2 Underskudsfordeling

Selskaber i sambeskatningskredsen med negativ sambeskatningsindkomst kan overføre underskuddene til andre selskaber i sambeskatningsindkomsten, som har positiv sambeskatningsindkomst. Anvendelse af underskud ved opgørelse af den samlede sambeskatningsindkomst sker i en bestemt rækkefølge jf. SEL § 31, stk. 2:

1. Der modregnes egne sær- og sambeskatningsunderskud
2. Der modregnes årets underskud for det pågældende indkomstår, som fordeles mellem de sambeskattede selskaber
3. Der modregnes andre selskabers underskud fra tidligere år under sambeskatningen.

I alle 3 tilfælde er det de ældre underskud som skal anvendes først jf. SEL § 31, stk. 2. Det vil sige, at det følger FIFO-princippet.

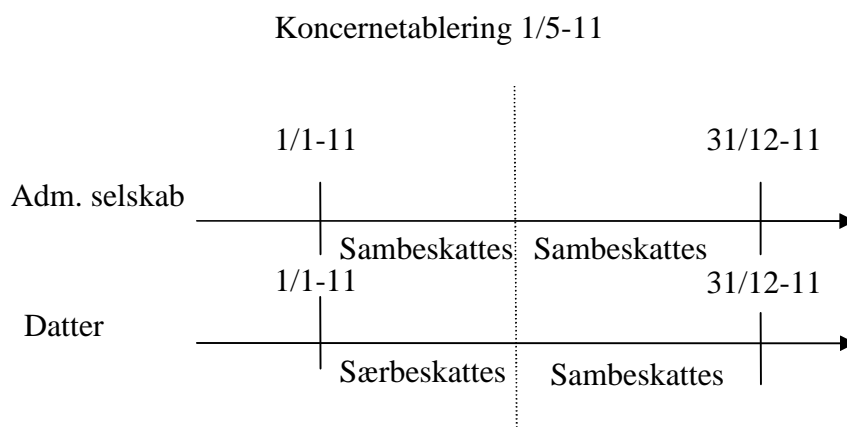
10.2.1 Anvendelse af egne underskud herunder særunderskud

Særunderskud er underskud et selskabet i sambeskatningen kun kan anvende til modregning i egne skattemæssige overskud. Særunderskud defineres som underskud selskabet har fremført jf. LL § 15 fra før det indgik i sambeskatningen, herunder underskud som er opstået i indkomstår, hvor der er sket koncernforbindelse men i perioden før koncernetableringen.

Særunderskuddet skal modregnes i egne overskud før modregning af øvrige underskud jf. prioriteringsrækkefølgen ovenfor.

Lad os antage, at et moderselskab får bestemmende indflydelse i et datterselskab den 1. maj 2011. Begge selskaber har kalenderår som indkomstår. Datterselskabet har underskud i hele indkomstperioden, mens moderselskabet, også benævnt administrationsselskabet, har overskud i hele indkomstperioden. Det forudsættes, at der ikke er øvrige selskaber i koncernen.

Figur 17 – Særunderskud, egen tilvirkning



Som det fremgår af Figur 17 er underskud opstået i perioden 1. januar til 30. april 2011 særunderskud for datterselskabet. Datterselskabets underskud i perioden 1. maj til 31. december

2011 kan modregnes i overskuddet for hele indkomståret 2011 hos moderselskabet, selvom der først er sket koncernetablering den 1. maj 2011. Datterselskabets særunderskud kan fremover blot modregnes i egne overskud, hvilket sker før modregning af eventuelle øvrige underskud.

Selskaber der udtræder af sambeskatningen udtager sit underskud af sambeskatningen og koncernen kan ikke længere bruge underskuddet. Hvis selskabet i en periode, uden at være sambeskattet, igen indtræder i en sambeskatning, vil disse fremførte underskud fra tidligere år blive særunderskud, som blot kan modregnes i selskabets egne overskud. Det er uden betydning, at selskabet indtræder i samme sambeskatning som underskuddene tidligere er opstået i jf. SEL § 31, stk. 2.

Såfremt et datterselskab ikke længere har særunderskud, med derimod sambeskatningsunderskud fra tidligere år, skal disse anvendes før modregning af øvrige underskud.

Med udgangspunkt i Figur 17 antages det, at datterselskabets underskud for perioden 1. maj til 31. december 2011 overstiger moderselskabets overskud i indkomståret 2011. Derved har datterselskabet egne sær- og sambeskatningsunderskud til fremførsel. I indkomståret 2012 får datterselskabet et overskud, som overstiger de fremførte underskud. Ifølge SEL § 31, stk. 2, og FIFO-princippet skal de ældste underskud anvendes først. Det vil sige, først modregnes datterselskabets egne særunderskud, dernæst egne sambeskatningsoverskud og til sidst kan et eventuelt underskud hos moderselskabet i indeværende indkomstår modregnes jf. afsnit 10.2.2.

10.2.2 Anvendelse af underskud indenfor indkomståret

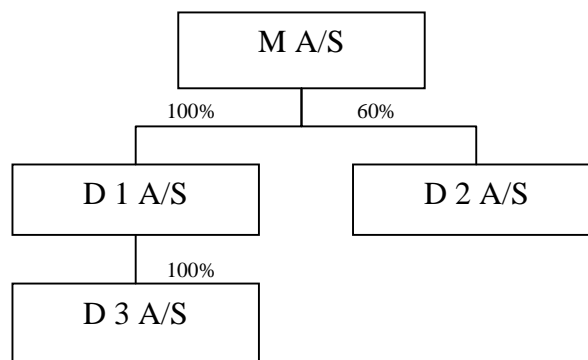
Efter hvert enkelt selskab i sambeskatningen har opgjort årets skattepligtige indkomst og modregnet egne underskud, herunder særunderskud, fordeles årets underskud på de overskudsgivende selskaber indenfor sambeskatningen jf. SEL § 31, stk. 2. De overskudsgivende selskaber skal betale et sambeskatningsbidrag til de underskudsgivende selskaber for udnyttelsen af deres underskud jf. nærmere i kapitel 12.

Hvis en koncern har både underskuds- og overskudsgivende selskaber, kan koncernen ikke selv vælge, hvilket underskud der skal benyttes til fordeling blandt de overskudsgivende sel-

skaber. Dette er lovbestemt jf. SEL § 31, stk. 2, som foreskriver, at der skal foretages en forholdsmæssig fordeling af det samlede underskud i koncernen.

Lad os antage, at vi har en koncernopbygning som vist i Figur 18. Sambeskatningsindkomsten og fordelingen heraf er vist i Tabel 2. Det er forudsat, at der ikke er egne sær- eller sambeskatningsunderskud fra tidligere år, som skal anvendes forud.

Figur 18 – Koncernstruktur, egen tilvirkning



Tabel 2 – Fordeling af underskud, egen tilvirkning

Selskab	Skatpligtig indkomst før fordeling	Fordeling	Skatpligtig indkomst efter fordeling
M A/S	0	0	0
D 1 A/S	1.000	-1.000	0
D 2 A/S	-1.000	500	-500
D 3 A/S	-1.000	500	-500
	<u>-1.000</u>	0	<u>-1.000</u>

Koncernen har samlet set et underskud på -1.000 kr. efter modregning af D 1 A/S's overskud på 1.000 kr. D 1 A/S må ikke selv bestemme, hvilket underskud der skal dække dets overskud, da der skal foretages en forholdsmæssig fordeling. D 1 A/S er derfor nødt til at anvende 500 kr. fra hhv. D 2 A/S og D 3 A/S til at dække overskuddet, hvorefter disse hver især får et fremførbart underskud på 500 kr. D 1 A/S skal kompensere det udnyttede underskud med et sambeskatningsbidrag, hvilket er behandlet yderligere i kapitel 12.

I langt de fleste tilfælde har ovenstående fordeling ingen betydning, men der er koncerner, hvor det kunne være en fordel selv at vælge, hvilke selskaber i koncernen underskuddet skulle tages fra. Dette kunne have betydning i delkoncernen bestående af D 1 A/S og D 3 A/S. D 3

A/S's underskud er stort nok til at dække hele overskuddet i D 1 A/S, men SEL § 31, stk. 2, foreskriver, at D 1 A/S er nødt til at anvende det forholdsmæssigt, hvor D 2 A/S's underskud skal anvendes til at dække halvdelen af overskuddet. Da D 2 A/S blot er ejet 60 % af M 1 A/S kunne der i praksis være indgået en sambeskatningsaftale mellem M 1 A/S og de øvrige kapitalejere om, at sambeskatningsbidraget skal overføres kontant frem for en postering på mellemregning. Den kontante betaling er likviditetskrævende og i praksis anvendes mellemregningsposteringsen oftest, da den ikke kræver træk på likviditeten. Situationen kan ligeledes være omvendt, hvor D 1 A/S ønsker at modregne hele overskuddet i D 2 A/S underskud, idet D 2 A/S efter udløb af indkomståret kan frasælges, og man ønsker at mest muligt underskud blev i koncernen.

10.2.3 Anvendelse af tidligere indkomstårs sambeskatningsunderskud

Fremførte sambeskatningsunderskud fra tidligere indkomstår opstår, når koncernen ikke kan udnytte hele årets underskud. Der er altså et sambeskatningsunderskud til fremførsel i Tabel 2 på 1.000 kr., som kan modregnes i eventuelle overskud i næste indkomstår.

Som nævnt i afsnit 10.2.1 skal underskuddene først modregnes i egne overskud og dernæst i øvrige selskabers overskud, når fordelingen er foretaget.

