

2025

# National Sambeskatning

Specialeafhandling om de obligatoriske nationale sambeskatningsregler



Af Frederik Søgaard Jønsson

Vejleder: Henrik Vestergaard Andersen

03-01-2025

# Titelblad

Titel: National sambeskatning

Emne: National sambeskatning

Uddannelsessted: Aalborg universitet

Uddannelse: Kandidatuddannelsen i Revision

Forfatter: Frederik Søgaard Jønsson

Studienummer: 20221500

Vejleder: Henrik Vestergaard Andersen

Afleveringsdato: 16. december 2024

Afleveringsfrist: 3. januar 2025

Antal anslag: 115.096

Antal normalsider: 60

## Indholdsfortegnelse

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| Abstract .....                                                                | 4  |
| Opgavestruktur .....                                                          | 5  |
| Indledning og problemfelt .....                                               | 6  |
| Indledning.....                                                               | 6  |
| Problembaggrund.....                                                          | 7  |
| Problemstilling.....                                                          | 7  |
| Problemformulering .....                                                      | 8  |
| Undersøgelsesspørgsmål .....                                                  | 8  |
| Afgrænsning.....                                                              | 9  |
| Metode .....                                                                  | 10 |
| Kildekritik.....                                                              | 10 |
| Målgruppe .....                                                               | 11 |
| Forkortelser og begreber .....                                                | 11 |
| Hvad er sambeskatning.....                                                    | 12 |
| Introduktion til sambeskatning.....                                           | 12 |
| National sambeskatning.....                                                   | 13 |
| Vedrørende faste driftssteder, ledelsens sæde samt faste ejendomme .....      | 16 |
| International sambeskatning .....                                             | 19 |
| Delkonklusion .....                                                           | 23 |
| Definition af en koncern .....                                                | 24 |
| Koncernbegrebet.....                                                          | 24 |
| Bestemmende indflydelse .....                                                 | 25 |
| Hvad er administrationsselskabet og hvilke forpligtelser medfører dette ..... | 30 |
| Hvordan hæfter selskaber i sambeskatningskredsen .....                        | 32 |
| Hæftelser ved udtræden.....                                                   | 35 |
| Indkomstår i en koncern .....                                                 | 37 |
| Omlægning af indkomstår ved indtræden .....                                   | 38 |
| Udtræden af sambeskatningskredsen .....                                       | 41 |
| Selskaber i koncernen under konkurs .....                                     | 41 |
| Delindkomstår .....                                                           | 42 |
| Skattefrie tilskud .....                                                      | 46 |
| Delkonklusion .....                                                           | 48 |
| Hvordan skal underskud behandles i en koncern .....                           | 50 |

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| Hvad er underskudsrækkefølge .....                                           | 50 |
| Subsambeskatning.....                                                        | 52 |
| Hvordan bliver sambeskatningsbidrag fordelt ved anvendelse af underskud..... | 53 |
| Underskudsbegrænsning.....                                                   | 58 |
| Delkonklusion .....                                                          | 62 |
| Konklusion .....                                                             | 63 |
| Litteraturliste .....                                                        | 65 |
| Bekendtgørelser og vejledninger .....                                        | 65 |
| Bøger .....                                                                  | 65 |
| Love.....                                                                    | 65 |
| Domme.....                                                                   | 65 |
| Hjemmesider .....                                                            | 65 |

## Abstract

This thesis seeks to analyze the effects of mandatory national joint taxation, focusing on its associated benefits and drawbacks. The analysis is supported by examples to enhance understanding and provide clarity for the reader. The approach employs a judicial methodology to describe, interpret, and organize the relevant legal framework. Given that the Danish joint taxation rules are outlined in the Corporate Tax Act, this legislation serves as the primary theoretical foundation of the thesis. Since the early 20th century, the regulations surrounding joint taxation have undergone significant transformation and continue to evolve. However, the most notable reform occurred with the passage of Act No. 426 on June 6, 2005. This act made joint taxation mandatory for affiliated Danish companies, introduced the territorial principle, and defined the concept of "controlling influence." Since then, subsequent changes to the rules have been relatively minor.

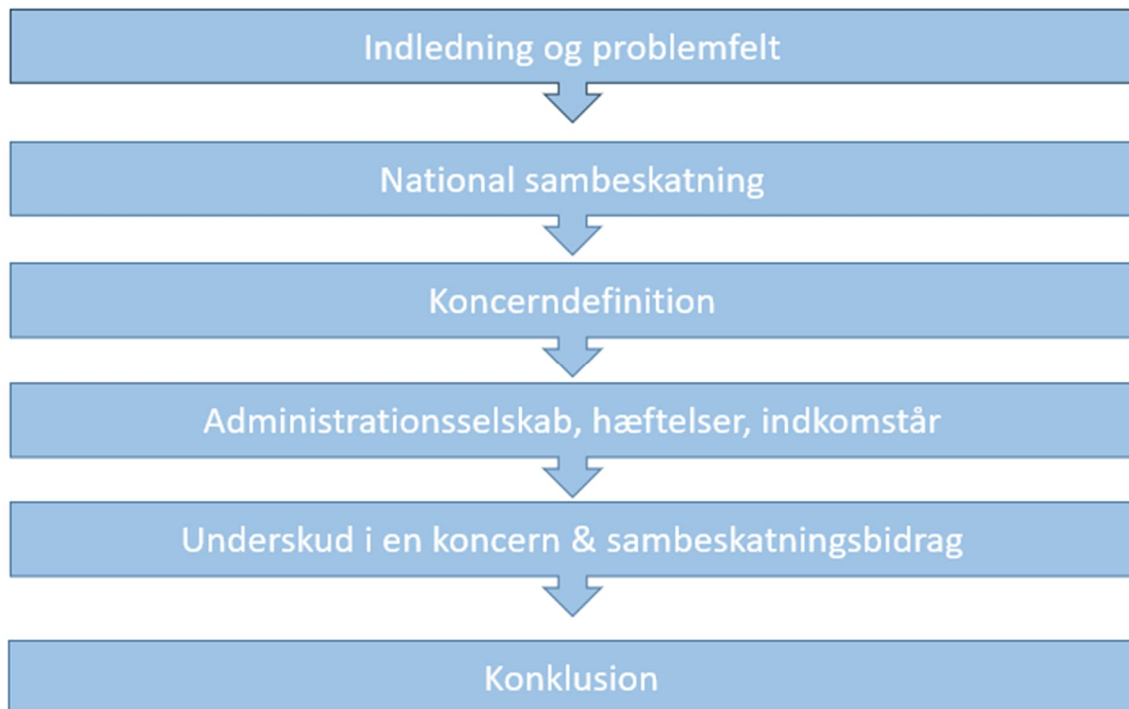
The core principle of joint taxation allows profitable companies within a group to offset losses incurred by affiliated companies against their own income. Taxation occurs at the group level, enabling tax deferrals that benefit the group as a whole. To ensure proper compliance, an administration company is designated to manage the settlement of taxes with the tax authorities. Each company must compensate the administration company for its share of the tax liability, ensuring that the financial capacity of individual companies remains unaffected.

Joint taxation offers additional advantages, such as the ability to grant tax-free subsidies within the group, which would otherwise be taxable. This increased flexibility is a significant benefit for affiliated companies operating under joint taxation rules. Nevertheless, the framework also presents challenges. One major issue is the joint and several liability imposed on wholly-owned group-connected companies. Subsidiary companies bear liability proportionate to their ownership share by the ultimate parent company. This creates a risk for minority shareholders, who may become liable for debts in companies where they have no direct influence — a potential unintended consequence of the regulations.

Another limitation arises from deficit restrictions. Companies are unable to offset deficits exceeding a defined threshold, which was set at DKK 7.5 million in 2010-levels, functioning similarly to a minimum tax. Despite these drawbacks, the advantages of increased liquidity and operational flexibility generally outweigh the disadvantages, making the mandatory national joint taxation system a net positive for Danish corporate groups.

## Opgavestruktur

Opgavestrukturen vil følge nedenstående tabel, der bidrager til den røde tråd gennem specialet.



Figur 1 – egen tilvirkning

Afhandlingen indledes med en præsentation af emnet og dets relevans, hvor problemfeltet beskrives, og der opstilles en klar problemformulering samt undersøgelsesspørgsmål, der danner grundlaget for analysen. Herefter redegøres der for reglerne om obligatorisk national sambeskatning, herunder sambeskatningens formål, funktion og lovgivningsmæssige rammer i Danmark. Dernæst gennemgås koncernbegrebet, som er centralt for sambeskatningen, hvor definitionen af moderselskaber og datterselskaber uddybes, herunder bestemmelserne om bestemmende indflydelse og koncernforbindelse. I afsnittet om administrationsselskaber behandles dette selskabs rolle og ansvar i sambeskatningen, herunder ansvaret for skattebetaling og administrationen af skatteforpligtelserne. Derudover beskrives reglerne om hæftelser i sambeskatningskredsen samt bestemmelserne for indkomstår og omlægning heraf. Behandlingen af underskud i en koncern analyseres med fokus på underskudsbegrænsning og fordelingen af sambeskatningsbidrag. Her beskrives det, hvordan underskud kan udnyttes på tværs af koncernen for at opnå skatteoptimering, og der gives konkrete eksempler på de praktiske implikationer for koncerner. Afhandlingen afsluttes med en konklusion, hvor resultaterne samles, og problemformuleringen besvares. Konklusionen opsummerer de centrale pointer i afhandlingen.

## Indledning og problemfelt

I nedenstående afsnit beskrives sambeskatning indledningsvist, herunder problemformulering med tilhørende undersøgelsesspørgsmål, der bidrager til den røde tråd gennem specialet og til den endelige konklusion af problemformuleringen.

### Indledning

I mere end et århundrede var sambeskatningsreglerne baseret på et princip om frivillighed, der blev kaldt "frivillighedsprincippet". Dette blev ændret ved vedtagelsen af lov nr. 426 den 6. juni 2005<sup>1</sup>. Lovændringen medførte, at sambeskatning mellem selskaber i samme koncern i Danmark blev obligatorisk. Samtidig blev der indført en frivillig ordning, der tillod internationale koncernforbundne selskaber samt udenlandske faste driftssteder og ejendomme ejet af danske selskaber at blive sambeskattet. Dog skulle hele koncernen sambeskattes, og der indførtes en bindingsperiode på 10 år for international sambeskatning, før muligheden for fravalg igen var mulig. Tidligere kunne ejere af flere selskaber frit vælge, om national sambeskatning skulle anvendes på deres selskaber, hvilket gjorde det muligt at undtage visse selskaber fra sambeskatningen.

Den 12. juni 2009 blev en yderligere lovændring vedtaget, lov nr. 470, som trådte i kraft i 2010<sup>2</sup>. Denne lov introducerede en ny definition af, hvornår selskaber er en del af en koncern. Denne ændring skabte en del tvivl blandt selskabsejere omkring, hvornår der er tale om et koncernforhold, og hvornår dette medfører obligatorisk national sambeskatning.

Disse ændringer har haft betydelig indflydelse på området for sambeskatning. I 2012 blev der igen vedtaget nye regler. De nye regler indførte begrænsninger i modregningen af underskud fra tidligere år samt nye bestemmelser om hæftelse for selskabsskatter og kildeskatter i en sambeskatningskredse. Dette blev reguleret gennem lov nr. 591 af 18. juni 2012<sup>3</sup>.

Den seneste ændring kom med lov nr. 528 af 28. maj 2014<sup>4</sup>, som vedrører registreringen af fremførselsberettigede underskud. Loven fastsatte, at disse underskud skulle indberettes digitalt, ellers ville de bortfalde. Desuden blev det pålagt, at ændringer i en sambeskatningskreds skulle

---

<sup>1</sup> Lov om ændring af selskabsskatteloven – Lov nr. 426 af 06-06-2005

<sup>2</sup> Koncern definition – Lov nr. 470 af 12/06/2009

<sup>3</sup> Lov om begrænsning af underskud – Lov nr. 591 af 18/06/2012

<sup>4</sup> Ændring af selskabsskatteloven – Lov nr. 528 af 28/05/2014

meddeles til SKAT inden for en måned efter, at en ændring er sket, hvilket er specificeret i bekendtgørelse BEK nr. 325 af 24. marts 2015<sup>5</sup>.

Jeg har valgt at skrive om national sambeskatning, da det er et aktuelt og komplekst emne, hvor reglerne ofte kan være svære at forstå og administrere. Afhandlingen vil gennem illustrationer og redegørelse forsøge at afklare emnet, hvorpå det kan bidrage til bedre generel forståelse.

## Problembaggrund

Ideen om beskatning af selskaber i samme koncern kan spores helt tilbage til begyndelsen af 1900-tallet, hvor de første regler på området blev indført. Tidligere blev en koncern ikke betragtet som en samlet enhed, hvilket gjorde det vanskeligt at fastslå, om der var tale om ét eller flere selskaber. Selv om det var tydeligt, at flere selskaber havde samme ejer, opstod der udfordringer, for eksempel når udbytte blev udbetalt til moderselskabet, da dette udbytte blev beskattet. I dag har området gennemgået væsentlige ændringer. Det er nu et krav for danske koncerner at anvende sambeskatningsreglerne, og reglerne omfatter også muligheden for international sambeskatning med selskaber uden for Danmarks grænser<sup>6</sup>.

Det har betydet, at flere selskaber har formået at udnytte disse regler til skatteoptimering og styring af likviditeten, og sambeskatningsreglerne er blevet en integreret del af de danske koncernens daglige økonomistyring.

## Problemstilling

I dag er reglerne om sambeskatning samlet under en lov, nemlig selskabsskattelovens §§ 31 til 31 D. Der er på baggrund heraf helt specifikke og fastlagte regler om, hvornår sambeskatning indtræder, hvornår definitionen af en koncern indtræder mv.

Derfor opstår der stadig undren fra virksomhedsejere på komplekse områder som underskudsbegrænsning, hæftelser, ind-og udtræden af en sambeskatningskreds med videre. Dette speciale vil tage udgangspunkt i ovennævnte problemstillinger for danske virksomhedsejere, der ejer eller er medejer i en koncern, hvor sambeskatning er pålagt. Ydermere, vil specialet belyse konsekvenserne af indførelsen af sambeskatningsregler ved at tage udgangspunkt i eksempler med beregninger.

---

<sup>5</sup> Bekendtgørelse om sambeskatning af selskaber – BEK nr. 325 af 24/03/2015

<sup>6</sup> Juridisk vejledning – sambeskatnings historie

## Problemformulering

Dette speciale har til formål at undersøge, hvordan de obligatoriske nationale sambeskatningsregler påvirker danske koncerner. Gennem eksemplificeringer vil det blive illustreret, hvordan begivenheder i de enkelte selskaber inden for en sambeskatningskreds kan få indvirkning på hele sambeskatningskredsen. Samtidig analyseres de fordele og ulemper, som disse konsekvenser medfører på tværs af koncernen.

## Undersøgelsesspørgsmål

Til besvarelse af ovenstående problemformulering er nedenstående undersøgelsesspørgsmål udvalgt:

1. Hvad er tvungen national sambeskatning og hvordan defineres en koncern?

I dette afsnit vil en redegørelse af tvungen national sambeskatning betragtes og dets overordnede regler. Dette afsnit vil yderligere belyse, hvad definitionen af en koncern er, herudover hvad et administrationsselskab er og hvad dette indebærer.

2. Hvordan opgøres en sambeskatningsindkomst samt hvordan fordeles skattebetalingen til de respektive selskaber? Herunder hvordan fungerer anvendelse af underskud i en koncern?

Dette afsnit vil eksemplificere, hvordan en sambeskatning udregnes med tilhørende illustrationer. Sambeskatningen vil blive udsat ved forskellige scenarier. Ydermere, bliver der lagt vægt på underskudsbegrænsning i både Danmark sammenlignet med andre nordiske lande.

3. Hvilke konsekvenser medfører den obligatoriske nationale sambeskatning for koncerner, og hvilke fordele og ulemper er forbundet hermed?

I det diskuterende afsnit, vil speciale belyse fordele og ulemper ved underskudsanvendelse i sambeskatning samt om en eventuel lovændring af underskudsanvendelse for koncerner i Danmark overhovedet har en effekt.

## Afgrænsning

Dette speciale fokuserer udelukkende på de skattemæssige aspekter af sambeskatning, og den regnskabsmæssige behandling bliver derfor ikke behandlet. Det forudsættes, at læseren har en vis forhåndsviden om emnet og generelt en grundlæggende viden til selskabsskatteloven.

Specialet beskæftiger sig med national sambeskatning, og derfor vil international sambeskatning i henhold til selskabsskattelovens § 31 A ikke blive gennemgået i dybden. Dette inkluderer også emner som CFC-beskatning, overgangsregler (skyggesambeskatning) og genbeskatning af underskud. Der vil dog kort blive forklaret de mest væsentlige forskelle mellem national og international sambeskatning.

Specialet tager primært udgangspunkt i de skattesubjekter, der er nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 1, herunder anparts- og aktieselskaber, samt inddrager faste driftssteder og ejendomme. Teorien om omstruktureringer anses ikke som central for at forstå sambeskatningsreglerne.

Særreglerne om bestemmende indflydelse, som nævnt i selskabsskattelovens § 31 C, stk. 4, der omhandler aftaler med andre investorer, særlige vedtægter og udpegning af bestyrelsesmedlemmer, vil ikke blive gennemgået i detaljer, men de vil blive kort belyst. Når der refereres til bestemmende indflydelse, er det som udgangspunkt uden sådanne særlige aftaler, medmindre andet er nævnt. Procentangivelser i figurer afspejler stemmerettigheder, og en andel på over 50 % indikerer bestemmende indflydelse.

Der tages heller ikke højde for andre særregler, værnsregler eller undtagelser, medmindre de specifikt nævnes. De beskrevne eksempler og illustrationer er baseret på hovedreglerne i lovgivningen for at undgå at inkludere en lang række teoretiske eller nicheprægede situationer.

