

Forfatter:
Tina Mikkelsen (20090973)

Vejleder:
Henrik Vestergaard Andersen

Dato:
20-03-2013

NATIONAL SAMBESKATNING

og de nye regler vedrørende underskuds begrænsning,
underskudsfremførsel ved omstrukturering og solidarisk hæftelse

Indfoldsfortegnelse

1. Indledning	6
1.1. Problemformulering	7
1.2. Afgrænsning	8
1.3. Fremgangsmåde	10
1.4. Kildekritik	11
2. Historisk udvikling	12
2.1. Efter indførelse af selskabsskatteloven i 1960	13
2.2. Delvurdering	15
3. Hvem er omfattet af obligatorisk national sambeskatning	16
3.1. Hvem er ikke omfattet af obligatorisk national sambeskatning	18
3.2. Delvurdering	20
4. Koncerndefinitionen	21
4.1. Moderselskabet ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne	22
4.2. Moderselskabet ejer ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne	23
4.2.1. Aftale med andre investorer	24
4.2.2. Vedtægt eller aftale med datterselskabet	25
4.2.3. Beføjelse til at udpege/afsætte et flertal af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan	25
4.2.4. Faktiske flertal af stemmerne/faktisk bestemmende indflydelse	26
4.3. Potentielle stemmerettigheder	27
4.4. Datterselskabet eller dets datterselskabs egne kapitalandele.....	27
4.5. Datterselskaber som skal holdes udenfor en sambeskatning.....	28
4.6. Delvurdering	29
5. Sambeskatningsindkomsten	31
5.1. Eksempler på opgørelse af sambeskatningsindkomsten	35
5.2. Delvurdering	38
6. Ikke koncerndeforbindelse hele indkomståret	40
6.1. Delvurdering	45
7. Administrationsselskabet	46
7.1. Delvurdering	48
8. Samme indkomstår	49
8.1. Omlægning af administrationsselskabets indkomstår	54
8.2. Delvurdering	55

9. Betaling af skatten	56
9.1. Delvurdering	60
10. Underskudsbegrænsning	61
10.1. Eksempler på behandling af underskud	66
10.2. Formålet med underskudsbegrænsning.....	69
10.3. Brancher som kan blive ramt	71
10.4. Nedsættelse af selskabsskatten til 22 %	73
10.5. Delvurdering	74
11. Underskudsfremførsel efter fusionsskatteloven	76
11.1. SKM 2011.588 LSR.....	77
11.2. Fusion mellem sambeskattede selskaber.....	80
11.3. Den nye bestemmelse.....	81
11.4. Delvurdering	82
12. Solidarisk hæftelse.....	83
12.1. Den tidligere bestemmelse	84
12.2. Baggrunden for lov nr. 591 af 18. juni 2012	84
12.3. Den nye bestemmelse.....	86
12.4. Udtrædelse af sambeskatning.....	88
12.5. Nova A/S, Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S	89
12.6. Delvurdering	90
13. Konklusion	92
14. Litteraturfortegnelse	99

The rules concerning corporate taxation and joint taxation are changed continuously. Joint taxation is a current issue and interesting for an accountant, thus there have been a lot of changes through time. Today compulsory national joint taxation has been introduced for all consolidated companies.

The group definition in section 31 C of the Danish Corporate Tax Act was last changed in the year 2009. Earlier the group definition was determined by the ownership of the voting rights. Today a group is defined by who has the actual influence, the crucial is therefore reality rather than formality.

The income subject to joint taxation consists of the sum of taxable income for each company subject to the joint taxation, after the loss from earlier years has been offset. When a company has been connected in a group a part of the year, the income will be included for the part of the year where the connection with the group has existed.

If a group connection has taken place with a company whose accounting period differ from the accounting period of the administration company, the accounting period will have to be restructured, in a way that makes the accounting period like that of the administration company.

The task of the management company is to take care of all the payments to SKAT concerning the group. The management company also has to charge or allocate between each company in the group. Each company is individually obligated to pay their share of the total income tax to the management company.

The Ministry of Taxation wants to strengthen efforts against those companies which do not pay their taxes because of the large retained earnings. The Parliament has therefore with the law of finance 2012 adopted the act L173 by law 591 of 18th June 2012. The purpose is to target multinational and big Danish companies. The problem is that some losses derive from companies with real operating losses, while other losses are a part of deliberate tax avoidance. The new rules are targeted towards the large multinational companies that have an opportunity to structure itself in a way, which makes it possible to move the profits to companies placed in countries that have a low taxation. Unfortunately the companies with real intentions also get pinched.

At determination of taxable profits, a company has up until today, had the opportunity to offset losses from prior years unlimited. But after adoption of the new rules concerning reduction of losses, a company is only allowed to deduct losses from earlier years up to 7,5 mill., thereafter it is only possible to deduct losses with 60 %.

The restriction has to be calculated on joint taxation level. Losses that cannot be offset, after the rules concerning loss reduction, can still be forwarded without reduction of time.

Before the introduction of the new rules concerning loss reduction it was possible to fully offset the accumulated losses from earlier years. The companies are now going to pay a certain tax every year and the losses will be allocated over a longer period of time. As a result the companies will be impacted on their liquidity, this happens in a time where the companies already are under economic pressure. This results in an impairment of the general conditions with establishing and operating companies in Denmark.

By the adoption of law number 591 of 18th of June 2012 it is secured, that losses from the receiving company's jointly taxed companies cannot be offset at tax-exempt restructuring. The whole time it has been clear that the receiving company loses the right to carry forward both the contributing as well as the receiving company's losses from earlier years, after the restructured tax-exempt. On the contrary there has been doubt about losses from the receiving company's jointly taxed companies. Earlier the company that's included in a restructuring tax-exempt as well as its jointly taxed companies was considered to be one unit. The Danish National Tax Tribunal overruled this view in SKM.2011.588

The new provision, however, gives a right to carry losses forward, if the tax-exempted restructuring takes place between jointly taxed companies, if the loss occurs while the companies were jointly taxed and the contributing company hasn't participated in a tax-exempted restructuring with a non-jointly taxed company in or after the year with losses. With this provision there has been an obstacle to the problem where a non-consolidated company is merged into a group and subsequent merged into a jointly taxed loss company.

By adoption of law number 591 of 18th of June 2012 there has also been introduced joint and several liabilities for the income taxes with all 100 % owned companies, while other companies in the joined taxation (minority companies) are jointly and severally liable and have secondary liability. Limited to the part of the demand that corresponds to the share of the capital, which the ultimate parent company owns. Secondary while the demand only can be directed towards these companies, if there has unsuccessfully been attempted seizure with those companies that are jointly and severally liable.

Up until now the individual companies in the jointly taxed companies has alone been jointly and severally liable for their own taxes. SKAT is likely to be left with an unmet requirement even though there are means to pay the tax elsewhere in the group, because there is access to move funds around in the group tax-exempted. There is a need to take account to SKAT, but the new rules on liability are extensive and especially questionable with respect to the minority shareholders.

The minority shareholders may have to pay for the tax of other companies. The liability is a problem because the minority shareholders don't have control over the company. This means, at the worst, that the value of the minority shareholders shares is going to drop.

1. Indledning

Med finansloven 2012 har Folketinget vedtaget lovforslag L173 ved lov nr. 591 af 18. juni 2012. I den forbindelse er der indført en række ændringer indenfor selskabsbeskatning, og for selskaber som indgår i en sambeskatning. Der er blandt andet indført nye regler omkring underskuds-begrænsning, underskudsfremførsel ved omstrukturering og solidarisk hæftelse.

Frem til i dag har et selskab, ved opgørelse af årets skattepligtige indkomst, haft mulighed for, at modregne tidligere års underskud ubegrænset. Efter vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012, kan et selskab kun fradrage underskud fra tidligere år op til 7,5 mio. kr. i årets skattemæssige overskud. Underskud herudover kan fradrages med 60 %, det betyder at 40 % af den skattepligtige indkomst ud over 7,5 mio. kr. altid skal beskattes. Begrænsningen skal ske på sambeskatningsniveau og derved har selskaber, som deltager i en sambeskatning kun ét bundfradrag.

Det sikres, at reglerne i fusionsskatteloven om bortfald af underskud ved skattefri omstrukturering, ikke kan omgås. Der er indført hjemmel i selskabsskattelovens § 31 stk. 4 til at håndhæve ”enhedsprincippet”. Det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering, som er foretaget efter fusionsskattelovens regler, kan ikke modregne andre sambeskattede selskabers underskud fra tidligere indkomstår. Det gælder dog ikke, hvis det indskydende selskab og det modtagende selskab indgik i en sambeskatning, i det indkomstår hvori underskuddet opstod, og det indskydende selskab ikke har deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.

Indtil nu har de enkelte selskaber i sambeskatningskredsen, også administrationsselskabet, alene hæftet for skatten af selskabets egen andel af sambeskatningsindkomsten. De enkelte sambeskattede selskaber kunne betale deres andel af skatten til administrationsselskabet med frigørende virkning, hvorefter administrationsselskabet overtog hæftelsen for skattebetalingen over for SKAT. Med vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012, er der indført solidarisk hæftelse for den samlede skat af sambeskatningsindkomsten, for alle de selskaber der er omfattet heraf. For selskaber der ikke er 100 % ejet af den sambeskattede koncern, er hæftelsen dog subsidiær og begrænset.

Hensigten med lov nr. 591 af 18. juni 2012 er at styrke indsatsen mod nulskatteselskaber, og indføres mens der er finanskrise, hvor nogle selskaber har store underskud. Formålet med loven var

oprindeligt at ramme multinationale selskaber, men spørgsmålet er om ”almindelige” danske selskaber også bliver ramt af de nye tiltag.

Reglerne omkring selskabsbeskatning og sambeskatning ændres løbende. I dag er der indført obligatorisk national sambeskatning for alle koncernforbundne selskaber. Koncerndefinitionen i selskabsskattelovens § 31 C blev ændret med vedtagelse af den nye selskabslov i 2009. Tidligere var koncerndefinitionen bestemt i form af ejerskab over stemmerettigheder. I dag defineres en koncern ud fra, hvem der reelt har bestemmende indflydelse, det afgørende er derfor realiteten frem for formaliteten.

Sambeskatning er et aktuelt emne og interessant for en revisor, idet der har været mange ændringer igennem tiden.

1.1. Problemformulering

Formålet med denne afhandling er, at redegøre for reglerne omkring sambeskatning og hvilken betydning sambeskatningsreglerne har i praksis.

Indledningsvis skildres den historiske udvikling indenfor sambeskatning.

Afhandlingen tager afsæt i følgende spørgsmål:

- Hvilke skattesubjekter er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning og hvilke skattesubjekter er undtaget?
- Hvad forstås ved det skatteretlige koncernbegreb, og hvad er forskellen på den tidligere og den nugældende koncerndefinition?
- Hvordan opgøres sambeskatningsindkomsten, hvordan behandles tidligere års underskud og hvad er fordele samt ulemper ved sambeskatningen?
- Hvordan opgøres delårsindkomsten, når der kun har været koncernforbindelse i en del af året?
- Hvad er administrationsselskabets rolle i sambeskatningen?

- Hvilke regler gælder for omlægning af regnskabsår?
- Hvordan betales indkomstkatten til SKAT og hvordan afregnes skatten indenfor sambeskatningskredsen?

Formålet med denne afhandling er desuden, at betragte de nye regler i lov nr. 591 af 18. juni 2012 og vurdere betydningen heraf.

De nye begrænsningsregler, vedrørende muligheden for at modregne tidligere års underskud, bliver belyst. Reglerne for behandling af underskud før den indførte begrænsning kontra efter den indførte begrænsning sammenholdes. Formålet med underskudsbegrænsningen klarlægges og konsekvenserne for de enkelte selskaber kommenteres.

Den nye hjemmel, som skal sikre bortfald af underskud ved skattefri omstrukturering, betragtes. Der ses på hvordan praksis har været på området, og hvordan loven har været fortolket indtil nu. Betydningen af den indførte bestemmelse vurderes.

Endeligt behandles de nye hæftelsesregler. Behovet for en ny bestemmelse på området og betydningen heraf diskuteres. Problematikken omkring minoritetsaktionærerne afdækkes og der inddrages et eksempel for at synliggøre situationen.

Afhandlingen udarbejdes til vejleder, censor og studerende på cand.merc.aud. studiet, samt andre der måtte have interesse for emnet.

1.2. Afgrænsning

Afhandlingen omhandler ikke frivillig international sambeskatning samt skyggesambeskatning. Dertil vil behandling af udenlandske driftssteder i den nationale sambeskatning ikke være omfattet, det samme gælder danske driftssteder omfattet af en udenlandsk sambeskatning. Som følge heraf afgrænses der fra selskabsskattelovens (SEL) § 31, stk. 9 om muligheden for, at se bort fra underskud i et dansk sambeskatningsselskab eller i en filial beliggende i Danmark, hvis indkomsten medregnes i indkomstopgørelsen i udlandet.

Ovenstående afgrænsning skyldes, at reglerne omkring sambeskatning indenfor landets grænser er tilstrækkeligt omfattende til en afhandling af denne størrelse. Fokus skal være omkring de grundlæggende sambeskatningsregler samt de nye tiltag og påvirkninger heraf, ikke de enkelte sambeskatningsregler i forskellige særtilfælde. Desuden skal afhandlingen være relevant i henhold til mit daglige arbejde, hvilket ikke omfatter sambeskatning på tværs af grænserne.

Dette er en skatteteoretisk opgave, hvorfor de regnskabsmæssige aspekter ikke vil blive betragtet.

Problemstillingen omkring koncernbeskatning vil ikke blive belyst. Der fokuseres udelukkende på beskatning af selvstændige enheder, hvor den skattepligtige indkomst lægges sammen.

Regler omkring skattemæssig behandling af tilskud mellem sambeskattede selskaber, vil ikke blive berørt i afhandlingen. Muligheden for at yde skattefrit tilskud nævnes i afsnittet om solidarisk hæftelse og hvor det ellers findes relevant.

Der afgrænses fra reglerne om tynd kapitalisering, herunder hvorvidt der skal ske rentefradragsbegrænsning, ligesom der afgrænses fra de særlige regler om udbetaling af negativ skat – de nye regler om skattecredit.

Den skattemæssige behandling af omstrukturering er et omfattende område, hvorfor afhandlingen ikke vil omfatte reglerne herfor. Det vil alene blive afklaret, hvordan underskud behandles i omstruktureringstilfælde. Dette tilvalg sker ud fra, at denne afhandling har særlig fokus på behandling af underskud, og fordi der netop er indført en ny bestemmelse om, at underskud bortfalder ved en skattefri omstrukturering.

Afhandlingen belyser de nye regler ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 indenfor underskudsbegrænsning, underskudsfræmførsel ved omstrukturering og solidarisk hæftelse. Afhandlingen omhandler ikke de nye regler omkring stramning af rentebegrænsningsreglerne, de nye initiativer med hensyn til revisorerklæring, kravet om brug for mere åbenhed om selskabers faktiske betaling af selskabsskat i Danmark med mere.

Der afgrænses fra behandling af underskudsbegrænsning i konkurs- og akkordsituationer.

1.3. Fremgangsmåde

Den historiske udvikling i sambeskatningen beskrives fra dengang sambeskatning var frivillig, til reglerne om obligatorisk sambeskatning blev indført i 2005. Den resterende del af afhandlingen tager afsæt i sambeskatningsreglerne efter vedtagelse af lov nr. 426 af 6. juni 2005 og de efterfølgende tilrettelser.

Strukturen i afhandlingen er som udgangspunkt opbygget efter den kronologiske rækkefølge i SEL § 31 og SEL § 31 C. De nye tiltag bliver behandlet til sidst i afhandling, hvorfor de nye bestemmelser i SEL § 31, stk. 3 om underskudsbegrænsning, SEL § 31, stk. 4 om bortfald af underskudsfremførsel ved skattefri omstrukturering samt SEL § 31, stk. 6, 10.-14. pkt. om hæftelse, først behandles til sidst.

Det skatteretlige koncernbegreb redegøres ud fra ændring af koncerndefinitionen i SEL § 31 C som følge af modernisering af selskabsloven og årsregnskabsloven tilbage i 2009. Den tidligere SEL § 31 C sammenholdes med den nye SEL § 31 C efter lov nr. 516 af 12. juni 2009.

Henvisninger til de enkelte bestemmelser i selskabsskatteloven er efter ændringerne ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 hvor stk. 3-7 er blevet til stk. 5-9 osv.

De grundlæggende regler beskrives ud fra en teoretisk synsvinkel. Figurer medtages for at understøtte forklaringer og der inddrages eksempler, hvor det findes relevant.

De nye tiltag er med afsæt i lovforslag L173, der blev vedtaget ved lov nr. 591 af 18. juni 2012.

Til at illustrere hvordan de nye underskudsbegrænsningsregler skal behandles i praksis, inddrages en række eksempler. Der opstilles et eksempel, der viser forskellen på behandling af underskud, over en 5-årig periode, før begrænsningen kontra efter begrænsningen. Endvidere inddrages et eksempel, hvor der først laves en fuld gennemregning af sambeskatningsindkomsten og herefter fordeles det fremførselsberettigede underskud forholdsmæssigt.

For at illustrere konsekvenserne af de nye underskudsbegrænsningsregler, betragtes bestemte brancher, hvor reglerne kan få særlig betydning.

Afsnittet ”underskudsforeførel ved skattefri omstrukturering” omfatter tilmed reglerne i fusions-skattelovens § 8, stk. 6, pkt. 1-2. Der inddrages en afgørelse, SKM.2011.588.LSR, som tilsidesætter ”enhedsprincippet”.

De nye tiltag indenfor hæftelse for sambeskattede selskaber, indeholder i sin diskussion både kritikeres, FSR – danske revisorer og Skatteministeriets udmeldinger i forbindelse med behandling af lovforslag L173. Problemstillingen omkring minoritetsaktionærerne er med Novo A/S, Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S som eksempel.

Selskaber og øvrige skattesubjekter, som er omfattet af den nationale sambeskatning, benævnes i opgaven under ét som selskaber.

1.4. Kildekritik

Afhandlingen tager udgangspunkt i primært såvel som sekundært litteratur, og er angivet i litteraturfortegnelsen bagerst i afhandlingen.

Den primære litteratur er indsamlet via desk research og har den største gyldighed. Litteraturen består af lovtekster, lovforslag, vejledninger, bekendtgørelser og domme. Den primære litteratur er derfor direkte anvendeligt kildemateriale.

Den sekundære litteratur omfatter bøger, artikler i tidsskrifter mv. De to væsentligste bøger anvendt som litteratur er følgende:

- Sambeskatning 2011/12 af Guldmand, Vinther og Werlauff
- Sambeskatning – Dahl Advokatfirma af Bent Ramskov og Torben Buur

Bøgerne beskriver den primære litteratur og pålideligheden heraf vurderes som værende høj. Kritikken til Sambeskatning 2011/12 er, at bogen er skrevet inden de nye ændringer ved lov nr. 591 af 18. juni 2012, hvorfor der er særlig opmærksomhed omkring dette. Kritikken til Sambeskatning – Dahl Advokatfirma er, at bogen er fra 2009, og derfor er denne litteratur udelukkende anvendt til uddybning og forklaring af materiale oplyst andetsteds.

Artikler i tidsskrifter mv. der fortolker og kommenterer den primære litteratur, anvendes som inspiration til diskussioner. Henvisninger hertil finder kun sted, hvis det vurderes at afsenderen har de nødvendige kompetencer.

2. Historisk udvikling

Før indførelse af selskabsskatteloven i 1960 fandtes der ingen lovbestemmelse om sambeskatning. I praksis opstod sambeskatning omtrent samtidig med introduktionen af indkomstbeskatningen, med vedtagelse af statsskatteloven i 1903. Hvis det civilretligt ikke kunne bestemmes, om der var tale om et eller flere selskaber, kunne selskaberne skatteretligt godkendes ud fra en filialbetragtning, når de udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed¹.

Den første aktieselskabslov blev indført i 1917, hvor de skatteretlige regler blev lagt i fastere rammer. Der blev fortsat givet tilladelse til sambeskatning, da det var uklart om et aktieselskab kunne have et andet aktieselskab som eneaktionær.

Det var attraktivt at få tilladelse til at blive sambeskattet. Allerede dengang var det muligt at udnytte underskud fra andre selskaber, men sambeskatningen så også bort fra datterselskabsudbytter, så det var muligt at modtage skattefrit udbytte fra datterselskaber.

I 1922 blev der med statsskatteloven indført datterselskabslempelse. Dette betød, at moderselskabets skat blev nedsat med den skat der faldt på udbytter fra datterselskaber, og undgik dermed dobbeltbeskatning. Samtlige moderselskaber havde nu fået denne fordel og det kunne betragtes som om, at den ulovhjemlede sambeskatning skulle bortfalde. Det var imidlertid ikke tilfældet, idet der fortsat blev givet tilladelser til sambeskatning.

Skattemyndighederne mente, at usikkerheden omkring de skatteretlige regler var fjernet med ændring af aktieselskabsloven i 1930. Hensigten var, at selskaber der stod i aktieselskabsregistret som selvstændige selskaber, mistede adgangen til sambeskatning. Højesteret underkendte denne opfattelse jf. U1936.715 H hvor det blev statueret, 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, fandtes

¹ Skatteministeriet, historisk udvikling i Danmark, s. 1

endvidere at danne en sådan økonomisk enhed, at selskaberne også i skattemæssigt henseende bude behandles som en enhed.

Herefter kunne sambeskatning i praksis tillades, hvis man ansøgte efter følgende betingelser:

- Skattemyndighederne gav tilladelse
- Moderselskabet skulle eje 100 % af aktiekapitalen i datterselskabet, hvor dette var et dansk selskab (økonomisk enhed)
- Selskaberne skulle drive virksomhed i samme eller nærbeslægtet branche (saglig enhed)
- Moderselskabets bestyrelse skulle have hovedindflydelsen i datterselskabet, dvs. at flertallet af bestyrelsesposterne i datterselskabet blev besat af bestyrelsesmedlemmer i moderselskabet (administrativ enhed).

Vilkårene for skattemyndighedernes accept af sambeskatningen var blevet mere ensrettet, men sambeskatningens fulde skattemæssige betydning stod stadig uklart².

2.1. Efter indførelse af selskabsskatteloven i 1960

I 1960 blev der med selskabsskatteloven indført hjemmel til sambeskatning i SEL § 31. Lovteksten indeholdt dog kun følgende grundbetingelser for sambeskatning:

- Sambeskatning krævede tilladelse fra Ligningsrådet
- Aktieselskaberne skulle have samme regnskabsår
- Moderselskabet skulle direkte eller indirekte eje samtlige aktier i datterselskabet, medmindre datterselskabet var hjemmehørende i udlandet. I så fald skulle moderselskabet blot eje den del af aktierne, som efter lovgivningen i det pågældende land kunne ejes af danske selskaber
- De nærmere vilkår for sambeskatning, samt fremgangsmåde ved ophævelse af sambeskatning, fastsattes af Ligningsrådet³.

Ligningsrådet fik bemyndigelse til at fastsætte betingelser og vilkår for sambeskatningen, som blev fastsat i anvisninger. Den første anvisning fra 1962 fastholdt kravene om økonomisk, administrativ

² Skatteministeriet, historisk udvikling i Danmark, s. 1

³ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 24

og saglig enhed. Desuden var betingelserne, at selskaberne skulle have fælles ledelse, at moderselskabet skulle have ejet datterselskabet i hele sit indkomstår og at alle koncernens selskaber skulle sambeskattes, medmindre rimelige grunde talte for, at et eller flere af selskaberne skulle særbeskattes. Den sidste betingelse skulle sikre, at der ikke kun blev søgt om sambeskatning med underskudsgivende selskaber.

Betingelsen om fælles ledelse blev hurtigt fjernet, da moderselskabet kunne styre datterselskabet gennem den valgte bestyrelse og direktion.

I 1983/84 blev betingelsen om, at selskaberne skulle virke inden for samme branche opgivet, da betingelsen ikke blev overholdt i praksis. Endvidere blev betingelsen om 100 % ejerskab opgivet, da betingelsen kunne omgås, ved at sælge en enkelt aktie i det selskab der ønskedes holdt udenfor sambeskatningen⁴. Betingelsen om at moderselskabet skulle have ejet datterselskabet i hele sit indkomstår blev først ophævet i 2005.

Fra 1977 var det Ligningsmyndighederne som tillod sambeskatning, og anvisningerne blev erstattet af cirkulærer. Sambeskatningscirkulærene blev revideret årligt indtil den sidste blev udstedt i 2004⁵.

Selskabsskatteloven gennemgik løbende opstramninger i 1990'erne og det var særligt international sambeskatning der fik indført væsentlige begrænsninger⁶.

Indtil indførelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005 var sambeskatning frivilligt og noget selskaberne skulle søge om tilladelse til. I 2005 blev national sambeskatning gjort obligatorisk og reglerne blev ændret markant, til de regler som gælder i dag. Der har dog været flere rettelser til loven siden, blandt andet i 2009, hvor koncerndefinitionen fra selskabsskatteloven blev overført til sambeskatningsreglerne⁷.

⁴ Skatteministeriet, historisk udvikling i Danmark, s. 2

⁵ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 24

⁶ Undervisningsmateriale, national sambeskatning, s. 1

⁷ Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, s. 33

2.2. Delvurdering

Sambeskatningsinstituttet blev første gang lovbestemt i 1960, men har været godkendt i Danmark fra før, og kendes næsten helt tilbage til begyndelsen af 1900 tallet.