Hvis der videreføres på Tabel 2 har D 2 A/S og D 3 A/S hvert et underskud på 500 kr., som kan modregnes i fremtidige overskud. Det er ikke afgørende, hvem der i næste indkomstår har et overskud, da alle selskaber i koncernen kan anvende underskuddene, når blot sambeskatningskredsen holdes uændret. Forskellen ligger blot i, at såfremt D 2 A/S eller D 3 A/S får et overskud, vil de først anvende underskuddene før fordelingen. Ved vedvarende overskud efter fordelingen er foretaget og D 2 A/S eller D 3 A/S ikke har udnyttet underskuddene, kan de anvendes af de andre i sambeskatningen. Der følger et eksempel herpå i afsnit 10.2.5.

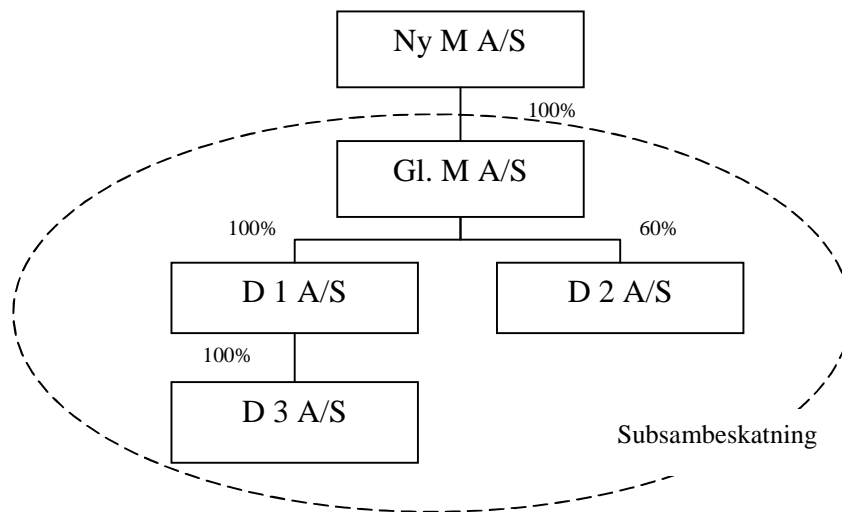
10.2.4 Subsambeskatning

En subsambeskatning er en del af en allerede etableret sambeskatning, som er inddraget i en overordnet sambeskatning. Jf. SEL § 31, stk. 2, 8. pkt., kan underskud fra tidligere indkomstår kun modregnes i overskud hos et andet selskab, hvis selskaberne var sambeskattet i det indkomstår, hvor underskuddet opstod. Dette gælder endegyldigt, selvom koncernen overgår til at blive en del af en anden koncern, hvorfor den gamle koncern fortsat kan udnytte det fremførte sambeskatningsunderskud, forudsat koncernforbindelsen ikke afbrydes. Subsambeskat-

ningsunderskud kan anvendes efter fordeling af indeværende års underskud i sambeskatningen. Det vil sige, at det er på linje med underskud fra tidligere indkomstår i sambeskatningen.

Lad os tage udgangspunkt i koncernen vist i Figur 18. Det antages, at et nyt moderselskab får bestemmende indflydelse i M A/S, hvorved det nye moderselskab bliver administrationselskab. Dette er illustreret i Figur 19.

Figur 19 – Subsambeskatning, egen tilvirkning



Da den gamle sambeskatningskreds havde et nettounderskud i året før på 1.000 kr. jf. Tabel 2, kan dette anvendes i fremtidige underskud i den gamle koncern. Ny M A/S kan dog ikke anvende dette underskud, da det er opstået før, det indgik i sambeskatningen. Afsnit 10.2.5 viser et praktisk eksempel på anvendelse af subsambeskatningsunderskud.

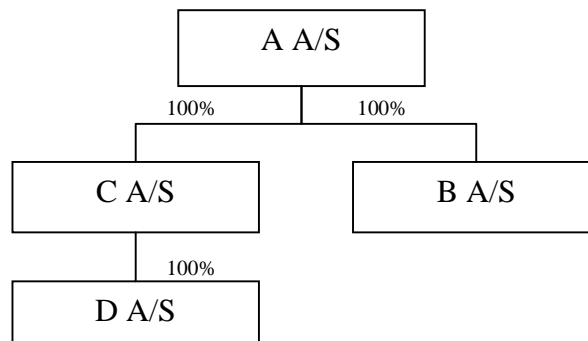
10.2.5 Udnyttelse af underskud i praksis

Reglerne om fordeling af over- og underskud kan illustreres ved et eksempel som tager udgangspunkt i enkelte bemærkninger til lovforslag nr. L 121 af 2. maj 2004 og gengivet i (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 43-44). Der forudsættes følgende; Moderselskabet A A/S, som ligeledes er administrationselskab, ejer datterselskabet C A/S, som igen ejer datterselskabet D A/S. Alle selskaber har samme indkomstår, der følger kalenderåret. Den 1. juli 2011 erhverver A A/S datterselskabet B A/S. Alle selskaber er danske og alle datterselskaber er 100 % ejet. A A/S har et særunderskud på 100 kr., C A/S har et særunderskud på 100 kr., og D A/S har et særunderskud på 50 kr. C A/S's og D A/S's særunderskud er opstået under en

tidligere sambeskatning, hvorfor underskuddene betragtes som subsambeskatningsunderskud. Koncernstrukturen er vist i

Figur 20, mens de fremførte underskud fra tidligere og årets skattepligtige indkomst er vist i Tabel 3.

Figur 20 – Koncernstruktur, (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 43)



Tabel 3 – Fremførte underskud tidligere år og skattepligtig indkomst 2011, (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 44)

Selskab	Fremførte underskud tidligere år	Skattepligtig indkomst 2011
A	-100	200
B	0	1/1-30/6 -300 1/7-31/12 200
C	-100	-50
D	-50	150

Ved anvendelse af reglerne i SEL § 31, stk. 2, giver det følgende fordeling af underskuddene:

Tabel 4- Anvendelse af underskud, (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 44)

Selskab	Indkomst til samme-skatning 2011	Egne underskud fremføres	Indkomst herefter	Underskud i 2011 fordeles	Indkomst herefter	Underskud fra tidligere år modregnes	Sambeskatningens indkomst	Underskud til fremførelse ultimo 2011
A	200	-100	100	-25	75	0	75	0
B	200	-200	0	0	0	0	0	100
C	-50	0	-50	50	0	0	0	25
D	150	-50	100	-25	75	-75	0	0
Kolonne	1	2	3	4	5	6	7	8

Der kan gives følgende forklaring til hver kolonne:

- *Kolonne 1:* Her indgår hvert selskabs skattepligtige indkomst. Det bemærkes, at det er indkomsten for perioden 1. juli til 31. december 2011 for B A/S, der medtages, da det er sambeskatningsindkomsten.
- *Kolonne 2:* A A/S havde et særunderskud på 100 kr., som modregnes i indkomstårets overskud. B A/S havde et særunderskud på 300 kr. opstået i første halvår 2011, hvoraf de 200 kr. modregnes i anden halvårs overskud. D A/S har et eget særunderskud, som er opstået under en tidligere subsambeskatning, som modregnes i indkomstårets overskud.
- *Kolonne 3:* Indkomsten herefter er opgjort som summen af kolonne 1 og 2.
- *Kolonne 4:* A A/S og D A/S deler ligeligt om C A/S underskud opstået i indkomståret 2011. Da B A/S allerede på nuværende tidspunkt har en nul indkomst, skal det ikke have andel i C A/S's underskud fra indeværende indkomst år.
- *Kolonne 5:* Indkomsten herefter er opgjort som summen af kolonne 3 og 4.
- *Kolonne 6:* Da D A/S på nuværende tidspunkt stadigvæk har et positiv indkomst, kan det modregne underskuddet opstået under subsambeskatningen med C A/S. A A/S har ikke mulighed herfor, selvom det stadigvæk har positiv indkomst.
- *Kolonne 7:* A A/S får en sambeskatningsindkomst på 75 kr., da det ikke har mulighed for at modregne B A/S's og C A/S' underskud fra tidligere, da det er hhv. særunderskud og subsambeskatningsunderskud.
- *Kolonne 8:* B A/S og C A/S har begge særunderskud hhv. subsambeskatningsunderskud til fremførsel i fremtidige underskud. B A/S's underskud kan kun modregnes i egne overskud, men C A/S kan modregnes i egne og D A/S's fremtidige overskud.

10.3 Delkonklusion

Hele essensen i sambeskatningsinstituttet er muligheden for udnyttelse af underskud hos andre selskaber i sambeskatningskredsen og derved opnå en skattebesparelse set ud ad til. Selve fordelingen fremgår af SEL § 31, stk. 2., hvilken dikterer, at selskaber med positive sambeskatningsindkomster skal fordeles overskuddene forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber, mens selskaber med negativ sambeskatningsindkomst skal fordele deres underskud forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber. Yderligere fremgår af SEL §

31, stk. 2, hvorledes underskud til fremførsel efter LL § 15 skal fordeles i sambeskatningskredsen. Det er ligeledes påkrævet, at de ældste underskud anvendes først.

Selskaberne skal først udnytte egne skattemæssige underskud fra tidligere indkomstår, herunder særunderskud. Særunderskud benævnes som underskud opstået hos et selskab før indtræden i den pågældende sambeskatning. Dernæst fordeles årets sambeskatningsindkomst mellem selskaberne som beskrevet ovenfor. Såfremt der stadigvæk er overskud hos nogle selskaber, har de mulighed for at modregne tidligere års sambeskatningsunderskud fra andre selskaber. Der eksisterer ligeledes en mulighed, at nogle selskaber har subsambeskatningsunderskud til fremførsel, som kan modregnes i overskudsgivende selskaber, der var med i samme subsambeskatning.

Subsambeskatning kan opstå i den situation, hvor en koncern udvides med andre selskaber. Det er gældende, at underskud opstået under den gamle koncernstruktur blot kan modregnes i overskud genereret hos selv samme overskudsgivende selskaber.