I forhold til underskudsbegrænsning, er det fremførbare underskud for en koncern der bliver behandlet. Herved bliver der ikke gennemgået underskudsfremførsel ved andre situationer såsom omstruktureringer i og/eller uden for en koncern.

Specialet behandler heller ikke alternative løsningsmodeller, der sigter mod at forbedre de gældende sambeskatningsregler, og der foretages ingen retspolitiske overvejelser.

## Metode

Dette speciale omhandler det juridiske emne sambeskatning. Den metodiske tilgang følger den juridiske metode, hvilket betyder, at der er tale om et retsdogmatisk speciale<sup>7</sup>. Sekundære datakilder udgør derfor grundlaget for opgavens struktur, og der anvendes udelukkende eksterne data, som allerede eksisterer. Disse data er kvantitative og består hovedsageligt af love og andre retskilder, primært fra danske kilder, herunder dansk lovgivning og retspraksis. Ved brug af den retsdogmatiske metode vil kilderne blive brugt til at beskrive, fortolke og systematisere den gældende ret.

Ved at inddrage flere forskellige og troværdige kilder sikres det, at analysen bliver præcis og kan gentages, hvilket bidrager til en høj grad af reliabilitet. Specialet indeholder ikke en generel gennemgang af retskilder, da det forudsættes, at læseren allerede har kendskab til disse.

Gennem brug af eksempler vil specialet arbejde deduktivt, idet de gældende love og regler vil blive illustreret via konkrete eksemplificeringer. Derudover anvendes en deskriptiv metode, som fokuserer på at beskrive, hvordan reglerne er på nuværende tidspunkt, i stedet for at diskutere, hvordan de kunne forbedres. Specialet kommenterer derfor ikke på mulige forbedringer af lovgivningen, men koncentrerer sig om de aktuelle og faktiske forhold.

Den samlede metodiske tilgang sikrer, at specialet opnår en høj grad af validitet, da sambeskatning belyses grundigt og i overensstemmelse med den valgte metode.

## Kildekritik

Hovedparten af kilderne, der anvendes i dette speciale, vil være baseret på gældende love og regler, hvilket gør, at afsenderne typisk vil være officielle kilder med en høj troværdighed.

Der vil også blive inddraget kilder af mere subjektiv karakter, som for eksempel Den Juridiske Vejledning. Dette er ikke en lov i sig selv, men afspejler Skatteforvaltningens fortolkning af lovgivningen. I sådanne tilfælde vil der blive anvendt en mere kritisk vurdering af kilderne.

---

<sup>7</sup> Den juridiske metode – 3. udgave 2022

## Målgruppe

Specialet er målrettet læsere, der har interesse i eller arbejder med obligatorisk national sambeskatning. Dette kan blandt andet omfatte medlemmer af direktionen eller ledelsen i koncerner, der er omfattet af sambeskatningsreglerne, samt revisorer og andre professionelle, der beskæftiger sig med skattemæssige forhold for koncerner. Specialet har til formål at give en grundig og tilgængelig gennemgang af de væsentligste aspekter inden for obligatorisk national sambeskatning, så læseren opnår en dybere forståelse af de relevante regler og lovgivning på området. Gennemgangen er struktureret med henblik på at skabe overblik og gøre komplekse problemstillinger mere forståelige for målgruppen.

## Forkortelser og begreber

A/S - Aktieselskab

AL - Afskrivningsloven

ApS - Anpartsselskab

FSR - Foreningen af statsautoriserede revisorer (nu FSR - danske revisorer)

I/S - Interessentskab

IAS - International Accounting Standards (internationale regnskabsstandarder)

JV - Den juridiske vejledning

K/S - Kommanditselskab

KGL - Kursgevinstloven

KSL - Kildeskatteloven

KULBRL - Kulbrinteskatteloven

P/S - Partnerselskab

PSL - Personskatteloven

SEL - Selskabsskatteloven

SKM - Skatteministeriet

SL - Statsskatteloven

TfS - Tidsskrift for skatter og afgifter

ÅRL - Årsregnskabsloven

Når der refereres til bestemmende indflydelse, antages det som udgangspunkt, at der ikke foreligger særlige aftaler, jf. selskabsskattelovens § 31C, stk. 4. Dette indebærer, at hvis det angives, at et selskab ejer 100 % af kapitalen i et andet selskab, betyder det som udgangspunkt også, at selskabet råder over 100 % af stemmerettighederne, medmindre andet specifikt er oplyst. For så vidt angår satser og beløbsgrænser, vil det fremgå, hvilket årstal de pågældende beløb eller satser relaterer sig til, for at sikre præcision og klarhed i fremstillingen.

## Hvad er sambeskatning

Nedenstående afsnit skal give læser en forståelse af regelsættet inden for national sambeskatning. Hvem/hvad kan være en del af en sambeskatning, både nationalt og internationalt, samt eksemplificering af national og international sambeskatning.

Herudover redegøres for international sambeskatning, der grundet ovenstående afgrænsning ikke bliver gennemgået i dybden, men blot for en forståelse af forskellen fra national sambeskatning.

## Introduktion til sambeskatning

I 2009 blev selskabslovgivningen moderniseret, hvilket resulterede i en sammenskrivning af aktie- og anpartsselskabslovene til én samlet lov, nemlig lov om kapitalselskaber. Som en del af denne proces blev der foretaget flere væsentlige ændringer i koncerndefinitionen ifølge lov nr. 516 af 12. juni 2009. Disse ændringer betød, at der nu lægges større vægt på reel indflydelse frem for udelukkende formel indflydelse gennem ejerskab. Dette medførte, at den selskabsretlige definition af en koncern blev justeret, så den stemmer overens med den regnskabsmæssige koncerndefinition i de internationale regnskabsstandarder, IAS 27.

Den selskabsretlige definition af en koncern findes i Selskabslovens § 6 og § 7. Disse bestemmelser fastlægger, at en koncern dannes, når et moderselskab har bestemmende indflydelse over et eller flere datterselskaber. En koncern kan kun have ét moderselskab, og hvis der er flere selskaber, der opfylder betingelserne, er det kun det selskab, som udøver den afgørende indflydelse over virksomhedens økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der betragtes som moderselskab.

Reglerne om sambeskatning af selskaber fremgår af SEL §§ 31 og 31 A. Sambeskatning betyder, at indkomsten – både positiv og negativ – i to eller flere selskaber i en koncern sammenlægges ved skatteberegningen, jf. SEL § 31, stk. 2.

I 2005 skete der væsentlige ændringer i reglerne for sambeskatning. Før ændringerne krævede sambeskatning, at der var fuldt ejerskab (100%), at selskaberne havde samme regnskabsår, og at ejerskabet havde været gældende hele året. Disse regler blev erstattet af nye regler om obligatorisk national sambeskatning, der gælder, når der opstår en koncernforbindelse. Den nye sambeskatning omfatter selskabets samlede resultat, selv ved delejerskab, og sambeskatningen gælder kun for den periode, hvor koncernforbindelsen består, således at indkomst opgøres separat ved ejerskifte.

Ændringerne i 2005 havde også til formål at forhindre, at danske og udenlandske koncerner kunne udnytte sambeskatningsreglerne til at vælge, hvilke underskudsgivende datterselskaber der skulle indgå i sambeskatningen, og dermed nedbringe den danske skattebetaling – en praksis kendt som "cherry-picking". Med de nye regler blev national sambeskatning obligatorisk for alle koncernforbundne danske selskaber. Hvis et udenlandsk selskab er koncernforbundet med et dansk selskab og har fast ejendom eller fast driftssted i Danmark, skal den faste ejendom eller det faste driftssted indgå i sambeskatningen.

Sambeskatningsindkomsten opgøres i henhold til territorialprincippet jf. SEL § 8, stk. 2. Dette princip betyder, at indkomst fra en udenlandsk fast ejendom eller driftssted ikke indgår i den danske indkomstopgørelse, hvilket udgør en undtagelse fra hovedreglen om globalindkomstprincippet. Globalindkomstprincippet indebærer, at al indkomst, som et selskab erhverver i udlandet, som udgangspunkt indgår i sambeskatningsindkomsten i Danmark.<sup>8</sup>

## National sambeskatning

Jævnfør SEL §31, stk. 1, 1. pkt. udledes det, at *“Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-9 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.”*<sup>9</sup>

Ovenstående udledning omfatter alle skattesubjekter, der skal indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning. Det vil sige, at alle selskaber oplistet i SEL §§ 1 og 2, samt kulbrinteskattelovens §

---

<sup>8</sup> JV. 2024 C.D.3.1.1

<sup>9</sup> Retsinformation vedrørende SEL § 31

21, stk. 4 alle skal opgøre en skattepligtig indkomst og indgå i en eventuel national sambeskatning. Listen omfatter ikke beskrivelse af transparente enheder, hvilket alt andet lige betyder, at disse enheder ikke vil være omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning. Eksempler på sådanne enheder kunne være interessentskaber (I/S), partnerselskaber (P/S) og kommanditselskaber (K/S). Disse enheder anses ikke for at være selvstændige skattesubjekter og kan herved ikke indgå i sambeskatning. Ligeledes kan enkeltmandsvirksomheder ikke deltage i sambeskatning.

Transparente enheder kan dog indirekte indgå i en sambeskatningskreds, hvis ejeren af den transparente enhed er et af de selskaber eller fonde, der positivt er nævnt som sambeskatningspligtige. I så fald vil den skattemæssige indkomst fra den transparente enhed medregnes i sambeskatningen for den andel, der ejes af moderselskabet. Det er dog vigtigt at bemærke, at skattemæssigt transparente enheder aldrig kan fungere som bindeled i en sambeskatningskreds.

I den juridiske vejlednings liste, der omfatter hvilke selskaber der er skattepligtige, har den juridiske vejledning også en liste med, hvilke danske selskaber og foreninger der ikke indgår:

- *”Andelsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 3*
- *Investeringsforeninger, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a*
- *Andre foreninger mv., der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6*
- *Fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven.<sup>10</sup>”*

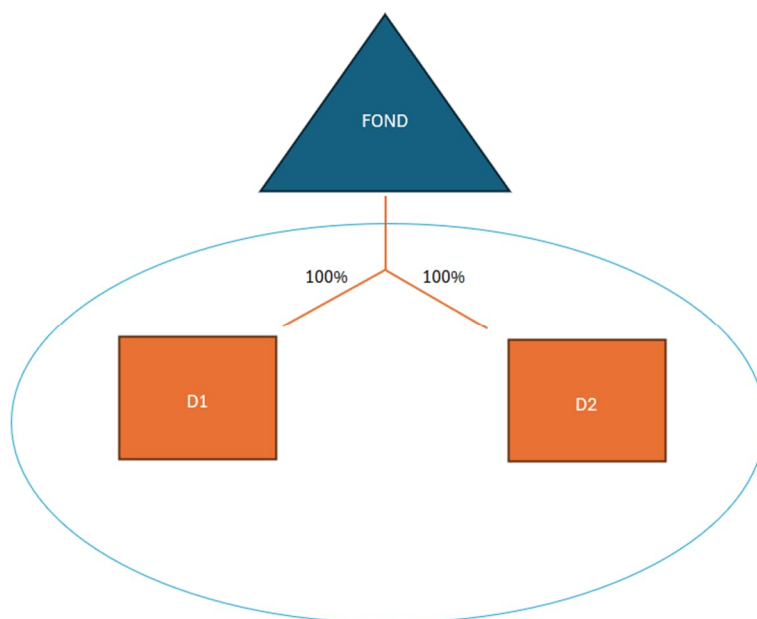
Selvom andelsforeninger, investeringsforeninger, andre foreninger samt fonde ikke kan indgå direkte i sambeskatning, har de stadig mulighed for at fungere som forbindelsesled i en sambeskatningskreds. I disse situationer deltager fondene ikke selv i sambeskatningen, men de fungerer alligevel som forbindelsesled, der muliggør sambeskatning mellem de underliggende selskaber i koncernen.

Nedenfor bliver situationen med en fond som bindeled for sambeskatningen illustreret.

Sambeskatningskredsen er omringet af en oval markeret med lyseblå, og ejerandele er angivet med procenttal.

---

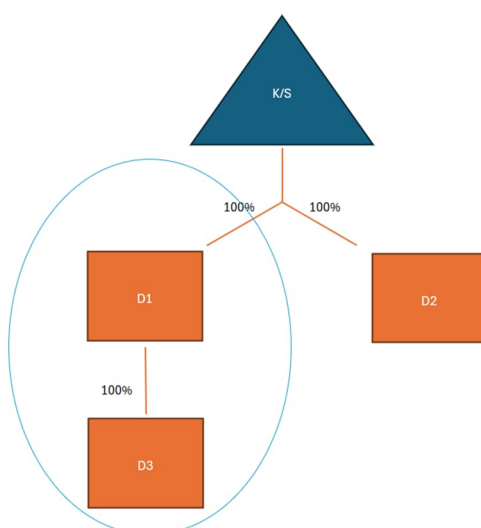
<sup>10</sup> JV 2024 3.1.2.1 – Hvilke selskaber skal sambeskattes



Figur 2 - Egen tilvirkning

Ovenstående figur viser netop en fond, der ejer to selskaber, D1 og D2, der således bliver sambeskattet. Da fonden anses som en selvstændig juridisk enhed, beskattes denne som et selskab, men kan ikke være en del af sambeskatningen, blot være bindeleddet i sambeskatningen.

Hvis vi kigger på en situation, hvor en fysisk person eller en skattemæssig transparent enhed, såsom et K/S, var indsat som øverste ejer i stedet for fonden, som illustreret ovenfor, ville denne ikke kunne være et bindeled i en sambeskatning, som illustreret nedenfor:



Figur 3 - Egen tilvirkning

I modsætning til figuren med fonden som bindeled, illustreres det her, at et K/S ikke kan operere som et bindeled for sambeskatningen. Sambeskatningskredsen udgør kun D1 og D3, hvor D2 selv skal afregne en eventuel skat. Det sker selvom D2 er ejet 100% af K/S'et, da K/S'et ikke selv afregner skat, men indkomsten beskattes individuelt hos de enkelte ejere af K/S'et.

## Vedrørende faste driftssteder, ledelsens sæde samt faste ejendomme

Ud over de førnævnte regler er der desuden fastsat bestemmelser vedrørende selskabers faste driftssteder, faste ejendomme og placeringen af ledelsens hovedsæde. I Danmark benyttes territorialprincippet i henhold til SEL § 8, stk. 2, hvilket betyder, at indkomst optjent her i landet som hovedregel skal beskattes i Danmark, mens indkomst optjent i udlandet beskattes i udlandet<sup>11</sup>.

Udenlandske selskaber med faste driftssteder og ejendomme i Danmark er derfor omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning. Omvendt indgår danske selskabers faste driftssteder og ejendomme beliggende i udlandet ikke i den danske sambeskatning.

Der er dog undtagelser til dette princip, som fremgår af JV C.D.2.3.1<sup>12</sup>. En af disse undtagelser træder i kraft, hvis der f.eks. vælges international sambeskatning. I så fald gælder territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2 ikke længere.

Der findes yderligere undtagelser til territorialprincippet for faste driftssteder, herunder vedrørende skibs- og luftfartsvirksomhed, CFC-indkomst samt regler for genanbringelse og geninvestering i henhold til EBL. Disse undtagelser uddybes ikke her, som også beskrevet i tidligere afgrænsning.

Ud over de nævnte undtagelser, og som en del af undtagelsen om begrænsning af dobbeltfradrag, er Bevola-dommen relevant i forbindelse med underskudsmodregning ved faste driftssteder. EU-domstolen gav det danske selskab Bevola A/S medhold i, at de havde ret til at modregne et endeligt tab fra et udenlandsk fast driftssted i deres danske sambeskatning, selvom international sambeskatning ikke var valgt.

På baggrund af ovenstående er lov nr. 1835 af 8. december 2020 blevet indført<sup>13</sup>.

Loven omhandler netop situationen om at modregne endelig underskud af udenlandske dattervirksomheder i den danske sambeskatningsindkomst, selvom der ikke er tilvalgt international sambeskatning.

---

<sup>11</sup> Retsinformation – SEL § 8

<sup>12</sup> JV C.D.2.3.1 - Territorialprincippet

<sup>13</sup> Retsinformation – Lov nr. 1835 af 08/12/2020

I henhold til SEL § 31 E kan selskaber og foreninger, som er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, og som ikke deltager i international sambeskatning efter § 31 A, fradrage underskud fra udenlandske aktiviteter under visse betingelser<sup>14</sup>. Reglerne er relevante for underskud i udenlandske datterselskaber, faste driftssteder og fast ejendom og blev indført med virkning fra indkomståret 2019.

Bestemmelsen giver mulighed for at fratrække underskud uden at inddrage alle udenlandske enheder i en dansk beskatning. Den omfatter således ikke kun selskaber, men også foreninger og fonde, der opfylder betingelserne i § 1, stk. 1, samt fondsbeskatningsloven. Dette indebærer, at underskud fra faste driftssteder og fast ejendom i udlandet også kan medregnes. For datterselskaber skal der skelnes mellem direkte og indirekte ejede datterselskaber. Et direkte ejet datterselskab ejes uden mellemlid af det danske selskab, mens et indirekte ejet datterselskab ejes gennem mellemliggende selskaber. For begge typer gælder, at underskuddet kun kan fradrages, hvis selskaberne er skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland, og at underskuddet er endeligt.

Kravet om endelighed indebærer, at underskuddet hverken kan være udnyttet i tidligere indkomstår eller fremføres til fremtidige indkomstår i det land, hvor det er opstået. Ligeledes kan underskuddet ikke anvendes i en anden sammenhæng, for eksempel i sambeskatning med andre selskaber i det samme land. For faste driftssteder og fast ejendom gælder lignende krav, og afgrænsningen mellem de to følger reglerne i § 2, stk. 1, litra a og b.