Indtil vedtagelsen i 1960 blev de skatteretlige regler løbende reguleret. Der blev indført lempelse hos moderselskabet for skat på udbytter fra datterselskaber og selskaberne begyndte at kunne ansøge om tilladelse til sambeskatning.

Det er således ikke noget nyt, at selskaberne kan udnytte hinandens underskud. Fordelen ved sambeskatning var også dengang, muligheden for at overføre uudnyttet underskud til andre selskaber. Endvidere kunne der være en vis fordel ved skatteberegningen, idet selskabsskatten ikke var rent proportional på daværende tidspunkt.⁸

I 1960 blev der med indførelse af selskabsskatteloven indført hjemmel til sambeskatning i SEL § 31. Reglerne omkring sambeskatning er blevet ændret mange gange siden. Der har været flere betingelser som er afskaffet igen, mens andre er blevet tilpasset igennem tiden. For eksempel er kravet om branchefællesskab og kravet om, at moderselskabet skulle eje datterselskabet i hele indkomståret fjernet.

Betingelserne om fælles ledelse, at moderselskabets bestyrelse skulle have hovedindflydelsen i datterselskabet og at moderselskabet skulle eje 100 % af aktiekapitalen i datterselskabet, kan sammenholdes med det krav som gælder i dag, hvor moderselskabet skal have reel bestemmende indflydelse over datterselskabet uden nødvendigvis at eje kapitalandele, jf. koncerndefinitionen i SEL § 31 C, som beskrives i afsnit 4.

Kravet om at sambeskatningen skulle omfatte alle koncernens selskaber er delvis ændret til kun at omfatte alle nationale selskaber. Med hensyn til kravet om at selskaberne skal have samme regnskabsår, gælder det, at såfremt selskaberne ikke har samme regnskabsår, skal regnskabsåret lægges om, så de bliver ens jf. afsnit 8.

⁸ Skatteministeriet, historisk udvikling i Danmark, s. 1

Det har ikke altid været muligt, at fremføre underskud tidsubegrænset. Indtil 2002 kunne underskud maksimalt fremføres i 5 år⁹. Dengang var det yderligere en fordel ved sambeskatningen, hvis et andet selskab kunne udnytte et underskud som ellers ville være gå tabt.

Sambeskatning var frivillig indtil 2005, hvor sambeskatningsreglerne blev ændret markant. Siden er der løbende foretaget rettelser, som i 2009 hvor koncerndefinitionen fra selskabsskatteoven blev overført til sambeskatningsreglerne. Nu er national sambeskatning tvungen, mens international sambeskatning er frivillig. Hvis der vælges international sambeskatning skal globalpuljeprincippet anvendes. Fravælges international sambeskatning, begrænses dansk selskabsbeskatning som udgangspunkt til territorialbeskatning.

3. Hvem er omfattet af obligatorisk national sambeskatning

Indledningsvis er det vigtigt, at få fastlagt hvilke selskaber der er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning. I henhold til SEL § 31, stk. 1, 1. pkt. skal koncernforbundne selskaber og foreninger, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2d-2h, 3a-5, og 5 b, SEL § 2, stk. 1, litra a og b samt kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, omfattes af de nationale sambeskatningsregler. Det gælder nedenstående skattesubjekter:

- SE-, aktie- og anpartsselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1
- Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2 (herunder transparente enheder, som beskattes som aktieselskaber efter SEL § 2C)
- Sparekasser, andelskasser eller sammenslutninger af andelskasser jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2a
- DSB jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2d
- Elselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2e og 2f
- Energinet Danmark
- Vandforsyningselskaber som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 2h
- Brugsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 3a
- Foreninger som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 4
- Gensidige forsikringsforeninger samt andre selskaber, foreninger m.v. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5
- Fonde og foreninger m.v. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5b

⁹ http://www.tax.dk/jv/cd/C_D_2_4_5_1.htm

- Selskaber med fast driftssted beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a (herunder selskaber, som filialbeskattes efter SEL § 2A)
- Selskaber med fast ejendom beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra b
- Selskaber der er skattepligtige af indkomst ved tilknyttet virksomhed, jf. kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4¹⁰

Det er en betingelse for national sambeskatning, at selskaberne er koncernforbundne. Koncerndefinitionen fremgår af SEL § 31 C og bliver gennemgået i næste afsnit.

Ved national sambeskatning skal selskaberne være hjemmehørende i Danmark. Udenlandske indregistrerede selskaber med ledelsens sæde i Danmark, er hjemmehørende i Danmark, og skal derfor indgå i den nationale sambeskatning jf. SEL § 1, stk. 6. Afgørende for hvor ledelsen har sæde er, hvem der tager beslutningerne, som er forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Det vil sige hvor direktionen eller hovedsædet er beliggende. Er det derimod bestyrelsen som står for den reelle ledelse af selskabet, er det der selskabet har sæde.

Der er indført territorialprincip, som medfører, at indkomst fra et fast driftssted eller en fast ejendom i udlandet ikke skal medregnes til selskabets skattepligtige indkomst jf. SEL § 8, stk. 2. Dette gælder dog kun, hvis kildelandet ikke frafalder beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller anden international aftale med Danmark¹¹.

Øvrige indkomster, for eksempel rente- og royaltyindtægter, som et selskab, hjemmehørende i Danmark, indtjener i en fremmed stat, skal fortsat medregnes i den danske indkomstopgørelse, jf. globalindkomstprincippet i SL § 4¹².

¹⁰ Sambeskatning 2011/12, s. 33

¹¹ Sambeskatning 2011/12, s. 176

¹² Sambeskatning 2011/12, s. 169

3.1. Hvem er ikke omfattet af obligatorisk national sambeskatning

Skattesubjekter som ikke indgår i den nationale sambeskatning er:

- Udenlandske selskaber, jf. definitionen i SEL § 31 A, stk. 14
- Fonde og foreninger der er omfattet af fondsbeskatningsloven (FBL)
- Andelsbeskattede foreninger, hvor indkomsten opgøres på baggrund af en formueopgørelse jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3
- Investeringsforeninger jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5a
- Andre foreninger herunder boligforeninger, Kooperationer og stiftelser, legater eller selvejende institutioner, som ikke omfattes af FBL jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6¹³

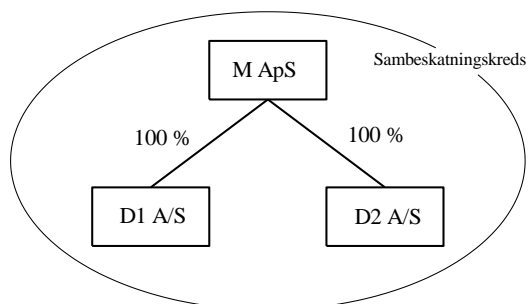
Ovenstående skattesubjekter kan dog indgå i vurderingen af, hvorvidt selskaber i øvrigt er koncernforbundne. Hvis disse skattesubjekter indgår som moderselskab i en koncern, etableres der koncernforbindelse mellem de underliggende selskaber, som derved skal indgå i en national sambeskatning. Skattesubjekterne kan desuden indgå som et datterselskab, og dermed som bindeled for hvornår under- og overliggende selskaber er koncernforbundne. På denne måde har ovennævnte skattesubjekter indflydelse på, hvilke skattesubjekter der indgår i sambeskatningen, uden selv at være omfattet heraf.

Fysiske personer og skattemæssige transparente enheder, som for eksempel I/S, K/S og P/S indgår ikke i sambeskatningen. Indkomsten indregnes direkte i ejerens indkomstopgørelse og derfor er de ikke selvstændige skattesubjekter. Indkomst fra I/S, K/S og P/S'er indgår alligevel indirekte i sambeskatningen, hvis de er ejet af selskaber, hvorfor indkomsten skal indgå i selskabets indkomstopgørelse og derved i sambeskatningen.

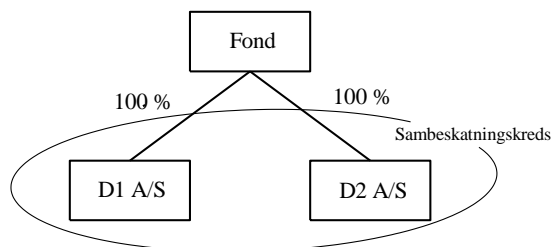
Nedenfor er illustreret hvilke skattesubjekter der er henholdsvis omfattet og ikke omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning.

¹³ Undervisningsmateriale, s. 3

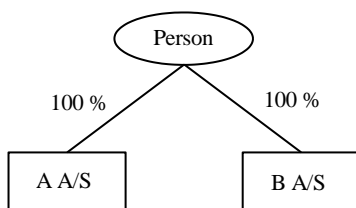
Figur 1, aktie- og anpartsselskaber indgår i sambeskatningen¹⁴.



Figur 2, fond omfattet af FBL indgår ikke i sambeskatningskredsen, men har indflydelse på, at aktieselskaberne bliver sambeskattet¹⁵.



Figur 3, fysiske personer indgår ikke i sambeskatningen, aktieselskaberne bliver ikke sambeskattet¹⁶.

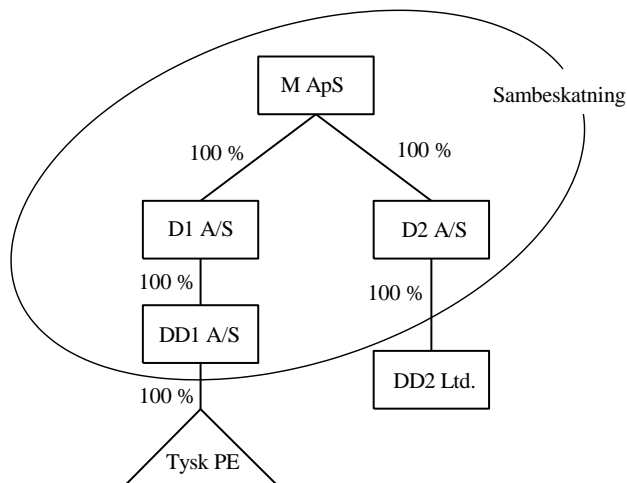


¹⁴ Figur 1, egen tilvirkning

¹⁵ Figur 2, egen tilvirkning

¹⁶ Figur 3, egen tilvirkning

Figur 4, faste driftssteder i udlandet og selskaber som er hjemmørende i udlandet indgår ikke i sambeskatningen. Det faste driftssted i Tyskland og datterdatterselskabet i England bliver ikke omfattet af sambeskatningen¹⁷.



3.2. Delvurdering

Skattesubjekter som er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning, fremgår af SEL § 1, nr. 1 og tæller blandt andet alle aktie- og anpartsselskaber samt en række fonde og foreninger.

Det fremgår af SEL § 2, stk. 1 at alle selskaber med fast driftssted beliggende i Danmark, herunder selskaber som filialbeskattes, samt selskaber med fast ejendom beliggende i Danmark, er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning.

Betingelserne er, at selskaberne skal være koncernforbundne efter SEL § 31 C og at selskaberne er hjemmehørende i Danmark.

Efter territorialprincippet skal indkomst fra et fast driftssted eller en fast ejendom i udlandet ikke medregnes til selskabets skattepligtige indkomst. Efter globalindkomstprincippet skal øvrig indkomst, som rente- og royaltyindtægter fra udlandet, medregnes i den danske indkomstopgørelse.

Skattesubjekter som ikke er en del af den nationale sambeskatning, omfatter udenlandske selskaber, fonde og foreninger der er omfattet af FBL samt en række foreninger.

¹⁷ Figur 4, egen tilvirkning

Disse skattesubjekter kan indgå som bindeled for, hvornår øvrige selskaber er koncernforbundne. Dermed har de indflydelse på hvilke skattesubjekter der er sambeskattet, uden selv at være omfattet deraf.

Skattemæssige transparente enheder, som I/S, K/S og P/S indgår som udgangspunkt ikke i sambeskatningen. Fysiske personer indgår aldrig.

4. Koncerndefinitionen

Koncernbegrebet i sambeskatningsreglerne afgrænser kredsen af danske selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme, der indgår i den obligatoriske nationale sambeskatning. Den 12. juni 2009 blev lov nr. 470, lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven), vedtaget. Samtidig blev lov nr. 516 af 12. juni 2009, lov om ændring af årsregnskabsloven, lov om finansiel virksomhed og forskellige andre love vedtaget. Denne lov foreskriver i § 18, at SEL § 31 C skal ændres som følge af den nye selskabslov. Koncernbegrebet blev ændret væsentligt, så koncerndefinitionen i årsregnskabsloven og selskabsloven blev i overensstemmelse med koncerndefinitionen i den internationale regnskabsstandard IAS 27¹⁸. Siden indførelse af den obligatoriske sambeskatning tilbage i 2005, har koncerndefinitionen i sambeskatningsreglerne taget udgangspunkt i koncerndefinitionen i årsregnskabsloven.

Koncerndefinitionen findes i SEL § 31 C med følgende ordlyd:

”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.”

Der er ingen krav om, at moderselskabet skal eje kapitalandele i datterselskabet. Hvis et selskab reelt set har bestemmende indflydelse i et underliggende selskab, uanset om der formelt set besiddes kapitalandele, vil selskabet blive betragtet som et moderselskab. Ved bestemmende indflydelse

¹⁸ Sambeskatning 2011/12, s.19

forstås beføjelsen til, at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger jf. SEL § 31 C, stk. 2. Det afgørende er således realiteten frem for det formelle forhold.

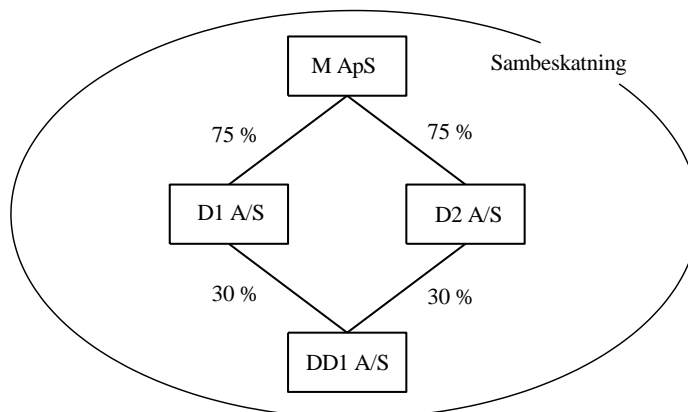
I henhold til SEL § 31, stk. 1 stilles der ikke krav om, at moderselskabet skal være et skattesubjekt, som kan indgå i sambeskatningen. Som nævnt i afsnit 3.1. og illustreret i figur 2, kan et moderselskab få betydning for, om øvrige skattesubjekter anses for koncernforbundne selskaber, som skal sambeskattes, selvom moderselskabet ikke selv indgår i sambeskatningen¹⁹.

4.1. Moderselskabet ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne

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.”

Figur 5, eksempel på direkte ejerskab af stemmerettighederne i to datterselskaber og indirekte ejerskab af stemmerettighederne i et datterdatterselskab²⁰.



Efter ændring af SEL § 31 C er der en formodningsregel om, at et selskab er et moderselskab hvis det direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af stemmerettighederne. Bestemmelsen i stk. 3 omhandler de situationer, hvor der er ejerskab af mere end 50 % af stemmerettighederne. Med det

¹⁹ Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, s. 34

²⁰ Figur 5, undervisningsmateriale, s. 5

er ikke i alle tilfælde, at ejerskab kan sidestilles med råderet. Da det er stemmerettighederne og ikke kapitalandelene som er afgørende, er det vigtigt at tage hensyn stemmebegrænsninger. Hvis et selskab eksempelvis ejer 60 % af stemmerne, men kun kan stemme for 5 %, må det antages, at der ikke foreligger et koncernforhold i den konkrete situation.

Formodningsreglen anvendes alene, til at føre omvendt bevisbyrde, i den situation hvor et selskab ejer mere end 50 % af stemmerne, men ikke er det selskab der faktisk udøver den bestemmende indflydelse. Med lovteksten *"i særlige tilfælde"* og *"klart kan påvises"* kan en afkræftelse af formodningen kun forventes i meget kvalificerede tilfælde²¹.

I det bindende svar SKM2011.42.SR bekræftede skatterådet, at der forelå koncernforbindelse og dermed sambeskatning mellem A ApS og Y A/S fra den dato, hvor Y A/S opnåede 51 % af stemmerettighederne i A ApS ved udnyttelse af warrants. Y A/S og B ApS havde ved udnyttelsen af warrants indgået en ejerftale, som gav B ApS vetoret i visse situationer. Dette medførte dog ikke efter Skatterådets opfattelse, at Y A/S' reelle indflydelse på A ApS' økonomiske og driftsmæssige beslutning ville blive væsentlig begrænset²².

4.2. Moderselskabet ejer ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne

Følgende fremgår af SEL § 31 C, stk 4:

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

1) råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,

2) beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller aftale,

3) beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet eller

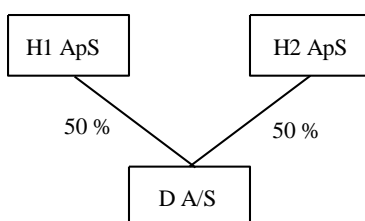
4) råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet."

²¹ Sambeskatning 2011/12, s. 22

²² Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, s. 36

Hvis ingen af selskaberne ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne kan der alligevel foreligge bestemmende indflydelse jf. SEL § 31 C, stk 4.

Figur 6, et typisk eksempel på et aktieselskab som ejes ligeligt (kapitalandele og stemmerettigheder) af to holdingselskaber, hvorfor ingen af selskaberne skal sambeskattes. D A/S kan imidlertid blive sambeskattet med H1 ApS eller H2 ApS, hvis der eksempelvis indgås en aftale om råderet så H1 ApS eller H2 ApS opnår råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i D A/S²³.



4.2.1. Aftale med andre investorer

SEL § 31 C, stk 4, nr. 1 anvender ordlyden *råderet* i stedet for *besidde*. Besidde er den mere permanente dispositionsret, hvor råderet dækker over en mere løs dispositionsret over stemmerettighederne. Bestemmelsen omfatter blandt andet de tilfælde, hvor et moderselskab gennem en stemmeoverførselsaftale får rådighed over mere end halvdelen af stemmerne i selskabet. Det må antages, at moderselskabet egenhændigt skal kunne råde over de overførte stemmer.

De tilfælde hvor et selskab og en anden investor har indgået 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 derimod ikke anses for værende omfattet af SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1. En sådan aftale giver ikke det potentielle moderselskab reel rådighed over stemmerne i selskabet²⁴.

Ved bindende svar SKM2010.677.SR bekræftede Skatterådet, at der ikke skulle etableres sambeskatning, hverken efter den tidligere eller efter den nuværende opfattelse af SEL § 31 C. Der skulle tages stilling til, om en aktionæroverenskomst (ejerftale) hvori det var aftalt, at en række beslutninger krævede 100 % repræsentation og tilslutning i bestyrelsen, medførte obligatorisk

²³ Figur 6, egen tilvirkning

²⁴ Sambeskatning 2011/12, s. 24

sambeskatning. Der var indgået en aftale mellem investorerne, men på grund af den nævnte vetoret var det potentielle moderselskabs beslutningskompetence indskrænket og derfor skulle selskaberne ikke sambeskattes.

4.2.2. Vedtægt eller aftale med datterselskabet

SEL § 31 C, stk 4, nr. 2 anfører, at et selskab er et moderselskab, hvis det har beføjelser til at styre de finansielle og driftsmæssig forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller en aftale. Efter SKM2008.688.SR er denne form for ledelsesret ikke mulig efter dansk selskabsret. Derved vil denne bestemmelse hovedsageligt finde anvendelse, når det skal vurderes, om et udenlandsk selskab omfattes af en international sambeskatning eller hvis et udenlandsk selskab bliver skattemæssigt hjemhørende i Danmark²⁵.

4.2.3. Beføjelse til at udpege/afsætte et flertal af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan

Efter SEL § 31 C, stk 4, nr. 3 foreligger der en koncern, hvis et selskab har beføjelser til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet. Jf. selskabslovens § 5, nr. 5 er det øverste ledelsesorgan:

- 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. selskabslovens § 111.

Bestemmelsen indeholder 2 bestanddele som begge skal være opfyldt. Hvorvidt et selskab har beføjelser til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, afgøres ud fra om selskabet har det juridiske grundlag. Af vedtægterne fremgår det, hvor mange medlemmer der skal være i det øverste ledelsesorgan samt hvem der kan udpege dem.

Den anden bestanddel lægger afgørende vægt på, om det øverste ledelsesorgan besidder den bestemmende indflydelse på selskabet. Selvom et selskab eksempelvis ejer 50 % af kapitalen i et underliggende selskab, men har ret til at udpege flertallet af bestyrelsesmedlemmerne i selskabet,

²⁵ Sambeskatning 2011/12, s. 25

kan der være indskrænkelse til bestyrelsesmedlemmernes beføjelser, og derved foreligger der ikke bestemmende indflydelse²⁶.

Der er offentliggjort flere bindende svar vedrørende fortolkningen af SEL § 31 C, stk 4, nr. 3.

SKM2010.677.SR kan igen betragtes. De 2 selskaber A A/S og B A/S som hver ejede 50 % af X A/S, måtte hver udpege 3 bestyrelsesmedlemmer. Blandt de af A A/S' udpegede bestyrelsesmedlemmer udpegede A A/S bestyrelsesformanden. Men på grund af veto retten i en række beslutninger ansås det øverste ledelsesorgan ikke for at besidde den bestemmende indflydelse på selskabet.

I SKM2010.687.SR bekræftede Skatterådet, at A ApS og C ApS var koncernforbundne og derfor skulle der etableres sambeskatning. A ApS var tillagt retten til at udpege flertallet i den øverste ledelse i C ApS i henhold til anpartshaveroverenskomst (ejerftale) indgået mellem anpartshaverne. Ingen af anpartshaverne i C ApS ejede mere end halvdelen af stemmerne.

Ved SKM2010.688.SR forelå der også koncernforbindelse mellem 2 selskaber, idet A ApS var tillagt retten til at udpege den øverste ledelse i C ApS. Det fremgik af vedtægterne for C ApS, at selskabet ikke havde en bestyrelse, men blev ledet af en direktør. A ApS og B ApS ejede hver 50 % af stemmerettighederne i C ApS²⁷.

4.2.4. Faktiske flertal af stemmerne/faktisk bestemmende indflydelse

Af SEL § 31 C, stk. 4, nr. 4 fremgår det, at et selskab kan blive betragtet som moderselskab, hvis det har råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende ledelsesorgan. Ved udformning af denne bestemmelse er det ikke tilsigtet at give mulighed for, at moderselskabsstatus alene kan statuere på baggrund af de fremmødte stemmer på den enkelte generalforsamling, men at det skal være på baggrund af en mere permanent rådighed over stemmer. Hvis det kan ses af tidligere generalforsamlinger, at for eksempel 40 % af de samlede stemmerettigheder i selskabet er tilstrækkeligt til at opnå bestemmende indflydelse, og moderselskabet besidder 40 % af stemmerne, må det antages, at der foreligger et koncernforhold²⁸.

²⁶ Sambeskatning 2011/12, s. 26

²⁷ Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, s. 36

²⁸ Sambeskatning 2011/12, s. 28

4.3. Potentielle stemmerettigheder

Denne bestemmelse er ny i den nugældende SEL § 31 C. Det fremgår af SEL § 31 C, stk. 5 at:

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

Af ovenstående fremgår det at potentielle stemmerettigheder, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning. Det er ikke et krav, at stemmerettighederne udnyttes, men at de aktuelt kan udnyttes ved en ensidig disposition fra indehaveren af den potentielle stemmerettighed. Derimod skal stemmerettigheder, der er betinget af endnu ikke indtrufne forhold, ikke medregnes.

Potentielle stemmerettigheder dækker over mange forskellige juridiske aftaler. Ud over tegningsretsaftaler og køberetsaftaler kan det blandt andet være pantsætningsaftaler og låneaftaler²⁹.

4.4. Datterselskabet eller dets datterselskabs egne kapitalandele

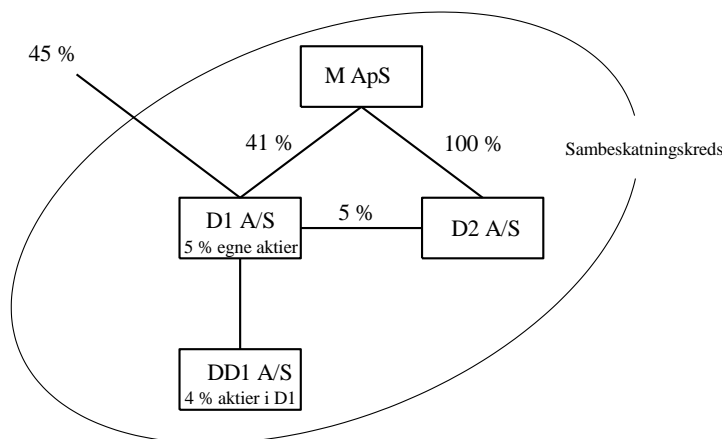
Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere bestemmelse i SEL § 31 C, stk. 5. Det fremgår af SEL § 31 C, stk. 6, at:

”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”

Årsagen til at der ses bort fra stemmerettighederne i disse situationer er, at der i henhold til selskabslovens § 85 ikke udøves stemmeret vedrørende egne kapitalandele samt for datterselskabets kapitalandele i moderselskabet. En beholdning af egne aktier vil derfor reducere det samlede antal stemmer. Det er ensbetydende med, at et moder-/datterselskabsforhold kan eksistere, til trods for at moderselskabet hverken direkte eller indirekte råder over mere end 50 % af stemmerne i datterselskabet. Situationen kan illustreres ved nedenstående eksempel.