Hvis et overskudsgivende selskaber erhverver et underskudsgivende selskab midt i en indkomstperiode, vil underskuddet optjent i perioden fra erhvervelsen og frem til udløb af indkomståret kunne modregnes i hele det overskudsgivende selskabs indkomst, selvom de ikke har været sambeskattet i hele indkomståret. Underskuddet før erhvervelsen kan dog blot modregnes i det underskudsgivende selskabs fremtidige overskud, da det bliver betragtet som særunderskud.

Det væsentlige i fordeling af over- og underskud er at få opgjort, hvor meget underskud fra tidligere år der er til fremførsel og i hvilken periode er det oparbejdet. Det er ligeledes vigtigt at få fastslået, hvilke selskaber i sambeskatningskredsen der har været sambeskattet i hvilke perioder samt om sambeskatningskredsen har været brudt på et tidspunkt. Ved udtræden og senere indtræden i samme sambeskatningskreds vil underskud opstået under sambeskatningen ikke kunne tages med ind igen, da det bliver betragtet som særunderskud ved udtrædningstidspunktet.

11 Ikke koncernforbindelse hele indkomståret

I kapitel 9 blev der redegjort for opgørelse af sambeskatningsindkomsten og de generelle principper herfor, når der har været koncernforbindelse hele indkomståret. Af forskellige grunde kan det ske, at der ikke har været koncernforbindelse i hele indkomståret. I sådanne tilfælde medregnes alene indkomsten fra den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse jf. SEL § 31 C. Den manglende koncernforbindelse hele indkomståret, kan skyldes flere forhold. Der kan for eksempel ske etablering eller ophør af koncernforbindelse ved overdragelse af aktier eller stemmerettighederne m.v. i et selskab eller i forbindelse med et selskab stiftes eller opløses.

Tidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelse følger som udgangspunkt konsolideringsprincippet – det vil sige tidspunktet for overgangen af den bestemmende indflydelse. Hvornår den bestemmende indflydelse overgår fra sælger til køber, kan i nogle tilfælde være svært at afgøre, da kontrollen i princippet kan overgå ved aftalens indgåelse, men det kan ligeledes være på overtagelsesdagen³⁰. Det er vigtigt, at køber og sælger er enige om, hvornår den bestemmende indflydelse overgår. Der kan dog ikke være forskel på, hvornår selskabet udtræder af den ene koncern og indtræder i den anden – datoen for skæringen vil altid være den samme, hvilket sikrer, at der ikke undlades beskatning af indtægter og udgifter.

11.1 Valg af skattemæssige dispositioner

De skattemæssige dispositioner, som en sælger koncern har valgt at benytte til indkomstopgørelsen for den periode, hvor den har ejet datterselskabet er bindende for hele indkomståret jf. SEL § 31, stk. 3. Dette betyder, at den købende koncern skal bruge de samme skattemæssige dispositioner, som den sælgende koncern, når den skal opgøre indkomsten for den periode den har ejet datterselskabet.

De trufne dispositioner har indflydelse i de tilfælde, hvor skattelovgivningen giver mulighed for at være mellem opgørelses- og indregningsmetoder. Vælger den sælgende koncern for eksempel bestemte principper til aktivering af visse typer udgifter eller straksfradrag disse, er den købende koncern tvunget til at anvende samme principper.

³⁰ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 52)

Med hensyn til værdiansættelsesprincipper er det tænkeligt, at den sælgende koncern vælger et princip, som den købende koncern ikke havde tænkt sig. For eksempel kan den sælgende koncern vælge et værdiansættelsesprincip for opgørelse af varelageret ultimo. Dette får derved indflydelse på den købende koncerns opgørelse af varelageret primo, da den skal anvende samme princip, som den sælgende koncern har gjort ultimo. Den købende koncern har dog mulighed for at vælge et andet princip ved opgørelse af varelageret ultimo for den periode, hvor de har været sambeskattet.

11.2 Opgørelse af delårsindkomsten

Reglerne for opgørelse af delårsindkomsten fremgår af SEL § 31, stk. 3, 1.-4. pkt. Udgangspunktet er, at en koncern skal medregne indkomsten fra det enkelte koncernselskab i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse jf. SEL § 31 C. På det tidspunkt hvor en koncernforbindelse etableres eller ophører, skal der foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet. Indkomsten opgøres som om perioden udgør et helt indkomstår.

For begge delperioder gælder den særlige regel, at skattemæssige afskrivninger herunder straksfradrag efter AL § 18, maksimalt kan foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår. Dette gælder, uanset om indkomstperioden udgør mere eller mindre end 12 måneder, som følge af, at det købte selskaber skal oplægge et købt selskabs indkomstår efter reglerne i SEL § 10, stk. 5³¹.

Eksempel 1: Opgørelse af skattemæssige afskrivninger i delårsindkomsten³²

Et selskab sælges fra koncern A til koncern B pr. 1. juli. Begge koncerner har indkomstår, der følger kalenderåret. Ved overdragelsen kan afskrivningsgrundlaget for selskabets produktionsjendom opgøres til 2.000.000 kr., mens driftsmiddelsaldoen kan opgøres til 1.000.000 kr. Selskabet har et skattemæssigt resultat før afskrivninger på 150.000 kr. i både perioden 1. januar - 30. juni og perioden 1. juli - 31. december. Det vil sige, et samlet skattemæssigt resultat for perioden 1. januar - 31. december på 300.000 kr. før afskrivninger.

³¹ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 71)

³² Eksemplet er taget af Ligningsvejledningen 2011-1 S.D.4.1.2.2's underafsnit om forholdsmæssige afskrivninger

De maksimale skattemæssige afskrivninger på ejendommen for et indkomstår ville udgøre 4 % af 2.000.000 kr., altså 80.000 kr. De maksimale afskrivninger på driftsmidler ville udgøre 25 % af 1.000.000 kr., altså 250.000 kr. Den del af selskabets indkomst, som skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for koncern A for indkomståret udgør:

Sambeskatningsindkomst i koncern A:

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	150.000 kr.
Afskrivning på ejendom, 6/12 af 4% af 2 mio. kr.	40.000 kr.
Afskrivning på driftsmidler, 6/12 af 25% af 1 mio. kr.	125.000 kr.
Sambeskatningsindkomst	-15.000 kr.

Der er beregnet maksimale afskrivninger svarende til halvdelen af et fuldt indkomstårs afskrivninger, da koncernforbindelsen mellem koncern A og selskabet afbrydes efter præcist halvdelen af indkomståret.

Koncern B skal overtage de skattemæssige værdier m.v. efter indkomstopgørelsen i den første del af indkomstperioden. Det indebærer, at driftsmiddelsaldoen nedbringes med afskrivningerne for denne periode. Driftsmiddelsaldoen udgør herefter $(1.000.000 - 125.000) = 875.000$ kr. den 31. december - forudsat der ikke er købt eller solgt driftsmidler i perioden.

Den del af selskabets indkomst som skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for koncern B for indkomståret udgør:

Sambeskatningsindkomst i koncern B:

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	150.000 kr.
Afskrivning på ejendom, 6/12 af 4% af 2 mio. kr.	40.000 kr.
Afskrivning på driftsmidler, 6/12 af 25% af 875.000 kr.	109.375 kr.
Sambeskatningsindkomst	625 kr.

Af eksemplet fremgår det, at de skattemæssige afskrivninger på driftsmidler ved delperiodeopgørelsen i den første del af indkomståret får betydning for opgørelsen af driftsmiddelsaldoen i den resterende del af indkomståret, hvilket derved påvirker sambeskatningsindkomsten for koncern B. Dette er grundet med, at driftsmidler afskrives efter saldometoden, mens afskrivninger på ejendomme følger den lineæremetode.

Afskrivningssatsen som er valgt i den første indkomstperiode er ikke bindende for den købende koncern. Der er ikke krav om, at der skal anvendes samme afskrivningssats i de to delperiodeindkomster. Da afskrivninger på driftsmidler og ejendomme er frie afskrivninger i

lovens forstand, har man mulighed for at gemme disse og selv bestemme, hvor meget der skal afskrives i en given periode, når det blot ikke overstiger den maksimale afskrivningsprocent.

Eksempel 2: Opgørelse af straksfradrag i delårsindkomst³³

Efter AL § 18 kan udgifter til ombygning eller forbedring af afskrivningsberettigede bygninger og installationer fradrages straks, idet omfang indkomstårets udgifter til vedligeholdelse, ombygning og forbedring ikke overstiger 5 % af afskrivningsgrundlaget. Jf. SEL § 31, stk. 3, 2. pkt. beregnes straksfradraget af et forholdsmæssigt afskrivningsgrundlag.

Et selskab sælges den 1. juli. Både den sælgende og den købende koncern har et indkomstår, der følger kalenderåret. Selskabets indkomst fra den første delårsperiode fra 1. januar til 30. juni medregnes i sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern. Indkomsten i perioden fra 1. juli til 31. december medregnes i sambeskatningsindkomsten hos den købende koncern.

I løbet af indkomståret afholder selskabet forbedringsudgifter på en afskrivningsberettiget bygning. Bygningens afskrivningsgrundlag er 10 mio. kr. I den første delårsperiode udgør forbedringsudgifterne 200.000 kr., mens de i anden delårsperiode udgør 500.000 kr.

Beregningsgrundlaget for straksfradrag udgør for begge perioder $\frac{6}{12}$ af 10 mio. kr. = 5 mio. kr. Der kan således i begge perioder foretages fradrag for forbedringsudgifter mv., i det omfang udgifterne i perioden ikke overstiger 250.000 kr. (5 % af 5 mio. kr.).