For datterselskaber gælder desuden, at underskuddet kun kan medregnes, hvis det kunne være anvendt under reglerne for international sambeskatning. Dette forhindrer at et underskud, som ikke ville kunne fradrages under sambeskatning, bliver anvendt alene på baggrund af reglerne i § 31 E. Desuden kan underskuddet kun fradrages, hvis det er opstået i en periode, hvor datterselskabet var koncernforbundet med det danske selskab.

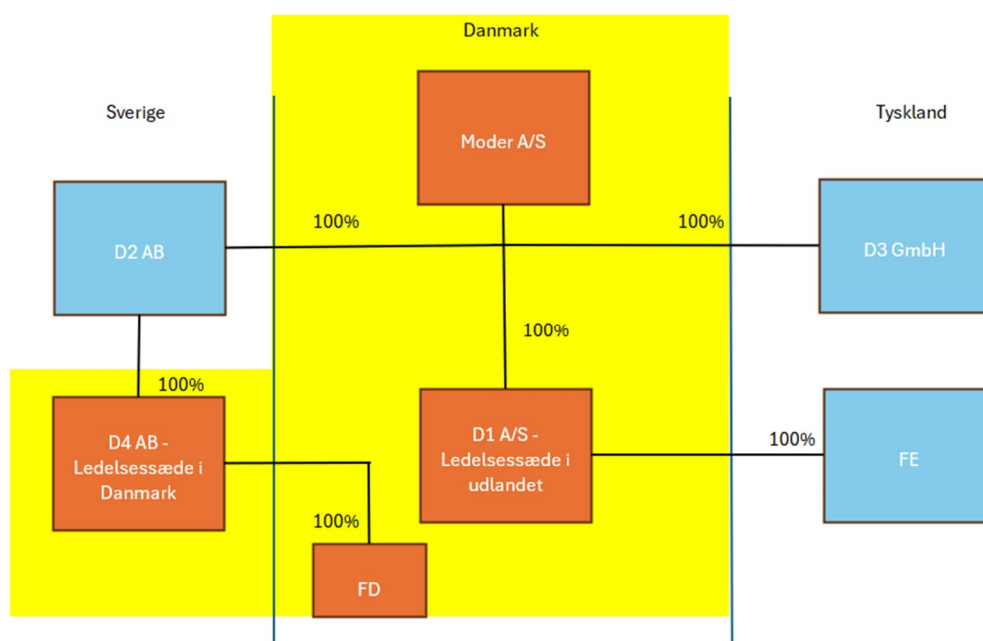
For faste driftssteder og fast ejendom gælder, at underskuddet opgøres efter danske regler. Hvis driftsstedet eller ejendommen befinder sig i et land uden for EU/EØS, kan underskuddet ikke medregnes, medmindre der er specifikke undtagelser i lovgivningen. Desuden gælder kildeartsbegrænsninger, som betyder, at tab kun kan modregnes i tilsvarende gevinster, som for eksempel fast ejendom eller finansielle aktiver.

---

<sup>14</sup> Danske Love – SEL § 31 E

Ligesom for faste driftssteder er placeringen af selskabets ledelsessæde også afgørende for skattepligten. Udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark beskattes i henhold til SEL § 1, stk. 6, i Danmark. Omvendt bliver danske selskaber, der har flyttet ledelsens sæde til udlandet, stadig beskattet i Danmark. Dette skyldes, at sådanne selskaber ikke anses for at være udenlandske selskaber ifølge SEL § 31 A, stk. 14<sup>15</sup>. I stedet betragtes de som danske selskaber, og derfor er de underlagt reglerne i SEL § 31. Dette blev også bekræftet i skatteministerens svar til spørgsmål stillet af FSR vedrørende lov nr. 426 af 6. juni 2005 – L 121.

I disse tilfælde gælder territorialprincippet stadig ifølge SEL § 8, stk. 2. Det betyder, at hvis et dansk selskab har ledelsens sæde i udlandet, vil dets faste driftssteder og faste ejendomme, der befinder sig i udlandet, ikke indgå i den danske sambeskatning. Nedenstående eksempel er givet for at vise hvordan udenlandske selskaber kan indgå i den danske sambeskatning, selvom international sambeskatning er ikke tilvalgt.



Figur 4 – Egen tilvirkning

Selskaberne Moder A/S, D1 A/S og FD (fast driftssted) er hjemmehørende i Danmark. I Sverige har vi D2 AB og D4 AB, der yderligere har ledelsessæde i Danmark. I Tyskland er D3 GmbH og FE (fast ejendom). Den gule markering af de orange-farvet selskaber indgår i en sambeskatning sammen. Derved er D2 AB, D3 GmbH og FE ikke beskattet i Danmark. Moder A/S, som navnet

<sup>15</sup> Danske Love – SEL § 31 A

antyder, er moderselskabet, som naturligvis indgår i sambeskatningen efter SEL §31, stk. 1, da dette er placeret i Danmark. D1 A/S, der har ledelsessæde i udlandet, er et datterselskab, der også indgår i den danske sambeskatning, trods det udenlandske ledelsessæde. Dette følger svar til FSR's spørgsmål til lov nr. 426 af 6. juni 2005 - L 121.

D4 AB, der også indgår som et datterselskab og har ledelsessæde i Danmark, indgår yderligere i den danske sambeskatning, grundet det danske ledelsessæde efter SEL §1, stk. 6. FD, der er et fast driftssted i Danmark, men ejet af det svenske D4 AB, kommer desuden til at indgå i sambeskatningskredsen, da den jf. SEL § 8, stk. 2 omhandlende territorialprincippet skal gøre dette.

## International sambeskatning

Det skal bemærkes, at dette afsnit, grundet tidligere afgrænsning, kun bliver redegjort kortfattet. Reglerne vedrørende valgfri international sambeskatning er bestemt i SEL § 31 A, hvor det fremgår:

*”§ 31 A. Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital (international sambeskatning). Tilvalget gælder tillige alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v. Bestemmelserne i § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14. 1.-3. pkt. finder tilsvarende anvendelse på et selskab m.v. som nævnt i § 31, stk. 1, som ikke er koncernforbundet med andre danske selskaber m.v., faste ejendomme eller faste driftssteder beliggende i Danmark. I stk. 2-13 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder.”<sup>16</sup>*

International sambeskatning er valgfri, mens national sambeskatning er obligatorisk. Man kan vælge international sambeskatning, selvom der ikke er en national sambeskatning, der kan udvides jf. SEL § 31 A, stk. 1, pkt. 4. Det er derfor nok, at der kun er ét dansk selskab, et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark inden for koncernen. International sambeskatning dækker de underliggende selskaber, som danske selskaber har kontrol over, samt de overliggende selskaber,

---

<sup>16</sup> Danske Love – SEL § 31 A

der har kontrol over de danske selskaber og andre selskaber, som disse overliggende selskaber også kontrollerer. Dette kaldes globalpuljeprincippet. Kun koncernforbundne selskaber, der falder under koncernbegrebet i SEL § 31 C, kan inkluderes i sambeskatningsreglerne.

Som tidligere nævnt blev reglerne på området fastlagt ved lov nr. 426 den 6. juni 2005. I forbindelse med denne lov blev enten/eller-princippet samt en bindingsperiode på 10 år introduceret.

Værnsreglen om enten/eller-princippet blev implementeret for at imødegå det tidligere omtalte "cherry-picking," hvor koncerner kunne inkludere underskudsgivende selskaber i sambeskatningen, mens de overskudsgivende selskaber blev holdt udenfor. Derfor skal alle selskaber i koncernen medtages, hvis der vælges international sambeskatning.

Ved valg af international sambeskatning skal der udarbejdes en samlet indkomstopgørelse for hele koncernen, på samme måde som ved national sambeskatning. Reglerne, der gælder for international sambeskatning, tager udgangspunkt i de eksisterende retningslinjer for national sambeskatning. SEL § 31 danner grundlaget for national sambeskatning og er ligeledes relevant for international sambeskatning, men med de tilføjelser og undtagelser, som er specificeret i SEL § 31 A, stk. 2-14. Indkomst for udenlandske virksomheder fastsættes i henhold til generelle skattelove, dog med specifikke særregler for sambeskattede selskaber uden for landets grænser. Det påhviler administrationsselskabet at strukturere regnskaber for udenlandske selskaber, så en dansk indkomstberegning kan foretages. Skatterådet beslutter, hvilke data der kræves til skatteberegning og opgørelse i sambeskatningsselvangivelsen samt eventuelle yderligere oplysninger, der kan anmodes om, jf. SEL § 31 B, stk. 1.

*“§ 31 B Skatterådet fastsætter, hvorledes der skal gås frem ved indtræden og udtræden af sambeskatning. Skatterådet kan fastsætte særlige regler for omregning af årets resultat fra fremmed valuta til danske kroner ved påbegyndelse af international sambeskatning. Skatterådet kan tillade, at omlægning af indkomstår ved etablering af koncernforbindelsen sker på anden måde end foreskrevet i § 10, stk. 5, hvis administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herved. Skatterådet kan beslutte, at afgørelser om omlægning af indkomstår efter 3. pkt. træffes af told- og skatteforvaltningen. Skatterådet fastsætter, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen selvangivelsen skal indeholde ud over de i stk. 2 nævnte, og hvilke oplysninger der skal fremlægges på anmodning. Skatterådet kan fastsætte regler for administrationsselskabets oplysnings- og dokumentationspligt*

*efter skattekontrollovens § 3 B vedrørende kontrollerede transaktioner mellem sambeskattede selskaber.<sup>17</sup>”*

Hvis administrationsselskabet ikke er i stand til at opfylde de ovennævnte krav, er der to mulige muligheder:

- Det udenlandske selskab forbliver i den internationale sambeskatning, og det kan blive nødvendigt at lave en skønsmæssig ansættelse af indkomsten for det udenlandske selskab.
- Skatterådet kan beslutte at afbryde den internationale sambeskatning i henhold til SEL § 31 B, stk. 3. En sådan afbrydelse vil resultere i en fuld genbeskatning af alle genbeskatningssaldi i koncernen i henhold til SEL § 31 A, stk. 11<sup>18</sup>.

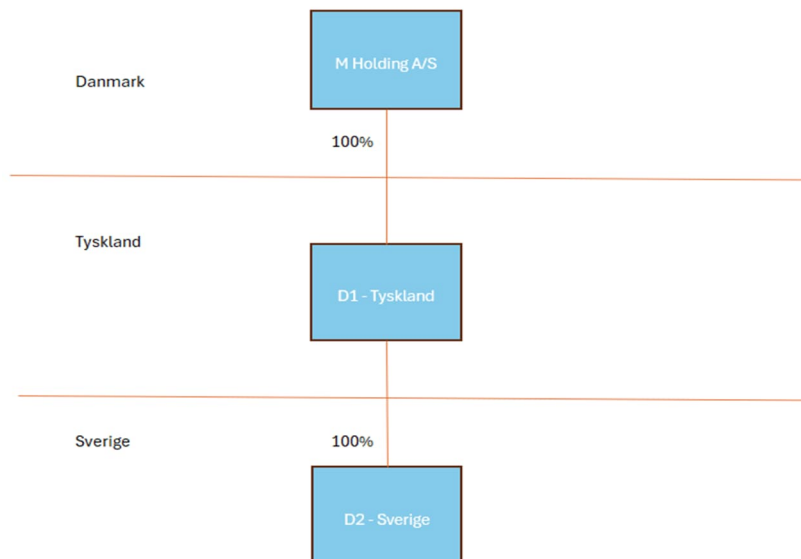
Som en særlig regel til de generelle opgørelsesprincipper i SEL § 31, stk. 2 gælder det, at underskud fra udenlandske selskaber, som er opstået før sambeskatningen trådte i kraft, ikke kan fratrækkes i senere års overskud. Hvis den internationale sambeskatning afbrydes, kan uudnyttede underskud fra det pågældende udenlandske selskab ikke overføres til koncernen for at modregnes i den danske sambeskatningsindkomst for fremtidige indkomstår. Bortset fra de nævnte særregler, anvendes reglerne om underskudsanvendelse under obligatorisk national sambeskatning i SEL § 31, stk. 2, også under international sambeskatning.

International sambeskatning er en frivillig ordning, og beslutningen om at vælge den skal træffes senest ved rettidig indsendelse af selvangivelsen for det første indkomstår, hvor man ønsker at anvende ordningen. Når der vælges international sambeskatning, er denne bindende i en periode på 10 år. Efter udløbet af denne periode kan sambeskatning vælges for en ny 10-årig periode, jf. SEL § 31 A, stk. 3, 3.-4. pkt. Bindingsperioden gælder for koncernens øverste moderselskab og forbliver uændret, uanset ændringer i koncernens struktur. Bindingsperioden ændres ikke, selvom antallet af selskaber i koncernen udvides eller reduceres. Se nedenstående eksempel på indvirkningen af tilvalg/ej tilvalg af international sambeskatning:

---

<sup>17</sup> Danske Love - SEL § 31 B

<sup>18</sup> Danske Love – SEL § 31 A



Figur 5 - Egen tilvirkning

Information om skattepligtige indkomster for selskaberne:

- Moder A/S har overskud før skat på kr. 1.000.000
- D1 – Tyskland har underskud på kr. 800.000, ejes 100% af Moder A/S
- D2 – Sverige har overskud på kr. 1.300.000, ejes 100% af Moder A/S

Uden tilvalg af international sambeskatning ville Moder A/S ikke kunne udnytte underskuddet i det tyske selskab, omvendt skal de heller ikke indregne indkomsten fra det svenske selskab. Selvom Moder A/S skulle indregne det D2's indkomst, ville D2 have betalt den svenske skat på 20,60%, hvorfor forskellen på 1,4% af D2's indkomst ikke skulle indregnes. Skatten for koncernen og de respektive selskaber vil se således ud:

|                     | Indkomst  | Skat    | Skatteprocent |
|---------------------|-----------|---------|---------------|
| Moder A/S           | 1.000.000 | 220.000 | 22%           |
| D1 - Tyskland       | -800.000  | 0       | 0             |
| D2 - Sverige        | 1.300.000 | 267.800 | 20,60%        |
| For koncernen i alt | 1.500.000 | 487.800 | 33%           |

Tabel 1 – egen tilvirkning

Det svarer til en effektiv skatteprocent på 33% af den samlede skattepligtige indkomst for koncernen. Hvis selskabet i Tyskland ikke ville kunne genere overskud, så ville Moder A/S ikke kunne udnytte underskuddene løbene, men vente på at det bliver et ”endeligt underskud”.

Hvis koncernen havde valgt international sambeskatning, ville skatten for koncernen se således ud:

|                       |           |          |     |
|-----------------------|-----------|----------|-----|
| Samlet for koncernen  | 1.500.000 | 330.000  | 22% |
| Betalt skat i Sverige |           | -267.800 |     |
| Skat for Moder A/S    |           | 62.200   |     |

Tabel 2 – egen tilvirkning

Herved bliver skatten for Moder A/S 62.200 i stedet for 220.000, da de kan anvende underskuddet fra D1 – Tyskland ved international sambeskatning. Den svenske skat bliver afregnet i Sverige først, herefter fratrullet den betalbare skat i Danmark. Herved har koncernen ”sparet” 157.200 i Skat. Det skal dog bemærkes, at skatten ikke er sparet, dog er underskuddet blot anvendt tidligere ved tilvalget af den internationale sambeskatning.

## Delkonklusion

Kernen i sambeskatning er, at overskud fra selskaber i en sambeskatningskreds kan modregnes i underskud fra andre selskaber i samme kreds. På denne måde samles selskabernes individuelle indkomst, hvilket resulterer i en samlet sambeskatningsindkomst. Når sambeskatningsreglerne anvendes, opnår koncernen automatisk en skattefordel i det pågældende indkomstår, idet overskudsgivende selskaber kan bruge underskud fra andre sambeskattede selskaber. Dette reducerer koncernens samlede selskabsskat i forhold til, hvad der ville være tilfældet uden sambeskatning. I Danmark er sambeskatning obligatorisk for danske selskaber, der indgår i en dansk koncern og er omfattet af SEL § 31, stk. 1. Til gengæld kan skattemæssigt transparente enheder, som interessentskaber, hverken deltage i eller fungere som forbindelsesled i sambeskatning. Ligeledes kan fonde og foreninger ikke deltage direkte i sambeskatning, men de kan fungere som bindeled i en sambeskatningskreds.

Det danske skattesystem bygger på territorialprincippet, hvilket betyder, at indkomst optjent i Danmark som udgangspunkt beskattes i Danmark. Dette gælder for danske selskaber, udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark, samt faste driftssteder og ejendomme beliggende i Danmark. Et dansk selskab med ledelsens sæde i udlandet er dog også skattepligtigt i Danmark. Denne regel skaber en asymmetri i forhold til reglerne om udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark, hvilket i højere grad favoriserer Danmark.

Der er flere undtagelser til territorialprincippet. En af de mest anvendte undtagelser er valget om international sambeskatning. Ved at vælge international sambeskatning bortfalder territorialprincippet, og i stedet anvendes globalpuljeprincippet, som inddrager al indkomst fra både danske og udenlandske enheder i koncernen.

Selvom sambeskatningsreglerne allerede er omfattende og til tider komplekse, er området stadig under udvikling, i takt med at internationale regler ændres. Et eksempel på denne udvikling er Bevola-dommen fra EU-domstolen i juni 2018, hvor lov nr. 1835 af 8. december 2020 blev vedtaget samt SEL § 31 E vedrørende endelige underskud, der spiller en vigtig rolle i at afbalancere territorialprincippet og EU-rettens krav om ligebehandling. Reglerne i § 31 E giver danske selskaber mulighed for at fradrage endelige udenlandske underskud uden at inddrage alle udenlandske aktiviteter i dansk beskatning. Dermed fungerer SEL § 31 E som en undtagelse til territorialprincippet, men det strenge krav om endelighed sikrer, at denne mulighed ikke misbruges til at opnå dobbelt fradrag eller omgåelse af beskatningsregler.