²⁹ Sambeskatning 2011/12, s. 29

Figur 7, det samlede antal stemmer i D1 A/S er 91 %, idet selskabet har 5 % egne aktier og datterselskabet har 4 % aktier. M ApS råder direkte og indirekte over 46 % af stemmerne, hvilket er over halvdelen af de samlede stemmer³⁰.



4.5. Datterselskaber som skal holdes udenfor en sambeskatning

Hvis der normalvis foreligger et moder-/datterselskabsforhold efter SEL § 31 C stk. 1-6, skal et selskab alligevel holdes uden for sambeskatning i visse tilfælde. Indtil 2009 kunne datterselskaber omfattes af den dengang gældende SEL § 31 C stk. 6, nr. 1-3 holdes ude af sambeskatningen hvis:

1. det gav betydelige og vedvarende hindringer i væsentlig grad, som begrænsede moderselskabets udøvelse af sine rettigheder over datterselskabets aktier eller ledelse
2. de nødvendige oplysninger ikke kunne indhentes inden for en rimelig frist eller uden uforholdsmæssigt store omkostninger eller,
3. hvis det ikke tidligere havde indgået i sambeskatningen, og moderselskabet udelukkende besad kapitalandelene i datterselskabet med henblik på efterfølgende at overdrage det.³¹

En tilsvarende mulighed for at holde et datterselskab ude af sambeskatning, er ikke videreført i den ændrede formulering af SEL § 31 C.

Et selskab skal holdes ude af sambeskatningen efter bestemmelserne i SEL § 31 C, stk. 7-8, hvor stk. 7 er en videreførelse af den tidligere bestemmelse i SEL § 31 C, stk. 6, nr. 3, 2. led, mens der ikke er ændret ved reglerne i stk. 8

³⁰ Figur 7, Smbeskatning 2011/12, s. 30

³¹ Smbeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 50

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"

Denne værnsregel skal sikre, at finansieringsvirksomheder opnår fradrag for tab på fordringer i koncernforbundne selskaber, men ikke samtidig får fradrag for underskuddet i selskabet via sambeskatningen. Her er der tale om finansieringsvirksomheder, hvis koncernforhold er etableret midlertidig med henblik på at afvikle tilgodehavendet eller omstrukturere virksomheden i selskabet³².

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"

Det betyder helt konkret, at et konkursramt selskab der deltager i en national sambeskatning, automatisk træder ud af sambeskatningen med virkning fra indkomstårs begyndelse i det indkomstår, hvori konkursdekretet afsiges. Herefter behandles selskabet skattemæssigt efter reglerne i konkursskatteloven³³.

4.6. Delvurdering

Danske selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme der indgår i en koncern, er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning. Koncerndefinitionen i SEL § 31 C er afgørende for, om der foreligger et sambeskatningsforhold eller ej.

Koncerndefinitionen blev sidst ændret i 2009, og det afgørende er nu realiteten frem for det formelle forhold. Der lægges i højere grad vægt på, hvem der har den faktiske bestemmende indflydelse i et underliggende selskab, uanset hvem der formelt set besidder flertallet af ejerandelene. Moderselskabet er det selskab, som har beføjelsen til at styre et andet selskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Det er værd at bemærke, at bestemmende indflydelse kan opnås, uden at moderselskabet besidder ejerandele i datterselskabet.

³² Ligningsvejledningen 2012-2

³³ Sambeskatning 2011/12, s. 32

Der er en formodningsregel om, at et selskab er et moderselskab, hvis det direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af stemmerettighederne.

Der kan alligevel foreligge bestemmende indflydelse, hvis et eller flere af de 4 kriterier i SEL § 31 C, stk. 4, er opfyldt, selvom moderselskabet ikke ejer mere end 50 % af stemmerne. Den bestemmende indflydelse kan opnås i kraft af en aftale med andre investorer om råderet over mere end halvdelen af stemmerne. Det kan være beføjelsen til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab, i henhold til en vedtægt eller en aftale, eller beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan som har den bestemmende indflydelse på selskabet. Desuden kan den bestemmende indflydelse opnås, hvis et selskab har praktisk majoritet.

En af de største ændringer i forhold til den tidligere gældende formulering er SEL § 31 C, stk. 5, hvor der skal tages hensyn til potentielle stemmerettigheder. Ændringen er gennemført med henblik på, at det er det reelle billede af ejerkredsen, der udgør grundlaget for vurderingen af, om der foreligger et koncernforhold³⁴.

Et selskabs egne kapitalandele og dets datterselskabs kapitalandele heri, skal ikke medregnes ved opgørelsen af stemmerettigheder. I sådanne situationer vil selskabets samlede stemmer ikke udgøre 100 % og derved kan et andet selskab opnå bestemmende indflydelse, selvom der hverken direkte eller indirekte ejes mere end 50 %.

Endelig er muligheden for, i visse situationer, at holde et datterselskab ude af sambeskatningen ikke videreført. Bestemmelsen havde et meget begrænset anvendelsesområde, så det var kun i ganske særlige tilfælde, at datterselskaber kunne holdes udenfor sambeskatningen. Det kan diskuteres, om det ikke var en nødvendighed med nogle af disse muligheder, for at holde et datterselskab ude. Eksempelvis kan det i visse tilfælde blive meget svært at indhente nødvendige oplysninger fra et selskab inden for rimelig tid eller uden store omkostninger, hvis for eksempel selskabet er hjemhørende i et krigshærgt land.

³⁴ Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen, s. 37

Forskellen på den tidligere og den nugældende koncerndefinition er formentlig ikke så betydelig i praksis. Det er nok kun i mindre omfang, at den justerede koncerndefinition har ført til ændring i kredsen af selskaber, som er omfattet af sambeskatningen. Men i visse tilfælde har det betydet, at allerede eksisterende sambeskatningskredse ikke længere kan opretholdes, mens selskaber der ikke tidligere var sambeskattet skal inddrages i den obligatoriske sambeskatning.

Ved at anvende det regnskabsretlige koncernbegreb på sambeskatningsområdet, er der klare administrative fordele, men det har også sine svagheder. Det er forholdsvis enkelt at undgå sambeskatning, som for eksempel ved stemmefordeling i ejeraftaler, ved opdeling i A- og B-aktier eller ved overdragelse af aktier til personlige aktionærer. Til gengæld kan selv korte (utilsigtede) afbrydelser af koncernforbindelsen mellem et eller flere selskaber medføre negative skattemæssige konsekvenser. Underskud fra tidligere indkomstår kan nemlig kun modregnes, hvis selskaberne var sambeskattet da underskuddene opstod, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. Det regnskabsretlige koncernbegreb tjener helt andre formål end koncernbegrebet i sambeskatningsreglerne, og der kan sættes et stort spørgsmålstegn ved det hensigtsmæssige i, at anvende det regnskabsretlige koncernbegreb på sambeskatningsområdet³⁵.

5. Sambeskatningsindkomsten

Sambeskatningsindkomsten består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen, med de undtagelser der gælder for sambeskattede selskaber jf. SEL § 31 stk. 2, 1. pkt. Af undtagelser kan nævnes kildeartsbegrænsede tab, herunder tab på ejendom, nettokurstabssaldo og visse finansielle kontrakter med videre. Disse kildeartsbegrænsede tab kan kun fradrages i gevinster på samme aktiver, i det selskab hvor tabet er opstået³⁶.

De enkelte selskaber i sambeskatningen anvender opgørelsesprincipper som fastlægges uafhængigt af hinanden. Det gælder blandt andet afskrivninger og periodisering af indkomst, hvor skattelovgivningen giver mulighed herfor. Det er alene de løbende indtægter og udgifter der medtages i sambeskatningsindkomsten, hvorfor netop de kildeartsbegrænsede tab ikke medregnes, da både avancen og tabet skal være konstateret af samme selskab.

³⁵ Sambeskatning 2011/12, s. 19-20

³⁶ Sambeskatning 2011/12, s. 45

Det er hele indkomsten fra det enkelte selskab der indgår i sambeskatningsindkomsten uanset moderselskabets ejerandel i datterselskabet. Dette skal ses i sammenhæng med SEL § 31, stk. 8, om godtgørelse i forbindelse med anvendelse af et koncernforbundet selskabs underskud.

Med lov nr. 591 af 18. juni 2012 er SEL § 31, stk. 2 blevet ændret. 3.-8. pkt. er ophævet og i stedet er det nye 3.-10. pkt., indsat.

Af det tidligere 3. pkt. skal sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder. Bestemmelsen omfatter alle selskabets uudnyttede underskud, både underskud opstået før sambeskatning såvel som underskud opstået under sambeskatning. Dette er præciseret i 3. og 5. pkt. i det nye afsnit:

3. pkt. "Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst."

5. pkt. "Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst."

Først skal særunderskud modregnes i de enkelte selskabers skattemæssige overskud. Særunderskud er underskud, der er fremført fra indkomstperioder inden selskaberne blev sambeskattet. Underskud opstået inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud jf. det tidligere 6. pkt. og det nye 4. pkt.

Derefter modregnes egne ikke udnyttede underskud, som er opstået under sambeskatning. Disse underskud modregnes ligeledes i de enkelte selskabers skattemæssige overskud.

Det følger af det nye afsnit at:

6. pkt. *”Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst.”*

7. pkt. *”Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst.”*

Årets underskud fordeles på de overskudsgivende selskaber i sambeskatningskredsen. Der skal foretages en forholdsmæssig fordeling af det samlede underskud i koncernen. Det er således ikke op til koncernen selv at vælge, hvordan underskud skal fordeles blandt de overskudsgivende selskaber.

Til sidst modregnes andre selskabers underskud fra tidligere år. Her er det vigtigt at understrege, at underskud vedrørende tidligere år kun kan modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår hvor de pågældende selskaber var sambeskattet og hvor sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt jf. det tidligere 8. pkt. og det nye 10. pkt.

Andre selskabers underskud fra tidligere år omfatter, ud over underskud i den sambeskattede koncern som helhed, også underskud mellem hidtil sambeskattede selskaber, selvom disse er blevet en del af en ny koncern³⁷. Bestemmelsen indebærer dermed mulighed for subsambeskatning.

Subsambeskatning er en tidligere sambeskatningskreds, som er inddraget i en ny sambeskatningskreds. Underskud fra en subsambeskatning kan udnyttes af alle de selskaber, som var omfattet af den tidligere sambeskatningskreds. Subsambeskatningsunderskud kan anvendes efter fordeling af indeværende års underskud på linje med fordeling af andre selskabers underskud fra tidligere indkomstår.

³⁷ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 160

Endvidere kan det udledes af det tidligere 8. pkt. og det nye 10. pkt., at hvis et selskab udtræder af sambeskatningen, kan selskabets underskud ikke længere udnyttes af de andre selskaber i den tidligere sambeskatningskreds.

Det følger af 8. pkt. i det nye afsnit at:

”Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom.”

Det fremgår af det tidligere 5. pkt. at resterende underskud fremføres hos de pågældende selskaber til modregning i efterfølgende indkomstår. Efter begge bestemmelser fastholdes det resterende underskud, der ikke udnyttes af andre selskaber i koncernen, til fremførsel hos de enkelte selskaber.

Af det tidligere 7. pkt. og det nye 9. pkt. skal et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, modregne de ældste underskud først. Det medfører blandt andet, at underskud fra en ældre særbeskatning eller subsambeskatning prioriteres forud for modregning af underskud i den nye overordnede sambeskatning³⁸.

Fordelingen af over- og underskud efter ovennævnte principper kaldes fuld fordeling. Sambeskatningsindkomsten bygger netop på fuld fordeling. Det medfører, at et selskab, som udnytter et andet selskabs underskud, er forpligtet til at betale et beløb svarende til skatteværdien af underskuddet til administrationsselskabet. Samtidig forpligter administrationsselskabet sig til, at betale et tilsvarende beløb til det underskudsgivende selskab. Se mere herom i afsnit 9.

Der gælder særlige regler for anvendelse af underskud i udenlandske selskabers faste driftssteder beliggende i Danmark. Underskud i disse faste driftssteder kan ikke modregnes i anden sambeskatningsindkomst, hvis underskuddet kan modregnes i selskabets skattepligtige indkomst, hvor selskabet er hjemhørende jf. SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. Modregning i udlandet er normalt muligt,

³⁸ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 162

idet de fleste lande anvender et globalindkomstprincip³⁹. Denne afhandling vil ikke belyse disse regler nærmere jf. afgrænsningen.

5.1. Eksempler på opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Eksempel 1, fordeling af over- og underskud i en koncern⁴⁰

Skattepligtig indkomst for koncernen	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	E ApS	I alt
Sambeskatningsindkomst før underskudsfræmførsel	-100.000	500.000	300.000	-200.000	50.000	550.000
Selskabernes egne underskud før sambeskatning	0	0	-100.000	0	-50.000	-150.000
	-100.000	500.000	200.000	-200.000	0	400.000
Selskabernes egne underskud under sambeskatning	0	0	-75.000	0	0	-75.000
Sambeskatningsindkomst	-100.000	500.000	125.000	-200.000	0	325.000
Fordeling af underskud mellem selskaberne	100.000	-240.000	-60.000	200.000	0	0
	0	260.000	65.000	0	0	325.000
Fordeling af underskud fra tidligere års sambeskatning	-50.000	0	0	-100.000	-50.000	-200.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst						125.000

Underskudsfræmførsel

	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	E ApS	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning						
Primo	0	0	100.000	0	200.000	300.000
Anvendt underskud i indkomståret	0	0	-100.000	0	-50.000	-150.000
Ultimo	0	0	0	0	150.000	150.000
Udnyttede underskud under sambeskatning						
Primo	50.000	0	75.000	100.000	50.000	275.000
Underskud i indkomståret	0	0	0	0	0	0
Anvendt i indkomståret - egen udnyttelse	0	0	-75.000	0	0	-75.000
Anvendt i indkomståret - i sambeskatningen	-50.000	0	0	-100.000	-50.000	-200.000
Ultimo	0	0	0	0	0	0

Den samlede skattepligtige indkomst inden udnyttelse af underskud er t.kr. 550. C ApS og E ApS har særunderskud, underskud som er opstået før selskaberne indtrådte i sambeskatningskredsen. C ApS anvender hele sit særunderskud. E ApS anvender ikke hele sit særunderskud, men da særunderskud ikke kan anvendes af andre selskaber, fræmføres det udnyttede underskud til næste år. Underskud kan fræmføres i ubegrænset tid.

A ApS, C ApS, D ApS og E ApS har underskud fra tidligere år under sambeskatningen. A ApS og D ApS har underskud i indkomståret, hvorfor de ikke udnytter underskud. E ApS har overskud i

³⁹ Sambeskatning 2011/12, s. 39

⁴⁰ Eksempel 1, egen tilvirkning

indkomståret, men da de ældste underskud skal anvendes først – særunderskud, gør E ApS ikke brug af underskud fra tidligere år under sambeskatningen. C ApS anvender derimod hele sit underskud.

Den samlede skattepligtige indkomst efter fremførelse af egne uudnyttede underskud er t.kr. 325. Dette er sambeskatningsindkomsten hvor henholdsvis over- og underskud skal fordeles mellem selskaberne. Da sambeskatningsindkomsten er positiv fordeles underskuddene til de overskudsgivende selskaber. A ApS og D ApS har underskud, mens B ApS og C ApS har overskud. Fordelingen skal ske forholdsmæssigt. Overskud i alt t.kr. 625 og underskud i alt t.kr. 300. Forholdsmæssig fordeling:

$$B \text{ ApS } 500 * 300 / 625 = 240$$

$$C \text{ ApS } 125 * 300 / 625 = 60$$

Det samlede underskud t.kr. 300 fordeles med t.kr. 240 til B ApS og med t.kr. 60 til C ApS.

E ApS' særunderskud er ikke en del af en tidligere subsambeskatning med et eller flere af de øvrige selskaber i koncernen. Havde dette været tilfældet, kunne E ApS' uudnyttede underskud fra subsambeskatningen, anvendes af de øvrige selskaber i den tidligere sambeskatningskreds. Subsambeskatningsunderskud kan anvendes, når andre selskabers underskud fra tidligere indkomstår kan anvendes. Da de ældste underskud går forud, skal subsambeskatningsunderskuddet anvendes inden underskud fra tidligere år under sambeskatningen udnyttes.

Til sidst fremføres andre selskabers underskud fra tidligere år under sambeskatningen, som selskabet ikke selv har udnyttet i indkomståret. A ApS, D ApS og E ApS kan i alt fremføre t.kr. 200, til koncernens skattepligtige indkomst. B ApS og C ApS som har et overskud på t.kr. 325 anvender de t.kr. 200 således:

$$B \text{ ApS } 260 * 200 / 325 = 160$$

$$C \text{ ApS } 65 * 200 / 325 = 40$$

Herefter er det samlede underskud der er fordelt mellem selskaberne følgende:

	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	E ApS	I alt
Underskud fordelt mellem selskaberne	-150.000	400.000	100.000	-300.000	-50.000	0

Godtgørelse og betaling for udnyttelse af andre selskabers underskud, beskrives i afsnit 9.

Koncernens skattepligtige indkomst til SKAT er t.kr. 125.

Eksempel 2, fordeling af over- og underskud i en koncern⁴¹

Skattepligtig indkomst for koncernen	F ApS	G ApS	H ApS	I alt
Skattepligtig indkomst til sambeskatning	-5.000	150.000	-50.000	95.000
Selskabernes egne underskud før sambeskatning	0	0	0	0
	-5.000	150.000	-50.000	95.000
Selskabernes egne underskud under sambeskatning	0	-150.000	0	-150.000
Sambeskatningsindkomst	-5.000	0	-50.000	-55.000
Fordeling af underskud mellem selskaberne	0	0	0	0
Fordeling af underskud fra tidligere års sambeskatning	0	0	0	0
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	-5.000	0	-50.000	-55.000

Underskudsforeførsel

	F ApS	G ApS	H ApS	I alt
Udnyttede underskud før sambeskatning				
Primo	0	0	0	0
Anvendt underskud i indkomståret	0	0	0	0
Ultimo	0	0	0	0

Udnyttede underskud under sambeskatning

Primo	10.000	300.000	5.000	315.000
Underskud i indkomståret	5.000	0	50.000	55.000
Anvendt i indkomståret - egen udnyttelse	0	-150.000	0	-150.000
Anvendt i indkomståret - i sambeskatningen	0	0	0	0
Ultimo	15.000	150.000	55.000	220.000

Det interessante ved dette eksempel er, at den samlede skattepligtige indkomst inden udnyttelse af underskud er positiv, mens koncernens skattepligtige indkomst til SKAT er negativ.

⁴¹ Eksempel 2, egen tilvirkning

Den samlede skattepligtige indkomst inden udnyttelse af underskud er t.kr. 95. G ApS har et overskud på t.kr 150, men har underskud på t.kr. 300 fra tidligere år, hvorfor G ApS' indkomst til sambeskatningen bliver kr. 0. Dermed bliver sambeskatningsindkomsten t.kr. -55 hvoraf F ApS har t.kr. -5 og H ApS har t.kr. -50.

Ved udfyldelse af selvangivelse til SKAT, vil moderselskabet – F ApS' selvangivelse se ud som følgende:

Felt	Beløb i kr.
Skattepligtig indkomst før fradrag af underskud fra tidligere indkomstår	95.000
003 Anvendt skattemæssigt underskud, fremført fra tidligere indkomstår	-150.000
016 Skattepligtig indkomst efter anvendt underskud	-55.000
085 Underskudssaldo ultimo til modregning i fremtidig skattepligtig indkomst	220.000

Sambeskatningsindkomsten bliver negativ, fordi egne underskud fra tidligere år går forud for fordeling af årets underskud. Skulle årets underskud først fordeles, ville G ApS' indkomst være t.kr. 95 og så skulle der kun udnyttes t.kr. 95 af uudnyttede underskud fra tidligere år.

Ved at et selskab skal udnytte egne underskud først, skal selskabet ikke betale et eventuelt sambeskatningsbidrag. Det vil ikke være rimeligt, hvis et selskab først må modregne uudnyttede underskud fra tidligere år, efter udnyttelse af andre selskabers underskud fra indkomståret. Selskabet skal betale sambeskatningsbidrag for udnyttelse af andre selskabers underskud, og derfor er det mest fordelagtigt at modregne egne uudnyttede underskud. Set fra en koncernbetragtning er resultatet det samme, lige meget hvilket underskud der udnyttes og hvilket underskud der fremføres.

5.2. Delvurdering

Sambeskatningsindkomsten består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen. Det er hele indkomsten fra det enkelte selskab der indgår i sambeskatningsindkomsten uanset moderselskabets ejerandel i datterselskabet.

Med lov nr. 591 af 18. juni 2012 er SEL § 31, stk. 2 blevet ændret. Ordlyden og opbygningen af bestemmelsen er ændret, men indholdsmæssigt er der ikke afgørende ændringer, da underskud allerede bliver behandlet efter reglerne i det nye afsnit.

Efter SEL § 31, stk. 2, 3. og 5.-7. pkt. skal anvendelse af underskud ske i en bestemt rækkefølge:

- Særunderskud
- Egne ikke udnyttede underskud
- Årets underskud
- Andre selskabers underskud fra tidligere år

Særunderskud kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Ved først at modregne særunderskud og egne underskud fra tidligere år under sambeskatningen, undgår selskabet at betale kompensation for udnyttelse af underskud fra et andet selskab.

Årets underskud fordeles forholdsmæssigt mellem de selskaber som har positiv indkomst.

Et selskab kan kun modregne underskud vedrørende tidligere år fra et andet selskab, hvis underskuddet er opstået under sambeskatning og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

Andre selskabers underskud fra tidligere år omfatter både underskud fra den sambeskattede koncern og underskud fra en subsambeskatning.

Ved fremførsel af underskud modregnes de ældste underskud først. Derfor modregnes underskud fra en ældre særbeskatning eller subsambeskatning før modregning af underskud i den nye overordnede sambeskatning.

Resterende underskud, fra indkomståret eller fra tidligere år, bibeholdes hos det enkelte selskab. Primært til fremførsel i egen indkomst og sekundært til sambeskatningsindkomsten.

Det helt centrale ved sambeskatningsinstituttet er, at overskudsgivende selskaber har mulighed for at udnytte underskudsgivende selskabers underskud. Muligheden herfor medfører, at det blot er nettoindkomsten, som koncernen skal afregne til SKAT.

Sambeskatning er en fordel, når et eller flere af selskaberne i koncernen har underskud. Dette er set ud fra en koncernbetragtning. Fordelen består i, at koncernen som helhed kan udnytte underskud,

som det enkelte underskudsgivende selskab ikke selv kan udnytte i det pågældende indkomstår. Dernæst opnår koncernen en nettofordel, når nogle selskaber i koncernen har ret til overskydende skat, mens andre skal betale restskat. Fordelen opstår, fordi restskattetillægget er højere end godtgørelsestillægget⁴².

Som positiv effekt medfører sambeskatningen, at underskudsselskaber kan kapitalisere underskud hurtigere, end hvis underskud alene kan modregnes i egne fremtidige positive resultater. Det er underskudsselskaberne der opnår en gevinst. Overskudsselskaber afregner enten skat eller sambeskatningsbidrag (vederlag for underskud) til administrationsselskabet, og oplever derfor ikke en positiv effekt af sambeskatningen. Tværtimod medfører sambeskatning, at sambeskatningskredsen skal ”deles” om bundfradragene i forhold til en række skatteregler. Dette gælder blandt andet reglerne om rentefradragsbegrænsning i SEL § 11B og § 11C, samt i de nye bestemmelser om begrænsning af underskudsfremførsel. Samlet set er sambeskatning ikke en fordel for overskudsselskaber⁴³.

6. Ikke koncernforbindelse hele indkomståret

Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten jf. SEL § 31, stk. 5, 1. pkt. Der kan være flere årsager til, at en koncernforbindelse etableres eller afbrydes. Det kan eksempelvis være ved overdragelse af aktier eller stemmerettigheder i et selskab, ved stiftelse eller opløsning⁴⁴.

En koncern skal indregne indkomsten fra et selskab, i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse. Derfor skal der udarbejdes to eller flere delårsindkomstopgørelser efter reglerne i SEL § 31, stk. 5, 2.-4. pkt. En delårsindkomstopgørelse indebærer, at et selskab der ind- eller udtræder af en sambeskatning, skal udfærdige to eller flere indkomstopgørelser for samme indkomstår, medmindre selskabet er nystiftet. Der skal udarbejdes særskilte indkomstopgørelser for den periode, hvor selskabet er omfattet af sambeskatningen, og den periode hvor selskabet er uden for sambeskatningen, alternativt omfattet af en anden sambeskatning.

⁴² Nyhedsbrev – Focus Advokaterne

⁴³ Lovforslag L173, bilag 19, s. 11

⁴⁴ Sambeskatning 2011/12, s. 51

Af SEL § 31, stk. 5, 2. pkt. fremgår følgende:

”Skattemæssige afskrivninger, herunder straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår.”