For perioden fra 1. januar til 30. juni kan selskabet således fradrage 200.000 kr. For perioden fra 1. juli til 31. december kan selskabet fradrage 250.000 kr., idet den uudnyttede del af straksfradraget fra den første periode ikke kan overføres til den anden indkomstperiode.

Eksempel 3: Underskudsfrømsel – særunderskud

Jf. SEL § 31, stk. 3 anses en delperiode indkomstopgørelse at udgøre et helt indkomstår. Dette har betydning i forhold til LL § 15, stk. 7-12, som omhandler begrænses adgang til underskudsfrømsel, i det tilfælde hvor mere end 50 % af kapitalen i et selskab ejes af andre akti-

³³ Eksemplet er taget af Ligningsvejledningen 2011-1 S.D.4.1.2.2's underafsnit om straksfradrag for bygningsforbedringer

onærer ved indkomstårets udgang end ved dets begyndelse. Bestemmelserne i LL § 15, stk. 7-12, finder dog ikke anvendelse i forbindelse med delperiodeopgørelsen for den sælgende koncern, hvilket betyder, at den sælgende koncern kan anvende underskud i den første del indkomstperiode uden begrænsninger. Det samme er gældende for den købende koncern, som uden begrænsninger kan anvende underskud i sambeskatningen, som er opstået efter det tidspunkt, hvor selskabet indgår i sambeskatningen med den købende koncern.

Selskab A sælger den 1. september selskab C til selskab B. Begge koncerner har kalenderår som indkomstår. Selskab C sambeskattes med selskab A i perioden 1. januar – 31. august og med selskab B i perioden 1. september – 31. december. Det antages, at der er givet følgende skattepligtige indkomster for selskaberne:

Selskab C i perioden 1. januar – 31. august	-1.000.000 kr.
Selskab C i perioden 1. september – 31. december	-1.000.000 kr.
Selskab A i perioden 1. januar – 31. december	2.000.000 kr.
Selskab B i perioden 1. januar – 31. december	900.000 kr.

Hele selskabs C's underskud i perioden 1. januar – 31. august kan fratrækkes i selskab A's overskud i hele indkomståret. Dette giver følgende sambeskatningsindkomst for koncern A:

Sambeskatningsindkomst i koncern A:

Selskab A i perioden 1. januar - 31. december	2.000.000 kr.
Selskab C i perioden 1. januar - 31. august	-1.000.000 kr.
Sambeskatningsindkomst	1.000.000 kr.

Underskuddet i selskab C i perioden 1. september – 31. december kan til gengæld modregnes i selskab B's overskud i hele indkomståret. Dette giver følgende sambeskatningsindkomst for koncern B:

Sambeskatningsindkomst i koncern B:

Selskab B i perioden 1. januar - 31. december	900.000 kr.
Selskab C i perioden 1. september - 31. december	-1.000.000 kr.
Sambeskatningsindkomst	-100.000 kr.

Det overskydende underskud i sambeskatningen kan anvendes til modregning i fremtidige overskud i koncern B's sambeskatningsindkomst og skal anvendes forud for fordelingen til modregning i eventuelle overskud hos selskab C.

Eksempel 4: Underskudsbegrænsning

Der findes en begrænsning i fremførsel af underskud som er opstået i perioder forud for, at selskabet blev en del af køberkoncern jf. LL § 15, stk. 7-15, hvilket tidligere er benævnt særunderskud. Reglerne bevirker, at underskud i det overdragne selskab ikke kan modregnes i positive kapital- og leasingindtægter i selskabet og derved eventuelt slet ikke kan udnyttet. Et underskud, som et selskab ikke kan modregne i egne kapitalindtægter efter reglerne i LL § 15, stk. 7-15, kan heller ikke modregnes i nettokapitalindtægter indtjent i de øvrige selskaber omfattet af sambeskatningen. Regler om underskudsbegrænsning efter LL § 15 kan illustreres ved følgende eksempel³⁴.

Selskab A sælger selskab C til selskab B den 1. juli. Alle selskaber har kalenderår som indkomstår. Selskab C skal sambeskattes med selskab A i perioden 1. januar – 30. juni og med selskab B i perioden 1. juli – 31. december. Det er givet følgende indkomster:

Selskab C i perioden 1. januar – 30. juni	-2.000.000 kr.
Selskab C i perioden 1. juli – 31. december	1.000.000 kr.
Heraf positive nettokapitalindtægter i selskab C	200.000 kr.
Selskab A i perioden 1. januar – 31. december	1.000.000 kr.
Selskab B i perioden 1. januar – 31. december	1.000.000 kr.

Underskuddet i selskab C i perioden 1. januar – 30. juni kan fratrækkes i selskab A's overskud for hele indkomstår. Dette giver følgende sambeskatningsindkomst for koncern A:

Sambeskatningsindkomst i koncern A:

Selskab A i perioden 1. januar - 31. december	1.000.000 kr.
Selskab C i perioden 1. januar - 30. juni	-2.000.000 kr.
Sambeskatningsindkomst	-1.000.000 kr.

³⁴ Eksemplet er inspireret af (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 75-76)

Det giver selskab C et uudnyttet underskud på 1. mio. kr., som kan fremføres og modregnes i egne overskud senere hen, dog følger der en begrænsning i LL § 15 stk. 7. Begrænsningen for indflydelse på opgørelse af sambeskatningsindkomsten for koncern B, hvilken kan opgøres således:

Sambeskatningsindkomst i koncern B:

Selskab B i perioden 1. januar - 31. december	1.000.000 kr.
Selskab C i perioden 1. juli - 31. december	1.000.000 kr.
Uudnyttet under i selskab C tidligere periode	-1.000.000 kr.
Underskudsbegrænsning (positive nettokapitalindtægter)	200.000 kr.
Sambeskatningsindkomst	1.200.000 kr.

Af eksemplet fremgår det, at særunderskud ikke kan modregnes af positive nettokapitalindtægter jf. reglerne i LL § 15, stk. 7.

11.3 Delkonklusion

I de tilfælde hvor der ikke er koncernforbindelse hele indkomståret, er det alene indkomsten fra den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, der skal medtaget i sambeskatningsindkomsten jf. SEL § 31, stk. 3. Derfor skal der laves en delperiode indkomstopgørelse med skæring på tidspunktet for etablering eller ophør af koncernforbindelse.

Der skal udarbejdes særskilte indkomstopgørelser for perioden før og efter etableringen af koncernforbindelsen, og det er disse delperiodeopgørelser, som bliver indregnet i sambeskatningsindkomsten for hhv. den sælgende og købende koncern – eller selvangivet særskilt, hvor selskabet ikke indgår i en koncern hele indkomståret.

Selve opgørelsesmetoden for delperiodeopgørelser sker efter skattelovgivningens almindelige regler og som om perioden udgør et helt indkomstår jf. SEL § 31, stk. 3. De foretagne skattemæssige dispositioner i første delperiodeopgørelse har indflydelse for indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomstår. Dette gælder for eksempel for periodiserings- og værdiansættelsesprincipper. Med hensyn til skattemæssige afskrivninger efter AL § 18 foretages disse forholdsmæssigt i forhold perioden indkomstopgørelsen vedrører. Dette er ligeledes gældende for straksfradrag ved afholdelse af ombygnings- og forbedringsudgifter.

Endvidere har LL § 15, stk. 7-12, indflydelse på anvendelsen af underskud ved delperiodeindkomstopgørelse. Bestemmelserne finder ikke anvendelse på underskud som den sælgende

koncern anvender i første delperiodeopgørelse, ligesom den købende koncern kan anvende underskud i det købte selskab, som er opstået efter etableringen af koncernforbindelsen. Begrænsningen af underskud træder i kraft, når der er tale om særunderskud, som det købte selskab medbringer ind i den nye sambeskatning. Dette underskud kan blot anvendes af det købte selskab selv, men må ikke modregnes i positive nettokapitalindtægter, hvorfor det eventuelt aldrig kan udnyttes.

12 Afregning, fordeling af skatten og hæftelse

Som anført i kapitel 7 er det administrationsselskabets opgave at afregne selskabsskatten overfor SKAT. Skatten beregnes som 25 % af den samlede sambeskatningsindkomst. Indeværende kapitel vil behandle, hvordan skatten fordeles internt i sambeskatningskredsen, herunder fordeling af tillæg og godtgørelse, samt hvem der hæfter for eventuel restskat.

12.1 Sambeskatningsbidrag

Der sker fuld fordeling i sambeskatningen, hvilket indebærer, at overskudsgivende selskaber har mulighed for at udnytte underskud fra underskudsgivende selskaber. Som kompensation fra udnyttelse af underskuddene, skal de overskudsgivende selskaber betale et sambeskatningsbidrag, svarende til skatteprocenten ganget med værdien af det udnyttede underskud jf. SEL § 31, stk. 6. Derved stilles minoritetskapitalejere og kreditorer ikke dårligere, end hvis selskabet var særbeskattet.

Det er administrationsselskabets opgave at overføre sambeskatningsbidraget til de underskudsgivende selskaber for udnyttelse af underskud jf. SEL § 31, stk. 6. Betalingen for udnyttelse skal falde senest på dagen for rettidig skattebetaling efter reglerne i SEL § 30. Modsvarende skal de overskudsgivende selskaber overføre sambeskatningsbidraget til administrationsselskabet senest på dagen for rettidig skattebetaling efter reglerne i SEL § 30.

Eksempel 1: Overførsel af sambeskatningsbidrag

Lad os antage, at en sambeskatningskreds består af et administrationsselskab og 4 underliggende selskaber. Den samlede sambeskatningsindkomst er opgjort til 500 kr. og fordeles sig som vist i Tabel 5. Heraf fremgår ligeledes fordelingen af sambeskatningsbidragene.