## Definition af en koncern

I dette kapitel fastslås, hvordan en koncern er defineret. Det bliver yderligere belyst, hvad et administrationsselskab er, hvordan begrebet bestemmende indflydelse defineres, samt hvilke forpligtelser det medfører at være administrationsselskab.

Hæftelser i en sambeskatning ved ind - og udtræden i en koncern vil ydermere beskrives.

## Koncernbegrebet

Den skattemæssige og regnskabsmæssige definition af en koncern er tæt forbundet og baseret på den internationale definition i IAS 27. Dette er gjort for at forenkle rapporteringsprocessen for koncerner, da de dermed kun behøver at forholde sig til én samlet definition i stedet for både en skatteretlig og en regnskabsmæssig koncerndefinition.

Som nævnt tidligere, beskriver SEL § 31 C koncernbegrebet, hvor det fremgår: ”§ 31 C. 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.”<sup>19</sup>.

En koncern består af et moderselskab og et eller flere datterselskaber. Moderselskabet kan antage forskellige juridiske former, herunder selskab (både nationalt og internationalt), trust, fond eller forening. Det er dog vigtigt at bemærke, at fonde, som eksemplificeret tidligere, ikke indgår i

---

<sup>19</sup> Danske Love – SEL § 31 C

sambeskatningen. Der må kun være ét direkte moderselskab i koncernen. Hvis flere selskaber opfylder nogle eller alle kriterierne i SEL § 31 C, stk. 2-6, anses det selskab, der har den afgørende kontrol over økonomiske og operationelle beslutninger, som moderselskab. Den reelle kontrol er derfor central for vurderingen, og ejerskab af kapitalandele er ikke en nødvendighed. Har et selskab flertallet af stemmer, vil det som udgangspunkt blive anerkendt som moderselskab, uanset om denne stemmeret stammer fra kapitalandele eller andre former for kontrol.

## Bestemmende indflydelse

Tidligere var reglerne udformet på en måde, der gjorde det muligt at undgå sambeskatning ved blot at sælge en enkelt kapitalandel i det selskab, man ikke ønskede skulle indgå i sambeskatningen.

Dette er ikke længere muligt, da sambeskatning nu udelukkende afhænger af, om der er bestemmende indflydelse over selskabet. Det betyder, at et selskab kan være moderselskab til et datterselskab, blot ved at have bestemmende indflydelse, selv uden at eje nogen kapitalandele i det.

Bestemmende indflydelse refererer til et selskabs evne til at kontrollere et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger i henhold til SEL § 31 C, stk. 2<sup>20</sup>. Ifølge SEL § 31 C, stk. 3, kan denne indflydelse opstå, når et moderselskab besidder mere end halvdelen af stemmerettighederne. Dette kan ske enten direkte (bestemmende indflydelse over et datterselskab) eller indirekte (bestemmende indflydelse over et datterselskabs datterselskab).

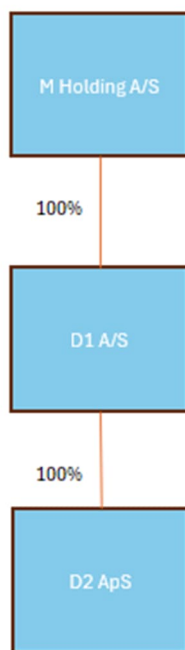
Det er først og fremmest vigtigt at afgøre, om moderselskabet har kontrol over mere end 50 % af stemmerettighederne i et selskab. Det er værd at understrege, at det er stemmerettighederne, ikke ejerandelene, der er afgørende. Dette betyder, at man også skal tage højde for eventuelle begrænsninger i stemmeretten. For eksempel, hvis et selskab ejer 60 % af stemmerne, men kun har ret til at stemme med 5 %, kan det normalt antages, at der ikke er et koncernforhold, da moderselskabet ikke har flertallet af stemmerettighederne på generalforsamlingen. Når det er fastslået, at moderselskabet ejer mere end 50 % af stemmerettighederne, skal det derefter vurderes, om denne ejerandel faktisk giver bestemmende indflydelse i datterselskabet.

Bestemmelser i ejeraftaler, såsom vetorettigheder, kan reducere moderselskabets kontrol, men krav om enighed mellem aktionærer om væsentlige beslutninger af økonomisk eller driftsmæssig karakter, som beskytter minoritetsaktionærer, er som regel ikke tilstrækkelige til at fjerne formodningen om bestemmende indflydelse.

---

<sup>20</sup> Danske Love – SEL § 31 C, stk. 2

Ifølge SEL § 31 C, stk. 1, 2. pkt., kan et selskab kun have ét direkte moderselskab. Dog kan der være flere moderselskaber i en koncern, eksempelvis når et selskab har et moderselskab, som selv er ejet af et andet moderselskab. Dette scenarie er illustreret i figuren nedenfor:



Figur 6 - Egen tilvirkning

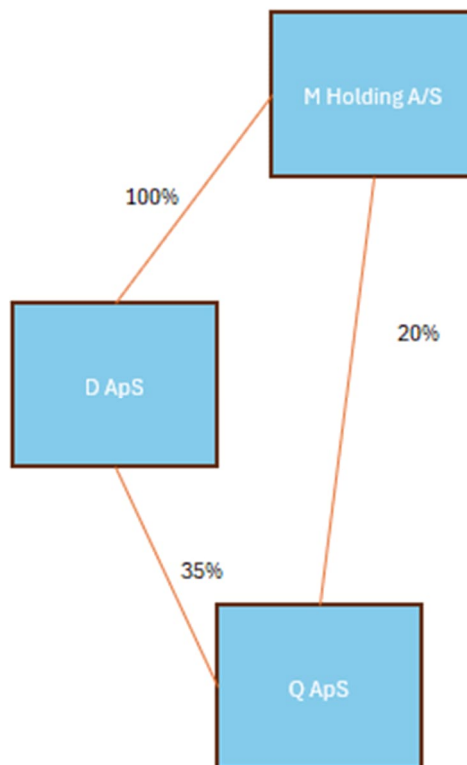
Ovenstående figur viser netop, hvordan M Holding A/S er moderselskab til D1 A/S, som yderligere er moderselskab til D2 ApS. Det vil sige, at øverste moderselskab er M Holding A/S, da selskabet har indirekte indflydelse over D1 ApS, gennem sin bestemmende indflydelse over D1 A/S.

Det skal igen bemærkes, at der udelukkende kan være et ultimativt moderselskab. Det følger af SEL § 31, 3. pkt. *“Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab<sup>21</sup>”*.

Udover ovenstående eksempel, er der yderligere måder at danne koncernforbindelse på ved indirekte ejerskab, se nedenstående eksempel.

---

<sup>21</sup> Danske Love – SEL § 31, 3. pkt.



Figur 7 - Egen tilvirkning

I ovenstående figur har M Holding A/S 100 % af stemmerettighederne i D ApS, hvilket naturligt gør, at der opstår en sambeskatning mellem de to selskaber. Herudover har D ApS 35% af stemmerettighederne i Q ApS og M Holding ejer 20% af stemmerettighederne i Q ApS, der som udgangspunkt ikke opfylder betingelserne for bestemmende indflydelse, hvilket ikke fører til en sambeskatning med Q ApS for M Holding A/S og D ApS.

Det skal bemærkes, at M Holding ejer 100% af stemmerettighederne i D ApS, og D ApS har 35% af stemmerettighederne i Q ApS, hvor M Holding yderligere har 20% af stemmerettighederne i Q ApS. Dette betyder, at M Holding A/S indirekte ejer de 35% af stemmerettighederne i Q ApS, da M Holding A/S ejer 100% af stemmerettighederne i D ApS. Samlet set giver dette 55% af stemmerettighederne i Q ApS, hvorfor der skal ske tvungen national sambeskatning efter SEL § 31 C, stk. 3. Der er således en formodningsregel om, at når et moderselskab, enten direkte eller indirekte, ejer over halvdelen af stemmerettighederne i et datterselskab, har det kontrol over selskabet, hvilket også medfører sambeskatning.

Selvom ovenstående eksempel giver indblik i, hvordan en sambeskatning kan opstå ved indirekte bestemmende indflydelse, er der gennem tiden stadfæstet domme, hvor selvom stemmerettighederne har været over 50%, er der ikke opnået bestemmende indflydelse og dermed ikke sambeskatning eller omvendt, ejer under 50% af stemmerettighederne, men alligevel har bestemmende indflydelse og der i den forbindelse opstår koncernforbindelse.

I de situationer, hvor et selskab ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne, men stadig udøver bestemmende indflydelse, skal det selskab, der påstår at have denne kontrol, kunne bevise det, før den almindelige regel kan fraviges. Dette kan eksempelvis være relevant, når undtagelserne i SEL § 31 C, stk. 4 anvendes. SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1-4 indeholder fire undtagelser, som kan påvirke vurderingen af den bestemmende indflydelse. Disse undtagelser er som følger:

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*
4. *Råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet<sup>22</sup>.*

Der foreligger utallige afgørelser og bindende svar for ovenstående undtagelser.

Kigger vi f.eks. på SKM2010.687.SR<sup>23</sup>, der relaterer sig til undtagelse 3, havde ingen af ejerne mere end 50% af stemmerettighederne. Der var imidlertid etableret en anpartsaftale, som tildelte et overliggende selskab retten til at udpege flertallet af medlemmerne i bestyrelsen i det underliggende selskab. Dette medførte, at selskabet opnåede bestemmende indflydelse, hvilket resulterede i sambeskatning.

---

<sup>22</sup> Danske Love – SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1-4

<sup>23</sup> SKM2010.687.SR

Der findes også eksempler, hvor særaftaler i henhold til SEL § 31 C, stk. 4, nr. 1-4 ikke påvirker den bestemmende indflydelse. Dette fremgår af SKM2010.677.SR<sup>24</sup>, der omhandlede en vetoet. I den pågældende sag ejede to selskaber hver 50 % af et andet selskab, og begge aktionærer havde ret til at udpege tre bestyrelsesmedlemmer hver. Den ene aktionær havde dog ret til at udpege bestyrelsesformanden, som i tilfælde af stemmelighed havde den afgørende stemme. På trods af dette var der et krav i aktionæroverenskomsten om, at visse beslutninger krævede enstemmighed (vetoet), hvilket betød, at aktionæren med retten til at udpege formanden ikke havde bestemmende indflydelse. Vetoet forhindrede således en anden aktionær i at udøve kontrol, hvilket udelukkede muligheden for sambeskatning.

Det nyeste eksempel på, at man ikke behøver over 50% af stemmerettighederne og kriteriet om bestemmende indflydelse kan opnås på en anden måde. SKM.2024.383SR<sup>25</sup> fra august 2024, omhandler spørgsmålet om potentielle stemmerettigheder i forbindelse med sambeskatning og det skatteretlige koncernbegreb. Sagen blev behandlet af Skatterådet, som skulle tage stilling til, hvorvidt bestemte køberetter i en ejeraftale gav et selskab, H1, bestemmende indflydelse over et andet selskab, H2, hvilket ville betyde, at de skulle anses som koncernforbundne. Konkret drejede det sig om, hvorvidt H1 gennem sin køberet kunne erhverve yderligere aktier fra andre ejere i H2, hvilket ville give H1 over halvdelen af stemmerettighederne og dermed bestemmende indflydelse. Skatterådet bekræftede, at denne køberet betød, at H1 havde bestemmende indflydelse, idet H1 havde mulighed for ensidigt at udnytte køberetten og dermed øge sin kontrol over H2. Denne bestemmende indflydelse betød, at H1 og H2 skulle sambeskattes, selvom køberetten endnu ikke var udnyttet, men blot kunne aktiveres efter H1's beslutning.

Fremadrettet skal koncerner være yderligere opmærksomme på eventuelle køberettigheder, og hvad disse måtte indeholde og konsekvenserne herved. Endvidere kan dette have konsekvenser af opkøbsmuligheder for nye ejere i et selskab, hvor der ikke skal foreligge mulighed for at få bestemmende indflydelse på lang sigt, hvis dette ikke er aktuelt i en kortsigtet periode.

---

<sup>24</sup> SKM2010.677.SR

<sup>25</sup> SKM.2024.383.SR

## Hvad er administrationsselskabet og hvilke forpligtelser medfører dette

Før vedtagelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005 fandtes der ikke et dedikeret administrationsselskab i en koncern. Det var derfor normalt moderselskabet, der håndterede skattebetalinger samt relaterede opgaver. Udfordringen opstod når en dansk koncern uden valg af international sambeskatning havde et moderselskab placeret i udlandet, hvilket gjorde skattebetalingen og håndtering af afgifter mere besværlig. For at løse dette blev konceptet administrationsselskab indført med lov nr. 426 af 6. juni 2005. Administrationsselskabets rolle blev at administrere sambeskatningen og stå for betalingen af den tilknyttede skat. I dag er det det ultimative moderselskab i sambeskatningskredsen, som skal udpeges som administrationsselskab, jf. SEL § 31, stk. 6<sup>26</sup>, og varetager dermed betalingen af skatter og afgifter.

Det vil sige, når en koncern er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, skal der udpeges et selskab, som fungerer som administrationsselskab. Dette selskab har pligt til at informere SKAT om, at det er valgt som administrationsselskab. Derudover skal administrationsselskabet inden for en måned efter ændringer i sambeskatningskredsen træder i kraft indsende de relevante oplysninger digitalt til SKAT.

Administrationsselskabet har ansvaret for at administrere sambeskatningen samt for at betale den skat, som sambeskatningen udløser. Dette gælder også for acontoskat, restskat, tillæg og renter. Eventuelle overskydende skatter og godtgørelser tilfalder ligeledes administrationsselskabet, jf. SEL § 31, stk. 6. Udpegningen af administrationsselskabet sker ikke tilfældigt, men følger bestemte retningslinjer:

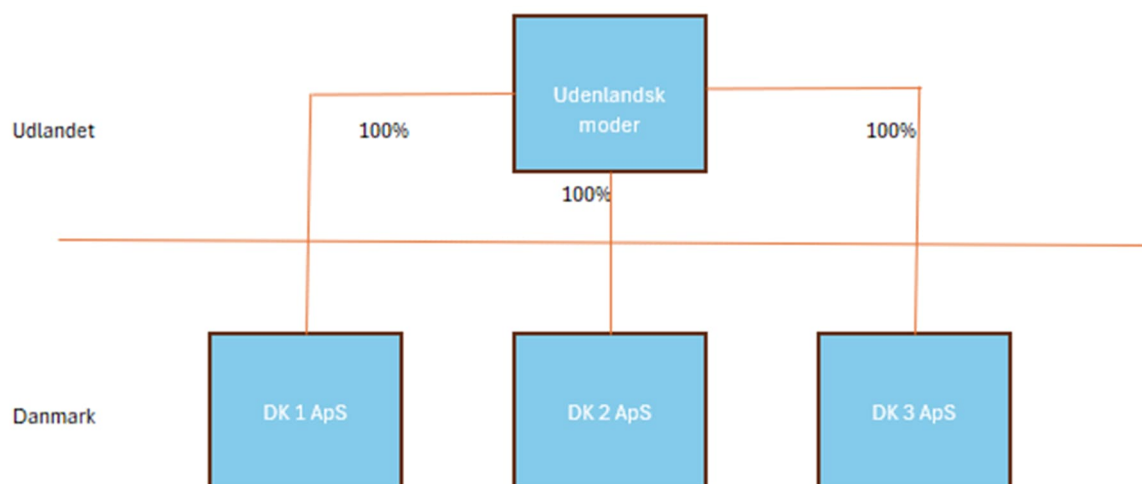
- Ved national sambeskatning vælges det øverste moderselskab, der har hjemsted i Danmark og deltager i sambeskatningen, jf. SEL § 31, stk. 6, 1. pkt.
- Hvis der ikke findes et dansk moderselskab, men der er flere søsterselskaber i Danmark, vælges ét af disse som administrationsselskab<sup>27</sup>.

Når international sambeskatning ikke er valgt, men der er et udenlandsk moderselskab, og der er flere søsterselskaber på samme niveau, kan et af disse søsterselskaber udpeges som administrationsselskab i henhold til SEL § 31, stk. 6, 2. pkt. Dette illustreres i nedenstående figur.

---

<sup>26</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 6

<sup>27</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 6



Figur 8 – Egen tilvirkning

Ovenfor er illustreret en koncern med 3 datterselskaber, DK1 ApS, DK2 ApS og DK 3 ApS med en udenlandsk moder. Når international sambeskatning ikke er tilvalgt, fungerer det udenlandske moderselskab udelukkende som bindeled for de danske datterselskaber, men indgår ikke selv i sambeskatningen. Derfor bliver det nødvendigt for koncernen at udpege et af de sideordnede søsterselskaber til at være administrationsselskab.

Et administrationsselskab kan erstattes af et andet selskab, som herefter vil overtage rollen som administrationsselskab. Dette sker, hvis det nuværende administrationsselskab forlader koncernen, eller hvis et andet selskab bliver det øverste moderselskab i koncernen.

Hvis et nyt administrationsselskab udpeges, skal det informere om udpegelsen samt datoen for sin overtagelse, jf. sambeskatningsbekendtgørelsens § 4<sup>28</sup>. Meddelelsen skal sendes digitalt til SKAT hurtigst muligt, jf. § 2, stk. 2 i samme bekendtgørelse. Rettigheder og forpligtelser fra det tidligere administrationsselskab overføres til det nye selskab ved udskiftningen, og det tidligere selskab skal dække forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab, hvilket kan omfatte ikke-betalte selskabsskatter og genbeskatningsforpligtelser. Betalingsforpligtelsen indtræder, når det nye selskab afregner med SKAT, og den koncerninterne gældsforpligtelse forrentes fra forfaldstidspunktet.

<sup>28</sup> BEK nr. 977 af 26/08/2014

Ifølge SEL § 31, stk. 6, er det tidligere administrationsselskab kun ansvarligt for at betale de forpligtelser, der overgår til det nye selskab. Flytning af eventualaktiver mellem de to selskaber kræver ingen betaling. Det antages derfor, at nettokurstabssaldoen på gæld og finansielle kontrakter kan overføres uden afregning, jf. SEL § 11 B, stk. 10.