Der kan maksimalt foretages afskrivninger, beregnet som forholdet mellem indkomstperiodens længde og et kalenderår, dvs. 12 måneder. Det gælder uanset om indkomstperioden for det pågældende selskab udgør mere eller mindre end 12 måneder⁴⁵.

Afskrivninger på driftsmidler i den første del af indkomståret nedbringer driftsmiddelsaldoen, som er udgangspunkt for beregning af afskrivninger i den resterende del af året. Samlet set kan selskabet afskrive mindre på driftsmidler på grund af overgangen til en anden koncern. Tilsvarende gælder ikke for afskrivninger på bygninger, da afskrivninger på bygninger følger den lineære metode, mens afskrivninger på driftsmidler følger saldometoden.

Straksfradrag er også omfattet af bestemmelsen, og skal ligeledes beregnes af et forholdsmæssigt afskrivningsgrundlag. Bliver fradraget ikke udnyttet i først delperiode, kan det ikke overføres til anden delperiode⁴⁶.

Eksempel 3, to delårsindkomstopgørelser

	Koncern A	Koncern B
Skattemæssigt resultat før afskrivninger	1.000.000	1.000.000
Ejendom, 4 % af 10 mio.		
Afskrivninger 6/12 mdr.	-200.000	-200.000
Driftsmidler, 25 % af 1 mio.		
Afskrivninger 6/12 mdr.	-125.000	
Saldo pr. 30/6, 875.000		
Afskrivninger 6/12 mdr.		-109.375
Straksfradrag, max 5 % af 10 mio.		
Forbedringsudgifter 1/1-30/6, 200.000		
Straksfradrag 6/12 mdr	-200.000	
Forbedringsudgifter 1/7-31/12, 500.000		
Straksfradrag 6/12 mdr		-250.000
Restforbedringer, 4 % af 250.000		
Afskrivninger 6/12 mdr.		-5.000
Delperiodens skattepligtige indkomst	<u>475.000</u>	<u>440.625</u>

⁴⁵ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 129

⁴⁶ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 129-130

Afskrivninger på bygninger foretages efter den lineære metode, hvorfor begge delperioder har samme afskrivningsgrundlag. Driftsmidler afskrives efter saldometoden, hvilket medfører at afskrivningsgrundlaget for 2. delperiode udgør ultimosaldoen fra 1. delperiode.

Straksfradrag på forbedringsudgifter kan maksimalt udgøre 5 % af ejendommens værdi, fratrukket årets udgifter til vedligeholdelse. I eksemplet er vedligeholdelsesudgifterne kr. 0, så straksfradraget udgør t.kr. 500. Straksfradraget skal fordeles forholdsmæssigt mellem de to delårsindkomst-opgørelser, dvs. t.kr. 250 til hver koncern. 1. delperiode har kun forbedringsudgifter for t.kr. 200, hvorfor der er fuldt fradrag. 2. delperiode har forbedringsudgifter for t.kr. 500, hvor der er straksfradrag for t.kr. 250 og de resterende t.kr. 250 afskrives sammen med ejendommen med 4 %.

Det følger af SEL § 31, stk. 5, 3. pkt. at:

”På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår.”

Der kan ikke medtages en forholdsmæssig fordeling af indkomsten, da der skal foretages en korrekt indkomstopgørelse af alle indtægter og udgifter.⁴⁷

Bestemmelsen sikrer, at selskabets afhændelse af afskrivningsberettigede driftsmidler, faste ejendomme mv. efter ophør af koncernforbindelsen ikke påvirker opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i den sælgende koncern. Dette kunne ellers få betydelige konsekvenser, idet der ikke kan afskrives på et aktiv i salgsåret jf. afskrivningsloven⁴⁸.

Ved at delperiodens indkomstopgørelse anses for at udgøre et helt indkomstår, har betydning i forhold til de tidligere regler i ligningslovens § 15, stk. 7-10, som nu er overført til SEL § 12 D. Bestemmelsen omhandler begrænset adgang til underskudsfremførsel, når mere end 50 % af kapitalen eller stemmевærdien i et selskab ejes af andre aktionærer/deltagere ved indkomstårets slutning end ved dets begyndelse.

⁴⁷ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 124

⁴⁸ Sambeskatning 2011/12, s. 74

Underskudsbegrænsningen indtræder for et selskab ved ejerskifte, således at fremførbart underskud ikke kan modregnes i positive nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe⁴⁹.

Bestemmelserne i SEL § 12 D finder ikke anvendelse i relation til delperiodeopgørelsen for den sælgende koncern, hvorfor den sælgende koncern kan anvende underskud uden begrænsninger i den første delperiode.

Tilsvarende kan den købende koncern anvende underskud i selskabet uden begrænsninger, hvis underskuddet er opstået mens selskabet indgår i sambeskatningen med den købende koncern. Underskud som er opstået i perioden forud for, at selskabet blev en del af køberkoncernen vil derimod være omfattet af underskudsbegrænsningsreglerne. Dette underskud er selskabets særunderskud og kan, som tidligere nævnt, kun fremføres til modregning i egne overskud. Særunderskud kan ikke modregnes i positive nettokapitalindtægter jf. SEL § 12 D⁵⁰.

Eksempel 4, M1 ApS sælger D A/S til M2 ApS den 1. juli

Skattemæssigt resultat:	Koncern A	Koncern B
M1 ApS, 1/1-31/12	100.000	
M2 ApS, 1/1-31/12		200.000
D A/S, 1/1-30/6	-500.000	
D A/S, 1/7-31/12		300.000
Uudnyttede underskud i D A/S		-300.000
Underskudsbegrænsning, positiv nettokapitalindtægt		50.000
Sambeskatningsindkomst	<u>-400.000</u>	<u>250.000</u>

D A/S er sambeskattet med M1 ApS indtil den 30. juni, hvorefter D A/S er sambeskattet med M2 ApS. D A/S har underskud fra 1. januar til 30. juni på t.kr. 500, mens M1 ApS har overskud for hele indkomståret på t.kr. 100. Underskud i D A/S kan fratrækkes i M1 ApS' overskud for hele indkomståret.

D A/S har overskud fra 1. juli til 31. december på t.kr. 300, mens M2 ApS har overskud for hele indkomståret på t.kr. 200. D A/S kan udnytte sit særunderskud, dog følger det af underskudsbegrænsningen, at positiv nettokapitalindtægt ikke kan modregnes. D A/S kan således

⁴⁹ Underskudsbegrænsning efter SEL § 12D, stk. 1 – skal der ske ”overførsel” af begrænsning til sambeskattede selskaber?, s. 2911

⁵⁰ Sambeskatning 2011/12, s. 75

kun modregne t.kr. 250. M2 ApS kan ikke udnytte D A/S' underskud som er opstået før sambeskatningen.

Det fremgår af SEL § 31, stk. 5, 4. pkt. at:

”De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret.”

Når den sælgende koncern træffer skattemæssige valg i selskabet, ved opgørelse af indkomsten i den første del af indkomståret, er disse valg bindende for den købende koncern ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. Dette gælder eksempelvis ved værdiansættelse af varelageret, ved anvendelse af lagerprincippet for visse aktivtyper, ved afgørelse af om visse typer af udgifter skal aktivers eller straksfradrages, samt ved valg af fakturerings- eller produktionsprincippet i relation til igangværende arbejder⁵¹.

Det gælder dog ikke afskrivningssatsen. Den sælgende koncern træffer selv det skattemæssige valg vedrørende afskrivningssatsen for den første delperiode, mens den købende koncern træffer valget for den anden delperiode⁵².

Det er som udgangspunkt konsolideringstidspunktet, tidspunktet for overgangen af den bestemmende indflydelse, der er afgørende for etablering eller ophør af koncernforbindelsen⁵³. Dette princip fraviges i relation til skuffeselskaber og nystiftede selskaber jf. SEL § 31, stk. 5, 6.-7. pkt., hvor det i stedet er tidspunktet for indkomstårets begyndelse, der er afgørende. For nystiftede selskaber gælder det, at selskabet i forbindelse med stiftelsen, ikke tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen.

Ved ophør eller etablering af koncernforbindelse kan en fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver som udgangspunkt ikke gennemføres med skattemæssig tilbagevirkende kraft, til en dato der ligger før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering jf. SEL § 31 stk. 5, 5. pkt. Reglerne i SEL §

⁵¹ Sambeskatning 2011/12, s. 76

⁵² Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 130

⁵³ Sambeskatning 2011/12, s. 51

31, stk. 5 har således forrang frem for reglerne om tilbagevirkende kraft i FUL § 5, SEL § 4, stk. 5 og SEL § 8 A⁵⁴.

SEL § 31, stk. 5, 8-9 pkt. regulerer de tilfælde hvor et ultimativt moderselskab enten stiftes ved aktieombytning eller spaltning. Ved en sådan opadgående koncernetablering, kan koncernetableringen ske ved indkomstårets begyndelse.

Ved aktieombytning gælder det, at en koncernforbindelse kun kan anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, hvis det etablerende selskab nystiftes som led i aktieombytningen og hvis der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Ved spaltning af det ultimative moderselskab er der følgende krav:

- Det ultimative moderselskab må kun have ét direkte ejet datterselskab
- Moderselskabet har ikke haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktier i datterselskabet i det pågældende år
- De modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er ”skuffeselskaber”
- Der etableres eller ophører ikke koncernforbindelse mellem andre selskaber ved spaltningen⁵⁵.

6.1. Delvurdering

Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse. Der skal udarbejdes delårsindkomst-opgørelser, så der udarbejdes særskilte indkomstopgørelser for henholdsvis den periode hvor selskabet er omfattet af sambeskatningen, og den periode hvor selskabet er uden for sambeskatningen, alternativt omfattet af en anden sambeskatning.

Skattemæssige afskrivninger og straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del af et kalenderår indkomstperioden udgør. Da afskrivninger på driftsmidler følger saldometoden, udgør ultimosaldoen ved den første delårsindkomstopgørelse således afskrivningsgrundlaget for den næste delårsindkomstopgørelse. Bygninger afskrivnings efter den lineære metode, så begge delårsindkomstopgørelse er ligestillet.

⁵⁴ Sambeskatning 2011/12, s. 55

⁵⁵ Sambeskatning 2011/12, s. 53

Straksfradrag skal beregnes af et forholdsmæssigt afskrivningsgrundlag. Uudnyttede fradrag i først delperiode, kan ikke overføres til anden delperiode.

Delperiodens indkomstopgørelse foretages efter skattelovgivningens almindelige regler, som om perioden udgør et helt indkomstår.

Begrænset adgang til underskudsfræførsel har ingen betydning for den sælgende koncern, ligesom den købende koncern kan anvende underskud i selskabet uden begrænsninger, hvis underskuddet er opstået, mens selskabet er sambeskattet med den købende koncern. Underskud, som er opstået inden selskabet blev en del af køberkoncernen, er omfattet af underskudsbegrænsningsreglerne. Dette særunderskud kan fræføres til modregning i egne fremtidige overskud, men kan ikke modregnes i positive nettokapitalindtægter.

Skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der danner grundlag for den første delårsindkomstopgørelse, er bindende for indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret. Afskrivningssatsen er dog undtaget.

Konsolideringstidspunktet er som udgangspunkt afgørende for etablering eller ophør af koncernforbindelsen. Dette princip fraviges i relation til skuffeselskaber og nystiftede selskaber, hvor det i stedet er tidspunktet for indkomstårets begyndelse, der er afgørende.

Ved en koncernetablering opad i koncernen, hvor et ultimativt moderselskab enten stiftes ved aktieombytning eller spaltning, sker koncernetableringen ved indkomstårets begyndelse.

Reglerne omkring delårsindkomstopgørelser tilstræber, at den samlede skattepligtige indkomst for indkomståret ikke bliver væsentlig anderledes, ved opdelingen af indkomsten i delperioder, end hvis der ikke havde været ændret i selskabets ejerforhold.

7. Administrationsselskabet

Reglerne omkring administrationsselskabet findes i SEL § 31, stk. 6. En koncern med flere selskaber inddraget i en national sambeskatning, skal udpege ét selskab som administrationsselskab.

Udpegningen skal foretages efter følgende retningslinjer:

- ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab som deltager i sambeskatningen jf. SEL § 31, stk. 6, 1. pkt.
- findes der ikke et dansk øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne som administrationselskab jf. SEL § 31, stk. 6, 2. pkt.

Hvis der sker ændringer i koncernstrukturen og der senere skal udpeges et nyt administrationselskab, så fremgår følgende af SEL § 31, stk. 6, 3-6. punkt:

”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.”

Administrationselskabet har til opgave at indbetale koncernens samlede indkomstskat, herunder restskat, tillæg og renter. SKAT kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationselskabet jf. SEL § 31, stk. 6, 7.-9. pkt. Det betyder at samtlige betalinger til og fra SKAT, vedrørende koncernen, sker via administrationselskabet. Ordinær acontoskat beregnes derfor alene hos administrationselskabet og ikke for de enkelte selskaber i sambeskatningen.

Idet sambeskatningsreglerne bygger på fuld fordeling af skatten mellem de sambeskattede selskaber jf. afsnit 5, er det administrationselskabets opgave, at opkræve eller fordele skatten blandt de øvrige selskaber i sambeskatningen.

Ud over at indbetale og fordele skatten har administrationselskabet også pligt til at indgive diverse meddelelser og oplysninger til SKAT. Hvilke meddelelser og oplysninger der skal indgives fremgår af sambeskatningsbekendtgørelsens §§ 3-7:

- Meddelelse om hvilket selskab der er administrationsselskab
- Hvis der udpeges et nyt administrationsselskab, skal det nye administrationsselskab indgive meddelelse om udpegningen og datoen for dets indtræden
- Indtræder et selskab i en sambeskatning, skal der indgives meddelelse om datoen for selskabets indtræden og hvilken indkomstperiode der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten. I lighed hermed skal der, når et selskab udtræder af en sambeskatning, indgives meddelelse om datoen herfor og om den indkomstperiode for det udtrædende selskab, der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten
- For hvert indkomstår skal der afgives en redegørelse for koncernen samt ændringer heri, herunder en redegørelse for hvilke selskaber, der indgår i sambeskatningen henholdsvis ikke indgår i sambeskatningen, samt baggrunden herfor. Hvis der ikke er overensstemmelse mellem de selskaber, der indgår i koncernregnskabet og de selskaber, der indgår i sambeskatningen, skal baggrunden herfor oplyses. I det omfang oplysningerne efter stk. 1 og 2 fremgår af en årsrapport modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kan selskabet undlade at indsende oplysningerne.
- Der skal indgives oplysning om fordeling af overskud og underskud mellem de sambeskattede selskaber, herunder oplysning om fremførselsberettigede underskud for de enkelte selskaber. Hvis det er valgt at se bort fra underskud, skal der for hvert selskab indgives oplysning herom. Herunder efter hvilken bestemmelse der bortses fra underskuddet, samt det beløb, der er set bort fra, og som fremføres efter ligningslovens § 15.

SEL § 31, stk. 6, 10.-11. pkt. vedrørende hæftelse, er ændret markant ved lov nr. 591 af 18. juni 2012. Se afsnit 12 vedrørende de nye hæftelsesregler.

7.1. Delvurdering

En koncern skal udpege ét selskab som administrationsselskab. Administrationsselskabet skal være det øverste moderselskab som deltager i sambeskatningen eller alternativt et af flere sideordnede danske søsterselskaber.

Hvis der skal udpeges et nyt administrationsselskab, så skal administrationsselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab. Det tidligere administrationsselskab er forpligtet til at betale et beløb svarende til forpligtelserne.

Administrationsselskabet har til opgave at varetage samtlige betalinger overfor SKAT vedrørende koncernen og opkræve eller fordele skatten blandt de enkelte selskaber i sambeskatningen. Derudover har administrationsselskabet pligt til at indgive diverse meddelelser og oplysninger til SKAT.

8. Samme indkomstår

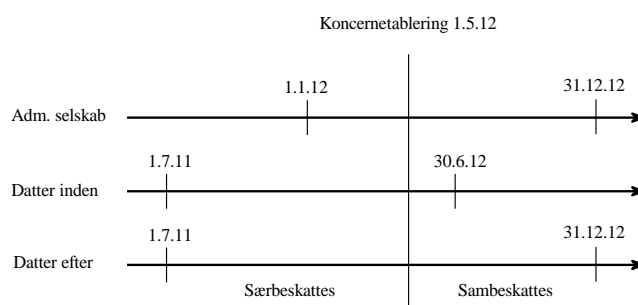
Efter SEL § 31, stk. 7 skal alle selskaber i sambeskatningen opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsår efter selskabsretlige regler jf. § 10, stk. 5. Det fremgår af SEL § 10 stk. 5, 1.-2. pkt., at alle selskaber i en sambeskatning skal have samme indkomstår som administrationsselskabet, og at indkomståret skal omlægges, hvis et selskab ved etablering af koncernforbindelse har et indkomstår, der afviger fra administrationsselskabets.

Ved etablering af et koncernforhold skal et selskab derfor omlægge sit indkomstår, så selskabet får samme indkomstår som administrationsselskabet. Omlægning af indkomstår foretages efter reglerne i SEL § 10, stk. 1-4, så det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår.

Hvis et selskab har forskudt indkomstår, det vil sige et indkomstår der ikke følger kalenderåret, så opgøres den skattepligtige indkomst efter de gældende regler i det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Forskudt indkomstår kan enten være bagudforskudt eller fremadforskudt. Indkomstår der begynder d. 2. april eller senere er bagudforskudt mens indkomstår der begynder senest d. 1. april er fremadforskudt jf. SEL § 10, stk. 1.

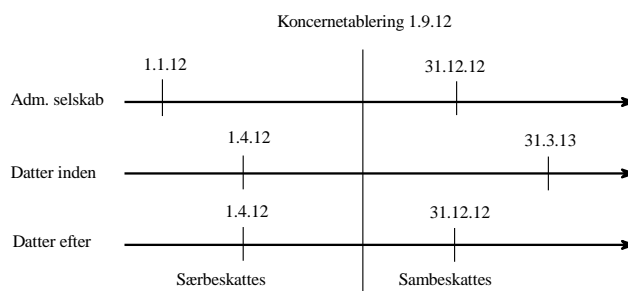
Det er en forudsætning for omlægning af indkomstår, at alle indkomstperioder kommer til beskatning og intet indkomstår overspringes eller dubleres jf. SEL § 10, stk. 2, 2. pkt.

Figur 8, administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, datterselskabet har bagudforskuet indkomstår⁵⁶.



Datterselskabet indtræder i sambeskatningen den 1. maj 2012. Ved etablering af koncernforbindelse er indkomståret 2012 ikke afsluttet for datterselskabet. Datterselskabets indkomstår 2012 forlænges, så det afsluttes samtidig med administrationsselskabet den 31. december 2012. Datterselskabets indkomstår løber således i 18 måneder.

Figur 9, administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, datterselskabet har fremadforskuet indkomstår⁵⁷.

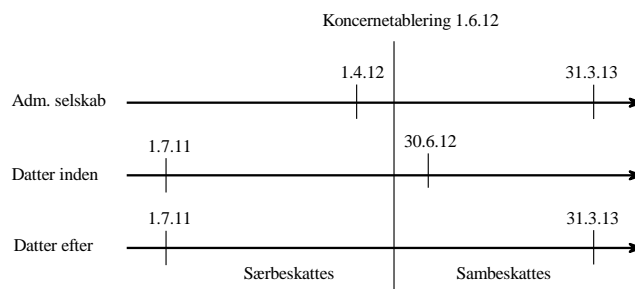


Datterselskabet indtræder i sambeskatningen ved koncernetablering den 1. september 2012, hvor indkomståret 2012 ikke er afsluttet for datterselskabet. Datterselskabets indkomstår 2012 forkortes, så det afsluttes samtidig med administrationsselskabet den 31. december 2012 og indkomståret løber dermed kun i 9 måneder.

⁵⁶ Figur 8, egen tilvirkning, inspiration fra Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 67

⁵⁷ Figur 9, egen tilvirkning, inspiration fra Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 68

Figur 10, administrationsselskabet har fremadforskudt indkomstår, datterselskabet har bagudforskudt indkomstår⁵⁸.



Datterselskabet indtræder i sambeskatningen ved koncernetablering den 1. juni 2012, hvor indkomståret 2012 ikke er afsluttet for datterselskabet. Datterselskabets indkomstår 2012 forlænges, så det afsluttes samtidig med administrationsselskabet den 31. marts 2013. Datterselskabets indkomstår 2012 ændres fra at være bagudforskudt til fremadforskudt. Indkomståret løber fra 1. juli 2011 til den 31. marts 2013 og udgør 21 måneder.

Omlægning af indkomstår efter ovennævnte principper gælder tilsvarende hvor:

- Administrationsselskabet har bagudforskudt indkomstår, datterselskabet har kalender som indkomstår
- Administrationsselskabet har bagudforskudt indkomstår, datterselskabet har fremadforskudt indkomstår
- Administrationsselskabet har fremadforskudt indkomstår, datterselskabet har kalenderår som indkomstår

For hvert tilfælde gælder det, at hele indkomsten fra administrationsselskabet medregnes til sambeskatningsindkomsten, mens det for datterselskabet er indkomsten optjent under sambeskatningen. Indkomst optjent inden koncernetableringen skal særbeskattes eller eventuelt medtages hos en anden sambeskatningskreds.

Ved etablering af koncernforbindelse er der tale om tvungen omlægning af indkomstår. De øvrige punkter i SEL § 10, stk. 2 er dermed ikke relevante, idet der hverken skal begrundes for omlægning

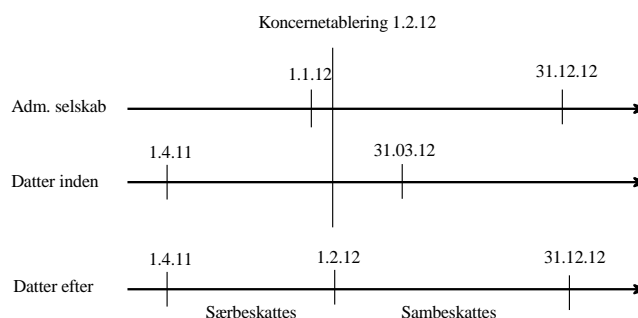
⁵⁸ Figur 10, egen tilvirkning, inspiration fra Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 73

eller ansøges herom⁵⁹. Henvisning til SEL § 10, stk. 3 anses heller ikke for at have betydning, da omlægningen er obligatorisk for koncernforbundne selskaber⁶⁰.

Af SEL § 10, stk. 4 fremgår det, at hvis der ved omlægning af indkomstår fremkommer en indkomstperiode der er kortere eller længere end 12 måneder, foretages skatteansættelsen på grundlag af indkomsten i den benyttede indkomstperiode.

SEL § 10, stk. 5, 3. pkt. omhandler et administrationsselskab, der har påbegyndt et indkomstår før et nyerehvervet selskab. Hvis et administrationsselskab ved etablering af koncernforbindelse 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. Bestemmelsen medfører at det nye koncernselskab, samtidig med koncernetableringen, påbegynder et nyt indkomstår svarende til administrationsselskabets indkomstår. Derved skabes samme indkomstår for det nyerehvervede selskab og administrationsselskabet⁶¹.

Figur 11, administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår, datterselskabet har fremadforstået indkomstår⁶².



Ved etablering af koncernforbindelse den 1. februar 2012 er indkomståret 2011 ikke afsluttet for datterselskabet. Hvis datterselskabets indkomstår forlænges til den 31. december 2012, bliver indkomståret 2011 eller 2012 sprunget over. Datterselskabets indkomstår 2011 forkortes, så det i stedet udløber den 31. januar 2012. Sambeskatningen indtræder ved koncernetablering den 1. februar 2012 og indkomståret 2012 afsluttes samtidig med administrationsselskabet den 31. december 2012.

⁵⁹ Sambeskatning 2011/12, s. 82

⁶⁰ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, d. 75

⁶¹ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 76

⁶² Figur 11, egen tilvirkning, inspiration fra Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 77

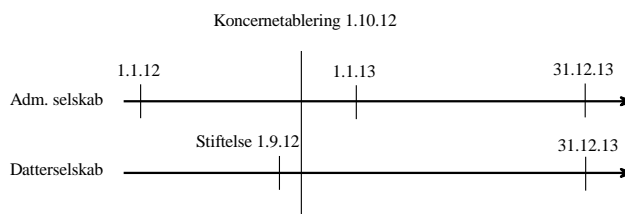
SEL § 10 stk. 5, 4. pkt. omhandler nystiftede selskaber. Denne særlige regel for nystiftede selskaber gælder kun hvis:

- det nystiftede selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode og
- denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab.

Opfyldes betingelserne, så indtræder sambeskatningen først med virkning fra det nystiftede selskabs indkomstår⁶³.

Indkomsten i det nystiftede selskab, fra koncernetableringsdatoen til sambeskatningsdatoen, skal ikke opgøres særskilt af det nystiftede selskab, men medregnes i stedet i sambeskatningsindkomsten. Dette er en afvigelse fra hovedreglen om, at det nystiftede selskabs indkomstår skal følge administrationsselskabets indkomstår⁶⁴.