Tabel 5 – Fordeling af sambeskatningsbidrag, egen tilvirkning

Selskab	Indkomst	Skat	Betaling		Skat til afregning
M 1 A/S	0	0	625	-500	125
D 1 A/S	1.000	250	-250	0	0
D 2 A/S	1.500	375	-375	0	0
D 3 A/S	-1.000	-250	0	250	0
D 4 A/S	-1.000	-250	0	250	0
<i>I alt</i>	500	125	0	0	125

D 1 A/S og D 2 A/S har begge overskud og kan derfor anvende underskuddene i hhv. D 3 A/S og D 4 A/S. D 1 A/S og D 2 A/S skal betale et sambeskatningsbidrag på hhv. 250 kr. og 375 kr. til M 1 A/S, mens D 3 A/S og D 4 A/S får hver 250 kr. i sambeskatningsbidrag for det underskud som D 1 A/S og D 2 A/S har udnyttet. Det ses, at der samlet set skal betales 125 kr. i selskabsskat, hvilket svarer til det overskydende beløb som administrationsselskabet, M A/S, modtager og ikke viderebetaler.

Betaling af sambeskatningsbidrag og modtagelse heraf har ingen skattemæssige konsekvenser jf. SEL § 31, stk. 6. De underskudsgivende selskaber får dog en fordel, da de får omsat deres underskud til en kontant betaling. I eksemplet betyder det, at D 3 A/S og D 4 A/S hver får 250 kr. Såfremt de havde været særbeskattet havde det været muligt at fremføre underskuddene til modregning i fremtidige overskud, hvilket senere havde givet en skattebesparelse, men ikke en likviditets tilførsel.

12.2 Ordinær og frivillig acontoskat

En anden af administrationsselskabets opgaver er betaling af de ordinære acontoskat, der forfalder til betaling den 1. marts og 1. november. I begge tilfælde med en betalingsfrist på 20 dage. Forud for acontoskatten forfalder til betaling skal de øvrige selskaber i sambeskatningen forpligte sig overfor administrationsselskabet til at betale deres andel af acontoskatten. Fordelingen sker på samme måde, som var selskaberne ikke en del af sambeskatningen. Det vil sige, at det udregnes som et gennemsnit af de tre foregående års indkomst. I tilfælde af indbetaling af frivillig acontoskat skal de øvrige selskaber forpligte sig til at betale deres andel af den frivillige acontoskat til administrationsselskabet.

Selve fordelingen af ordinær og frivillig aconto i sambeskatningskredsen er SKAT ligegyldigt. Dette fremgår af Skatteministerens svar på spørgsmål 70 til skatteudvalget til lovforslag

nr. L 121. Det eneste krav er, at ingen selskaber må stilles dårligere end var de ikke en del af sambeskatningskredsen³⁵.

Ved udtrædelse af en sambeskatning beholder selskabet den ordinær og frivillig acontoskat, der er blevet fordelt til selskabet af administrationsselskabet under sambeskatningen. Det betyder, i forbindelse med at det udtrådte selskab skal opgøre sin skattebetaling for indkomståret, fragår den tildelte ordinære og frivillige acontoskat i det beløb, som selskabet skulle have betalt.

Indtræder et selskab i sambeskatningen vil ordinær og frivillig acontoskat indbetalt før koncernetableringen blive medregnet i den endelige indkomstskat for hele koncernen. Det har den konsekvens, at selskaber der indtræder i en sambeskatning ikke kan undgå at få en restskat for perioden før sambeskatningen, såfremt indkomsten er positiv for perioden. Jf. SEL § 29 B, stk. 2, har de berørte selskaber mulighed for at ansøge om at få det indbetalte ordinære og frivillige acontoskat overført til perioden før koncernforbindelsen etableres³⁶.

12.3 Restskat, overskydende skat, tillæg og godtgørelser

Det fremgår videre af Skatteministerens svar på spørgsmål 70 til skatteudvalget til lovforslag nr. L 121, hvorledes restskat, overskydende skat, tillæg og godtgørelser skal behandles i sambeskatningen.

Selskaberne i sambeskatningen skal ligeledes forpligte sig til at betale deres andel af restskatten og restskattetillægget. Administrationsselskabet skal derimod forpligte sig til at overføre de enkelte selskabers andel af overskydende skat og godtgørelse.

Ved restskat skal der betales et tillæg på 6,1 %, mens der for overskydende skat modtages en godtgørelse på 2,6 %. I en sambeskatningskreds er der ofte selskaber der giver hhv. overskud og underskud, hvorfor de enkelte selskaber skal betale hhv. modtage tillægget og godtgørelsen fra administrationsselskabet.

³⁵ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 92)

³⁶ (Guldmand, Vinther, & Werlauff, 2011, s. 87)

Der er i princippet tre metoder til fordeling af tillæg og godtgørelser. Dog er ikke alle tre metoder lige fordelagtige samtidig kan den ene metode muligvis ikke anvende i praksis jf. senere. De tre metoder kan kategoriseres ved:

- Selskaberne ses som om de var særbeskattet
- Koncernen ses som en samlet enhed
- Mellemmetoden

Førstnævnte metode behandler selskaberne som om de ikke var sambeskattet. Det vil sige, at koncernen fordeling af ordinær og frivillig acontoskat skal foretages, som selskaberne ikke var sambeskattet og selv skulle afregne skatten overfor SKAT. I de tilfælde hvor årets skattepligtige indkomst bliver højere end forventet, og der skal betales restskat, skal der tillægges et tillæg på 6,1 %, når skatten afregnes til administrationsselskabet. Omvendt modtager selskabet en godtgørelse på 2,6 %, såfremt der er overskydende skat.

Ved anvendelse af denne metode sikre det, at ingen selskaber i sambeskatningen bliver snydt. Ulempen er dog, at administrationsselskabet sidder tilbage med forskellen på tillæg og godtgørelse, da der ikke anvendes samme procenter. Administrationsselskabet skal derfor afregne til (eller modtager ikke fra) SKAT forskellen.

Det er yderligere muligt at se koncernen som en samlet enhed, hvorved overskydende skat fordeles mellem selskaberne og modsætningsvist restskat. Derved hænger administrationsselskabet ikke på forskellen. Minoritetskapitalejere vil dog blive stillet dårligere end de tilfælde hvor selskabet ikke havde deltaget i sambeskatningen. Skatteministeren svarer Foreningen for Statsautoriserede Revisorer i bilag 18 til lovforslag nr. L 121, at fordelingen af ordinære og frivillige acontoskatter ikke må stille selskaberne dårligere end, hvis de ikke deltog i en sambeskatning. Det kan derved konkluderes, at der er en vis betænkning ved anvendelse af denne metode.

Den tredje metode må anses for at være mest optimal for hele koncernen, da den sørger for, at hverken administrationsselskabet kommer til at hænge for en forskel mellem tillæg og godtgørelse samt ingen selskaber bliver stillet dårligere, end hvis de var særbeskattet.

Det er antaget, at indkomsten og betalt acontoskat for en givet koncern kan opgøres som vist i Tabel 6.

Tabel 6 – Fordeling af tillæg efter mellemmetoden, egen tilvirkning

Selskab	Indkomst	Skat	Acontoskat	Restskat	Tillæg (6,1%)	Fordeling
M 1 A/S	0	0	0	0	15.250	0
D 1 A/S	1.500.000	375.000	0	375.000	0	18.500
D 2 A/S	500.000	125.000	-250.000	-125.000	0	-3.250
I alt	2.000.000	500.000	-250.000	250.000	15.250	15.250

Koncernen har samlet set en restskat på 250.000 kr., hvilken D 1 A/S bidrager med 375.000 kr. og D 2 A/S med -125.000 kr., da D 2 A/S har indbetalt mere acontoskat end årets skat af den skattepligtige indkomst. Koncernen skal betale 15.250 kr. i restskattetillæg, som er 6,1 % af 250.000 kr. Såfremt D 2 A/S havde været særbeskattet ville det have fået en godtgørelse på 2,6 % af 125.000 kr. – altså af den overskydende skat. Idet D 2 A/S ikke skal stilles dårligere, end hvis det havde været særbeskattet, får det en godtgørelse på 2,6 % af de 125.000 kr., hvilket er 3.250 kr. D 1 A/S kommer til at betale 18.500 kr., hvilket skal fordeles til D 2 A/S og M 1 A/S, således D 2 A/S får godtgjort sin overskydende skat, og M 1 A/S kan betale restskattetillægget til SKAT. Ved omregning ses det, at D 1 A/S opnår en besparelse på restskattetillægget, da det blot betaler 4,9 % (18.500 kr. af 375.000 kr.). Derved bliver ingen dårligere stillet, end hvis de havde været særbeskattet.

Omvendt kan mellemmetoden anvendes til at fordele overskydende skat jf. Tabel 7

Tabel 7 – Fordeling af godtgørelse efter mellemmetoden, egen tilvirkning

Selskab	Indkomst	Skat	Acontoskat	Restskat	Godtgørelse (2,6%)	Fordeling
M 1 A/S	0	0	0	0	-6.500	0
D 1 A/S	1.500.000	375.000	-750.000	-375.000	0	-9.750
D 2 A/S	500.000	125.000	0	125.000	0	3.250
I alt	2.000.000	500.000	-750.000	-250.000	-6.500	-6.500

Fremgangsmåden er den samme som i Tabel 6. Her er der blot indbetalt for meget i acontoskat, hvorfor der samlet set er overskydende skat. Udgangspunktet er, at D 1 A/S skal kompenseres med 2,6 % i godtgørelse for den indbetalte overskydende skat, som selskabet bidrager med. Det vil sige 9.750 kr. Der modtages samlet 6.500 kr. i godtgørelse, hvorfor D 2 A/S må betale forskellen på 3.250 kr. I forhold til D 2 A/S's restskat er det blot et tillæg på 2,6 % i restskattetillæg. Derved bliver ingen dårligere stillet – D 2 A/S bliver endda bedre – end hvis de havde været særbeskattet, hvorved Skatteministerens svar til Foreningen for Statsautoriserede Revisorer i bilag 18 til lovforslag nr. L 121 overholdes.