## Hvordan hæfter selskaber i sambeskatningskredsen

Det påhviler administrationsselskabet at stå for indbetaling af den samlede skat, herunder eventuel restskat, renter og tillæg. Eventuelle overskydende skatter og godtgørelser kan udbetales direkte til administrationsselskabet af SKAT, hvilket sker med frigørende virkning, jf. SEL § 31, stk. 6<sup>29</sup>.

Beregningen af den samlede skat, herunder restskat og overskydende beløb, foretages også af administrationsselskabet, jf. SEL § 29 B, stk. 2<sup>30</sup>. Acontoskatter opkræves ligeledes gennem administrationsselskabet i henhold til reglerne i SEL § 29 A-D. Acontoskatter beregnes som 50 % af den gennemsnitlige samlede skat for de sambeskattede selskaber over de sidste tre indkomstår. Det er herudover muligt at foretage en frivillig indbetaling ved en 3. rate eller ændre de to ordinære acontoskatterater.

Administrationsselskabet skal, når det udnytter underskud fra danske virksomheder eller udenlandske selskabers faste driftssteder, forpligte sig til at overføre et beløb svarende til skatteværdien af det anvendte underskud til underskudsselskabet. Denne overførsel skal finde sted senest på dagen for korrekt betaling af skat, jf. SEL § 30<sup>31</sup>, og senest den 20. november året efter det relevante indkomstår. Selskaber og faste driftssteder med overskud, hvis skat håndteres af administrationsselskabet, eller som anvender underskud fra andre selskaber eller faste driftssteder inden for sambeskatningen, er ifølge SEL § 31, stk. 8, 2. og 5. pkt.<sup>32</sup>, forpligtet til at betale administrationsselskabet et beløb svarende til den skat, de ellers selv ville have betalt uden sambeskatning. Denne betaling skal ligeledes finde sted inden den fastsatte betalingsfrist for skatten, jf. SEL § 30 og SEL § 29 A vedrørende acontoskatter.

De gældende regler om hæftelse i en sambeskatningskreds, blev indført med lov nr. 591 af 18. juni 2012 og gælder for indkomstår, der starter den 1. juli 2012 eller senere. Ifølge disse regler hæfter administrationsselskabet og de helejede sambeskattede selskaber solidarisk for den del af indkomstskatten, acontoskatten, restskatten samt tillæg og renter, der er knyttet til den indkomst,

---

<sup>29</sup> Danske Love – SEL § 31

<sup>30</sup> Danske Love – SEL § 29 B, stk. 2

<sup>31</sup> Danske Love – SEL § 30

<sup>32</sup> Danske Love – SEL § 31. stk. 8

som tildeles selskabet i henhold til SEL § 31, stk. 6, 10<sup>33</sup>. pkt. Hæftelsen omfatter desuden udbytteskat, royaltyskat og renteskat samt eventuelle tillæg og renter efter KSL § 69, stk. 3. Øvrige sambeskattede selskaber hæfter subsidiært, og kun med et beløb, der svarer til det ultimative moderselskabs direkte eller indirekte kapitalandel i disse selskaber, jf. SEL § 31, stk. 6, 13. pkt.

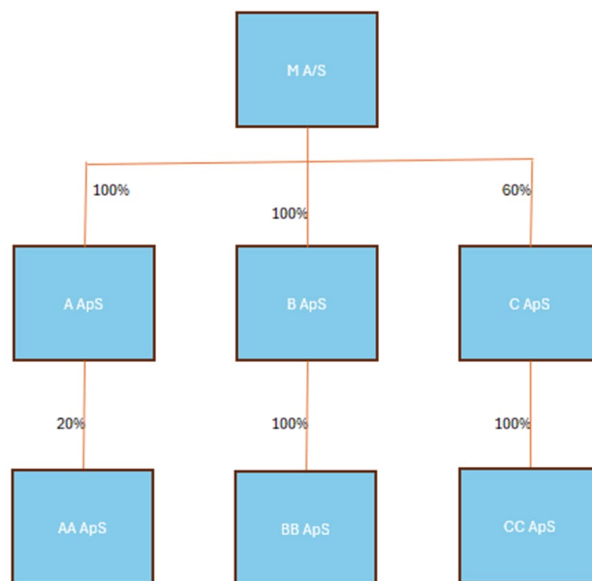
Hæftelsen er opdelt og afhænger af, om selskabet er helt eller delvist ejet af andre enheder i koncernen. For administrationsselskabet og de selskaber, der er 100 % ejet, gælder solidarisk ansvar for den del af skatten, der knytter sig til deres indkomst. Hvis det ikke er muligt at opkræve skattebeløbet fra de selskaber, der hæfter solidarisk, kan krav rettes mod de delvist ejede selskaber. For disse selskaber er ansvaret dog begrænset til en andel, der svarer til deres ejerandel i kapitalen i det delvist ejede selskab.

Selskaber, hvor samtlige kapitalandele ved afslutningen af indkomståret er ejet enten direkte eller indirekte af moderselskabet eller selskaber i en subkoncern, har også solidarisk ansvar sammen med moderselskabet, jf. SEL § 31, stk. 6, pkt. 11<sup>34</sup>. For andre selskaber, der indgår i sambeskatningen, gælder der en subsidiær hæftelse, som er begrænset til det beløb, der svarer til den andel af kravet, som modsvarer det ultimative moderselskabs direkte eller indirekte ejerandel i de pågældende selskaber, jf. SEL § 31, stk. 6, pkt. 13. Herunder følger en oversigt over hæftelser, som viser forskellene mellem solidarisk og subsidiær hæftelse.

---

<sup>33</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 6

<sup>34</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 6



Figur 9 - Egen tilvirkning

M A/S, A ApS, B ApS og BB ApS hæfter solidarisk for hinandens indkomstskatter mv. C ApS og CC ApS hæfter subsidiært med 60 % for indkomstskatter mv. i M A/S, A ApS, B ApS og BB ApS, men solidarisk for hinandens skatter. De øvrige selskaber hæfter solidarisk med 100 % af indkomstskatter mv. for C ApS og CC ApS. AA ApS indgår ikke i sambeskatningen, da ejerforholdet mellem A ApS og AA ApS kun er 20 %, og derfor påhviler der ikke AA ApS nogen hæftelse.

Som hovedregel kan skattekrav først rettes mod skyldnerselskabet og kun mod de andre hæftende selskaber, hvis det ikke er muligt for SKAT at få dækket kravet hos skyldnerselskabet. Hæftelsen for skattekrav i sambeskatningen følger denne prioritering og rækkefølge:

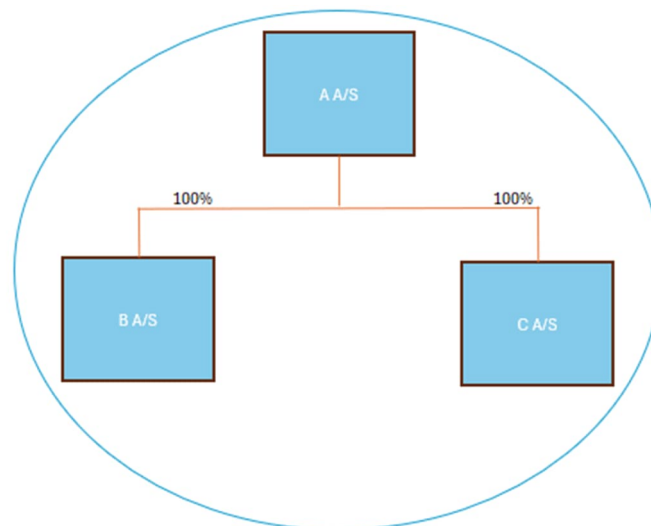
1. Skattekravet skal i første omgang rettes mod skyldnerselskabet, men administrationsselskabet har primært betalingsansvaret.
2. Hvis skyldnerselskabet ikke kan betale hele eller dele af skattekravet, skal kravet rettes mod de selskaber, der hæfter solidarisk med skyldnerselskabet for betalingen af skatten.
3. Hvis det ikke er muligt at inddrive skattekravet hos de solidarisk hæftende selskaber, kan kravet rettes mod de andre selskaber i sambeskatningen, dog begrænset til den ejerandel af kapitalen i det hæftende selskab, som det ultimative moderselskab ejer direkte eller indirekte.

## Hæftelser ved udtræden

For at muliggøre salg af selskaber inden for sambeskatningskredsen uden, at de fortsat hæfter for indkomstskatter mv., indeholder SEL § 31, stk. 6, 14. pkt.<sup>35</sup> en bestemmelse, som fastslår at hæftelsen ophører, når et selskab forlader koncernen. Det er altså tidspunktet for udtrædelsen, der er afgørende for, hvornår hæftelsen ophører. Efter udtrædelsen hæfter det udtrædende selskab derfor kun for den del af indkomsten, der er fordelt til det pågældende selskab.

Begrebet "udtrædelse" omfatter alle former for ophør af sambeskatning, herunder frasal, omstrukturering, likvidation eller konkurs. De tilbageværende selskaber i sambeskatningskredsen hæfter fortsat som tidligere og bliver ikke påvirket af, at et andet selskab træder ud af sambeskatningen. Der er dog en undtagelse til denne regel. Hvis den samme aktionærkreds fortsat, direkte eller indirekte, har kontrol over mere end halvdelen af stemmerettighederne i det udtrædende selskab, jf. KGL § 4, stk. 2<sup>36</sup>, ophører hæftelsen ikke for det udtrædende selskab.

På baggrund af ovenstående kan et selskab, der træder ud af sambeskatningen, ikke længere hæfte for skattekrav rettet mod sambeskatningskredsen, som selskabet tidligere har været en del af. Dog kan sambeskatningskredsen fortsat hæfte for et skattekrav mod det udtrædende selskab, hvis kravet vedrører en periode, hvor selskabet stadig indgik i sambeskatningen. Dette er illustreret i den følgende figur:

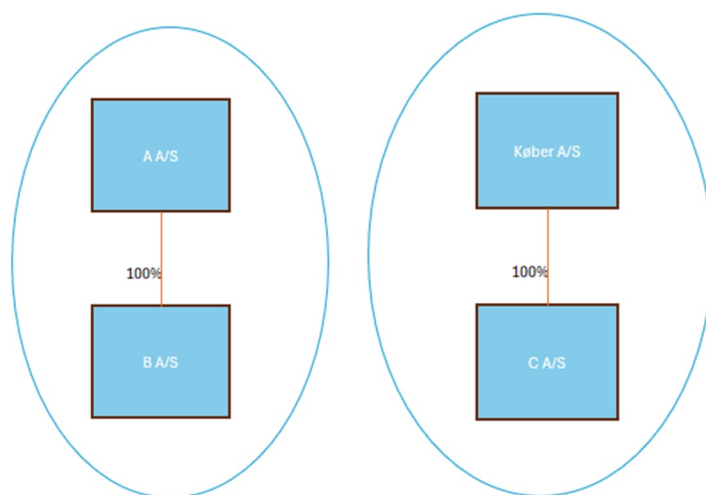


Figur 10 - Egen tilvirkning

<sup>35</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 6

<sup>36</sup> Danske Love – KGL § 4, stk. 2

Ovenfor illustreres en simpel koncernstruktur med M A/S som moderselskab, der ejer 100% i hvert af selskaberne B A/S og C A/S. I år 1 er der i sambeskatningen et overskud, der skal afregnes skat af. I år 2 bliver C A/S frasolgt til Køber A/S. I år 3 kommer de to nye sambeskatningskredse til at se således ud:



Figur 11 – Egen tilvirkning

Hvis Skattestyrelsen i år 3 beslutter at forhøje B A/S' indkomst for år 1, vil C A/S' ikke være ansvarlig for dette krav. Derimod vil A A/S og B A/S hæfte solidarisk for det pågældende krav.

Skulle Skattestyrelsen i år 3 vælge at forhøje C A/S' indkomst for år 1, vil både A A/S, B A/S og C A/S hæfte for dette krav.

## Indkomstår i en koncern

Ifølge SEL § 31, stk. 7<sup>37</sup>, er alle selskaber i en sambeskatningskreds forpligtet til at fastsætte deres indkomst i samme periode som administrationsselskabet. Dette gælder, uafhængigt af hvilket regnskabsår de enkelte selskaber anvender i henhold til de selskabsretlige bestemmelser, som angivet i SEL § 10, stk. 5<sup>38</sup>.

Det følger af ÅRL § 15, stk. 5 at *”Modervirksomheder og dattervirksomheder skal sikre, at dattervirksomhederne har samme regnskabsår som modervirksomheden, medmindre det ikke er muligt på grund af forhold, som er ude af modervirksomhedens og dattervirksomhedens kontrol*<sup>39</sup>”.

I praksis indebærer dette, at selskaberne internt i koncernen som regel skal tilpasse deres regnskabsår til administrationsselskabets. Der er dog intet, der forhindrer anvendelse af forskudte regnskabsår i regnskabsmæssig sammenhæng, så længe indkomståret forbliver det samme skattemæssigt.

Når et selskab bliver en del af en sambeskatningskreds, er det administrationsselskabet i denne kreds, der afgør, om det nyindkøbte selskab skal justere sit regnskabsår, så det afsluttes samtidig med administrationsselskabets. En sådan tilpasning kan skattemyndighederne aldrig afvise, jf. SKM2005.427.LSR<sup>40</sup>.

I visse situationer kan administrative hensyn dog tale for, at det er administrationsselskabet, der ændrer sit indkomstår. Eksempelvis kan dette være tilfældet, hvis administrationsselskabet opkøber en koncern med mange datterselskaber. Her kan Skatterådet, jf. SEL § 31 B, give tilladelse til at omlægge administrationsselskabets indkomstår, forudsat at omlægningen ikke giver særlige skattemæssige fordele. Der findes flere afgørelser, der skaber præcedens for ændring af administrationsselskabets indkomstår, herunder SKM2006.423.SR<sup>41</sup>, SKM2006.580.SR<sup>42</sup> og SKM2006.601.SR<sup>43</sup>.

---

<sup>37</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 7

<sup>38</sup> Danske Love – SEL § 10, stk. 5

<sup>39</sup> Danske Love – ÅRÆ § 15, stk. 5

<sup>40</sup> SKM2005.427.LSR - JV

<sup>41</sup> SKM2006.423.SR – Afgørelse Skattestyrelsen

<sup>42</sup> SKM2006.580.SR – Afgørelser Skattestyrelsen

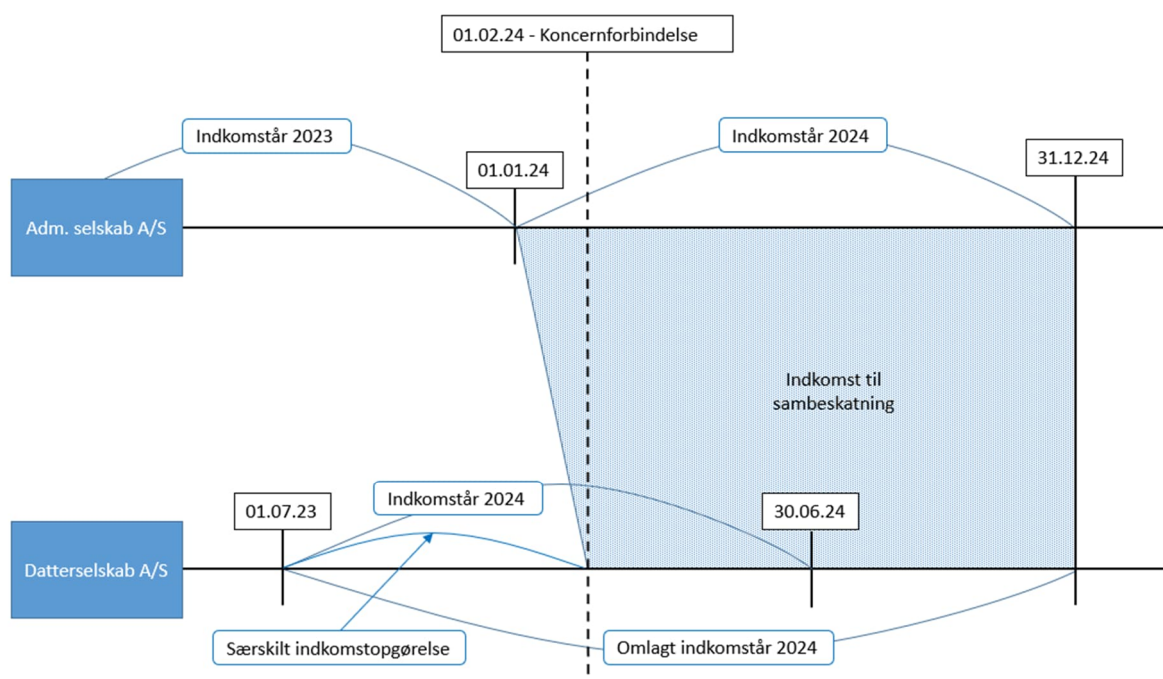
<sup>43</sup> SKM2006.601.SR – Afgørelser Skattestyrelsen

Normalt må et indkomstår højst strække sig over 18 måneder, jf. SEL § 4, stk. 2<sup>44</sup>. Dog har SEL § 10, stk. 5, der pålægger sambeskattede selskaber at have samme indkomstår, forrang, hvilket i særlige tilfælde kan resultere i et indkomstår på over 18 måneder. Ved omlægning af indkomstår er det en betingelse, at alle indkomstperioder beskattes, således at ingen perioder hverken dobbeltbeskattes eller springes over, jf. SEL § 10, stk. 5, 2. pkt<sup>45</sup>.

For nystiftede selskaber, der etablerer koncernforbindelse i deres første indkomstperiode, og hvor denne periode dækker et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det selskab, de indgår koncernforbindelse med, gælder særlige bestemmelser jf. SEL § 10, stk. 5, 4. pkt. I sådanne tilfælde indtræder sambeskatningen fra selskabets første indkomstår.