Figur 12, administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår. Datterselskabet er nystiftet pr. 1. september 2012⁶⁵



Datterselskabet er nystiftet den 1. september 2012 med forlænget indkomstår til den 31. december 2013. Koncernetablering sker den 1. oktober 2012, men sambeskatningen indtræder først den 1. januar 2013. Sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2013 opgøres for administrationsselskabet fra den 1. januar til 31. december 2013, mens indkomsten for datterselskabet opgøres fra 1. oktober 2012 til 31. december 2013. Datterselskabet særbeskattes fra 1. - 30. september 2012.

⁶³ Sambeskatning 2011/12, s. 84

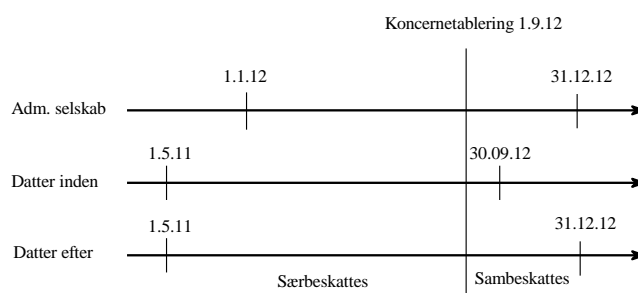
⁶⁴ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 82

⁶⁵ Figur 12, egen tilvirkning, inspiration fra Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 83

Når det nystiftede selskabs første indkomstår er over 12 måneder, så indtræder sambeskatningen først i 2013. Hvis det nystiftede selskabs første indkomstår i stedet var et kort indkomstår, fra 1. september til 31. december 2012, så ville sambeskatningen allerede finde sted i 2012⁶⁶.

SEL § 10, stk. 5 har forrang frem for SEL § 4, stk. 2, om at et selskabs første indkomstår maksimalt kan strække sig over 18 måneder⁶⁷.

Figur 13, administrationsselskabet har kalenderår som indkomstår. Datterselskabet er nystiftet pr. 1. maj 2011 med bagudforskuet indkomstår⁶⁸.



Datterselskabets første indkomstår løber fra 1. maj 2011 til 30. september 2012 og udgør 17 måneder. Datterselskabet indtræder i sambeskatningen ved koncernetablering den 1. september 2012, hvor indkomståret 2012 ikke er afsluttet for datterselskabet. Datterselskabets indkomstår 2012 forlænges, så det afsluttes samtidig med administrationsselskabet den 31. december 2012. Indkomståret løber herefter fra 1. maj 2011 til 31. december 2012, i alt 20 måneder.

SEL § 10, stk. 5, 5. pkt. omhandler opløsning af et selskab med bagudforskuet indkomstår. Det sidste år forlænges for det selskab der opløses i perioden efter indkomstårets udløb, dog på betingelse af, at opløsningen finder sted inden kalenderårets udløb. Det sidste indkomstår for det opløste selskab udgør hele perioden fra indkomstårets begyndelse, indtil opløsningen finder sted⁶⁹.

8.1. Omlægning af administrationsselskabets indkomstår

Der kan forekomme situationer, hvor det er mere hensigtsmæssigt at omlægge administrationsselskabets indkomstår. Dette kan være hvor administrationsselskabets eneste aktivitet er, at eje

⁶⁶ Undervisningsmateriale, national sambeskatning, s. 11

⁶⁷ Sambeskatning 2011/12, s. 82

⁶⁸ Figur 13, egen tilvirkning

⁶⁹ Sambeskatning 2011/12, s. 85

kapitalandele i datterselskaber, og det er en driftsmæssig eller administrativ ulempe at omlægge datterselskabets indkomstår⁷⁰. Det kan også være i den situation hvor et selskab køber et moderselskab med flere datterselskaber, hvor det er nemmere og mere hensigtsmæssigt at det købende selskab omlægger sit indkomstår⁷¹.

Skatterådet kan give tilladelse til, at omlægning af indkomståret, ved etablering af koncernforbindelse, sker på anden måde end foreskrevet i § 10, stk. 5, hvis administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele jf. SEL § 31 B, stk. 1, 2. pkt. Skatterådet har videregivet denne opgave til SKAT jf. SEL § 31 B, stk. 1, 4. pkt.

Ved omlægning af administrationsselskabets indkomstår, skal dette udløbe samtidig med datterselskabets indkomstår, hvorfor administrationsselskabets indkomstår enten forkortes eller forlænges.

SKAT finder at tidligere nævnte regler for omlægning af indkomstår også gælder ved omlægning af administrationsselskabets indkomstår⁷².

8.2. Delvurdering

Alle selskaber i en sambeskatning skal have samme indkomstår som administrationsselskabet. Hvis et selskab ved koncernetablering har et indkomstår der afviger fra administrationsselskabets, skal indkomståret omlægges, så det udløber samtidig med administrationsselskabets.

Forskudt indkomstår opgøres efter de gældende regler i det kalenderår, som den forskudte indkomst træder i stedet for. Forskudt indkomstår kan enten være bagudforskudt eller fremadforskudt.

Det er en forudsætning for omlægning af indkomstår, at alle indkomstperioder kommer til beskatning og intet indkomstår overspringes eller dubleres.

Har et administrationsselskab påbegyndt et indkomstår, som ikke er påbegyndt for et nyerehvervet selskab, anses det nye selskabs indkomstår for at være udløbet på koncernetableringstidspunktet.

⁷⁰ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 84

⁷¹ Sambeskatning 2011/12, s. 85

⁷² Sambeskatning 2011/12, s. 86

Det nye selskab påbegynder et nyt indkomstår, svarende til administrationsselskabets indkomstår, samtidig med koncernetableringen.

Nystiftede selskaber der etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode, og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, indtræder først i sambeskatningen med virkning fra det nystiftende selskabs indkomstår.

Opløses et selskab med bagudforskudt indkomstår, så forlænges det sidste indkomstår indtil opløsningen finder sted, dog inden kalenderårets udløb.

Alternativt kan administrationsselskabets indkomstår omlægges, hvis administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele.

9. Betaling af skatten

Den samlede skat af sambeskatningsindkomsten påhviler administrationsselskabet. Som nævnt i afsnit 7 er det administrationsselskabet der forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat inklusiv restskat, tillæg og renter. SKAT kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 6.

Den samlede indkomstskat, restskat eller overskydende skat beregnes hos administrationsselskabet jf. SEL § 29 B, stk. 2. Acontoskat opkræves hos administrationsselskabet efter reglerne i SEL § 29 A-D.

Det følger af SEL § 31, stk. 6, 1. pkt at:

”Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber og faste driftsteder i Danmark skal administrationsselskabet forpligte sig til betaling til underskudsselskabet af et beløb svarende til den i § 17, stk. 1, nævnte procent (skatteværdien) af det udnyttede underskud senest på dagen for rettidig skattebetaling efter SEL § 30”

Udnytter et overskudsgivende selskab et underskud, på eksempelvis t.kr. 100, fra et underskudsgivende selskab, så skal det underskudsgivende selskab godtgøres skatteværdien heraf, dvs. t.kr. 25.

Betalingen skal finde sted senest d. 20. november i kalenderåret efter indkomståret. For forskudte indkomstår er det kalenderåret efter det indkomstår som det forskudte indkomstår træder i stedet for⁷³.

Et overskudsgivende selskab som udnytter et underskud, er forpligtet til at betale skatteværdien heraf til administrationsselskabet jf. SEL § 31, stk. 6, 2. pkt. Det fremgår af SEL § 31, stk. 6, 5. pkt., at et selskab, hvis indkomstskat betales af administrationsselskabet, er forpligtet til at betale administrationsselskabet et beløb svarende til den betalte indkomstskat.

Betalingsforpligtelserne efter 1. og 2. pkt. kan undlades, hvis et andet koncernselskab, jf. SEL § 31 C, betaler underskudsselskabet for underskudsudnyttelsen. Det er en betingelse, at dette andet koncernselskab uden beskatning, jf. SEL § 31 D, kan yde tilskud til det selskab, der udnytter underskuddet jf. SEL § 31, stk. 6, 3.-4. pkt. Tilskud mellem koncernforbundne selskaber vil ikke blive kommenteret nærmere jf. afgrænsningen.

Endeligt fremgår det af SEL § 31, stk. 6, 6. pkt., at de betalinger som er nævnt her, ingen skattemæssige konsekvenser har for betaleren eller modtageren. Herunder ordinær- og frivillig acontoskat, betalinger vedrørende restskat og tillæg hertil samt tilbagebetalinger af overskydende skat og godtgørelse.

Eksempel 5, fordeling af restskat, tillæg og sambeskatningsgodtgørelse, med udgangspunkt i eksempel 1 fra afsnit 5⁷⁴.

Koncernintern afregning af skatteværdi	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	E ApS	I alt
Underskud fordelt mellem selskaberne	-150.000	400.000	100.000	-300.000	-50.000	0
Skatteværdi af det fordelte underskud	-37.500	100.000	25.000	-75.000	-12.500	0

Koncernens skattepligtige indkomst er t.kr. 125. Det forudsættes at der ikke er indbetalt ordinær og frivillig acontoskat.

⁷³ Sambeskatning 2011/12, s. 88

⁷⁴ Eksempel 5, egen tilvirkning

Selskabsskat før tillæg	31.250
Tillæg	1.344
Restskat	32.594

	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	E ApS	I alt
Selskabsskat	-12.500	65.000	16.250	-25.000	-12.500	31.250
Fordeling af tillæg og godtgørelser	-538	2.796	699	-1.075	-538	1.344
Selskabsskat i alt	-13.038	67.796	16.949	-26.075	-13.038	32.594
Sambeskatningsgodtgørelse	-37.500	100.000	25.000	-75.000	-12.500	0
Samlet skat	-50.538	167.796	41.949	-101.075	-25.538	32.594

Koncernens skattepligtige indkomst er t.kr. 125 hvoraf der skal betales 25 % skat, dvs. kr. 31.250. Ved restskat skal der betales tillæg til SKAT, som i 2012 udgør 4,3 %, dvs. kr. 1.344. Tillægget fordeles forholdsmæssigt hos de enkelte selskaber i sambeskatningen. Eksempelvis skal B ApS betale $65.000 \cdot 1.344 / 31.250 = 2.796$, mens A ApS får godtgjort $12.500 \cdot 1.344 / 31.250 = 538$. Hvis koncernens skattepligtige indkomst i stedet skal afregnes af de enkelte selskaber, vil det samlede tillæg blive større, idet tillægget udgør 4,3 % mens godtgørelse kun udgør 0,8 %.

De overskudsgivende selskaber skal betale skatteværdien af det udnyttede underskud til de underskudsgivende selskaber. B ApS skal betale t.kr. 100 for at udnytte t.kr. 400 og C ApS skal betale t.kr. 25 for at udnytte t.kr. 100. A ApS får godtgjort kr. 37,5 for udnyttelse af t.kr. 150, D ApS får godtgjort t.kr. 75 for udnyttelse af t.kr. 300 og E ApS får godtgjort t.kr. 12,5 for udnyttelse af t.kr. 50. Den samlede skat bliver efter fordeling af tillæg og sambeskatningsgodtgørelse kr. 32.594.

Ordinære acontoskattearter beregnes som 50 % af de seneste 3 indkomstårs indkomstskat for de sambeskattede selskaber⁷⁵. Ordinær acontoskat beregnes alene hos administrationsselskabet. Der beregnes ikke ordinær acontoskat for de enkelte selskaber i sambeskatningen jf. SEL § 29 A, stk. 3, ligesom der ikke foretages frivillig indbetaling af acontoskat⁷⁶.

De enkelte selskaber i sambeskatningen er forpligtet til at betale deres andel af den ordinære acontoskat til administrationsselskabet senest den 20. marts og den 20. november i indkomståret. Samtidig skal administrationsselskabet betale ordinære acontoskatte til SKAT. Fristen findes i SEL § 29 A. Ved frivillig indbetaling af acontoskat skal de enkelte selskaber ligeledes betale deres

⁷⁵ Sambeskatning 2011/12, s. 87

⁷⁶ Sambeskatning 2011/12, s. 87

respektive andel af de frivillige rater, på samme tidspunkt som betaling af de ordinære acontoskatrater. Fordelingen skal baseres på de enkelte selskabers forventede resultater⁷⁷.

Selve fordelingen af ordinær- og frivillig acontoskat i sambeskatningskredsen er SKAT ligegyldig, såfremt der anvendes en fordelingsprocedure som ligger fast og gælder for alle selskaberne. Det eneste krav er, at ingen af selskaberne må stilles dårligere, end hvis de ikke var en del af sambeskatningskredsen⁷⁸.

De enkelte selskaber er endvidere forpligtet til at betale deres andel af restskatter og restskattetillæg senest på tidspunktet for rettidig skattebetaling efter SEL § 30. Fristen for betaling af restskat og tillæg er senest den 20. november i kalenderåret efter indkomståret jf. SEL § 29 B. Administrationsselskabet skal tilbageføre overskydende skat inklusiv godtgørelse til det enkelte selskab, på tidspunktet hvor afregningen til administrationsselskabet finder sted.

Administrationsselskabet skal afregne indkomstskat for danske koncernforbundne selskaber, også i de tilfælde hvor administrationsselskabet ikke ejer datterselskabet 100 %. Det betyder, at administrationsselskabet også afregner minoritetsaktionærernes andel af indkomstskatten⁷⁹.

Hvis administrationsselskabet ikke modtager betaling fra det enkelte selskab til acontoskat mv., opstår der ved betaling til SKAT en fordring, omfattet af kursgevinstloven, som skal forrentes med en markedsrente⁸⁰.

Opretholdes koncernforbindelsen ikke i hele indkomståret, er det alene indkomstskatten mv. for den del af indkomståret, hvor selskabet indgår i sambeskatningen, som administrationsselskabet skal afregne.

Efter SEL § 29 B, stk. 2, 2. pkt. indgår acontoskat for et selskab, der ved indkomstårets udløb indgår i en sambeskatning, fuldt ud i skatteberegningen. Det betyder at acontoskat, som er indbetalt af et selskab forinden koncernetableringen, henføres til den sambeskatning, som selskabet indgår i

⁷⁷ Sambeskatning 2011/12, s. 89

⁷⁸ Sambeskatning 2011/12, s. 92

⁷⁹ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 117

⁸⁰ Sambeskatning 2011/12, s. 93

ved indkomstårets udløb⁸¹. Der kan i nogle tilfælde anmodes om omkontering, så den acontoskat, som selskabet har betalt inden koncernetableringen, i stedet kan henføres til perioden før koncernetableringen jf. SEL § 29 B, stk. 2. 3. pkt.⁸²

Ved udtrædelse af en sambeskatning beholder selskabet den ordinære og frivillige acontoskat, der er blevet fordelt til selskabet af administrationsselskabet under sambeskatningen. 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.

9.1. Delvurdering

Administrationsselskabet står for indbetaling af koncernens samlede indkomstskat inklusiv restskat, tillæg og renter, ligesom SKAT udbetaler overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Betaler administrationsselskabet et selskabs indkomstskat, er selskabet forpligtet til at betale det tilsvarende beløb til administrationsselskabet.

Overskudsgivende selskaber som udnytter underskud, er forpligtet til at betale herfor til administrationsselskabet, ligesom administrationsselskabet er forpligtet til at godtgøre de underskudsgivende selskaber for det udnyttede underskud.

Udgangspunktet er, at hvert selskab skal stilles som om det ikke var omfattet af en sambeskatning. Sambeskatningen må altså ikke medføre en økonomisk forrykkelse mellem selskaberne. Som tidligere nævnt opnår koncernen en nettofordel, når nogle selskaber i koncernen har ret til overskydende skat, mens andre skal betale restskat, idet restskattetillægget er højere end godtgørelsestillægget. Overskudsselskaber afregner enten skat eller sambeskatningsbidrag (vederlag for underskud) til administrationsselskabet, og oplever derfor ikke en positiv effekt af sambeskatningen.

Ved at fordeling af skatten sker ud fra ”fuld fordelings princippet” stilles minoritetsaktionærer og kreditorer ikke dårligere end hvis selskabet var særbeskattet.

⁸¹ Sambeskatning – Dahl Advokatfirma, s. 116

⁸² Sambeskatning 2011/12, s. 95

Acontoskat opkræves hos administrationsselskabet og beregnes som 50 % af de seneste 3 indkomstårs indkomstskat for de sambeskattede selskaber. De enkelte selskaber i sambeskatningen er forpligtet til at betale deres andel af den ordinære acontoskat såvel som af den frivillige acontoskat. Derudover er de enkelte selskaber forpligtet til at betale deres andel af restskatter og restskattetilleg. Administrationsselskabet skal tilbageføre overskydende skat inkl. godtgørelse til de enkelte selskaber.

Administrationsselskabet skal afregnes indkomstkatten for danske koncernforbundne selskaber, herunder også minoritetsaktionærernes andel af indkomstkatten.

Opretholdes koncernforbindelsen ikke i hele indkomståret, er det alene indkomstkatten mv. for den del af indkomståret, hvor selskabet indgår i sambeskatningen, som administrationsselskabet skal afregne.

10. Underskudsbe grænsning

Vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012 medfører en ny bestemmelse i SEL § 31, stk. 3. Det følger af SEL § 31, stk. 3, 1. pkt., at § 12, stk. 2 gælder samlet for de sambeskattede selskaber.

SEL § 12 er ny ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 og ordlyden af stk. 2, er følgende:

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

Der er hermed indført begrænsning i adgangen til modregning af underskud fra tidligere år i årets skattepligtige indkomst. Før kunne underskud fra tidligere indkomstår fradrages fuldt ud. Nu kan der først fradrages kr. 7,5 mio., hvorefter der kan fradrages 60 % af det resterende overskud.

Eksempel 6, før kontra efter begrænset underskudsfræførsel⁸³

	t.kr.	
	før begrænsning	efter begrænsning
Underskud fra tidligere år	14.000	14.000
Sambeskatningsindkomst før underskudsfræførsel	16.000	16.000
Modregnet underskud for tidligere år, før begrænsning	-14.000	-
Bundgrænse, kan altid fradrages	-	-7.500
Indkomst herefter	2.000	8.500
Resterende underskud, 60 % fradrag	-	-5.100
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	2.000	3.400
Underskud der kan modregnes	14.000	12.600

Den skattepligtige sambeskatningsindkomst bliver kr. 2 mio. før begrænsningen og kr. 3,4 mio. efter begrænsning. Før begrænsningen kunne hele underskuddet på kr. 14 mio. modregnes, nu er det kun kr. 7,5 mio. + 5,1 mio. = 12,6 mio., af underskuddet fra tidligere år som kan modregnes.

Af SEL § 31, stk. 3, 1. pkt. fremgår det, at begrænsningen skal opgøres på sambeskatningsniveau. Det betyder, at selskaber der deltager i en sambeskatning kun har én fælles bundgrænse i sambeskatningen.

SEL § 12, stk. 2, anvendes kun, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret er positiv jf. SEL § 31, stk. 3, 2. pkt. Hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ, kan de selskaber med positiv indkomst for året stadig modregne underskud fra tidligere år uden begrænsning.

Eksempel 7, summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ⁸⁴

	t.kr.		
	selskab A	selskab B	sambeskatningsindkomst
Sambeskatningsindkomst før underskudsfræførsel	10.000	-15.000	-5.000
Eget underskud til modregning	-10.000	0	-10.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	0	-15.000	-15.000

Selskab A kan modregne kr. 10 mio. idet den samlede indkomsten er negativ med kr. -5 mio.

⁸³ Eksempel 6, egen tilvirkning

⁸⁴ Eksempel 7, egen tilvirkning

Er sambeskatningsindkomsten positiv før modregning af underskud, men negativ efter, så skal underskudsbegrænsningen kun opgøres, som forskellen mellem den skattepligtige indkomst, efter der er foretaget begrænsning, og nul⁸⁵.

Denne situation opstår, hvis et eller flere af selskaberne i sambeskatningen har overskud og modregner underskud fra tidligere år, mens andre selskaber har underskud i indkomståret. Så kan det modregnede underskud fra tidligere år blive større end summen af de sambeskattede selskabers indkomst, og derved bliver sambeskatningsindkomsten negativ.

Eksempel 8, summen af de sambeskattede selskabers indkomst er positiv, mens sambeskatningsindkomsten efter modregning af underskud er negativ⁸⁶

	t.kr	
	før begrænsning	efter begrænsning
Underskud fra tidligere år	15.000	15.000
Sambeskatningsindkomst før underskudsfremførsel	10.000	10.000
Modregnet underskud tdl. år, før begrænsning	-15.000	-
Bundgrænse, kan altid fradrages	-	-7.500
Indkomst herefter	-5.000	2.500
Resterende underskud, 60 % fradrag	-	-1.500
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	-5.000	1.000
Underskud der kan modregnes	15.000	14.000

Underskudsbegrænsningen er kun kr. 1 mio. svarende til den skattepligtige indkomst. Underskud der kan modregnes efter begrænsningen er derfor kr. 15 mio. – 1 mio. = 14 mio.

Er summen af de sambeskattede selskabers indkomst positiv, men mindre end kr. 7,5 mio., sker der ingen begrænsning af de fremførselsberettigede underskud efter SEL § 12, stk. 2⁸⁷. Hvis der i sambeskatningskredsen er selskaber med overskud som overstiger kr. 7,5 mio., samtidig med at andre selskaber har underskud, så bliver de selskaber som har overskud ikke ramt af begrænsningen, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst er under kr. 7,5 mio.

⁸⁵ Lovforslag L173, s. 39

⁸⁶ Eksempel 8, egen tilvirkning

⁸⁷ Lovforslag L173, s. 39

Eksempel 9, summen af de sambeskattede selskabers indkomst er mindre end kr. 7,5 mio.⁸⁸

	selskab A	selskab B	t.kr. sambeskatningsindkomst
Sambeskatningsindkomst før underskudsforeførel	10.000	-5.000	5.000
Eget underskud til modregning	-10.000	0	-10.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	0	-5.000	-5.000

Summen af de sambeskattede selskabers indkomst er kr. 5 mio., så selskab A bliver ikke ramt af underskudsbegrænsningen. Selskab A kan fortsat modregne kr. 10 mio., som er over grænsen på kr. 7,5 mio. Hvis selskab A skal underlægges begrænsningen, så vil der være forskel på, om selskab A og selskab B drives som to selvstændige selskaber frem for som et samlet selskab. Reglens hensigt er herved, at der ikke skal være forskel på, om en virksomhed drives i et eller flere selskaber⁸⁹.

Ved underskudsbegrænsning skal det opgøres, hvor stor en del af underskuddet der kan fremføres samt hvordan den samlede begrænsning skal fordeles på de fremførte underskud i de enkelte selskaber.

Det følger af SEL § 31, stk. 3, 3. pkt. at:

”Den samlede begrænsning efter § 12, stk. 2, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers fremførelsesberettigede underskud, jf. stk. 2, 3., 5. og 7. pkt., således at modregning af hvert underskud kun kan ske med den andel af underskuddet, der svarer til forholdet mellem den del af de samlede underskud, der efter § 12, stk. 2, kan fradrages i indkomståret, og de samlede underskud, der ville kunne fradrages i indkomståret, hvis § 12, stk. 2, ikke fandt anvendelse.”

Underskud som ikke kan modregnes efter underskudsbegrænsningen, skal fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskaber, som har underskud fra tidligere år. Forholdet opgøres som underskud til modregning efter begrænsningen i forhold til underskud til modregning inden begrænsningen. Jf. eksempel 6 kan t.kr. 12.600 modregnes efter begrænsningen kontra t.kr. 14.000 før begrænsningen, dvs. 90 %. Hvert selskab i sambeskatningen kan derfor kun fremføre 90 % af underskuddet til modregning. Fordelingen illustreres som følgende:

⁸⁸ Eksempel 9, egen tilvirkning

⁸⁹ Lovforslag L173, s. 39

Eksempel 10, forholdsmæssig fordeling af underskud hvor A ApS har særunderskud t.kr. 2.000, B ApS har særunderskud t.kr. 4.000 og C ApS har sambeskatningsunderskud t.kr. 8.000⁹⁰.

	før begrænsning			t.kr. efter begrænsning	
	A ApS	B ApS	C ApS	modregnings-berettiget underskud efter begrænsning	begrænset underskud
Indkomst til sambeskatning	8.000	6.000	2.000		
Selskabernes egne underskud før sambeskatning	-2.000	-4.000	0	-5.400	-600
	6.000	2.000	2.000		
Selskabernes egne underskud under sambeskatning	0	0	-2.000	-1.800	-200
Sambeskatningsindkomst	6.000	2.000	0		
Fordeling af underskud mellem selskaberne	0	0	0		
	6.000	2.000	0		
Fordeling af underskud fra tidligere års sambeskatning	-4.500	-1.500	6.000	-5.400	-600
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	1.500	500	0		
Underskud til fremførelse efter begrænsning	650	550	200	12.600	1.400

Der kan kun modregnes 90 % af det samlede særbeskatningsunderskud på t.kr. 6.000. Dvs. t.kr. 5.400 kan modregnes og t.kr. 600 bliver begrænset underskud. Af t.kr. 600 bliver A ApS begrænset med t.kr. 200 mens B ApS bliver begrænset med t.kr. 400.

Tilsvarende gælder både for C ApS' eget underskud fra tidligere år under sambeskatning og for underskud fra andre selskaber fra tidligere år under sambeskatning. C ApS kan modregne 90 % af eget underskud på t.kr. 2.000, dvs. t.kr. 1.800 kan modregnes mens t.kr. 200 bliver begrænset. A ApS og B ApS kan modregne 90 % af underskud fra C ApS fra tidligere år, t.kr. 6.000, hvoraf t.kr. 5.400 kan modregnes og t.kr. 600 bliver omfattet af begrænsningen. Af de t.kr. 600 bliver A ApS begrænset med t.kr. 450 mens B ApS bliver begrænset med t.kr. 150.