12.4 Hæftelse for skatter

De enkelte selskaber i sambeskatningen hæfter kun for den del af skatten, der beregnes for den del af indkomsten, der fordeles til dem jf. SEL § 31, stk. 4. Dette gælder ligeledes acontoskat, restskat og tillæg. Administrationsselskabet overtager hæftelsen for det tidspunkt de enkelte selskaber betaler skatten til administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 4. Udover indkomstskatten hæfter selskaberne også for sambeskatningsbidraget overfor administrationsselskabet. Selskaberne skal påtage sig betalingsforpligtelsen senest på dagen, hvor administrationsselskabet skal afregne skatten til SKAT og kompensere de underskudsgivende selskaber for udnyttelse af deres underskud. Tidspunktet af betalingsforpligtelsen følger af SEL § 30. Ved manglende betaling fra de enkelte selskaber til administrationsselskabet, opstår der en fordring mellem selskaberne. Fordringen skal behandles på samme måde som andre fordringer og forrentes på markedsmæssige vilkår efter armslængdeprincippet. Dette følger af Skatteministerens svar på spørgsmål 69 til lovforslag nr. L 121. Fordringen skal ligeledes behandles efter KGL § 4, som siger, at der ikke sker fradrag, hvis fordringen ikke indvindes.

I praksis kan betaling af sambeskatningsbidrag, acontoskat og indkomstskat ske på to måder:

- Kontant overførsel af likvider
- Postering på en mellemregningskonto

Kontant overførsel af likvider er den sikreste måde at komme ud over hæftelsesproblematikken. Det er dog blevet lettere efter SKM2009.759.SKAT at få medhold i, at hæftelsen er overgået fra det enkelte selskab til administrationsselskabet. Det er krævet, at de almindelige obligationsretlige principper er overholdt for at en postering på mellemregning kan blive anset for en betaling. Det vil i praksis være klart, at såfremt både datterselskabet og administrationsselskabet har bogført posteringen på mellemregningskontoen, da vil posteringen blive anset for værende en betaling.

Det fremgår altså af SEL § 31, stk. 4, at de enkelte selskaber i sambeskatningen ikke kan komme til at hæfte for mere end skatten af selskabets egen indkomst, herunder sambeskatningsbidrag og acontoskatten. Hæftelsen overgår til administrationsselskabet, når betalingen finder sted.

12.5 Delkonklusion

De overskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen, der udnytter underskud hos de underskudsgivende selskaber, skal afregne et sambeskatningsbidrag til administrationsselskabet eller direkte til de underskudsgivende selskaber, hvorfra de udnytter underskuddet.

Sambeskatningsbidraget skal afregnes senest på dagen for rettidig skattebetaling efter bestemmelserne i SEL § 30. Sambeskatningsbidraget udgør 25 % af det udnyttede underskud. Betaling af sambeskatningsbidrag medfører, at underskud bliver konverteret til kontanter hos det underskudsgivende selskab.

Selve afregningen af ordinær og frivillig acontoskat til SKAT påhviler administrationsselskabet. De øvrige selskaber i sambeskatningen skal senest på dagen for rettidig indbetaling af acontoskat forpligte sig til at betale administrationsselskabet deres andel heraf. Fordelingen i koncernen af ordinær og frivillig acontoskat er SKAT uvedkommende. Det er dog krævet, at ingen sambeskattede selskaber må stilles dårligere end hvis de var særbeskattet.

Ved fordeling af restskat og overskydende skat findes der tre metoder, hvor det er mellemmetoden, som er mest fordelagtig for alle i koncernen. Metoden sørger for, at ingen bliver stillet dårligere end hvis de var særbeskattet. Derimod bliver enkelte selskaber stillet bedre.

De enkelte selskaber i sambeskatningskredsen hæfter kun for den andel af indkomsten, der kan henføres til dem. Dette gælder for så vidt angår indkomstskat, acontoskat, restskat og tillæg. Hæftelsen overgår til administrationsselskabet på det tidspunkt, hvor selskaberne betaler skatten til administrationsselskabet. Sker der ikke betaling bliver hæftelsen hos de enkelte selskaber, og der opstår en fordring mellem dem og administrationsselskabet, som skal forrentes på markedsvilkår efter armslængdeprincippet.

13 Nye tiltag inden for sambeskatningsinstituttet

Den 1. februar 2012 sendte Skatteministeren et lovforslag om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskelle andre love i høringsudkast³⁷. Lovforslaget har undertitlen: ”*Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.*”

Forslaget indeholder en udmøntning af en del af aftalen om finansloven for 2012 mellem regningen (Socialdemokraterne, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti) og Enhedslisten vedrører selskabsbeskatning. Lovforslaget kommer med flere ændringer til SEL, hvor det væsentligste i forhold til sambeskatningsinstituttet er en begrænsning af adgangen til at fremføre underskud modregning i efterfølgende års positive skattepligtig indkomst på sambeskatningsniveau³⁸.

Lovforslaget kommer også med andre ændringer, som vil påvirke sambeskatningsinstituttet direkte eller indirekte. Alle påvirkninger er dog ikke valgt gennemgået, da det er for omfattende. Indeværende kapitel vil gennemgå lovforslagets påvirkning på sambeskatningsinstituttet med hensyn til underskudsbegrænsningen samt dets konsekvenser, hvis det bliver vedtaget i nuværende stand.

13.1 Underskudsfremførelse

Der er foreslået indført en begrænsning i selskabers modregning af underskud fra tidligere år i årets skattepligtige indkomst. Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 1 mio. kr. (2010-niveau) Underskud, der overstiger 1 mio. kr., kan fradrages i 60 % af årets skattepligtige indkomst. Det betyder, at et selskab fremover ikke kan få nedbragt sin skattepligtige indkomst til mere end 40 % af den skattepligtige indkomst på over 1 mio. kr.

Det underskud, der ikke kan modregnes i årets overskud, fremføres uden tidsmæssig begrænsning.

³⁷ Lovforslaget har J. nr. 2011-411-0044 og kan findes på www.skm.dk/lovforslag/hoering/8846. Senere henvisning i indeværende kapitel til 'lovforslaget' refererer til dette lovforslag med mindre andet fremgår.

³⁸ (www.skm.dk/lovforslag/hoering/8846/8848/)

For sambeskattede selskaber sker begrænsningen på sambeskatningsniveau. Det betyder, at begrænsningen kun finder anvendelse, hvis årets sambeskatningsindkomst overstiger 1 mio. kr.

Hvis årets sambeskatningsindkomst og fremførte underskud overstiger 1 mio. kr., begrænses modregningen af fremførte underskud. Denne begrænsning sker forholdsmæssigt på alle fremførte underskud i sambeskatningen, der er modregnet i årets skattepligtige indkomst (sæ-runderskud og sambeskatningsunderskud). De underskud, der således ikke kan modregnes i årets skattepligtige indkomst, fremføres af de selskaber, underskuddet hidrører fra.

Reglen skal have virkning fra og med indkomståret 2013³⁹.

13.1.1 Lovmæssige ændringer

I lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven) foreslås det, at der efter § 11 C indsættes en ny § 12, der tidligere er blevet ophævet ved lov nr. 1534 af 19. december 2007. Af den nye § 12 fremgår det:

”Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår efter reglerne i stk. 2 og 3. Stk. 2. Underskud fra tidligere indkomstår kan fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 1 mio. kr. (i 2010-niveau). Et herefter resterende underskud kan fradraget i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20. Stk. 3. Underskud kan kun fremføres til fradrag i et senere indkomstår, i det omfang det ikke efter reglerne i stk. 2 kan rummes i tidligere års indkomst.

Dette kommer ligeledes til at påvirke sambeskattede selskaber, da der indsættes følgende efter § 31 stk. 2:

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

³⁹ (www.ey.com/DK/da/Services/Tax/Business-Tax/lovforslag---aendringer-om-beskatning-af-selskaber-010212)

samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.”

Da det kan være svært at se den praktiske konsekvens ud fra selve lovteksten, er der i afsnit 13.1.2 medtaget et praktisk eksempel på, hvordan reglerne påvirker opgørelsen af den skattepligtige indkomst samt fordelingen af underskud.

13.1.2 Underskudsfrørelse i praksis

Indeværende afsnits eksempel af et uddrag af lovforslagets eksempel side 70-72. Eksemplet omhandler det tilfælde, hvor sambeskatningsindkomsten er positiv både før og efter, at underskud modregnes. Vi får oplyst, at summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud fra tidligere år er opgjort til 15.000 t.kr. Det er væsentligt at bemærke, at opgørelsen skal foretages før der sker modregning fra tidligere års underskud. Koncernen består af selskab A, B og C. Selskab A har et særunderskud på 8.500 t.kr., mens selskab B og C har et sambeskatningsunderskud på hhv. 500 og 2.000 t.kr. Det vil sige et samlet underskud på 11.000 t.kr. Opgørelsen af den samlede skattepligtige sambeskatningsindkomst før og efter underskudsbegrænsningen er vist i Tabel 8.