### Omlægning af indkomstår ved indtræden

De ovenstående betingelser for ændring af indkomstår vil blive gennemgået i de følgende afsnit gennem tre eksempler, hvor indkomstårsomlægning vil blive illustreret.



Figur 12 - Egen tilvirkning

I det første eksempel ser vi på et administrationsselskab, Adm. selskab A/S, som erhverver datterselskabet, Datterselskab A/S, den 01.02.24. Administrationsselskabets indkomstår følger

<sup>44</sup> Danske Love - SEL § 4, stk. 2

<sup>45</sup> Danske Love – SEL § 10, stk. 5, 2. pkt.

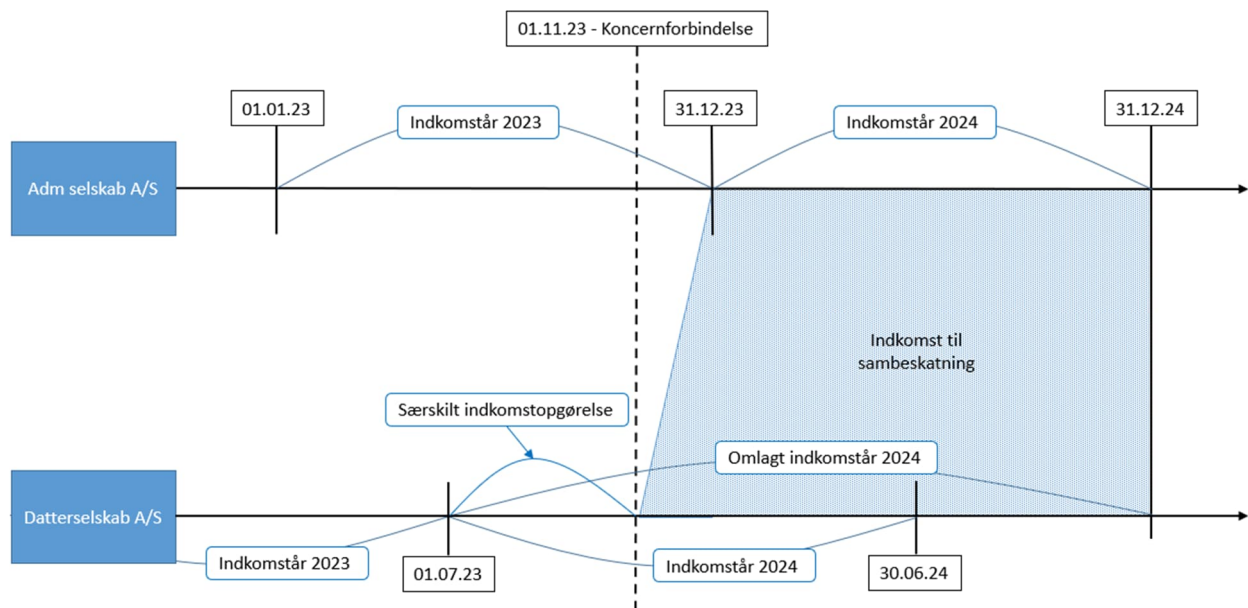
kalenderåret, mens datterselskabet opererer med et bagud forskudt regnskabsår fra den 01.07 til 30.06. Ved opkøbet den 01.02.24 opstår der koncernforbindelse i henhold til SEL § 31 C, stk. 1, hvilket betyder, at der skal etableres sambeskatning i henhold til SEL § 31, stk. 1. Af figuren fremgår det, at begge selskaber befinder sig i samme indkomstår (2024), da datterselskabet træder ind den 01.02.24. Som følge heraf skal datterselskabets indkomstår, som ellers ville afsluttes den 30.06.24, forlænges, så det i stedet afsluttes samtidig med administrationsselskabets indkomstår den 31.12.24 jf. SEL § 10, stk. 5, 2. pkt. Herved strækker datterselskabets indkomstår for 2024 sig fra 01.07.23 til 31.12.24, hvilket betyder, at datterselskabets indkomstår for 2024 vil vare 18 måneder.

Indkomsten fra datterselskabet inkluderes i sambeskatningen fra den 01.02.24, hvor koncernforbindelsen blev etableret. Denne del af sambeskatningsindkomsten er angivet som det skraverede område. Administrationsselskabets indkomst indgår i sambeskatningen fra 01.01.24 til 31.12.24. Datterselskabets indkomst fra 01.07.23 til 31.01.24 skal indberettes separat, enten af datterselskabet selv eller af det tidligere administrationsselskab, såfremt datterselskabet i denne periode var en del af en anden sambeskatning.

I det næste eksempel ses et administrationsselskab, der følger kalenderåret, og som køber et datterselskab, der har et bagudforskudt indkomstår fra 01.07 til 30.06. Købet sker denne gang den 01.11.23, hvilket medfører, at koncernforbindelse og sambeskatning opstår samme dag. Dog er de to selskaber ikke i samme indkomstår på dette tidspunkt. Ved datterselskabets indtræden den 01.11.23 befinder administrationsselskabet sig i indkomståret for 2023, mens datterselskabet allerede er i gang med sit indkomstår 2024.

Datterselskabets indkomstår skal igen omlægges, så det afsluttes samtidigt med administrationsselskabets. Men da datterselskabet allerede har afsluttet sit indkomstår for 2023, kan det ikke afslutte dets indkomstår den 31.12.23, da dette ville føre til en dobbeltdækning af indkomståret 2023. I stedet skal datterselskabet forlænge sit indkomstår frem til 31.12.24. Desuden skal det lave en særskilt indkomstopgørelse for perioden 01.07.23 – 31.10.23, inden sambeskatningen med administrationsselskabet træder i kraft.

Datterselskabet skal således medtage sin indkomst til sambeskatningen for perioden 01.11.23 – 31.12.24, mens administrationsselskabet skal medtage sin indkomst for perioden 01.01.24 – 31.12.24.



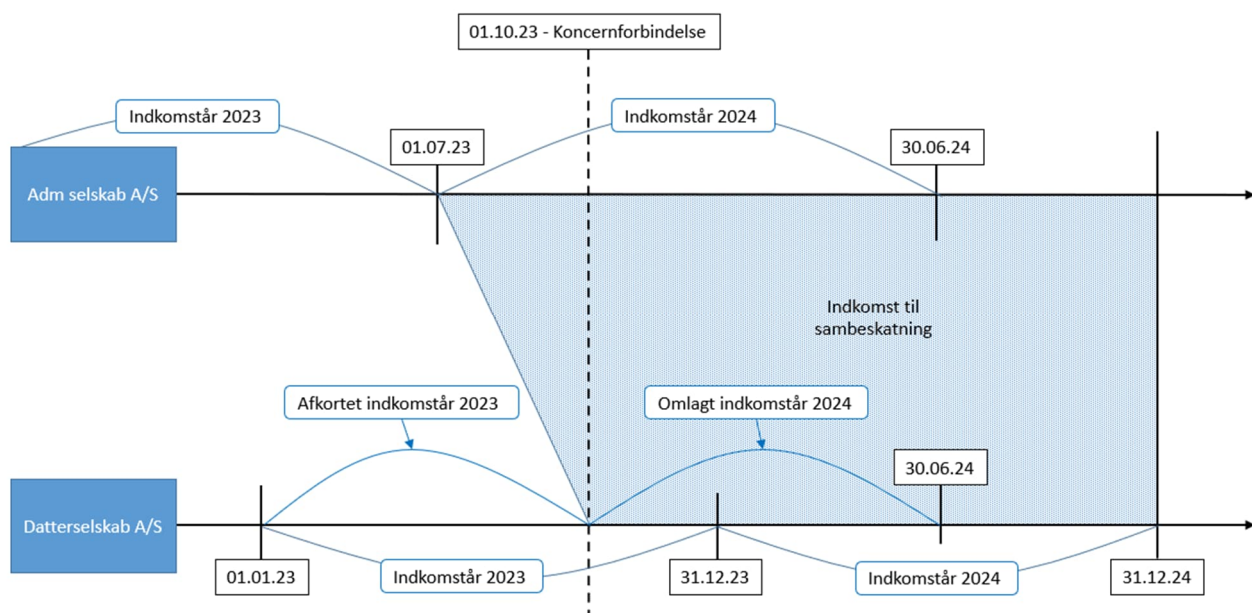
Figur 13 - Egen tilvirkning

I det tredje og sidste eksempel ser vi på et administrationsselskab med et bagudforskuet regnskabsår fra 01.07 til 30.06, som opkøber et datterselskab, der følger kalenderåret. I dette tilfælde finder opkøbet sted den 01.10.23, hvilket skaber koncernforbindelse og dermed sambeskatning. Administrationsselskabet har her påbegyndt sit indkomstår for 2024, mens det opkøbte datterselskab stadig er i gang med sit indkomstår for 2023.

Datterselskabet skal stadig omlægge sit indkomstår, så det afsluttes samtidigt med administrationsselskabets. Men hvis datterselskabet forlænger sit indkomstår, så det udløber den 30.06.24, vil det springe indkomståret for 2024 over, da datterselskabet fortsat er i gang med sit indkomstår for 2023. Derfor anses datterselskabets indkomstår 2023 for at være afsluttet ved etableringen af koncernforbindelsen den 01.10.23 i henhold til SEL § 10, stk. 5, 3. pkt.

Datterselskabets indkomstår for 2024 vil herefter løbe fra 01.10.23 til 30.06.24. På den måde får datterselskabet to afkortede indkomstår: først fra 01.01.23 til 30.09.23 og derefter fra 01.10.23 til 30.06.24.

Det første afkortede indkomstår for datterselskabet, der løber fra 01.01.23 til 30.09.23, skal opgøres og indberettes separat. Det andet afkortede indkomstår fra 01.10.23 til 30.06.24 skal indgå i sambeskatningen, mens administrationsselskabet skal medregne sin indkomst for perioden 01.07.23 til 30.06.24, som vist i det skraverede område.



Figur 14 - Egen tilvirkning

## Udtræden af sambeskatningskredsen

Når et selskab udtræder af koncernen og dermed ophører med sambeskatningen, skal dette meddeles til SKAT. Dette kan ske både i forbindelse med et frasalg eller ved en likvidation. Der skal samtidig oplyses, hvilken indkomstperiode der skal indgå i sambeskatningen. Derfor skal der udarbejdes en delperiodeopgørelse af indkomsten for den periode, hvor selskabet fortsat er en del af sambeskatningen, samt en delperiodeopgørelse fra tidspunktet for udtrædelsen og frem til afslutningen af selskabets indkomstår.

Ved likvidation går uudnyttede underskud imidlertid tabt ifølge JV 2024, C.D.3.1.4.3.4, og det bør derfor overvejes, om det er fordelagtigt at likvidere et selskab med uudnyttede underskud, som potentielt kan anvendes af andre selskaber i sambeskatningen.

## Selskaber i koncernen under konkurs

Et selskab, der tages under konkursbehandling, skal udelukkes fra sambeskatningen fra og med det indkomstår, hvor konkursdekretet bliver afsagt, jf. SEL § 31 C, stk. 8<sup>46</sup>. Hvis selskabet har flere indkomstperioder i konkurs året, gælder udelukkelsen for alle disse perioder.

<sup>46</sup> Danske Love – SEL § 31 C, stk. 8

Det betyder konkret, at et selskab under konkurs automatisk udtræder af sambeskatningen med virkning fra indkomstårets begyndelse i det år, hvor konkursdekretet bliver afsagt. Herefter behandles selskabet skattemæssigt som et ”stand alone”-selskab efter konkursskatteloven. Dette medfører, at resten af sambeskatningskredsen ikke kan anvende det konkursramte selskabs uudnyttede underskud, som derfor vil gå tabt, medmindre det konkursramte selskab selv kan udnytte dem.

Når et selskab tages under konkurs, mister moderselskabet desuden sin bestemmende indflydelse, da det er kurator, der nu overtager ledelsen af det konkursramte selskab og dermed har ansvaret for de økonomiske og driftsmæssige beslutninger.

Der findes også andre situationer, hvor selskaber skal holdes uden for sambeskatningen, jf. JV 2024 C.D.3.1.2.3<sup>47</sup>. Dette gælder f.eks. for selskaber, der opfylder betingelsen i SEL § 31 C, stk. 7 om finansielle virksomheder, samt ejendomsselskaber, der beskattes efter SEL § 3 A<sup>48</sup>. Sådanne særlige værnsregler vil dog ikke blive gennemgået her i henhold til afgrænsningen.

## Delindkomstår

Af SEL § 31, stk. 5<sup>49</sup>, fremgår det at hvis der ikke har været koncernforbindelse gennem hele indkomståret, skal kun den del af indkomsten, der er opnået i perioden med koncernforbindelse, medregnes i sambeskatningsindkomsten. Selskabet, der enten træder ind eller ud af koncernen, skal derfor udarbejde en delperiodeopgørelse af sin indkomst både for perioden uden koncernforbindelse og for perioden med koncernforbindelse, medmindre ind- eller udtrædelsen sker samme dag, som koncernens indkomstår starter eller afsluttes. Der kan derfor være en betydelig ressourcebesparelse ved at lade erhvervelsen af den bestemmende indflydelse finde sted samme dag, som erhververen påbegynder eller afslutter sit indkomstår.

Da administrationsselskabets indkomstår er afgørende for, om ind- eller udtræden sker i løbet af indkomståret, er administrationsselskabet ikke omfattet af reglerne om delårsindkomstopgørelse i henhold til SEL § 31, stk. 5. Dette betyder, at administrationsselskabet og resten af koncernen ikke skal opgøre en delårsindkomst for perioden før og efter en ind- eller udtræden i koncernen, jf. Tfs2009, 616/SKM2009.246.SR<sup>50</sup>. Skatterådet udtalte i et bindende svar, at: ”*Det må samtidig*

---

<sup>47</sup> JV – selskaber der skal holdes ude for sambeskatningen

<sup>48</sup> Danske Love – SEL § 3 A

<sup>49</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 5

<sup>50</sup> SKM2009.246.SR - Delårsopgørelse

betyde, at det er de selskaber, som forlader sambeskatningen, der skal foretage en delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3.” Dermed kan de selskaber, som allerede er en del af koncernen, anvende deres underskud for hele indkomståret til at modregne i de indtrædende selskabers indkomst for den delperiode, hvor sambeskatningen er gældende.

Det skal understreges, at delårsindkomstopgørelsen ikke er en forholdsmæssig opdeling baseret på delperiodernes længde, men en faktisk opgørelse af indtægter og udgifter for hver delperiode. Disse delårsopgørelser skal desuden følge skattelovgivningens almindelige regler, jf. SEL § 31, stk. 5, 3. pkt. De valgte periodiseringsprincipper mv. skal følges i resten af indkomståret.

Selvom reglerne kræver en faktisk opgørelse af indtægter og udgifter, kan afskrivninger, straksfradrag mv. kun foretages med den andel, der tilhører den pågældende periode, jf. SEL § 31, stk. 5, 2. pkt.<sup>51</sup>. Afskrivninger mv. kan derfor opgøres forholdsmæssigt, hvilket er en undtagelse fra reglen om den faktiske indkomst som nævnt tidligere.

Af SEL § 31, stk. 5, 6.-7. pkt., fremgår yderligere to undtagelser. Hvis koncernforbindelsen opstår gennem erhvervelse af et skuffeselskab eller oprettelse af et nyt selskab, kan etableringen af koncernforbindelsen anses som værende sket ved koncernens indkomstårs begyndelse. Denne undtagelse er indført for at reducere administrative byrder for koncerner ved omstruktureringer. Det kræves dog, at skuffeselskabet ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og at selskabets egenkapital udelukkende består af et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut<sup>52</sup>.

For at give et eksempel på en delindkomstperiode, er der nedenfor beskrevet en koncern der opkøber et selskab, som herefter indtræder i sambeskatningen. Opkøbet er sket i løbet af indkomståret, hvorved der skal opgøres en delindkomstperiode.

Følgende antagelser er til grund for eksemplet:

- Købet er foretaget 01-10-2024
- Koncernen og det opkøbte selskab følger kalenderåret som indkomstår
- Der foretages mest mulige afskrivninger på bygninger og driftsmidler
- Ingen vedligeholdelsesudgifter på bygningen
- Købet af bygningen er foretaget i 2022

---

<sup>51</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 5

<sup>52</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 5

- Der er ingen køb eller salg af driftsmidler i løbet af året
- Det opkøbte selskab har i 1. delperiode en indkomst på 400.000 og 600.000 i 2. delperiode

Da det udelukkende er det opkøbte/indtrædende selskab der skal lave delperiode, er beregningerne omhandlende det enkelte selskab.

| Bygninger                         | Afskrivningsgrundlag | Maksimalt straksfradrag |
|-----------------------------------|----------------------|-------------------------|
| Lagerbygning                      | 10.000.000           |                         |
| Forbedringsudgifter 01.01 - 30.09 | 300.000              | 375.000                 |
| Forbedringsudgifter 01.10 - 31.12 | 200.000              | 125.000                 |

| Driftsmidler         | Afskrivningsgrundlag | Maksimal afskrivning |
|----------------------|----------------------|----------------------|
| Diverse driftsmidler | 500.000              | 125.000              |

Tabel 3 – Egen tilvirkning

Virksomheden råder over en lagerbygning der har en værdi på 10 mio. kr.

Jf. AL § 17, stk. 1<sup>53</sup> er den højeste afskrivningssats for bygninger fastsat til 3%, hvis bygningen er anskaffet efter 1. januar 2023. Da selskabet har købt bygningen i 2022, må denne afskrives med 4%. Det betyder, at den maksimale afskrivning for hele indkomståret kan udgøre op til 400.000 kr. Derudover fremgår det, at virksomheden både før og efter opkøbet har haft udgifter til forbedringer. Ifølge AL § 18, stk. 2<sup>54</sup> kan sådanne forbedringsudgifter straksafskrives med en maksimal sats på 5% af bygningens værdi, svarende til i alt 500.000 kr. i indkomståret.