Det underskud, der ikke kan modregnes i årets overskud, vil fortsat kunne fremføres uden tidsmæssig begrænsning. Selskabernes underskud går ikke tabt.

Ændringen af SEL § 31, stk. 3 har virkning for underskud, der fremføres til modregning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, for indkomstår der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere. Reglerne rammer således også underskud opstået forud for reglernes ikrafttræden.

⁹⁰ Eksempel 10, egen tilvirkning

10.1. Eksempler på behandling af underskud

Efterfølgende eksempler vil illustrere betydningen af de nye indførte begrænsningsregler.

Eksempel 11, underskudsfremførsel før begrænsningen kontra efter begrænsningen over en 5-årig periode⁹¹

	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5	t.kr. i alt
Før begrænsning						
Sambeskatningsindkomst før underskudsfremførsel	25.000	20.000	15.000	25.000	15.000	
Modregnet underskud for tidligere år	25.000	20.000	15.000	15.000	0	
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	0	0	0	10.000	15.000	25.000
Selskabsskattebetaling	0	0	0	2.500	3.750	6.250
Underskud til fremførsel (primo 75.000)	50.000	30.000	15.000	0	0	
Efter begrænsning						
Sambeskatningsindkomst før underskudsfremførsel	25.000	20.000	15.000	25.000	15.000	
Bundgrænse, kan altid fradrages	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	
Indkomst herefter	17.500	12.500	7.500	17.500	7.500	
Resterende underskud, 60 % fradrag	10.500	7.500	4.500	10.500	4.500	
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	7.000	5.000	3.000	7.000	3.000	25.000
Selskabsskattebetaling	1.750	1.250	750	1.750	750	6.250
Underskud til fremførsel (primo 75.000)	57.000	42.000	30.000	12.000	0	

Koncernen har et stort fremførselsberettiget underskud fra tidligere år på t.kr. 75.000, men får positive resultater de næste 5 år. Før begrænsningen kunne koncernen modregne underskud fuldt ud, så den skattepligtige sambeskatningsindkomst i år 1, 2 og 3 bliver kr. 0. I år 4 benyttes det resterende underskud t.kr. 15.000, hvorfor der skal betales skat af t.kr. 10.000, hvilket betyder en skattebetaling på t.kr. 2.500. I år 5 er underskuddet opbrugt, og der skal betales skat af hele indkomsten på t.kr. 15.000, heraf skal der betales t.kr. 3.750 i skat. Koncernen skal samlet set betale t.kr. 6.250 i skat hvoraf t.kr. 2.500 betales i år 4 og t.kr. 3.750 i år 5.

Efter de nye regler bliver det modregnede underskud fra tidligere år begrænset, hvorfor koncernen får positiv sambeskatningsindkomst hvert år. Det betyder, at skattebetalingen bliver fordelt over alle 5 år. Som det fremgår af eksemplet, er den samlede skattepligtige sambeskatningsindkomst efter de 5 år t.kr. 25.000 og skattebetalingen er t.kr. 6.250, uanset om koncernen er omfattet af begrænsningen eller ej. Underskud fra tidligere år bliver ikke beskåret eller går tabt, men forskellen er, at skattebetalingen forfalder løbende over de 5 år efter de nye regler, mens skattebetalingen først

⁹¹ Eksempel 11, egen tilvirkning

forfaldt i år 4 og 5 efter de tidligere regler. Når skattebetalingen forfalder tidligere, medfører det en likviditetsmæssig belastning for koncernen.

Eksempel 12, underskudsfræmførsel efter begrænsning samt fordeling af begrænset underskud⁹²

	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	t.kr. i alt
Underskud fra tidligere år					
Særunderskud	10.000	0	2.000	0	12.000
Sambeskatningsunderskud	4.000	8.000	4.000	6.000	22.000
					<u>34.000</u>
					t.kr.
Sambeskatningsindkomst før underskudsfræmførsel	36.000				
Bundgrænse, kan altid fradrages	-7.500				
Indkomst herefter	28.500				
Resterende underskud, 60 % fradrag	-17.100				
Skattepligtig sambeskatningsindkomst	11.400				
Underskud der kan modregnes	24.600				
Forholdsmæssig andel af fræmførselsberettiget underskud efter SEL § 12, stk. 2	0,7235				

Efter de nye begrænsningsregler har selskabet en skattepligtig sambeskatningsindkomst på t.kr. 11.400. Der er modregnet underskud fra tidligere år t.kr. 7.500+17.100 = 24.600. Det samlede underskud fra tidligere år udgør t.kr. 34.000. Den forholdsmæssige andel af det samlede underskud som kan fræmføres efter de nye regler, er derved $24.600/34.000 = 0,7235 = 72,35\%$.

	før begrænsning				t.kr. efter begrænsning	
	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	modregnings-berettiget underskud efter begrænsning	begrænset underskud
Sambeskatningsindkomst før underskudsfræmførsel	20.000	10.000	18.000	-12.000		
Selskabernes egne underskud før sambeskatning	-10.000	0	-2.000	0	-8.683	-3.317
	10.000	10.000	16.000	-12.000		
Selskabernes egne underskud under sambeskatning	-4.000	-8.000	-4.000	0	-11.576	-4.424
Sambeskatningsindkomst	6.000	2.000	12.000	-12.000		
Fordeling af underskud mellem selskaberne	-3.600	-1.200	-7.200	12.000		
	2.400	800	4.800	0		
Fordeling af underskud fra tdl. års sambeskatning	-1.800	-600	-3.600	6.000	-4.341	-1.659
Koncernens skattepligtige indkomst	600	200	1.200	0	-24.600	-9.400

⁹² Eksempel 12, egen tilvirkning, inspiration fra lovforslag L173, s. 37-38

	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	t.kr. i alt
Fordeling af begrænset underskud					
Selskabernes egne underskud før sambeskatning	-2.764	0	-553	0	-3.317
Selskabernes egne underskud under sambeskatning	-1.106	-2.212	-1.106	0	-4.424
Fordeling af underskud fra tdl. års sambeskatning	0	0	0	-1.659	-1.659
Underskud til fremførsel efter begrænsning	-3.870	-2.212	-1.659	-1.659	-9.400

	A ApS	B ApS	C ApS	D ApS	t.kr. i alt
Skattepligtig indkomst					
Indkomst før underskudsfordeling og begrænsning	20.000	10.000	18.000	-12.000	36.000
Anvendt og fordel underskud:					
Selskabernes egne underskud før sambeskatning	-7.235	0	-1.448	0	-8.683
Selskabernes egne underskud under sambeskatning	-2.894	-5.788	-2.894	0	-11.576
Fordeling af underskud mellem selskaberne	-3.600	-1.200	-7.200	12.000	0
Fordeling af underskud fra tdl. års sambeskatning	-1.302	-434	-2.605	0	-4.341
Indkomst efter underskudsfordeling og begrænsning	4.969	2.578	3.853	0	11.400

Først gennemregnes sambeskatningsindkomsten uden begrænsning. Når indkomsten er beregnet og fordelt, kan den forholdsmæssige fordeling af det fremførselsberettigede underskud beregnes. Alle typer af underskud fra tidligere år bliver begrænset lige meget, herunder særunderskud, egne underskud og andre selskabers underskud. Underskud fra indkomståret er ikke omfattet af begrænsningen.

Eksempelvis har A ApS og C ApS særunderskud på henholdsvis t.kr. 10.000 og 2.000 hvoraf der kan fremføres 72,35 %, dvs. t.kr. 7.235 og 1.448, i alt t.kr. 8.683. A ApS og C ApS er begrænset t.kr. 12.000–8.683 = 3.317. Den del af det begrænsede særunderskud som tilbageføres til A ApS er $3.317 \cdot 10.000 / 12.000 = 2.764$ og den del som tilbageføres til C ApS er $3.317 \cdot 2.000 / 12.000 = 553$.

Hvis fordelingen af andre selskabers underskud fra tidligere år betragtes, ses det at A ApS, B ApS og C ApS udnytter D ApS' underskud. Dette underskud bliver tilsvarende begrænset med 72,35 %. Det begrænsede underskud udgør t.kr. 1.659, som tilbageføres til D ApS til fremførsel til senere indkomstår.

Hensigten med først at lave en fuld gennemregning af sambeskatningsindkomsten og derefter fordele det fremførselsberettigede underskud forholdsmæssigt er, at opnå en ligelig fordeling af begrænsningen, så alle underskud begrænses i samme omfang⁹³.

⁹³ Lovforslag L173, s. 39

Det fremgår af lovforslag L173, at underskudsbegrænsningen skal reducere de yngste underskud først hvorved det gældende princip om, at de ældste underskud skal anvendes først opretholdes. Det kan diskuteres, hvorvidt det er tilfældet, når alle typer af underskud begrænses lige meget. Umiddelbart burde de underskud som er ældst, for eksempel særunderskud, skulle udnyttes først og derefter kunne begrænsningen omfatte de nye underskud, eksempelvis underskud fra sidste år. Skulle de ældste underskud bogstavelig talt anvendes først, ville A ApS ikke blive begrænset i sit særunderskud, men derimod begrænset med t.kr. 3.870 i sit eget sambeskatningsunderskud. Når lovforslaget fremsætter, at de ældste underskud skal anvendes først, menes de ældste underskud indenfor hver kategori af underskud. Ved at alle typer af underskud bliver begrænset i samme omfang, bliver alle selskaber tilgodeset.

Det fremgår af eksemplet at sambeskatningsindkomsten efter de hidtidige regler, kun ville være t.kr. 2.000. Selskabet bliver beskattet af yderligere t.kr. 9.400 efter de nye regler, hvilket betyder en markant forhøjelse af skattebetalingen.

10.2. Formålet med underskudsbegrænsning

Formålet med indførelse af underskudsbegrænsningen er, at sikre en vis skattebetaling til det offentlige. Flere multinationale og store danske selskaber har opsparet meget store underskud, og kommer derfor ikke til at betale skat indenfor en overskuelig fremtid. De nye regler skal sikre, at disse selskaber kommer til at betale en vis skat, uden at selskaberne bliver frataget retten til at fradrage udgifter, som reelt er afholdt.

Grænsen på kr. 7,5 mio. er fastsat ud fra den betragtning, at de nye regler primært skal være rettet mod store selskaber. Det er regeringens opfattelse, at bundgrænsen på den ene side skal have en sådan størrelse, at mindre selskaber ikke påvirkes nævneværdigt, men at grænsen på den anden side ikke må være for favorabel i forhold til store selskaber⁹⁴.

Ved det først fremsatte lovforslag var grænsen fremsat til kr. 1. mio. En bundgrænse på dette niveau vil resultere i, at mange ”almindelige” selskaber også bliver ramt af begrænsningsreglerne. Dette er ikke hensigten, idet forslaget er tilsigtet multinationale og store dansk selskaber, og derved blev grænsen hævet til kr. 7,5 mio. svarende til euro 1. mio.

⁹⁴ Skattemæssigt underskud – en begrænset fornøjelse

Når en del af underskuddet først kan udnyttes på et senere tidspunkt, sker der en fremrykning af selskabsskatten, hvilket medfører, at det offentlige opnår en rentefordel. Selskaberne bliver likviditetsbelastet, idet der skal betales skat tidligere end før⁹⁵.

De selskaber som bliver ramt af de nye regler, kan allerede være likviditetsmæssigt presset på grund af deres meget store underskud. Når disse selskaber begynder at generere overskud, kan selskaberne have brug for likviditeten, for hurtigt at få genetableret en sund virksomhed. Det kan derfor være ekstra hårdt for selskaberne, at blive likviditetsbelastet i netop denne periode. Desuden bliver reglerne indført, mens der stadig er finanskrisen og mens selskaberne er økonomisk presset. Begrænsningen kommer til at omfatte alle de uudnyttede underskud, som selskaberne har opsparet, mens der har været krise. Indførelsen af de nye regler kommer således på et i forvejen vanskeligt tidspunkt for selskaberne. Men omvendt ville underskudsbegrænsningen ikke være aktuel, hvis mange selskaber ikke havde store underskud som følge af krisen. Det må formodes, at staten lider under de manglende skatteindtægter fra de underskudsgivende selskaber.

Regeringen skønner at underskudsbegrænsningen vil medføre et umiddelbart merprovenu i indkomståret 2013 på kr. 685 mio. Den varige virkning skønnes at være kr. 70 mio. årligt efter tilbageløb. Beregningerne er baseret på oplysning om de foregående års udnyttelse af underskud og herudfra anslås det, at der vil være underskudsbegrænsning på omkring kr. 2,7 mia. årligt⁹⁶.

Af lovforslag L173 fremgår det, at underskud der ikke kan modregnes i årets overskud fortsat vil kunne fremføres i ubegrænset tid. Selskaberne får ikke beskåret deres underskud. Dette står umiddelbart ikke helt i kontrast til den foretagne beregningsmæssige antagelse, at ca. 10 % af de fremførte underskud bortfalder. Dette sker som følge af, at underskuddene udnyttes over en længere årrække. Dermed er det ikke alle selskaber der når at udnytte de fremførte underskud, inden de ophører⁹⁷. Det er muligt at selskaberne ikke bliver beskåret i deres underskud, men hvis de ikke kan nå at udnytte hele deres fremførte underskud, er effekten heraf den samme.

⁹⁵ Lovforslag L173, s. 11

⁹⁶ Lovforslag L173, s. 29

⁹⁷ Lovforslag L173, s. 29

Bundgrænsen skal gælde på sambeskatningsniveau, hvorfor det ikke er muligt at tilrettelægge en koncernstruktur med mange selskaber og derved opnå flere bundgrænser. En sådan mulighed ville ødelægge effekten af underskudsbegrænsningen for det offentlige.

Som allerede nævnt er de nye regler møntet på multinationale og store danske selskaber. Men reglerne har betydning for langt flere selskaber og har affødt mange reaktioner, både fra virksomhedernes interesseorganisationer og fra selskaber der driver virksomhed her i landet. Hovedsynspunktet har været, at der er tale om en forringelse af de generelle rammevilkår for at etablere og drive virksomhed her i landet med de heraf følgende konsekvenser, og dette er i en periode hvor selskaberne fortsat er presset økonomisk⁹⁸.

Problemet er, at de store opsparede underskud er nuancerede. Nogle underskud stammer fra virksomheder med reelle driftsmæssige underskud, mens andre underskud er en del af en bevidst skatteplanlægning. De store multinationale selskaber har mulighed for at strukturere sig på en sådan måde, at overskud kan flyttes til selskaber placeret i lande med lav beskatning. Dette kan gøres på armslængdevilkår ved eksempelvis at betale for et navn, rettigheder, knowhow og så videre. Det er disse multinationale selskaber, som de nye bestemmelser er rettet i mod, men desværre kommer de ”reelle” selskaber også i klemme.

10.3. Brancher som kan blive ramt

Formålet med indførelse af underskudsbegrænsningen er at ramme multinationale og store danske selskaber. Underskudsbegrænsningen er relevant for selskaber med fremførselsberettigede underskud over kr. 7,5 mio. Imidlertid går det også ud over en række selskaber betinget af deres branche.

Selskaber med væsentlige forsknings- og udviklingsomkostninger som enten er i en opstartsfase eller en ekspansionsfase. De bioteknologiske virksomheder påpeger, at udviklingen af nye produkter medfører meget betydelige skattemæssige underskud i perioden frem til den kommercielle lancering af det nye produkt, og at de nye regler derfor vil udgøre en meget stor belastning for navnlig disse virksomheder⁹⁹. Hertil skal påpeges, at disse virksomheder har fået en kompensation i form af de nye skatte kreditregler i ligningslovens § 8X.

⁹⁸ Skattemæssigt underskud – en begrænset fornøjelse

⁹⁹ Skattemæssigt underskud – en begrænset fornøjelse

Selskaber med væsentlige beholdninger af lagerbeskattede aktiver, eksempelvis porteføljeaktier og finansielle kontrakter, hvor værdien af investeringerne kan være meget svingende.

Selskaber etableret med henblik på at gennemføre et specifikt projekt, der er karakteriseret ved underskud i projektets første år, og overskud i projektets senere forløb¹⁰⁰.

Selskaber med stærkt svingende omsætning, herunder selskaber inden for særligt konjunkturfølsomme brancher og selskaber karakteriseret ved store uregelmæssige engangsindtægter, som for eksempel selskaber indenfor byggebranchen og ejendomsbranchen.

Eksempel 13, et selskab i byggebranchen som anvender faktureringskriteriet¹⁰¹

	år 1	år 2	år 3	år 4	t.kr. år 5
Faktureret omsætning - byggeomkostninger	0	0	15.000	0	15.000
Andre udgifter	-5.000	-5.000	-5.000	-5.000	-5.000
Skattepligtig indkomst før underskudsfræmførsel	-5.000	-5.000	10.000	-5.000	10.000
Bundgrænse	0	0	-7.500	0	-6.000
Indkomst herefter	0	0	2.500	0	4.000
Resterende underskud, 60 % fradrag	0	0	-1.500	0	0
Skattepligtig indkomst efter underskudsfræmførsel	0	0	1.000	0	4.000
Underskud primo	0	5.000	10.000	1.000	6.000
Tilgang	5.000	5.000	0	5.000	0
Afgang	0	0	-9.000	0	-6.000
Underskud ultimo	5.000	10.000	1.000	6.000	0

Før begrænsningen blev selskabet først beskattet af den samlede avance kr. 5 mio. i år 5. Efter begrænsningen bliver selskabet allerede beskattet af kr. 1 mio. i år 3 og af de resterende kr. 4 mio. i år 5.

Det har stor betydning for selskaber med længerevarende igangværende arbejder for fremmed regning, som anvender faktureringskriteriet, om et igangværende arbejde afsluttes og faktureres i det ene eller i det andet år. Her kan det overvejes, om det vil være fordelagtigt at anvende produktionskriteriet frem for faktureringskriteriet, fordi indtægter og udgifter bedre matches under produktionskriteriet¹⁰². Den fremrykkede beskatning af indtægterne efter produktionskriteriet, skal

¹⁰⁰ L 173 – styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 229

¹⁰¹ Eksempel 13, egen tilvirkning, inspiration fra L 173 – styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 230

¹⁰² L 173 – styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 230

sammenholdes med den negative likviditetsmæssige effekt i relation til faktureringskriteriet og underskudsbegrænsningen. Det er også muligt, at dele et projekt op i mindre delprojekter så avancen indregnes løbende.

En omhyggelig skatteplanlægning for de ovennævnte selskaber er endnu vigtigere nu end hidtil. Det bør overvejes, hvad der konkret kan gøres for at minimere effekten af begrænsningsreglerne. Herunder om det er hensigtsmæssigt at opbygge skattemæssige underskud, om der i underskudsår bør afskrives på forskellige typer af aktiver med forskellige afskrivningsprofiler, samt valg/ændring af værdiansættelses- og periodiseringsprincipper. Videre bør realisationstidspunktet for eventuelle større engangsindtægter overvejes¹⁰³. Det kan være en fordel at optimere underskuddet til kr. 7,5 mio. ved eksempelvis at undlade at afskrive. Selskaberne kan med fordel, i forbindelse med skatteplanlægningen, udnytte det underskud der altid kan trækkes fra.

En anderledes problemstilling gælder for varmforsyningsvirksomhederne. Hvis sådanne virksomheder risikerer at skulle betale skat, bliver regningen sendt videre til forbrugeren. En overdækning i et varmeværk er udtryk for et skyldigt beløb til varmeforbrugeren, omvendt bliver en underdækning et tilgodehavende hos varmeforbrugeren. Skattemæssigt er det ikke muligt, at anføre en over- eller underdækning, som henholdsvis et skyldigt beløb eller et tilgodehavende. I stedet bliver en overdækning skattepligtig, og behandles som almindelig skattepligtig indkomst. Tidligere års underdækning, skattemæssigt underskud, kan fremføres til modregning i skattepligtige overskud. Hvis varmforsyningsvirksomhederne kommer til at betale skat af en overdækning, vil udgiften blive en del af de omkostninger, som skal opkræves hos forbrugeren. Skattebetalingen betyder derfor en forøgelse af varmeudgiften for forbrugeren¹⁰⁴.

10.4. Nedsættelse af selskabsskatten til 22 %

Ved færdiggørelsen af denne afhandling er der blevet offentliggjort et lovforslag om, at selskabsskatten skal sænkes fra 25 % til 22 %.

En sænkelse af selskabsskatten har sine indlysende fordele, og vil forbedre forudsætningerne for at drive virksomhed i Danmark. En sænkelse af selskabsskatten kan også betragtes som en nødvendighed, idet andre lande sænker deres selskabsskat.

¹⁰³ L 173 – styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 230

¹⁰⁴ Fjernvarmen, Ny vide

For de mange selskaber med store opsparede underskud, betyder det nye lovforslag, at underskuddene bliver mindre værd. Har et selskab eksempelvis et underskud fra tidligere år på kr. 10 mio. så er skatteaktivet kr. 2,5 mio. værd. Med det nye lovforslag bliver skatteaktivet kun kr. 2,2 mio. værd. Det betyder, at selskaberne ikke får fuld fradragsværdi for allerede afholdte udgifter.

I forbindelse med den nye underskudsbegrænsning kommer alle selskaber med store underskud til at betale en vis skat. Her bliver det en fordel, hvis selskaberne kun skal svare skat med 22 %, ligesom det vil være en lempelse på længere sigt, når de opsparede underskud er opbrugt.

En nedsættelse af skatten til 22 % kan, ligesom de nye skatte kreditregler, betragtes som en kompensation for de indførte underskudsbegrænsningsregler. En nedsættelse af skatten kommer de selskaber til gode, som rent faktisk betaler skat her i landet.

10.5. Delvurdering

Der er indført underskudsbegrænsning i forhold til modregning af underskud fra tidligere år. Underskudsbegrænsningen består i, at de første kr. 7,5 mio. kan modregnes fuldt ud, hvorefter 60 % af det resterende overskud kan modregnes. Først gennemregnes sambeskatningsindkomsten uden begrænsning. Når indkomsten er beregnet og fordelt, kan den forholdsmæssige fordeling af det fremførselsberettigede underskud beregnes.

Begrænsningen skal opgøres på sambeskatningsniveau og anvendes kun, hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst i indkomståret er positiv. Hvis summen er negativ, kan de selskaber med positiv indkomst fortsat modregne underskud uden begrænsning.

Er sambeskatningsindkomsten positiv før modregning af underskud, men negativ efter, så svarer underskudsbegrænsningen kun til forskellen mellem den skattepligtige indkomst, efter der er foretaget begrænsning, og nul.

Er summen af de sambeskattede selskabers indkomst positiv, men mindre end kr. 7,5 mio., sker der ingen begrænsning af de fremførselsberettigede underskud.

Underskud som ikke kan modregnes efter underskudsbegrænsningen, skal fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskaber, som har underskud fra tidligere år. De underskud der ikke kan modregnes i årets overskud, vil fortsat kunne fremføres uden tidsmæssig begrænsning.

Forskellen på reglerne før og efter indførelse af underskudsbegrænsning er, at alle de koncerner som falder for begrænsningsreglen kommer til at betale en vis skat. Før kunne hele det opsparede underskud fra tidligere år modregnes fuldt ud, og derved kunne selskaberne helt undgå at betale skat, før selskabernes opsparede underskud var opbrugt. Nu kommer selskaberne til at betale en vis skat hvert år og underskuddene bliver fordelt over en længere årrække. Ved at skattebetalingen forfalder før, end efter de tidligere regler, oplever selskaberne en likviditetsmæssig belastning som følge heraf.

Formålet med underskudsbegrænsningen er, at sikre at flere multinationale og store danske selskaber kommer til at betale en vis skat. Grænsen på kr. 7,5 mio. er bestemt ud fra ønsket om at ramme store selskaber. Ved at en del af underskuddet først kan udnyttes på et senere tidspunkt fremrykkes selskabsskattebetalingen. Det offentlige opnår en fordel, mens selskaberne bliver likviditetsbelastet. Underskudsbegrænsningen indføres i en periode, hvor selskaberne fortsat er presset økonomisk.

Underskudsbegrænsningsreglerne har været genstand for meget kritik, som hovedsageligt er gået på, at reglerne er en forringelse af de generelle vilkår for at etablere og drive virksomhed i Danmark.

Ud over multinationale og store danske selskaber bliver særligt bestemte brancher ramt af begrænsningen. Det er for eksempel selskaber med stærkt svingende omsætning, selskaber med længerevarende igangværende arbejder for fremmed regning som anvender faktureringskriteriet, selskaber med væsentlige forsknings- og udviklingsomkostninger, selskaber med væsentlige beholdninger af lagerbeskattede aktiver og selskaber etableret med henblik på at gennemføre et specifikt projekt, hvor der er underskud i de første år og overskud i det senere forløb.