Tabel 8 – Opgørelse af sambeskatningsindkomst før og efter underskudsbegrænsning, lovforslaget s. 71

<i>Før underskudsbegrænsning</i>	Beløb i t.kr.
Summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud for tidligere år	15.000
Modregnet underskud for tidligere år	-11.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	4.000
 <i>Efter underskudsbegrænsning</i>	
Summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret før modregning af underskud for tidligere år	15.000
1 mio. kr. er altid fradragsberettiget	-1.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst herefter	14.000
Resterende overskud må nedbringes med 60% (14.000*60%)	-8.400
Skattepligtig sambeskatningsindkomst herefter	5.600
 Underskud der ikke kan modregnes (5.600-4.000)	 1.600

Det ses altså, at underskudsbegrænsningen forøger sambeskatningsindkomsten på 1.600 kr., som der skal betales 25 % i skat af – 400 t.kr. Selve fordelingen af underskudsbegrænsningen, skal ske forholdsmæssigt. Den del af et underskud, der begrænses efter de foreslåede regler,

skal derfor ”tilbageføres” til det selskab, der har ydet underskuddet. På den måde sikres det, at det underskudsgivende selskab bevarer restsaldoen, hvis selskabet senere udtræder af sambeskatningen. Beregningen af den forholdsmæssige underskudsbegrænsning i en sambeskatning, skal ske med den brøk, der fremkommer ved at sætte den del af underskuddet, der ikke kan modregnes i årets indkomst som følge af den nye begrænsning i SEL § 12, stk. 2 i tællen og sætte samtlige fremførselsberettigede underskud før underskudsbegrænsningen i nævneren. Brøken ganges herefter med de underskud der ville være modregnes, hvis den foreslåede SEL § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.

Det vil sige i vores eksempel i Tabel 8, at vi skal have beregnet en forholdsmæssig andel af ikke fremførselsberettiget underskud. Dette gøres som nævnt ved at tage det underskud, der ikke kan fremføres, 1.600 t.kr., i forhold til det samlede underskud, 11.000 t.kr., hvilket giver en procent på 14,55, som ganges ud med de enkelte anvendte underskud, som hvis der ikke var sket underskudsbegrænsning. Dette er illustreret i Tabel 9.

Tabel 9 – Fordeling af underskud ved underskudsbegrænsning, lovforslaget s. 72

Selskab	Før begrænsning			Efter begrænsning	
	Beløb i t.kr.			Ikke fremførselsberettiget underskud	Fremførselsberettiget underskud herfter
	A	B	C		
Indkomst til sambeskatning	14.000	-500	1.500		
Særunderskud modregnes	-8.500	0	0	-1.236	-7.264
Indkomst herefter	5.500	-500	1.500		
Egne underskud modregnes	0	0	-1.500	-218	-1.282
Indkomst herefter	5.500	-500	0		
Underskud fordeles	-500	0	0		
Indkomst herefter	5.000	-500	0		
Underskud fra tidligere modregnes	-1.000	500	500	-145	-855
Indkomst herefter	4.000	0	0		
Underskud til fremførsel	-1.236	-73	-291	-1.600	-9.400

Fordelingen fra før begrænsningen er kendt fra kapitel 10, hvorfor dette ikke vil blive gennemgået yderligere. Det nye er selve fordelingen af de 1.600 t.kr., som er det underskud, der ikke er anvendt i indkomståret. Underskuddet skal som sagt fordeles efter den nævnte brøk. I eksemplet ovenfor, får selskab A et underskud til fremførsel på 1.236 t.kr., som er den del af særunderskuddet, der ikke kan udnyttes. Tallet er fremkommet ved at sige 14,55 % af 8.500

kr. Selskab B får et underskud til fremførsel på 73 t.kr., hvilket er 14,55 % af det underskud, som selskab A udnytter. Selskab C får ligeledes de 73 t.kr. til fremførsel for det underskud som selskab A udnytter. Yderligere kan det ikke udnytte dets egne underskud fra tidligere fuldt ud, hvorfor dette begrænses med 218 t.kr. (14,55 % af 1.500 t.kr.). Dette giver samlet et underskud til fremførsel på 291 t.kr. Det ses, at de samlede ikke fremførselsberettigede underskud giver 1.600 kr. (1.236+73+218), hvilket svarer til den del, der ikke kan modregnes jf. Tabel 8.

Det er altså krævet af det nye lovforslag, at der skal ske fuld gennemregning af sambeskatningsindkomsten, før den forholdsmæssige fordeling af det ikke fremførselsberettigede underskud kan fordeles. I følge lovforslaget er hensigten med at fordele ikke fremførselsberettigede underskud forholdsmæssigt på de modregnede underskud før underskudsbegrænsningen at opnå ligelig fordeling af begrænsningen, hvorved alle typer af underskud begrænses i samme omfang. Det er ligeledes gældende, at er summen af de sambeskattede selskabers indkomst mindre end 1. mio. kr. i indkomståret, sker der ingen begrænsning af de fremførselsberettigede underskud. Herved er der ikke forskel på, om et selskab sær- eller sambeskattes.

Lovforslaget kommer ligeledes med et eksempel på underskudsbegrænsning når sambeskatningsindkomsten er positiv før modregning af underskud, men negativ efter. Eksemplet er ikke valgt gennemgået, da det stort set følger samme principper som ovennævnte eksempel.

13.1.3 Forslaget formål og økonomisk indtjening

Forslaget om underskudsbegrænsning har til formål få en del multinationale og store danske selskaber til at betale skat. Det er vurderet, at disse har oparbejdet store underskud, som medvirker til, at der går længe før de skal betale skat. Modellen sikrer en vis skattebetaling uden at fratage selskaberne fradrag for udgifter, som de reelt har afholdt. Ligeledes vil underskuddet fortsat kunne fremføre underskuddene til senere modregning. Der går dog længere tid før modregningen sker. Dette indebærer en likviditetsbelastning for selskaberne, idet de skal betale selskabsskat tidligere end med de nuværende regler. Forslaget medfører, at selskaberne kun skal betale selskabsskat i de år, hvor de rent faktisk har skattemæssigt overskud, såfremt det overstiger 1 mio. kr. Samtidig bliver de ikke belastet af skattebetalinger i de år, hvor de har skattemæssigt underskud.

Selskaber der indgår i en sambeskatning får én fælles bundgrænse på 1 mio. kr., da begrænsningen sker på sambeskatningsniveau. Dette sikrer, at det ikke er muligt at opnå flere bundgrænser ved blot at tilrettelægge en koncernstruktur med mange selskaber.

Lovforslaget skal gælde fra indkomståret 2013, hvis det bliver vedtaget. Skatteministreret har skønnet, at underskudsbegrænsningen vil give et umiddelbar merprovenu i indkomståret 2013 på 950 mio. kr. Skønnet er baseret på oplysninger om de foregående års udnyttelse af underskud. På denne baggrund er det anslået, at forslaget vil medføre en begrænsning af fradragene fra underskudsfremførslen i størrelsesorden 3,8 mia. kr. årligt. Der er desuden foretaget den beregningsmæssige antagelse, at 10 % af de fremførte underskud bortfalder som følge af, at underskuddene udnyttes over en længere årrække, hvilket gør at ikke alle selskaber kan nå udnytte underskud inden, de ophører.

13.1.4 Skattemæssige overvejelser

Allerede på nuværende tidspunkt bør selskaber gøre sig nogle skattemæssige overvejelser i forbindelse med opgørelse af den skattepligtige indkomst for indkomstårene 2011 og 2012. Såfremt det forventes, at lovforslaget træder i kraft i sin nuværende form, vil det ikke være fordelagtigt at have en skattepligtig indkomst på over 1. mio. kr. enten på enkelt niveau, hvis selskabet særbeskattes eller på sambeskatningsniveau, hvis der sker sambeskatning. Overvejelserne bør gå på, om det er muligt at tilrettelægge indkomsten, således den tilnærmelsesvis rammer 1 mio. kr.

Dette kan for eksempel gøres ved at vente med at afskrive på driftsmidler og lignende. Derved kan selskaberne opspare større afskrivninger, som senere kan anvendes, hvis indkomst bliver over 1 mio. kr. Det er dog krævet, at selskaberne har nogle underskud til senere modregning. Derfor er overvejelsen mest relevant i de tilfælde, hvor selskabet eller sambeskatningskredsen har et vis underskud til fremførsel fra tidligere år og forventer at lave større skattemæssige overskud fremover. Disse har muligheden for at gemme nogle afskrivninger, som senere kan anvendes til at nedbringe indkomsten inden underskudsbegrænsningen finder anvendelse. Selskaber eller sambeskatningskredse uden fremførselsberettigede underskud som har skattepligtige overskud har svært ved at foretage nogle skattemæssige dispositioner, der imødegår lovforslagets underskudsbegrænsning. Det er dog heller ikke dem, der bliver ramt af underskudsbegrænsningen, da de alligevel skal betale selskabsskat.

13.2 Delkonklusion

Der er nye tiltag på vej inden for sambeskatningsinstituttet, da regeringen sammen med Enhedslisten har sendt et lovforslag i høring, som bl.a. begrænser mulighed for at modregne underskud fra tidligere år. Underskuds begrænsningen finder anvendelse på sambeskatningsniveau og allerede før modregning af nogen form for underskud fra tidligere år, herunder særunderskud og egne sambeskatningsunderskud. Lovforslaget kommer med et oplæg til, at der altid kan ske modregning af første mio., hvorefter der blot sker modregning af 60 % herover. Det vil sige, at der altid skal ske beskatning af 40 % af den skattepligtige sambeskatningsindkomst over 1 mio. kr.

Den nuværende paragraf om underskuds fremførsel findes i LL § 15. Der lægges op til, at denne ophæves og i stedet indsættes § 12 i SEL som erstatning. Denne får virkning andre steder i selskabslovgivningen. For så vidt angår sambeskatning påvirkes SEL § 31, stk. 2, da denne ændres.

I praksis skal der fremover ske anden beregning af sambeskatningsindkomsten som følge af underskuds begrænsningen. Ligeledes skal det uudnyttede underskud fordeles forholdsmæssigt efter en nærmere bestemt brøk. Fordelingen tager udgangspunkt i, at underskuds begrænsningen ikke fandt sted, hvorfor dette regnestykke først skal foretage, sideløbende med at det uudnyttede underskud fordeles på de respektive selskaber i sambeskatningen.