Virksomheden har også en saldo for driftsmidler på 500.000 kr., som kan afskrives med en maksimal sats på 25%, jf. AL § 5, stk. 3<sup>55</sup>. Dette giver mulighed for en maksimal afskrivning på 125.000 kr. for hele indkomståret.

Med udgangspunkt i ovenstående beregninger vil virksomhedens 1. delårsindkomstopgørelse fremgå som angivet i nedenstående tabel.

<sup>53</sup> Danske Love – AL § 17

<sup>54</sup> Danske Love - AL § 18, stk. 2

<sup>55</sup> Danske Love – AL § 5, stk. 3

| <b>1. delperiodeopgørelse fra 01.01 - 30.09</b> |                 |
|-------------------------------------------------|-----------------|
| Skattepligtig indkomst før afskrivninger        | 400.000         |
| Afskrivning på bygning, 4%                      | -300.000        |
| Afskrivning på driftsmidler, 25%                | -93.750         |
| Straksfradrag for forbedringsudgifter           | -300.000        |
| Afskrivninger på restforbedring                 | 0               |
| <b>1. delperiodeindkomst i alt</b>              | <b>-293.750</b> |

Tabel 4 – Egen tilvirkning

Den skattepligtige indkomst før afskrivninger for perioden 1. januar til 30. september udgør 400.000 kr. Herfra skal der fratrækkes afskrivninger. For de første 9 måneder kan bygningen afskrives med  $((10.000.000 \times 0,04) / 12) \times 9 = 300.000$ . På samme måde beregnes afskrivninger på driftsmidler, dog med en sats på 25%. Dette resulterer i en afskrivning på  $((500.000 \times 0,25) / 12) \times 9 = 93.750$ . I samme periode har virksomheden haft forbedringsudgifter på 300.000 kr., jf. tabel 1. Det maksimale straksfradrag for forbedringsudgifter er 5% af bygningens værdi, fordelt over 9 måneder, svarende til 375.000 kr. Da de faktiske forbedringsudgifter kun udgør 300.000 kr., kan hele beløbet fratrækkes i perioden. Dermed er der hverken behov eller mulighed for yderligere afskrivning på forbedringsudgifterne. Den skattepligtige indkomst for den første delperiode, som beregnet ovenfor, giver en negativ indkomst på 293.750.

| <b>2. delperiodeopgørelse fra 01.10 - 31.12</b> |                |
|-------------------------------------------------|----------------|
| Skattepligtig indkomst før afskrivninger        | 600.000        |
| Afskrivning på bygning, 4%                      | -100.000       |
| Afskrivning på driftsmidler, 25%                | -25.391        |
| Straksfradrag for forbedringsudgifter           | -125.000       |
| Afskrivninger på restforbedring                 | -3.000         |
| <b>2. delperiodeindkomst i alt</b>              | <b>346.609</b> |

Tabel 5 – Egen tilvirkning

I virksomhedens opgørelse for 2. delperiode, som er illustreret i den ovenstående tabel, er den skattepligtige indkomst før afskrivninger opgjort til 600.000. Afskrivninger på bygningen for de sidste 3 måneder af året beregnes som  $((10.000.000 \times 0,04) / 12) \times 3 = 100.000$ . Afskrivningsgrundlaget for driftsmidler ændres dog, da opgørelsen skal følge de almindelige regler i skattelovgivningen, jf. SEL § 31, stk. 5, 3. pkt. Mens afskrivninger på bygninger beregnes lineært i henhold til AL § 17, anvendes saldoafskrivning for driftsmidler i henhold til AL § 5, stk. 3. Afskrivningen på driftsmidler beregnes som 25% af den resterende saldo ultimo 1. delperiode. Eftersom der i 1. delperiode blev afskrevet 93.750 kr., er den nedskrevne værdi af driftsmidlerne nu

$500.000 - 93.750 = 406.250$ . Der afskrives 25% af denne værdi fordelt på de resterende 3 måneder af året:  $((406.250 \times 0,25) / 12) \times 3 = 25.391$ , hvilket afskrives i 2. delperiode.

Desuden har der været forbedringsudgifter på 200.000 i 2. delperiode, jf. tabel 1. Da det maksimale straksfradrag i denne periode er 125.000, fradrages dette beløb straks. De resterende 75.000. bliver afskrivningsberettiget og afskrives med 4%, hvilket svarer til 3.000.

Efter disse fradrag og afskrivninger ender virksomheden med en positiv skattepligtig indkomst på 346.609 for 2. delperiode, som skal inkluderes i den nye sambeskatningskreds.

Som konsekvens af reglerne har virksomheden samlet set haft reducerede afskrivninger, da driftsmidlerne afskrives efter saldoafskrivningsprincippet. Derudover vil underskuddet fra 1. delperiodeopgørelsen blive behandlet som et særunderskud i sambeskatningen. Dette gør, at underskuddet ikke er tilgængeligt for den opkøbende koncern.

## Skattefrie tilskud

Som udgangspunkt er tilskud ikke fradragsberettiget for tilskudsyderen, medmindre tilskuddet kan klassificeres som en driftsomkostning i henhold til SL § 6 a. For modtageren er tilskuddet som hovedregel skattepligtigt ifølge SL § 4. Denne regel er sjældent gunstig for hverken tilskudsyder eller modtager. For at imødegå dette er SEL § 31 D blevet indført, hvilket muliggør skattefrie tilskud som undtagelse til udgangspunktet. Med tanke på, at koncernens skatteevne ikke øges ved interne tilskud, er sådanne tilskud gjort skattefrie i henhold til SEL § 31 D<sup>56</sup>.

Det er et krav, at tilskuddet gives af et koncernforbundet selskab, og at tilskudsyderen og modtageren sambeskattes efter reglerne i SEL § 31. Derfor kan fonde ikke yde skattefrie tilskud, da de, som beskrevet i kapitel 4.1, ikke kan indgå i sambeskatning. På samme måde er tilskud fra fonde skattepligtige, og investeringsselskaber kan heller ikke yde skattefrie tilskud jf. SEL § 31 D, stk. 4, 2. pkt.

SEL § 31 D, stk. 1, angiver to situationer, hvor der kan ydes skattefrie tilskud mellem koncernforbundne selskaber:

1. Når tilskudsyderen er et direkte eller indirekte moderselskab til tilskudsmodtageren.

---

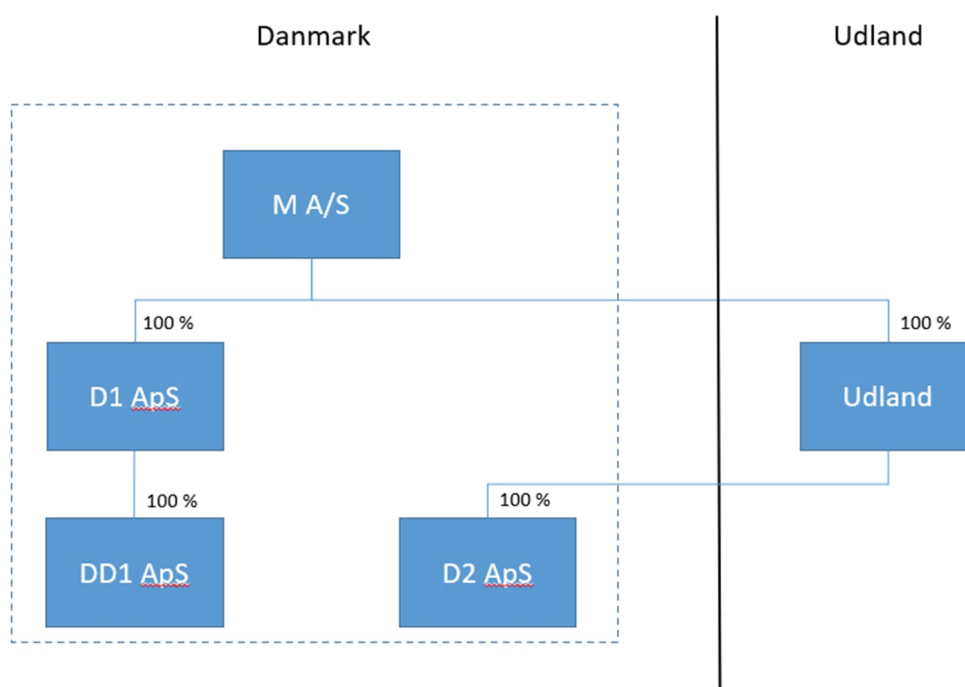
<sup>56</sup> JV – Skattefrie tilskud – betingelser og undtagelser

2. Når tilskudsyderen og tilskudsmodtageren har samme direkte eller indirekte moderselskab (søsterselskaber)<sup>57</sup>.

Selvom skattefrie udbytter efter SEL § 13, stk. 1 nr. 2 ikke omfattes af reglerne om skattefrie tilskud jf. SEL § 31 D, stk. 2, skal det fælles moderselskab dog kunne modtage skattefrie udbytter fra tilskudsyderen, hvis der ydes tilskud mellem søsterselskaber.

Tilskud er ikke entydigt defineret i loven. Af bemærkningerne til lovforslaget i lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110) fremgår det dog, at der skal være tale om tilskud givet uden nogen form for modydelse eller armslængdeafflønning<sup>58</sup>. Begrebet "rene tilskud" anvendes, hvilket understøtter kravet om, at tilskuddet skal gives uden nogen form for tilbagebetaling. Kun sådanne rene tilskud omfattes af skattefriheden i SEL § 31 D. Disse tilskud kan gives både som overførsel af penge eller andre aktiver til modtageren, men også som gældseftergivelse, der betragtes som et skattefrit tilskud. Uanset tilskuddets form, er der i intet tilfælde fradrag for tilskuddet hos tilskudsyderen, jf. SEL § 31 D, stk. 3.

Et illustreret eksempel på hvordan tilskud mellem selskaber i en koncern kan gives vises nedenfor:



Figur 15 – Egen tilvirkning

<sup>57</sup> Danske Love – SEL § 31 D

<sup>58</sup> FT.dk – Lov nr. 343 af. April 2007 (L 110)

For danske virksomheder, der er underlagt reglerne om obligatorisk national sambeskatning, kan skattefrie tilskud gives på følgende måder:

- M A/S har mulighed for at yde skattefrie tilskud til D1 ApS, DD1 ApS og D2 ApS, da M A/S fungerer som det øverste moderselskab. Det spiller ingen rolle, hvor det udenlandske selskab har hjemsted.
- D1 ApS kan levere skattefrie tilskud til DD1 ApS, idet DD1 ApS er et datterselskab til D1 ApS.
- D1 ApS kan også give skattefrie tilskud til D2 ApS, eftersom betingelsen om skattefri udbytteudlodning fra D1 ApS til M A/S er opfyldt.
- DD1 ApS har mulighed for at yde skattefrie tilskud til D2 ApS, da betingelsen om skattefri udbytteudlodning fra DD1 ApS til D1 ApS og videre til M A/S er overholdt.
- D2 ApS er derimod ikke i stand til at yde skattefrie tilskud til nogen af selskaberne inden for den nationale sambeskatning, da betingelsen for skattefri udlodning til det udenlandske selskab ikke er opfyldt.

## Delkonklusion

I selskabsskattelovens § 31 C fastlægges definitionen af en koncern og det tilhørende koncernforhold, der er afgørende for at vurdere, hvilke selskaber der er omfattet af de obligatoriske sambeskatningsregler i Danmark. Koncerndefinitionen bygger på en harmonisering med internationale regnskabsstandarder (IAS 27) for at skabe ensartede kriterier på tværs af skatteretlige og regnskabsmæssige regler.

En koncern opstår, når et moderselskab – der kan være en juridisk enhed som et selskab, en fond eller en forening – udøver bestemmende indflydelse over et eller flere datterselskaber.

Bestemmende indflydelse defineres primært som kontrol over mere end 50 % af stemmerettighederne, men kan også etableres gennem særlige aftaler, som giver et selskab kontrol over økonomiske og driftsmæssige beslutninger i et andet selskab, jf. § 31 C, stk. 4. Selv uden ejerskab kan bestemmende indflydelse føre til koncernforbindelse og dermed sambeskatning, hvilket tydeliggør lovens fokus på reelle kontrolforhold frem for formelle ejerandele.

Særlige undtagelser i § 31 C, stk. 4, muliggør koncernforbindelse gennem f.eks. aftaler om stemmerettigheder eller kontrol over ledelsesorganer. Dette understreger lovens fleksibilitet i at identificere sambeskatningspligtige enheder baseret på reelle forhold snarere end kun ejerskabsmæssige strukturer. Eksempler som SKM2010.687.SR og SKM2024.383SR viser, hvordan aftaler som køberetter eller vetorettigheder kan påvirke vurderingen af bestemmende indflydelse og dermed sambeskatningspligten.

Et centralt element i sambeskatning er administrationsselskabet, som varetager opgaven med at administrere sambeskatningen, herunder betaling af skatter og afgifter. Det ultimative moderselskab i sambeskatningskredsen fungerer som administrationsselskab, medmindre andet vælges i henhold til SEL § 31, stk. 6. Administrationsselskabet har ansvar for beregning og betaling af sambeskatningsindkomsten og pålægges samtidig risikoen for hæftelse, hvilket betyder, at det hæfter solidarisk for skattebetalingerne sammen med de fuldt ejede selskaber i kredsen.

Ved udtræden af sambeskatningskredsen ophører hæftelsen for det udtrædende selskab med hensyn til fremtidige skattekrav, men sambeskatningskredsen kan fortsat hæfte for skattekrav, der vedrører perioden, hvor det udtrædende selskab stadig indgik i kredsen. Denne regulering sikrer en balanceret fordeling af skatteansvar, samtidig med at tidligere perioders skattepligt fastholdes.

Med definitionen af koncernforhold og bestemmelser om administrationsselskaber tilbyder sambeskatningsreglerne en fleksibilitet, der kan tilpasses komplekse ejerforhold, samtidig med at der sikres en klar ansvarsfordeling. Særligt reglerne om bestemmende indflydelse og undtagelser som i § 31 C, stk. 4, muliggør, at sambeskatning kan afspejle reelle kontrolforhold, selv når formelle ejerandele ikke opfylder standardkravene.

Denne fleksibilitet er vigtig i et moderne erhvervslandskab med komplekse ejer- og kontrolstrukturer, men stiller samtidig høje krav til dokumentation og administration for at sikre korrekt anvendelse af reglerne. Dermed balancerer systemet mellem effektiv skatteopkrævning og retssikkerhed for skatteyderne.

## Hvordan skal underskud behandles i en koncern

Koncernforbundne selskaber er underlagt nationale bestemmelser om obligatorisk sambeskatning. For disse selskaber beregnes en sambeskatningsindkomst, som består af den samlede skattepligtige indkomst fra hvert enkelt selskab i sambeskatningen. Hele indkomsten fra hvert selskab medregnes i puljen, uanset moderselskabets ejerandel. Derfor vil sambeskatningsindkomsten blive reduceret, hvis nogle selskaber har underskud, og forøget, hvis selskaberne har overskud. På denne måde udligner de underskudsgivende selskabers negative skattepligtige indkomst de overskudsgivende selskabers positive indkomst. Nedenstående afsnit vil fokusere på underskudsanvendelse i en koncern, herunder ved subsambeskatninger og fordeling af sambeskatningsbidrag efter anvendelse af andre selskabers underskud.

### Hvad er underskuds rækkefølge

Ifølge SEL § 12, stk. 1, kan uudnyttede underskud fra tidligere år som udgangspunkt modregnes i den aktuelle positive indkomst<sup>59</sup>. En undtagelse til denne hovedregel er begrænsningen på underskud, som vil blive behandlet senere i dette afsnit.

Underskud kan opstå på forskellige tidspunkter og under forskellige omstændigheder, og derfor findes en prioriteret rækkefølge for anvendelsen af underskud, som er fastsat i SEL § 31, stk. 2, 3. – 10. pkt. Denne rækkefølge er prioriteret som følger:

1. Underskud fra før sambeskatningen (særunderskud).
2. Eget uudnyttede underskud fra tidligere perioder under sambeskatningen.
3. Fordeling af indeværende års underskud i sambeskatningen fra et eller flere selskaber.
4. Tidligere års underskud fra andre selskaber i sambeskatningen.<sup>60</sup>

En detaljeret gennemgang af underskuds rækkefølgen følger nedenfor.

#### *Særunderskud:*

Først skal særunderskud modregnes. Et særunderskud er et underskud, der er opstået i selskabet, inden det blev en del af den aktuelle sambeskatning, som beskrevet i SEL § 31, stk. 2, 3. pkt. Denne type underskud kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Dette forhindrer, at selskaber købes

---

<sup>59</sup> Danske Love – SEL § 12

<sup>60</sup> Danske Love - SEL § 31, stk. 2

alene med henblik på at udnytte underskuddet i en sambeskatning. Modregningen af særunderskud foretages før beregningen af sambeskatningsindkomsten, hvilket betyder, at der ikke skal betales sambeskatningsbidrag som kompensation fra de andre selskaber.

*Egne uudnyttede underskud fra tidligere perioder under sambeskatningen:*

Dernæst modregnes selskabets egne uudnyttede underskud fra tidligere indkomstår inden for sambeskatningen, herunder underskud fra eventuel subsambeskatning, i det tilbageværende overskud i selskabet selv, jf. SEL § 31, stk. 2, 5. pkt

*Fordeling af årets underskud i sambeskatningen fra et eller flere sambeskatningsselskaber:*

Når der fortsat er selskaber med både overskud og underskud, fordeles de resterende underskud, som kan anvendes til at reducere andre selskabers overskud, proportionalt mellem de overskudsgivende selskaber, jf. SEL § 31, stk. 2, 6. pkt.