11. Underskudsfrøførelse efter fusionsskatteloven

Behandling af skattemæssigt underskud i forbindelse med en skattefri omstrukturering sker efter fusionsskattelovens (FUSL) regler. Det fremgår af FUSL § 8, stk. 6, 1. pkt. at:

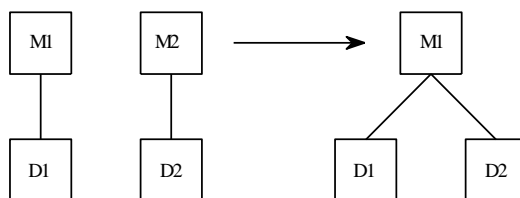
”Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne underskud fra tidligere år, kan dette underskud uanset bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12 ikke bringes til fradrag ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse.”

Det følger klart af ordlyden, at underskud fra tidligere år i det indskydende og i det modtagende selskab, ikke kan fremføres til modregning hos det modtagende selskab.

Bestemmelsen nævner derimod ikke skattemæssigt underskud fra tidligere år fra sambeskattede selskaber. Umiddelbart giver bestemmelsen mulighed for, at det modtagende selskabs sambeskattede datterselskabers skattemæssige underskud fra tidligere år fortsat kan fremføres til modregning hos det modtagende selskab.

Ifølge flere års praksis fra Ligningsrådet og Landsskatteretten er et selskab og dets sambeskattede datterselskaber blevet betragtet som en samlet enhed. Enhedsprincippet er begrundet i en lang række afgørelser og medfører, at underskud fra både det modtagende selskab og dets sambeskattede datterselskaber ikke kan fradrages i det modtagende selskabs indkomst efter den skattefri omstrukturering.

Figur 14, skattefri fusion med M1 som det modtagende selskab¹⁰⁵



Enhedsprincippet medfører at D1s underskud fra tidligere år, ikke kan udnyttes af M1 efter fusionen. De sambeskattede selskaber inden for den oprindelige sambeskatning kan fortsat fremføre

¹⁰⁵ Figur 14, egen tilvirkning

det modtagende selskabs underskud til modregning. Underskud fra D1 og M1 kan fortsat modregnes i positiv indkomst hos D1 efter fusionen¹⁰⁶

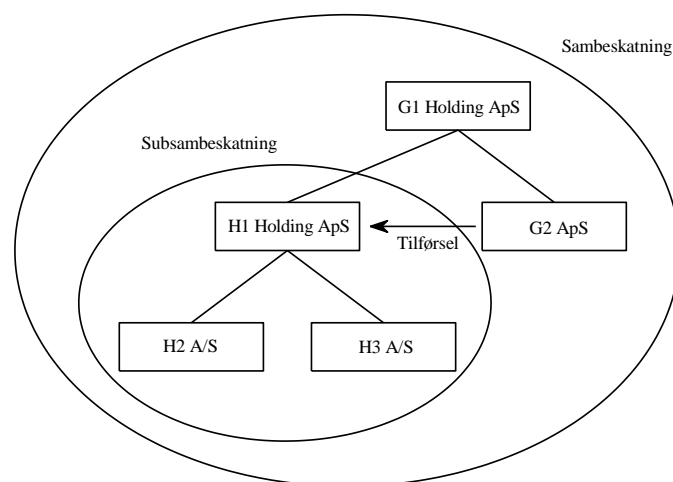
De eksisterende afgørelser vedrørende enhedsprincippet angår tiden før de nye sambeskatningsregler, som blev indført i 2005. Det har ikke været afklaret i praksis, om enhedsprincippet herefter var i overensstemmelse med SEL § 31, stk. 2, 5.-8. pkt., som gjaldt indtil vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012. SEL § 31, stk. 2, 5.-8. pkt. hjemlede adgang til at udnytte underskud i det modtagende selskabs sambeskatningskreds efter en fusion.

I forbindelse med vedtagelse af lov nr. 121-2 i 2004/05 forudsatte skatteministeren i spørgsmål 117, at enhedsprincippet fortsat skulle gælde efter indførslen af de nye sambeskatningsregler¹⁰⁷.

Det har alligevel ikke været helt entydigt om enhedsprincippet skulle håndhæves, idet de tre afgørelser SKM.2006.75.LSR, SKM 2011.588.LSR og SKM.2012.46.SR går imod den hidtidige opfattelse af, at der eksisterer et enhedsprincip¹⁰⁸.

11.1. SKM 2011.588 LSR

Figur 15, G-koncernen havde overtaget H-koncernen¹⁰⁹



¹⁰⁶ Skattemæssige sambeskatningsunderskud i fusionsskattelovens § 8, s. 543

¹⁰⁷ SKM2011.588.LSR, s. 3

¹⁰⁸ C.D.5.2.7.3, fortabelse af underskud – FUL §8, stk. 6, ”enhedsprincippet”

¹⁰⁹ Figur 15, Skattemæssige sambeskatningsunderskud i fusionsskattelovens § 8, s. 544

Der ønskedes gennemført en skattefri tilførsel af aktiver fra G2 ApS til H1 Holding ApS. Selskabet stillede følgende spørgsmål til SKAT:

1. Kan det bekræftes, at skattemæssige underskud fra tidligere år fra H2 A/S fortsat kan fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst hos selskabet selv efter en skattefri tilførsel af aktiver efter FUSL § 15 c, hvor H1 Holding ApS er det modtagende selskab?
2. Kan det bekræftes, at skattemæssige underskud fra tidligere år fra H2 A/S fortsat kan fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst fra det sambeskattede moder-selskab H1 Holding ApS efter en skattefri tilførsel af aktiver efter FUSL § 15 c, hvor H1 Holding ApS er det modtagende selskab?

SKAT svarede ja til spørgsmål 1 og nej til spørgsmål 2, med henvisning til enhedsprincippet. Selskabet påklagede spørgsmål 2 til Landsskatteretten.

Landsskatteretten ændrede herefter besvarelsen af spørgsmål 2 til ja og tilsidesatte dermed den mangeårige praksis om enhedsprincippet. Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse var følgende:

- Der henvises til ordlyden af FUSL § 8, stk. 6, 1.-2. pkt., og det bemærkes at H1 Holding ApS var sambeskattet med datterselskabet H2 A/S, der havde et fremførselsberettiget underskud, som var opstået under sambeskatningen.
- Da sambeskatningen mellem H1 Holding ApS og H2 A/S ikke brydes ved gennemførelse af den påtænkte tilførsel af aktiver, vil underskud i disse selskaber, som er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, som udgangspunkt fortsat kunne anvendes af begge selskaber jf. SEL § 31, stk. 2, 8. pkt. (før ændring af loven)
- Reglerne i FUSL § 8, stk. 6, 1. pkt., begrænser dog det modtagende selskabs mulighed for at anvende egne underskud opstået inden omstruktureringen i henhold til det indskydende og det modtagende selskab. Denne bestemmelse omhandler imidlertid ikke det modtagende selskabs datterselskaber, og bestemmelsen kan ikke udstrækkes til at omfatte underskud i det modtagende selskabs datterselskaber, såfremt dette er opstået under sambeskatning med det modtagende selskab jf. SEL § 2, 8. pkt. (før ændring af loven).

- FUSL § 8, stk. 6, 1. pkt. kunne derfor ikke medføre, at H2 A/S' opståede underskud, mens dette selskab var sambeskattet med H1 Holding ApS, ikke kunne udnyttes af det modtagende selskab, H1 Holding ApS, da underskuddet var opstået under sambeskatning mellem H1 Holding ApS og H2 A/S¹¹⁰.

Afgørelsen var særlig interessant i relation til skattefri omstrukturering, der gennemføres mellem sambeskattede selskaber, som har datterselskaber med skattemæssigt fremførte underskud fra tidligere år.

Senere i SKM.2012.46.SR blev enhedsprincippet igen tilsidesat. Afgørelsen måtte anses som den definitive praksisændring i relation til enhedsprincippet¹¹¹.

Retten til at modregne underskud, efter en skattefri omstrukturering, var herefter som vist i skemaet:

Kan modregnes i	Underskud fra			
	Modtagende selskab	Indskydende selskab	Sambeskattede med modtagende selskab	Sambeskattede med indskydende selskab
Modtagende selskab	Nej	Nej	Ja	Nej
Indskydende selskab	-	-	-	-
Sambeskattede med modtagende selskab	Ja	Nej	Ja	Nej
Sambeskattede med indskydende selskab	Nej	Ja	Nej	Ja

Ud over at underskud fra det modtagende selskabs sambeskattede selskaber kunne modregnes hos det modtagende selskab, ses også at underskud fra det indskydende selskab kan modregnes hos de selskaber, som det indskydende selskab var sambeskattet med. Underskud fra det indskydende selskab kan modregnes i den subsambeskatning, der fortsætter mellem det indskydende selskabs datterselskaber under det modtagende selskab¹¹².

¹¹⁰ SKAT, SKM2011.588.LSR, s. 4

¹¹¹ http://www.bechbruun.com/~media/Files/Videncenter/Nyhedsbrev/Corporate/2012/Nyhedsbrev_1_2012.pdf

¹¹² Underskudsfrøførsel fra sambeskattede selskaber ved omstrukturering

11.2. Fusion mellem sambeskattede selskaber

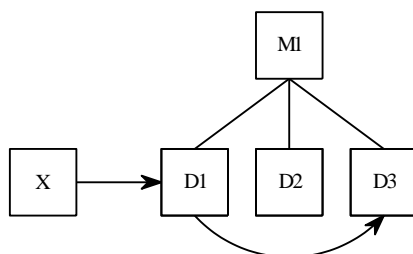
Af FUSL § 8, stk. 6, 2. pkt. fremgår følgende:

”Ved fusion mellem sambeskattede selskaber kan det underskud, der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet, bringes til fradrag.”

Foretages en omstrukturering mellem et moder- og et datterselskab eller mellem to datterselskaber, så kan underskud stadig fremføres. Skattemæssigt underskud kan fremføres, idet sambeskatningskredsen er uændret, når der omstruktureres mellem to allerede sambeskattede selskaber.

Bestemmelsen giver imidlertid mulighed for, at et ikke koncernforbundet selskab fusioneres ind i koncernen, hvorefter det modtagende og sambeskattede selskab fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab. Der er nu tale om en fusion mellem sambeskattede selskaber, hvor det modtagende selskab, efter lovens ordlyd, ikke mister det underskud der er opstået, mens selskaberne har været sambeskattet¹¹³.

Figur 16, skattefri fusion med et ikke koncernforbundet selskab og efterfølgende fusion mellem sambeskattede selskaber¹¹⁴



Selskab M, D1, D2 og D3 er sambeskattet, hvor D2 og D3 er underskudsgivende selskaber. Selskab D1 fusioneres med det ikke koncernforbundne selskab X, med selskab D1 som det modtagende selskab. Selskab D1 og X har ikke underskud, hvorfor der ikke fortabes underskud. Året efter fusioneres selskab D1 ind i selskab D3. Ved fusion mellem sambeskattede selskaber, går underskud i selskab D3 ikke tabt. Selskab X er således fusioneret ind i selskab D3 uden at underskud fra selskab D3 er gået tabt.

¹¹³ Lovforslag L173 s. 42

¹¹⁴ Figur 16, egen tilvirkning, inspiration fra Lovforslag L173, s. 42

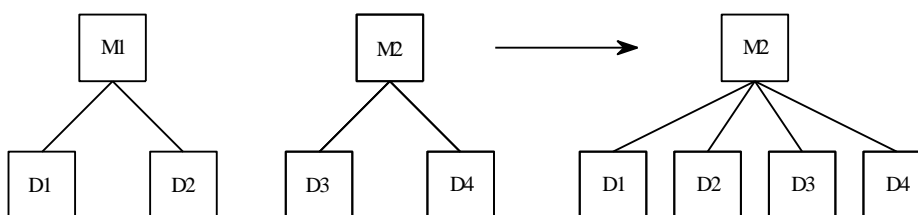
11.3. Den nye bestemmelse

Vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012 medfører en ny bestemmelse i SEL § 31, stk. 4. Det følger af 1. pkt., at:

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

Der er med den nye bestemmelse indført hjemmel til at håndhæve enhedsprincippet og det er endeligt slået fast, at det modtagende selskab ikke kan modregne sambeskattede selskabers underskud efter en omstrukturering.

Figur 17, skattefri fusion med M2 som det modtagende selskab¹¹⁵



M2 mister retten til at modregne underskud fra tidligere år for samtlige selskaber i tidligere koncernen. D1 og D2 kan fortsat udnytte underskud fra M1, D1 og D2 i deres subsambeskatning, mens D3 og D4 fortsat kan udnytte underskud fra M2, D3 og D4 i deres subsambeskatning.

Det fremgår af SEL § 31, stk. 4, 2. pkt. at:

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

¹¹⁵ Figur 17, egen tilvirkning

Dette kan sammenholdes med FUSL § 8, stk. 6, 2. pkt., som foreskriver, at underskud kan fremføres, når der er tale om fusion mellem sambeskattede selskaber, og underskuddet er opstået mens selskaberne har været sambeskattet.

I forbindelse med l lov nr. 591 af 18. juni 2012 indsættes der et 3. pkt. i FUSL § 8, stk. 6:

”2. pkt. gælder ikke, hvis det modtagende selskab eller faste driftssted ved en skattefri omstrukturering direkte eller indirekte har modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, da underskuddet opstod”

Muligheden for at et ikke koncernforbundet selskab først fusioneres ind i koncernen, og efterfølgende fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab, er hermed forhindret.

Det bestemmes i SEL § 31, stk. 4, 2. pkt. at det indskydende selskab ikke må have deltaget i en skattefri omstrukturering af nogen former, mens det bestemmes i FUSL § 8, stk. 6, 3. pkt., at det modtagende selskab ikke på nogen måde må have modtaget aktiver eller passiver fra et ikke sambeskattet selskab.

11.4. Delvurdering

Det har hele tiden stået klart, at det modtagende selskab mister retten til at fremføre både det indskydende og det modtagende selskabs underskud fra tidligere år ved en skattefri omstrukturering. Problemstilling har været, hvorvidt det modtagende selskab kan fremføre underskud fra det modtagende selskabs sambeskattede selskaber.

Tidligere blev det selskab som indgik i en skattefri omstrukturering og dets sambeskattede selskaber betragtet som ”en enhed” efter enhedsprincippet. Efter indførelse af sambeskatningsreglerne blev der forvirring omkring enhedsprincippet.

Ved SKM.2011.588 tilsidesatte Landsskatteretten enhedsprincippet. Det var med denne afgørelse fastslået, at FUSL § 8, stk. 6 alene regulerede de deltagende selskabers adgang til underskudsudnyttelse efter en omstrukturering. Der var ikke hjemmel til at sidestille underskud i sambeskattede selskaber, med underskud i de selskaber der deltog direkte i den skattefri omstrukturering.

Med vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012 er der indført hjemmel til at håndhæve enhedsprincippet.

Foretages en skattefri omstrukturering mellem sambeskattede selskaber, og er underskuddene opstået, mens selskaberne var sambeskattet, kan underskud stadig fremføres.

Det indskydende selskab må ikke have deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke-sambeskattet selskab i eller efter underskudsårene, og det modtagende selskab må ikke have modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, hvor underskuddene opstod.

Der er derved hindret for, at et ikke koncernforbundet selskab kan fusioneres ind i en koncern og efterfølgende fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab.

12. Solidarisk hæftelse

Indtil 2005 var sambeskatning valgfrit, og kunne alene vælges med 100 % ejede datterselskaber. Indgik selskaberne i en frivillig sambeskatning, så hæftede de sambeskattede selskaber solidarisk for indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter. I 2005 blev obligatorisk national sambeskatning indført, og samtidig blev ejerskabskravet nedsat til bestemmende indflydelse i datterselskabet, dvs. som udgangspunkt over 50 % af stemmerettighederne¹¹⁶.

I 2005 indeholdte det først fremsatte lovforslag en bestemmelse, hvorefter alle sambeskattede selskaber skulle hæfte solidarisk for skatten af sambeskatningsindkomsten. Efter stærk kritik blev forslaget ændret, og den solidariske hæftelse fjernet¹¹⁷. Dengang blev det vurderet, at den solidariske hæftelse ikke kunne bevares, når sambeskatningen blev obligatorisk. Det var blandet andet begrundet i, at et betydeligt antal selskaber med minoritetsaktionærer ville blive inddraget i sambeskatningen, når den blev obligatorisk. Det var ikke rimeligt at opretholde den solidariske hæftelse, fordi minoritetsaktionærerne derved ville komme til at hæfte for skatter i selskaber, hvori de principielt ingen indflydelse havde¹¹⁸.

¹¹⁶ Lovforslag nr. L 173, s. 22

¹¹⁷ <http://www.pwc.dk/da/nyt/skat/selskabsskat/regeringens-vaekstafale.jhtml>

¹¹⁸ L173 - styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 236

Ved ændring af lovforslaget i 2005 udtalte Skatteministeriet at:

”Det vurderes, at formålet med en generel solidarisk hæftelse ikke står mål med ulempen i form af usikkerhed om den økonomiske påvirkning af de sambeskattede selskaber set i sammenhæng med den foreslåede koncerndefinition og obligatoriske nationale sambeskatning.”

Det først fremsatte lovforslag i L173, vedrørende solidarisk hæftelse for skatter mellem sambeskattede selskaber, er derfor et opgør med den tidligere anførte kommentar fra Skatteministeriet, hvilket har været genstand for stærk kritik¹¹⁹.

12.1. Den tidligere bestemmelse

Det fremgår af den tidligere SEL § 31, stk. 4, 10.-11. pkt., at:

Hvert enkelt sambeskattet selskab hæfter kun for den del af indkomstkatten, 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 indkomstkatten m.v., overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.

Når et datterselskab har afregnet sin skat med administrationsselskabet, overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor. Datterselskabet er først frigjort, når det kan dokumenteres, at skatten er betalt til administrationsselskabet. Og administrationsselskabet hæfter kun i det omfang, det har modtaget skatten fra datterselskabet.

SKAT har således kun haft mulighed for at kræve skatten betalt hos ét selskab. Ingen selskaber har i princippet behøvet at bekymre sig om, hvorvidt de andre selskaber i sambeskatningen afregnede deres skat.

12.2. Baggrunden for lov nr. 591 af 18. juni 2012

Skatteministeriet fremfører, at bestemmelsen skal sikre, at SKAT ikke står tilbage uden dækning for skattekrav samtidig med, at en koncern kan fortsætte sin aktivitet i Danmark. Koncernerne får en økonomisk fordel ved sambeskatning, idet underskud i underskudsgivende selskaber kan

¹¹⁹ <http://www.pwc.dk/da/nyt/skat/selskabsskat/regeringens-vaekstaftale.jhtml>

modregnes i overskud i andre sambeskattede selskaber. Dertil er der blevet indført regler om skattefrie tilskud mellem sambeskattede selskaber, hvilket sammenholdt med skattefriheden for datterselskabsudbytter og koncernselskabsudbytter gør, at koncernens midler skattefrit kan flyttes mellem koncernens selskaber. Koncernens midler kan således flyttes væk fra det hæftende selskab. Derfor kan der opstå en situation, hvor SKAT alene kan rette et krav mod ét selskab i en sambeskatning, uden at de øvrige selskaber i sambeskatningen hæfter solidarisk for kravet, selvom de øvrige selskaber i koncernen har opnået skattemæssige fordele ved at indgå i sambeskatningen¹²⁰.

Forslaget er møntet på de situationer, hvor eksempelvis et dansk selskab i en sambeskatning tømmes for værdier ved udlodning af midler til et skattely-land, samtidig med at koncernen fortsætter med at drive virksomhed i Danmark¹²¹.

Kritikere mener, at genindførelsen af den solidariske hæftelse har sin baggrund i nogle enkelte konkrete sager, hvor der har været misbrug af den hidtidige hæftelsesregel. Selskaberne har ifølge SKAT spekuleret i at overføre hæftelsen til administrationselskabet og herefter tømme administrationselskabet for midler. Det har stødt SKAT, at statskassen i disse tilfælde stod tilbage med et værdiløst krav mod et tomt selskab, mens pengene lå trygt i de sambeskattede selskabers pengekluffer¹²².

Det sker at staten taber indtægter, fordi sambeskattede selskaber går konkurs, også selvom der i koncernforbundne selskaber er tilstrækkelige værdier til, at skatten kan betales¹²³.

Kritikere anfører, at SKAT ikke har forholdt sig til, hvorfor SKAT ikke i de konkrete misbrugs-tilfælde har søgt problemet løst, ved hjælp af reglerne om ledelsesansvar eller konkursreglerne om omstødelse¹²⁴.

FSR – danske revisorer erkender, at der kan være et beskyttelseshensyn i forhold til det skatteprovenu, som er afregnet til administrationselskabet fra andre sambeskattede selskaber. Administrationselskabet modtager skattebetalinger på vegne af SKAT. Men indførelse af så vidt-

¹²⁰ Lovforslag L173, s. 22

¹²¹ Lovforslag L173, bilag 10, s. 2

¹²² Sambeskattede selskaber skal fremover hæfte for hinandens skatter, Focus Advokater

¹²³ <http://www.pwc.dk/da/nyt/skat/selskabsskat/regeringens-vaekstafale.jhtml>

¹²⁴ Sambeskattede selskaber skal fremover hæfte for hinandens skatter, Focus Advokater

gående hæftelsesregler, som dem der er indført ved lov nr. 591 af 18. juni 2012, er at gå for langt. Med de nye regler væltes SKATs inddrivelsesmæssige udfordringer over på andre skatteydere, og det er specielt kritisabelt at en del af problemet væltes over på minoritetsaktionærerne¹²⁵.

FSR mener at lovforslag L173 hviler på visse urigtige præmisser. Sambeskatning er ikke et tilvalg, men en lovbestemt obligatorisk ordning. Mange sambeskattede selskaber ville gerne være fri for de samlede konsekvenser af denne tvungne sambeskatning. Som tidligere nævnt er sambeskatning kun en fordel for underskudselskaberne. Så der er ingen legitim interesse i at overvælte SKATs inddrivelsesproblem på andre sambeskattede overskudselskaber og slet ikke på minoritetselskaberne, hvor andre (uafhængige) skatteydere kan ende med at skulle dække en del af SKATs tab¹²⁶.

Efter en storm af kritiske høringssvar har Skatteministeriet valgt at ændre lovforslaget i forhold til det oprindeligt offentliggjorte. Kritikken har specielt handlet om de selskaber, som har minoritetsaktionærer, det vil sige, aktionærer som besidder et mindretal af stemmerne og dermed ikke indgår i koncernen. Det har været svært at forstå, at de hensyn til minoritetsaktionærerne der var baggrunden for ophævelsen af den solidariske hæftelse i 2005, ikke fortsat er gældende.

12.3. Den nye bestemmelse

Den tidligere SEL § 31, stk. 4 er ændret til stk. 6. Pkt. 10-11 er ophævet og i stedet er pkt. 10-14 indsat:

”Administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.

Selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af selskabet eller selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. pkt., hæfter ligeledes solidarisk sammen med selskabet.

Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af kapitalandele efter 10. og 11. pkt.

¹²⁵ Lovforslag L173, bilag 19, s. 10

¹²⁶ Lovforslag L173, bilag 19, s. 11

Er der forgæves forsøgt udlæg for skattebeløb hos de selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. og 11. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab.

Træder et selskab ud af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden.”

Hæftelsen differentieres i 2 kategorier:

- Selskaber som ejes 100 % af det ultimative moderselskab hæfter ubegrænset og solidarisk
- Andre selskaber i sambeskatningen (minoritetsselskaberne) hæfter alene begrænset og subsidiært

Afgørende for om et selskab anses for 100 % ejet er, hvorvidt alle selskabets kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber. Hertil medregnes ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2 nævnte kreds.

Det krav der gøres gældende mod minoritetsselskaberne, er begrænset til den del af kravet der svarer til den andel af kapitalen, som det ultimative moderselskab ejer. Krav kan kun rettes mod disse selskaber, hvis der forgæves er forsøgt udlæg hos de selskaber som hæfter solidarisk.

Der er i vis omfang taget hensyn til kritikken vedrørende minoritetsaktionærerne, idet hæftelsen for selskaber, hvori der er minoritetsaktionærer, er sekundært og begrænset. FSR finder ikke, at den ændrede hæftelse i forhold til høringsudkastet løser udfordringerne med minoritetsaktionærerne og løsningen forekommer ikke hensigtsmæssig. Minoritetsaktionærer vil stadig kunne komme til at bære en andel af et tab, som intet har med dem at gøre¹²⁷.

Hæftelsen er et problem for minoritetsaktionærerne, da disse er uden bestemmende indflydelse i selskabet. Og særligt er det et problem, at lovændringen rammer eksisterende minoritetsaktionærer,

¹²⁷ Lovforslag L173, bilag 19, s. 12

som ikke har haft mulighed for at sikre sine interesser forud for lovændringen¹²⁸. Den nye bestemmelse skaber et behov for ad andre veje, at beskytte minoritetsaktionærernes interesser, for eksempel via ejeraftaler. Også det enkelte selskab burde sikre sine interesser eksempelvis via sambeskatningsaftaler mellem de sambeskattede selskaber¹²⁹.

Det er problematisk, at værdien af minoritetsaktionærernes aktier i det sambeskattede selskab skal afhænge af en solidarisk hæftelse med en lang række andre selskaber, som minoritetsaktionærerne ikke har indflydelse på. Minoritetsaktionæren kan i værste fald se sine aktier falde i værdi, fordi koncernledelsen ikke sørger for at afregne de øvrige selskabers skatter¹³⁰.