Allerede på nuværende tidspunkt på selskaber både uden for og i en sambeskatning overveje, og de skal foretage nogle dispositioner, der fremover sørger for, at den skattepligtige indkomst ikke overstiger 1 mio. kr. Dispositionerne kan bl.a. være udskydelse af afskrivninger på driftsmidler og lignende. Dispositionerne er dog kun relevante i de selskaber eller koncerner, der har fremførselsberettiget underskud.

14 Konklusion

Afgangsprojektet havde til formål at beskrive, hvilke regler der er gældende for national sambeskatning samt hvilken betydning sambeskatningsreglerne har i praksis jf. hovedproblemstillingen i afsnit 3.1.

For at kunne besvare hovedproblemstillingen blev der opstillet 9 underspørgsmål, som skulle danne grundlag for opgavedisponeringen. Indeværende kapitels opsummering er en konklusion på hovedproblemstillingen og de 9 underspørgsmål.

Sambeskatning opstod i praksis omtrent samtidig med introduktionen af indkomstbeskatning i Danmark i 1903. Indtil indførelse af den første selskabsskattelov i 1960 var der ingen nedskrevne bestemmelser, som regulerede sambeskatningsinstituttet. Forslaget til SEL indeholdt en sambeskatningshjemmel i § 31. Lovteksten indeholdt dog kun grundbestemmelserne til sambeskatning, og det var stadigvæk frivilligt, om man ville lade sig sambeskatte samt der skulle gives tilladelse hertil. Ved indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 blev den nationale sambeskatning obligatorisk, når betingelserne i SEL § 31 var opfyldt.

Selskaber og foreninger mv. er efter indførelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 omfattet af obligatorisk national sambeskatning, såfremt de er omfattet af SEL §§ 1 og 2, samt der foreligger koncernforbindelse mellem skattesubjekterne jf. SEL § 31. De nationale sambeskatningsregler gælder kun for danske selskaber og danske fast driftssteder mv. af udenlandske selskaber og derved er udenlandske selskaber ikke omfattet af reglerne medmindre ledelsessædet er i Danmark. Jf. SEL § 31 er det en betingelse, at der koncernforbindelse før sambeskatningsreglerne er gældende. Definitionen er en koncern, er en økonomisk sammenslutning af juridiske selvstændige selskaber. Koncerndefinitionen er nærmere beskrevet i SEL § 31 C, hvoraf det fremgår, at en koncern består af et moderselskab og dennes datterselskaber. Koncerndefinitionen er senest ændret ved lov nr. 516 af 12. juni 2009, men i praksis har det ringe betydning.

I sambeskatningen skal udpege ét selskab, som skal være administrationsselskab jf. SEL § 31, stk. 4. Administrationsselskabet har kontakten til SKAT. Det vil sige, at det er administrationsselskabet, der forestår afregning og fordeling af skatter samt modtager overskydende skat. Administrationsselskabet er det øverste danske moderselskab i koncern. Ved udskiftning af administrationsselskabet overtager det nye administrationsselskab det gamle administrationsselskabs rettigheder og forpligtelser.

Det er krævet af SEL § 31, stk. 4, at alle selskaber i koncernen skal følge administrationsselskabets indkomstår. Det vil sige, at der er tvungen omlægning af indkomstår, såfremt der sker indtræden i sambeskatningskredsen og det indtrædende selskab ikke følger administrationsselskabets indkomstår. I forbindelse med omlægningen må der ikke overspringes eller duble-

res et indkomstår, hvorfor det i situationer kan være nødvendig at forlænge eller forkorte indkomstår. Af administrative hensyn kan det i situationer være hensigtsmæssigt at omlægge administrationsselskabets indkomstår. Dette vil kræve tilladelse fra SKAT.

Ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten er det summen af sambeskatningsindkomsten fra de enkelte selskaber i koncernen, som udgør den samlede sambeskatningsindkomst. I opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medtages hele indkomsten fra datterselskaberne uanset ejerandel, dog kun for den periode, hvor der har været koncernforbindelse jf. SEL § 31 C jf. SEL § 31, stk. 3. Sambeskattede og koncernforbundne selskaber har mulighed for at yde hinanden skattefrie tilskyd, såfremt visse betingelser er opfyldt og tilskuddene ikke kan betragtes som udlodning af udbytter.

Hele essensen i sambeskatningsinstituttet er muligheden for udnyttelse af underskud hos andre selskaber i sambeskatningskredsen, og derved opnå en skattebesparelse set ud ad til. I sambeskatningen er der tre former for underskud: særunderskud, underskud indenfor indkomståret og fremførte sambeskatningsunderskud. Selve fordelingen er underskuddene fremgår af SEL § 31, stk. 2, som dikterer, hvilken rækkefølge underskuddene skal anvendes. Der kan opstå situationer, hvor en koncern udvides med andre selskaber. Underskud opstået i den gamle koncern kan kun modregnes i overskud generet hos selskaber i den gamle koncern. Begrebet kaldes for subsambeskatning.

I de tilfælde hvor der ikke er koncernforbindelse i hele indkomståret, er det alene indkomsten fra den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, der skal medtaget i sambeskatningsindkomsten jf. SEL § 31, stk. 3. Det kræver, at der skal udarbejdes en delperiodeindkomstopgørelse. Delperiodeindkomsten må ikke udarbejdes forholdsmæssigt, men skal udarbejdes efter de almindelige skatteregler, hvor der foretages forholdsmæssige afskrivninger. Købes selskabet fra en anden koncern, er de skattemæssige dispositioner, den sælgende koncern har valgt til opgørelse af delperiodeindkomsten bundne, og den køvende koncern skal anvende de samme dispositioner til den efterfølgende periodeopgørelse.

De overskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen, der udnytter underskud hos de underskudsgivende selskaber, skal afregne et sambeskatningsbidrag til administrationsselskabet eller direkte til de underskudsgivende selskaber, hvorfra de udnytte underskuddet. Sambeskatningsbidraget skal afregnes senest på dagen for rettidig skattebetaling efter bestemmelser-

ne i SEL § 30. Sambeskatningsbidraget udgør 25 % af det udnyttede underskud. Betaling af sambeskatningsbidrag medfører, at underskud bliver konverteret til kontanter hos det underskudsgivende selskab.

Selve afregningen af ordinær og frivillig acontoskat til SKAT påhviler administrationsselskabet. De øvrige selskaber i sambeskatningen skal senest på dagen for rettidig indbetaling af acontoskat forpligte sig til at betale administrationsselskabet deres andel heraf. Fordelingen i koncernen af ordinær og frivillig acontoskat er SKAT uvedkommende. Det er dog krævet, at ingen sambeskattede selskaber må stilles dårligere end hvis de var særbeskattet.

De enkelte selskaber i sambeskatningskredsen hæfter kun for den andel af indkomsten, der kan henføres til dem. Dette gælder for så vidt angår indkomstskat, acontoskat, restskat og tillæg. Hæftelsen overgår til administrationsselskabet på det tidspunkt, hvor selskaberne betaler skatten til administrationsselskabet. Sker der ikke betaling bliver hæftelsen hos de enkelte selskaber, og der opstår en fordring mellem dem og administrationsselskabet, som skal forrentes på markedsvilkår efter armlængdeprincippet.

Regeringen har sammen med Enhedslisten sendt et lovforslag i høring, som påvirker sambeskatningsinstituttet, hvis det bliver vedtaget i sin nuværende form. Det er bl.a. tiltænkt, at der skal ske en underskudsbegrænsning, hvilken finder anvendelse på sambeskatningsniveau. Lovforslaget ligger op til, at der altid kan modregnes 1 mio. kr., hvorefter der blot kan ske modregning af 60 % herover. Selve fordelingen af udnyttede underskud vil blive fordelt anderledes end vi kender det fra de gældende regler. Dette vil ske forholdsmæssigt efter en nærmere bestemt brøk. På nuværende tidspunkt bør selskaber, der kan planlægge sin indkomst, tænke i dispositioner som sørger for, at den skattepligtige indkomst ikke overstiger 1 mio. kr., når de har underskud fra tidligere år til fremførsel.

Som følge af, at der er tvungen selskabskatning i Danmark, bør koncerner, der opfylder betingelserne i SEL § 31 C, holde sig opdateret på reglerne, da det kun påvirke det både nu og i fremtiden.

15 Litteraturliste

Bøger:

- Guldmand, Vinther, Werlauff; Sambeskatning 2011/12; 1. udgave, 1. oplag 2011; Karnov Group Denmark A/S
- Michelsen, Askholt, Bolander, Engsig; Lærebog om indkomst skat; 13. udgave, 1. oplag 2009; Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Internetsider:

- www.beierholm.dk
- www.skm.dk
- www.ey.com
- www.kpmg.dk
- www.deloitte.dk

Bekendtgørelser, vejledninger o.l.:

- Sambeskatningsbekendtgørelsen, bekendtgørelse nr. 996 af 26. september 2006
- Ligningsvejledningen 2011-1
- Sambeskatningsudvalgets rapport, betænkning nr. 1452, udgivet i november 2004

Love og lovforslag

- Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionsskatte-
loven og andre skattelove (lov nr. 343 af 18. april 2007)
- Lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (lov nr. 426 af 6. juni
2005)
- Lov om aktie- og anpartsselskaber – selskabsloven (lov nr. 470 af 12. juni 2009)
- Lov om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige an-
dre love (lov nr. 516 af 12. juni 2009)
- Lovforslag L 121 af 2. marts 2005
- Lovforslag L 110 af 13. december 2006
- Lovforslag L 121 af 2. maj 2004