Ved indførelse af solidarisk hæftelse i sambeskatningen hviler der på hvert selskab en ubekendt eventualforpligtelse. Et selskab der indgår i sambeskatning med andre selskaber, skal ved regnskabsaflæggelse oplyse, om selskabet hæfter for øvrige sambeskattede selskabers skatter¹³¹. Det er en eventualforpligtelse som selskabets kreditorer og investorer må forholde sig til, og som kan påvirke aktiernes værdi og selskabets kreditværdighed¹³².

12.4. Udtrædelse af sambeskatning

Træder et af de sambeskattede selskaber ud af koncernen, hæfter det udtrædende selskab ikke længere for koncernens skat. Selskabet hæfter fortsat for sin egen skat, uanset om den er opstået under sambeskatningen eller senere.

Koncernen hæfter derimod fortsat for det fratrædende selskabs skat. Opstår der et skattekrav mod det fratrådte selskab, kan SKAT rette kravet mod samtlige selskaber, der indgik i sambeskatningen i det indkomstår, kravet vedrører¹³³.

Hvis selskabet efter udtræden stadig direkte eller indirekte kontrolleres af samme aktionærkreds, ophører selskabets hæftelse ikke.

¹²⁸ Sambeskattede selskaber skal fremover hæfte for hinandens skatter, Focus Advokater

¹²⁹ Solidarisk hæftelse for sambeskattede selskaber, Focus Advokater

¹³⁰ Sambeskattede selskaber skal fremover hæfte for hinandens skatter, Focus Advokater

¹³¹ L173 - styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 240

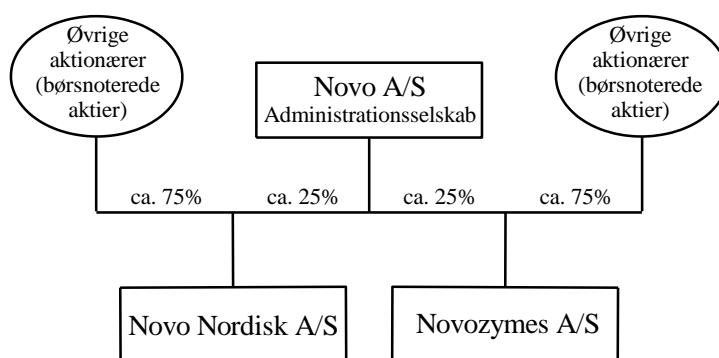
¹³² Sambeskattede selskaber skal fremover hæfte for hinandens skatter, Focus Advokater

¹³³ Sambeskattede selskaber skal fremover hæfte for hinandens skatter, Focus Advokater

12.5. Nova A/S, Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S

Novo A/S indgår i sambeskatning med Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S. Novo A/S ejer alene 25 % i hvert af de to børsnoterede selskaber.

Figur 18, konstruktion¹³⁴



Med det først fremsatte lovforslag ville selskaberne komme til at hæfte ubegrænset for selskabs- skatter og kildeskatter i de øvrige selskaber.

Novo A/S og Novozymes A/S har i forbindelse med behandling af lovforslag L173 rettet henvendelse til Skatteministeriet. Selskaberne stiller sig særdeles kritiske overfor det fremsatte lovforslag. Der fremføres en lang række synspunkter, blandt andet de nedenfor nævnte.

Set ud fra et corporate governance-synspunkt er lovforslaget helt uacceptabelt. De to børsnoterede selskaber har ingen indflydelse på de øvrige selskabers forretningsmæssige beslutninger. Skal selskaberne til at hæfte for hinandens skatter, kan majoritetsaktionæren, Novo A/S, søge øget indflydelsen i Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S for at beskytte egne interesser. Herved kan der ske en nedprioritering af minoritetsaktionærernes interesser.

Selskaber skal oplyse størrelsen af eventuelle hæftelser ved regnskabsaflæggelsen. Dette kræver indsigt i forhold, der lovgivningsmæssigt ikke er adgang til. For børsnoterede selskaber gælder værdipapirhandelslovens meget restriktive bestemmelser om, at intern viden om et børsnoteret selskabs økonomiske forhold ikke må videregives til andre, med mindre informationen samtidig

¹³⁴ Figur 18, lovforslag L173, bilag 16

videregives til markedet. Selskaberne er derfor ikke berettiget til at indhente oplysningen fra Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S, selvom de er koncernforbundne.

Det kan få betydning hos aktionærer og långivere, når selskaberne kan komme til at hæfte for de andre selskabers gæld, hvorover de ingen indflydelse har. Hæftelsen kan have en negativ effekt på prisdannelsen af aktierne i Novo Nordisk A/S og Novozymes A/S, da markedet vil indregne en risikopræmie som følge af hæftelsesreglerne. Endvidere kan hæftelsen forøge låneomkostningerne¹³⁵.

Efter blandt andet høringsvar fra Novo A/S og Novozymes A/S med flere, blev der ændret i lovforslaget, så der tages hensyn til selskaber med minoritetsaktionærer. Hensynet er i form af den differentierede hæftelse, men løser ikke alle minoritetsaktionærernes udfordringer.

Skatteministeriet anfører, at regeringen er opmærksom på, at udvidelse af hæftelsen kan have en mindre negativ virkning på markedsværdien af sambeskattede virksomheder. Skatteministeriet tager ikke stilling til de øvrige forhold som er fremsat af Novo A/S og Novozymes A/S. Men det er Skatteministeriets opfattelse, at der med den differentierede hæftelse er fundet en balance mellem hensynet til, at SKAT har de fornødne midler til at sikre skattebetaling, kontra hensynet til de selskaber der bliver omfattet af hæftelsen¹³⁶.

12.6. Delvurdering

Da den frivillige sambeskatning i 2005 blev obligatorisk, blev princippet om solidarisk hæftelse samtidig ophævet, så hvert selskab kun hæftede for sin egen del af skatten.

I 2005 blev adgangen til at flytte midler skattefrit rundt i koncernen udvidet. Denne adgang betyder, sammen med at selskaberne kun hæfter for egne skatter, at SKAT risikerer at stå tilbage med et udækket krav, uanset at der andre steder i koncernen er midler til at betale skatten.

Den solidariske hæftelse genindføres nu i skærpet form, idet den solidarisk hæftelse ikke blot omfatter selskabsskatter, men også kildeskatter på udbytter, renter og royalties¹³⁷.

¹³⁵ Lovforslag L173, bilag 3, 5 og 16

¹³⁶ Lovforslag L173, bilag 10, 11 og 21

¹³⁷ L173 - styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, s. 236

Kritikere mener, at bestemmelsen har sin baggrund i nogle enkelte konkrete sager, hvor der har været misbrug af hæftelsesreglen. Ændring heraf synes, at være rettet mod få misbrugere og alt for mange almindelige skatteydere kommer nu til at undgælde for disse få misbrugere.

FSR erkender, at der kan være et behov for, at tage hensyn til SKATs inddrivelsesmæssige udfordringer. Men indførelse af de nye regler om hæftelse er for vidtgående og er specielt kritisable i forhold til minoritetsaktionærerne.

Efter den voldsomme kritik blev lovforslaget ændret i forhold til det først fremsatte, hvor alle sambeskattede selskaber skulle hæfte solidarisk. Nu skal hæftelsen i første omgang gøres gældende mod de selskaber i sambeskatningen, der ejes 100 % af andre koncernselskaber. Først hvis SKAT ikke kan inddrive kravet hos disse selskaber, kan SKAT gøre kravet gældende mod de andre selskaber i sambeskatningskredsen. Og da kan SKAT kun kræve den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i minoritetselskabet, som ejes af andre koncernselskaber.

Der er i vis omfang taget hensyn til kritikken vedrørende minoritetsaktionærerne, idet hæftelsen er sekundær og begrænset. Det løser dog ikke det helt fundamentale problem, at minoritetsaktionærerne fortsat kan komme til at betale andre selskabers skat. Det initiativ der oprindeligt blev kaldt ”indsatsen mod multinationale selskaber”, rammer således alle danske koncerner, store som små.

Hæftelsen er et problem for minoritetsaktionærerne, da disse er uden bestemmende indflydelse i selskabet. Det er problematisk, at værdien af minoritetsaktionærernes aktier i det sambeskattede selskab skal afhænge af en solidarisk hæftelse med en lang række andre selskaber, som minoritetsaktionærerne ikke har indflydelse på. Endvidere kan det blive problematisk, når det sambeskattede selskab skal oplyse størrelsen af eventuelle hæftelser ved regnskabsaflæggelsen.

Da den solidariske hæftelse blev opgivet i 2005, var det netop af hensyn til minoritetsaktionærerne. Det er vanskeligt for kritikerne og minoritetsaktionærerne at se, at disse hensyn ikke også skulle gælde i dag. Dertil kan påpeges, at selskaberne i mellemtiden har fået større adgang til at flytte midler skattefrit rundt i koncernen, og derved er man blevet opmærksom på muligheden for

misbrug heraf. Derfor kan det diskuteres, om der alligevel ikke er en vis rimelighed i, at vise SKAT et hensyn herfor i et eller andet omfang.

Træder et af de sambeskattede selskaber ud af koncernen, hæfter det udtrædende selskab ikke længere for koncernens skat. Hvis selskabet efter udtræden stadig direkte eller indirekte kontrolleres af samme aktionærkreds, ophører selskabets hæftelse ikke.

13. Konklusion

I forbindelse med indførelse af selskabsskatteloven i 1960, blev der indført hjemmel til sambeskatning i SEL § 31. Reglerne er blevet ændret mange gange siden. Der har for eksempel været krav om branchefællesskab og krav om at moderselskabet skulle eje datterselskabet i hele indkomståret. Der har været betingelser som fælles ledelse, moderselskabets bestyrelse skulle have hovedindflydelsen i datterselskabet og moderselskabet skulle eje 100 % af aktiekapitalen i datterselskabet. Desuden har der været krav om, at sambeskatningen skal omfatte alle koncernens selskaber, herunder både de nationale såvel som de internationale selskaber.

Indtil 2002 kunne underskud maksimalt fremføres i 5 år. Sambeskatning var frivillig indtil 2005, hvor sambeskatningsreglerne blev ændret markant.

Skattesubjekter som er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning fremgår af SEL § 1, nr. 1 og omfatter blandt andet alle aktie- og anpartsselskaber samt en række fonde og foreninger. Disse skattesubjekter som har fast driftssted beliggende i Danmark, er alle omfattet. Betingelsen er, at skattesubjekterne skal være koncernforbundne efter SEL § 31 C.

Skattesubjekter som ikke er en del af den nationale sambeskatning omfatter udenlandske selskaber, fonde og foreninger der er omfattet af FBL samt en række andre foreninger. Disse skattesubjekter kan indgå som bindeled for, hvornår øvrige selskaber er koncernforbundne.

Koncerndefinitionen blev sidst ændret i 2009 og det er i dag realiteten frem for det formelle forhold der er afgørende. Der lægges i højere grad vægt på hvem der har den faktiske bestemmende indflydelse i et underliggende selskab, uanset om flertallet af ejerandelene formelt set besiddes. Bestemmende indflydelse kan opnås uden at moderselskabet besidder ejerandele i datterselskabet.

Der er en formodningsregel om, at et selskab er et moderselskab, hvis det direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af stemmerettighederne. Der kan foreligge bestemmende indflydelse selvom moderselskabet ikke ejer mere end 50 % af stemmerne. Den bestemmende indflydelse kan opnås i kraft af en aftale med andre investorer om råderet over mere end halvdelen af stemmerne. Det kan være beføjelsen til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i et selskab i henhold til en vedtægt eller en aftale, eller beføjelsen til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på selskabet. Desuden kan den bestemmende indflydelse opnås, hvis et selskab har praktisk majoritet.

Sambeskatningsindkomsten består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen. Det er muligt at modregne underskud fra tidligere år efter en bestemt rækkefølge. Først modregnes særunderskud, som kun kan modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregnes egne underskud fra tidligere år under sambeskatninger. Så fordeles årets underskud forholdsmæssigt mellem de selskaber som har positiv indkomst. Til sidst kan andre selskabers underskud, vedrørende tidligere år, modregnes. Det er en forudsætning, at underskuddene er opstået mens selskaberne har været sambeskattet, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

Sambeskatning er en fordel for underskudsselskaber, som kan kapitalisere underskud hurtigere, end hvis underskud alene kan modregnes i egne fremtidige positive resultater. Overskudsselskaber afregner enten skat eller sambeskatningsbidrag til administrationsselskabet, og oplever ikke en positiv effekt af sambeskatningen. Set ud fra en koncernbetragtning er sambeskatning en fordel når et eller flere af selskaberne har underskud, som kan modregnes i anden positiv sambeskatningsindkomst. Herved opnår koncernen en nettofordel, fordi restskattetillægget er højere end godtgørelsestillægget

Ulempen ved sambeskatning er, at sambeskatningskredsen skal ”deles” om bundfradragene i forhold til en række skatteregler. Dette gælder for eksempel reglerne om rentefradragsbegrænsning i SEL § 11B og § 11C, samt i den nye bestemmelse om begrænsning af underskudsfræførsel.

Når der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, medregnes indkomsten i den del af indkomståret hvor der har været koncernforbindelse. Der skal udarbejdes to eller flere

delårsindkomstopgørelser, efter skattelovgivningens almindelige regler, som om perioden udgør et helt indkomstår.

Skattemæssige afskrivninger og straksfradrag efter afskrivningslovens § 18, kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår.

Den sælgende koncern kan anvende underskud i selskabet som hidtil. Den købende koncern bliver ramt af en underskudsbegrænsning, for det underskud som er opstået, inden selskabet blev en del af køberkoncern. Underskudsbegrænsning i denne kontekst betyder, at fremførbart underskud ikke kan modregnes i positive nettokapitalindtægter. Dette særunderskud kan fremføres til modregning i egne fremtidige overskud, men kan ikke modregnes i positive nettokapitalindtægter.

Administrationsselskabet skal være det øverste moderselskab, som deltager i sambeskatningen eller alternativt et af flere sideordnede danske søsterselskaber. Administrationsselskabets opgave er, at varetage samtlige betalinger overfor SKAT vedrørende koncernen og opkræve eller fordele skatten blandt de enkelte selskaber i sambeskatningen. Administrationsselskabet har pligt til at indgive diverse meddelelser og oplysninger til SKAT.

Etableres der koncernforbindelse med et selskab, hvis indkomstår afviger fra administrationsselskabets indkomstår, så skal indkomståret omlægges, så det udløber samtidig med administrationsselskabets.

Forskudt indkomstår opgøres efter de gældende regler i det kalenderår, som den forskudte indkomst træder i stedet for. Forskudt indkomstår kan enten være bagudforskudt eller fremadforskudt. Ved omlægning af indkomstår skal alle indkomstperioder beskattes, og intet indkomstår må overspringes eller dubleres.

Et selskab skal påbegynde et nyt indkomstår svarende til administrationsselskabets indkomstår, samtidig med koncernetableringen, hvis indkomståret ikke allerede er påbegyndt for selskabet.

Nystiftede selskaber der etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode, og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det

andet selskab, indtræder først i sambeskatningen, når indkomståret påbegyndes af det nystiftende selskab.

Administrationsselskabet står for indbetaling af koncernens samlede indkomstskat inklusiv restskat, tillæg og renter, ligesom SKAT udbetaler overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Acontoskat opkræves tilsvarende hos administrationsselskabet.

De enkelte selskaber er forpligtet til at betale deres andel af den samlede indkomstskat til administrationsselskabet. Overskudsgivende selskaber som udnytter underskud, er forpligtet til at betale herfor til administrationsselskabet, ligesom administrationsselskabet er forpligtet til at godtgøre de underskudsgivende selskaber for det udnyttede underskud.

De enkelte selskaber er endvidere forpligtet til at betale deres andel af både den ordinære- og den frivillige acontoskat, såvel som deres andel af restskatter og restskattetillæg. Administrationsselskabet skal tilbageføre overskydende skat inklusiv godtgørelse til de enkelte selskaber.

Administrationsselskabet skal afregnes indkomstskatten for danske koncernforbundne selskaber, herunder også minoritetsaktionærernes andel af indkomstskatten.

Opretholdes koncernforbindelsen ikke i hele indkomståret, er det alene indkomstskatten for den del af indkomståret, hvor selskabet indgår i sambeskatningen, som administrationsselskabet skal afregne.

Med finansloven 2012 har Folketinget vedtaget lovforslag L173 ved lov nr. 591 af 18. juni 2012. En styrket indsats mod nulskatteselskaber med det formål at ramme multinationale og store danske selskaber.

De nye regler omkring underskudsbegrænsning omfatter begrænset adgang til at modregne underskud fra tidligere år. De første kr. 7,5 mio. kan fortsat modregnes fuldt ud, hvorefter det kun er 60 % af det resterende overskud der kan modregnes. Begrænsningen skal opgøres på sambeskatningsniveau.

Hvis summen af de sambeskattede selskabers indkomst er negativ eller positiv, men mindre end kr. 7,5 mio., kan de selskaber som har positiv indkomst fortsat modregne underskud uden begrænsning.

Er sambeskatningsindkomsten positiv før modregning af underskud, men negativ efter, så udgør begrænsningen kun forskellen mellem den skattepligtige indkomst, efter der er foretaget begrænsning, og nul.

Underskud som ikke kan modregnes efter underskudsbegrænsningsreglerne, fordeles forholdsmæssigt mellem de sambeskattede selskaber, som har underskud fra tidligere år. De underskud der ikke kan modregnes i årets overskud, vil fortsat kunne fremføres uden tidsmæssig begrænsning.

Forskellen på reglerne før og efter indførelse af underskudsbegrænsning er, at alle de koncerner som falder for begrænsningsreglen kommer til at betale en vis skat. Før kunne hele det opsparede underskud fra tidligere år modregnes fuldt ud, og derved kunne selskaberne helt undgå at betale skat, før selskabernes opsparede underskud var opbrugt. Nu kommer selskaberne til at betale en vis skat hvert år og underskuddene bliver fordelt over en længere årrække. Ved at skattebetalingen forfalder før, end efter de tidligere regler, oplever selskaberne en likviditetsmæssig belastning som følge heraf.

Formålet med underskudsbegrænsningen på kr. 7,5 mio. er, at sikre at flere multinationale og store danske selskaber kommer til at betale en vis skat. Det offentlige opnår en fordel ved at selskabsskattebetalingen fremrykkes.

En af konsekvenserne for selskaberne er, at de bliver likviditetsbelastet, og dette sker, i en periode hvor selskaberne fortsat er økonomisk presset. En anden konsekvens er, at de generelle vilkår for at etablere og drive virksomhed i Danmark er blevet forringet.

Ved skattefri omstrukturering mister det modtagende selskab retten til at fremføre både det indskydende og det modtagende selskabs underskud fra tidligere år. Hvorvidt det modtagende selskab kan fremføre underskud fra det modtagende selskabs sambeskattede selskaber, har indtil nu været uklart.

Tidligere blev det selskab som indgik i en skattefri omstrukturering og dets sambeskattede selskaber betragtet som en enhed. Efter indførelse af sambeskatningsreglerne blev der forvirring omkring enhedsprincippet, og ved blandt andet SKM.2011.588 tilsidesatte Landsskatteretten enhedsprincippet. Med denne afgørelse blev det fastslået, at der ikke var hjemmel til at sidestille underskud i sambeskattede selskaber, med underskud i de fusionerede selskaber.

Med vedtagelse af lov nr. 591 af 18. juni 2012 er der indført hjemmel til at håndhæve enhedsprincippet.

Den nye bestemmelse giver imidlertid ret til at fremføre underskud, hvis den skattefrie omstrukturering foretages mellem sambeskattede selskaber, og hvis underskuddene er opstået, mens selskaberne var sambeskattet. Det er betinget af, at det indskydende selskab ikke må have deltaget i en skattefri omstrukturering med et ikke-sambeskattet selskab i eller efter underskudsårene, og det modtagende selskab må ikke have modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på det tidspunkt, hvor underskuddet opstod. Dermed er der sat en hindring for, at et ikke-koncernforbundet selskab kan fusioneres ind i en koncern og efterfølgende fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab.

Med vedtagelse af ovennævnte lov er der desuden indført hæftelse, således at alle 100 % ejede selskaber hæfter solidarisk for koncernens indkomstskatter, acontoskatter og restskatter samt tillæg og renter, mens andre selskaber i sambeskatningen (minoritetsselskaberne) hæfter begrænset og subsidiært. Begrænset til den del af kravet der svarer til den andel af kapitalen, som det ultimative moderselskab ejer, og subsidiært ved at kravet kun kan rettes mod disse selskaber, hvis der forgæves er forsøgt udlæg hos de selskaber, som hæfter solidarisk.

Efter de hidtidige hæftelsesregler, hvor selskaberne kun hæftede for egne skatter, risikerede SKAT at stå tilbage med et udækket krav, selvom der var midler til at betale skatten andre steder i koncernen. Dette kunne ske, idet der er adgang til at flytte midler skattefrit rundt i koncernen

Kritikere mener, at de nye hæftelsesregler er rettet mod få misbrugere af den hidtidige hæftelsesregel og alt for mange almindelige skatteydere kommer til at undergælde for disse få misbrugere.

FSR erkender, at der burde tages hensyn til SKAT, men de nye regler om hæftelse er for vidtgående, og er specielt kritisable i forhold til minoritetsaktionærerne.

På trods af at minoritetsaktionærerne hæfter sekundært og begrænset, kan de alligevel komme til at betale andre selskabers skat. Hæftelsen er et problem for minoritetsaktionærerne, da de ikke har bestemmende indflydelse i selskabet. Det betyder i værste fald, at værdien af minoritetsaktionærernes aktier falder. Desuden kan der opstå problemer i forbindelse med regnskabsaflæggelsen, når det sambeskattede selskab skal oplyse størrelsen af eventuelle hæftelser.

Det er skatteministerens opfattelse, at den endelige lovbestemmelse er en god balance mellem hensynet til SKATs inddrivelsesmæssige udfordringer og hensynet til minoritetsaktionærerne.

14. Litteraturliste

Love og lovforslag:

- 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 andre love, lov nr. 516 af 12. juni 2009
- Lovforslag L173
- Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, lov nr. 591 af 18. juni 2012

Bekendtgørelser og vejledninger:

- Sambeskatningsbekendtgørelsen, bekendtgørelse nr. 996 af 26. september 2006
- Ligningsvejledningen 2012-2

Domme:

- SKM2008.688.SR
- SKM2010.677.SR
- SKM2010.687.SR
- SKM2010.688.SR
- SKM2011.42.SR
- SKM2012.46.SR

Internetsider:

- www.bdo.dk
- www.bechbruun.com
- www.beierholm.dk
- www.ey.com
- www.focus-advokater.dk/
- www.pwc.dk
- www.retsinformation.dk
- www.skat.dk

- www.skm.dk
- www.tax.dk

Bøger:

- Guldmand, Vinther & Werlauff: *Sambeskatning 2011/12*, 1. udgave, 1. oplæg, Karnov Group Denmark A/S
- Ramskov, Bent & Buur, Torben: *Sambeskatning – DAHL Advokatfirma*, 2. udgave, 1. oplæg, Term Bogtryk A/S

Artikler i tidsskrifter:

- Gimsing, Bjarne, statsautoriseret revisor, KPMG: *L173-styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber*, SR-skat, 2012, årg. 24, nr. 4, s. 228-244
- Howers, Jesper Anker, cand.jur. og master i skat, Accura Tax Partnerskab: *Underskudsbeholdning efter SEL § 12D, stk. 1 – skal der ske "overførsel" af begrænsning til sambeskattede selskaber?*, Tidsskrift for skatter og afgifter, juli 2012, s. 2910-2919
- Mortensen, Flemming N., statsautoriseret revisor: *Underskudsfrøelse fra sambeskattede selskaber ved omstrukturering*, SR-skat, 2011, årg. 23, nr. 5, s. 258-264
- Svendgaard Dalgas, Anja, tax partner, Deloitte: *Sambeskatning efter ændring af koncerndefinitionen*, SR-skat, 2011, årg. 23, nr. 1, s. 33-39
- Wind Andersen, Kim, Cross-Border/M&A tax partner, Deloitte: *Skattemæssige sambeskatningsunderskud i fusionsskatteovens § 8, stk. 6*, Skattepolitisk oversigt, 2011, årg. 67, nr. 8, s. 541-546

Diverse:

- Christiansen, Tommy V., advokat (H), cand.merc.: *Skattemæssigt underskud – en begrænset fornøjelse*, Morgenavisen Jyllandsposten, erhverv, penge, lørdag d. 11. august 2012: <http://www.tvc.dk/artikler/skattemaessigt-underskud-en-begraenset-fornoejelse-omtale-af-ny-regler-selskaber-om>
- Ny viden: *Regeringen ønsker at begrænse selskabers frøelse af skattepligtige underskud*, Fjernvarme, nr. 2, februar 2012:

<http://www.fjernvarmen.dk/Faneblade/Fjernvarmen/Arkiv/~media/FJERVARMEN/Arkiv/2012/Februar/02%202012RegeringOenskerAtBegraenseSelskabersfremfoerselAfSkattepligteUnderskud.ashx>

- Skatteministeriet: *Historisk udvikling i Danmark*:
<http://www.skm.dk/skatteomraadet/publikationer/udgivelser/rapportfrasambeskatningsudvalget/2.historiskudviklingidanmark/>
- Vestergaard Andersen, Henrik, vejleder: *National Sambeskatning*, undervisningsmateriale, d. 12. oktober 2012