*Andre selskabers underskud fra tidligere år i sambeskatningen:*

For selskaber, der stadig har en positiv indkomst, modregnes en forholdsmæssig andel af andre selskabers uudnyttede underskud fra tidligere år under sambeskatningen. Dette inkluderer også underskud fra subsambeskatning, som kan anvendes til at reducere årets overskud, jf. SEL § 31, stk. 2, 7. pkt.<sup>61</sup>

Er der stadig overskydende underskud efter denne modregning, kan disse videreføres hos de respektive selskaber til brug i fremtidige sambeskatningsopgørelser, jf. SEL § 31, stk. 2, 8. pkt. Disse underskud forbliver i det selskab, hvor de er opstået, og kan uden tidsbegrænsning fremføres, indtil de udnyttes, selskabet går konkurs, eller underskuddet på anden vis går tabt.

I henhold til SEL § 31, stk. 2, 9. pkt., skal ældste underskud altid anvendes først ved modregning af tidligere års underskud. Endvidere fastslår SEL § 31, stk. 2, 10. pkt., at modregning af underskud i et andet selskab kun er muligt, hvis underskuddet stammer fra et år, hvor begge selskaber var sambeskattede, og denne sambeskatning ikke senere er blevet afbrudt.<sup>62</sup>

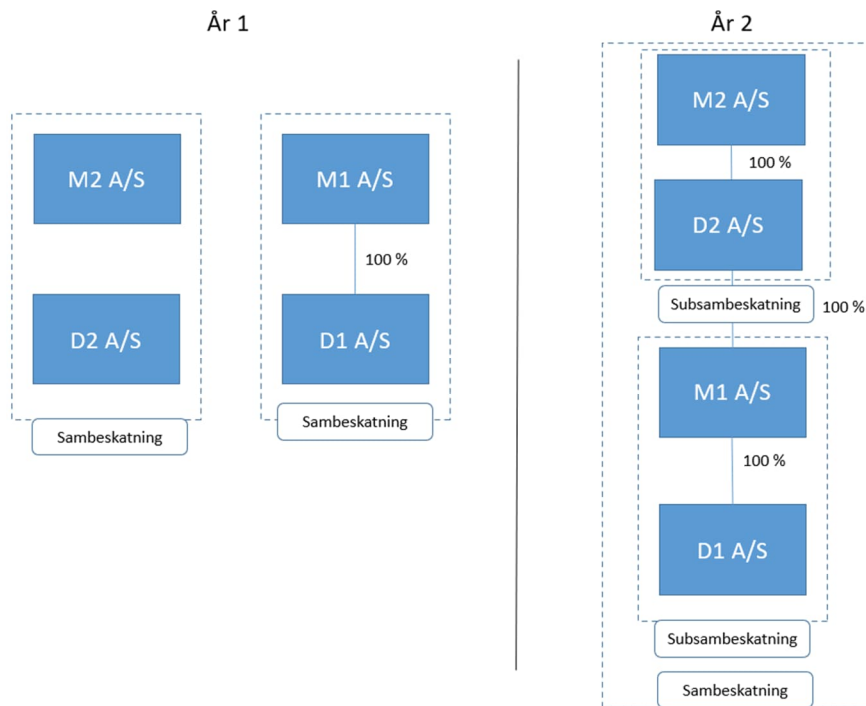
---

<sup>61</sup> Danske Love - SEL § 31, stk. 2

<sup>62</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 2

## Subsambeskatning

Sambeskatningsreglerne muliggør oprettelsen af sambeskatningskredse inden for en større sambeskatning, også kendt som subsambeskatning. Subsambeskatning refererer til en allerede eksisterende sambeskatningskreds, der integreres i en overordnet sambeskatningsstruktur. Dette opstår eksempelvis, når en etableret sambeskatningskreds bliver inkluderet i en ny sambeskatning, som det kan være tilfældet ved et opkøb, hvilket illustreres i figuren nedenfor.



Figur 16 – Egen tilvirkning

I eksemplet vises der i år 1 et moderselskab, M2 A/S, der er sambeskattet med D2 A/S, samt en sambeskatningskreds bestående af M1 A/S og D1 A/S. I år 2 beslutter M2 A/S at opkøbe M1 A/S og D1 A/S.

Som følge af opkøbet i år 2 udgør de fire selskaber nu én samlet sambeskatningskreds, mens M2 A/S og D2 A/S samt M1 A/S og D1 A/S samtidig bevarer deres tidligere sambeskatning, som nu omtales som subsambeskatning. Dette medfører, at der eksisterer tre sambeskatningsstrukturer inden for samme koncern.

M2 A/S og D2 A/S har derfor ikke mulighed for at udnytte underskud fra subsambeskatningskredsen med M1 A/S og D1 A/S, og omvendt, M1 A/S og D1 A/S har heller ikke

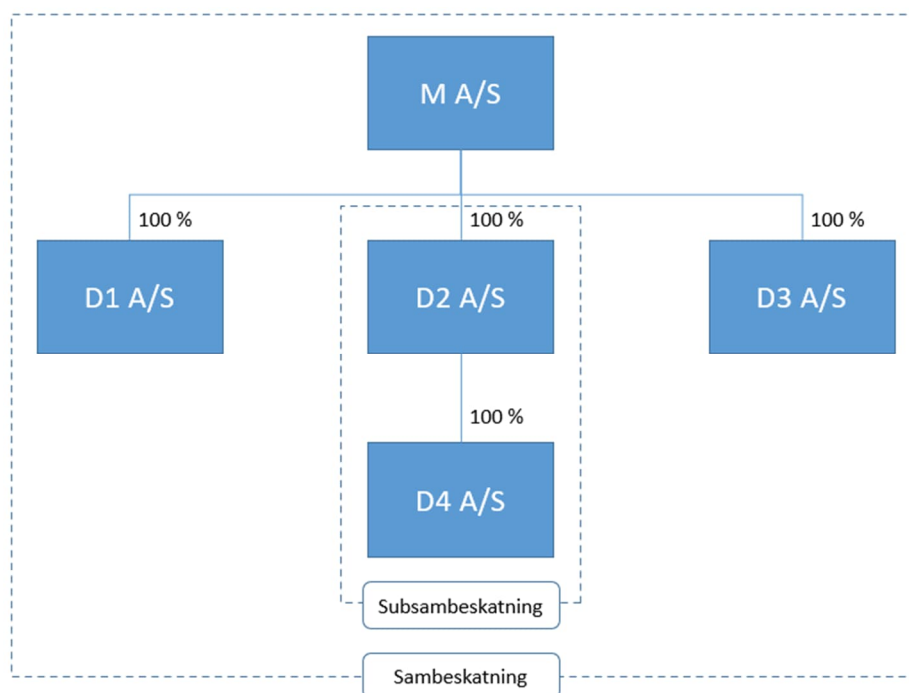
muligheden for at udnytte subsambeskatningskredsen fra M2 A/S og M1 A/S der er opstået i år 1 eller tidligere.

Som tidligere nævnt skal det ældste underskud altid anvendes først, hvilket betyder, at underskud fra en tidligere subsambeskatning skal modregnes, før underskud fra den nye overordnede sambeskatning kan bruges.

## Hvordan bliver sambeskatningsbidrag fordelt ved anvendelse af underskud

Når et selskab, som indgår i sambeskatningen, udnytter et underskud fra et andet selskab, er det påkrævet, at det pågældende selskab kompenserer for skatteværdien af det udnyttede underskud. Denne kompensation benævnes sambeskatningsbidraget og er beskrevet i SEL § 31, stk. 8<sup>63</sup>.

For at give et eksempel på, hvordan fordeling af underskud finder sted, illustreres et eksempel nedenfor. Jeg tager udgangspunkt i en koncern, hvor en subsambeskatning finder sted. Det er første hele indkomstår for koncernen efter opkøbet af subsambeskatningen. Koncerndiagrammet ser således ud:



Figur 17 - Egen tilvirkning

Som det fremgår af figuren, ejer M A/S 100% af D2 og D3 A/S, 100% af D1 A/S samt indirekte 100% af D4 A/S gennem ejerskabet på 100% i D2 A/S. D2 A/S og D4 A/S udgør desuden en

<sup>63</sup> Danske Love – SEL § 31, stk. 8

subsambeskatningskreds, som opstod i forbindelse med M A/S' opkøb af de to selskaber i et tidligere indkomstår. Før opkøbet var D2 A/S og D4 A/S allerede sambeskattede.

Det forudsættes, at selskabernes indkomstår følger kalenderåret. De skattepligtige indkomster, uudnyttede underskud og særunderskud for hvert selskab i koncernen er som følger:

| Selskab      | Sær-underskud   | Uudnyttede underskud | Skattepligtig indkomst |
|--------------|-----------------|----------------------|------------------------|
| M A/S        | 0               | -400.000             | -350.000               |
| D1 A/S       | 0               | -750.000             | 1.450.000              |
| D2 A/S       | 0               | 0                    | 600.000                |
| D3 A/S       | 0               | 0                    | -250.000               |
| D4 A/S       | -250.000        | -300.000             | 200.000                |
| <b>I alt</b> | <b>-250.000</b> | <b>-1.450.000</b>    | <b>1.650.000</b>       |

Tabel 6 – Egen tilvirkning

Jævnfør ovenstående tabel fremgår følgende:

- M A/S har uudnyttet underskud på 400.000 og en skattepligtig indkomst på - 350.000
- D1 A/S har uudnyttet underskud på 750.000 og skattepligtig indkomst på 1.450.000
- D2 A/S har intet uudnyttet underskud, men en skattepligtig indkomst på 600.000
- D3 A/S har intet uudnyttet underskud og en skattepligtig indkomst på - 250.000
- D4 A/S har særunderskud på 250.000, uudnyttet underskud på 300.000 og en skattepligtig indkomst på 200.000

Det skal bemærkes at D4 A/S' særunderskud kun kan benyttes af denne, samt dens uudnyttede underskud er opstået under den tidligere sambeskatning, som ovenstående viser, er den nuværende subsambeskatning. Vi har altså en samlet indkomst for koncernen på 1.650.000 og et samlet underskud i koncernen på 1.700.000. Det vil alt andet lige ikke udgøre en betalbar skat for året. Se nedenstående tabel og yderligere forklaring herom:

| Selskab      | Skattepligtig indkomst | Sær-underskud   | Egne uudnyttede underskud | Indkomst herefter |
|--------------|------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------|
| M A/S        | -350.000               | 0               | 0                         | -350.000          |
| D1 A/S       | 1.450.000              | 0               | -750.000                  | 700.000           |
| D2 A/S       | 600.000                | 0               | 0                         | 600.000           |
| D3 A/S       | -250.000               | 0               | 0                         | -250.000          |
| D4 A/S       | 200.000                | -200.000        | 0                         | 0                 |
| <b>I alt</b> | <b>1.650.000</b>       | <b>-200.000</b> | <b>-750.000</b>           | <b>700.000</b>    |

Tabel 7 – Egen tilvirkning

I ovenstående tabel tages de første skridt i overskudsfordelingen.

Alle selskaber har en skattepligtig indkomst, hvorefter underskud efter underskudsrækkefølgens første prioritet skal benyttes, nemlig særunderskud. D4 A/S er det eneste selskab med særunderskud på i alt 250.000, hvor selskabet benytter 200.000 af de 250.000 for at dække sin skattepligtige indkomst.

Herefter anvendes egne uudnyttede underskud efter anden prioritet i underskudsrækkefølgen.

Jævnfør ovenstående tabel, har M A/S, D1 A/S og D4 A/S dette underskud tilgængeligt. Da M A/S, og D4 A/S ikke har en positiv skattepligtig indkomst at fradrage underskuddet i, er det udelukkende D1 A/S der udnytter hele dens egne uudnyttede underskud, hvorefter koncernens samlede indkomst herefter udgør 700.000 som vist ovenfor.

Jævnfør underskudsrækkefølgen skal tredje prioritet nu fordeles, nemlig årets underskud i sambeskatningen. For at fordele underskud bedst muligt, skal fordelingsnøglen beregnes.

Nedenfor illustreres hvor meget overskud D1 A/S og D2 A/S' overskud udgør af det samlede overskud:

|              | Overskud         | % af samlet overskud |
|--------------|------------------|----------------------|
| D1 A/S       | 700.000          | 54%                  |
| D2 A/S       | 600.000          | 46%                  |
| <b>I alt</b> | <b>1.300.000</b> | <b>1</b>             |

Tabel 8 – Egen tilvirkning

Som illustreret ovenfor udgør D1 A/S' overskud 54% og D2 A/S' overskud 46% af det samlede tilbageværende overskud. Herved skal der af det tilbageværende underskud fra årets underskud i sambeskatningen fordeles 54% til D1 A/S og 46% til D2 A/S:

| Selskab      | Indkomst herefter | Fordeling af årets underskud | Indkomst herefter |
|--------------|-------------------|------------------------------|-------------------|
| M A/S        | -350.000          | 350.000                      | 0                 |
| D1 A/S       | 700.000           | -324.000                     | 376.000           |
| D2 A/S       | 600.000           | -276.000                     | 324.000           |
| D3 A/S       | -250.000          | 250.000                      | 0                 |
| D4 A/S       | 0                 | 0                            | 0                 |
| <b>I alt</b> | <b>700.000</b>    | <b>0</b>                     | <b>700.000</b>    |

Tabel 9 – Egen tilvirkning

Indkomsten efter fordeling af årets underskud jævnfør tredje punkt i underskudsrækkefølge, som vist ovenfor, 54% af 600.000 til D1 A/S og 46% af 600.000 til D2 A/S, dvs. 324.000 til modregning i D1 A/S' skattepligtige indkomst og 276.000 til D2 A/S' skattepligtige indkomst. Herved bliver D1 A/S' skattepligtige indkomst 376.000 og D2 A/S' skattepligtige indkomst 324.000.

Da der stadig florerer skattemæssigt overskud i koncernen, skal fjerde punkt i underskudsrækkefølgen yderligere anvendes, hvilket er andre selskabers uudnyttede underskud i koncernen. Det skal bemærkes, at der samlet set er brugt 950.000 af tidligere underskud, hvorfor der alt andet lige er 850.000 i skattemæssigt underskud tilbage fra tidligere indkomstår, og der samlet set er 700.000 tilbage i skattepligtig indkomst efter de tre første punkter i underskudsrækkefølgen.

| Selskab      | Indkomst herefter | Andre selskabers uudnyttede underskud | Sambeskatnings-indkomst | Underskud til fremførsel ultimo | Særunderskud til fremførsel ultimo |
|--------------|-------------------|---------------------------------------|-------------------------|---------------------------------|------------------------------------|
| M A/S        | 0                 | 0                                     | 0                       | 24.000                          | 0                                  |
| D1 A/S       | 376.000           | -376.000                              | 0                       | 0                               | 0                                  |
| D2 A/S       | 324.000           | -300.000                              | 24.000                  | 0                               | 0                                  |
| D3 A/S       | 0                 | 0                                     | 0                       | 0                               | 0                                  |
| D4 A/S       | 0                 | 0                                     | 0                       | 0                               | 50.000                             |
| <b>I alt</b> | <b>700.000</b>    | <b>-676.000</b>                       | <b>24.000</b>           | <b>24.000</b>                   | <b>50.000</b>                      |

Tabel 10 – Egen tilvirkning

Efter anvendelse af underskud jævnfør fjerde punkt, bliver hele D1 A/S' skattepligtige indkomst dækket af M A/S' uudnyttede underskud på 400.000, hvilket gør M A/S stadig har 24.000 i

underskud til fremførsel, som illustreret ovenfor. D2 A/S udnytter “kun” 300.000 af D4 A/S’ underskud, og ikke de resterende 24.000 som M A/S har tilbage, da underskuddet ikke er opsparet i samme indkomstår, hvor de har været sambeskattet. Yderligere, kan D2 A/S heller ikke udnytte D4 A/S’ særunderskud, da det udelukkende er D4 A/S, der kan bruge dette. Det giver en skattepligtig indkomst på 24.000 for D2 A/S og samlet set for koncernen, selvom der faktisk er 74.000 i fremførbart underskud.

De underskud selskaberne i koncernen har brugt af andres selskabers underskud, skal de godtgøre. I forhold til ovenstående eksempel skal de anvendte underskud for året anvendes, jf. nedenstående:

| Fordeling af årets underskud |           |           |
|------------------------------|-----------|-----------|
| Selskab                      | M A/S     | D3 A/S    |
| D1 A/S                       | 41.580,00 | 29.700,00 |
| D2 A/S                       | 35.420,00 | 25.300,00 |
| I alt                        | 77.000    | 55.000    |

Tabel 11 – Egen tilvirkning

Ved anvendelse af årets underskud, er det D1 A/S og D2 A/S der anvender underskuddet fra M A/S og D3 A/S. D4 A/S har anvendt sit eget særunderskud, hvorfor dette ikke bliver godtgjort.

D1 A/S skal godtgøre skatteværdien (22%) af 189.000 til M A/S og skatteværdien af 135.000 til D3 A/S, som udgør 29.700. D2 A/S skal godtgøre 35.420 til M A/S og 25.300 til D3 A/S.

Udover årets underskud, bliver der yderligere anvendt underskud fra tidligere år i sambeskatningen:

| Fordeling af tidligere års underskud i sambeskatningen |           |           |
|--------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Selskab                                                | M A/S     | D4 A/S    |
| D1 A/S                                                 | 82.720,00 | 0,00      |
| D2 A/S                                                 | 0,00      | 66.000,00 |
| I alt                                                  | 82.720    | 66.000    |

Tabel 12 – Egen tilvirkning

D1 A/S skal godtgøre 82.720 til M A/S efter anvendelse af 376.000 fremførbart underskud og D2 A/S skal godtgøre D4 A/S 66.000 efter anvendelse af 300.000 fremførbart underskud.

Koncerner skal altså være opmærksomme på, hvilke underskud der kan anvendes af hvilke selskaber og hvornår samt hvilken rækkefølge disse skal anvendes. Det er især vigtigt, hvis der som i ovenstående tilfælde er sket et opkøb, og der fremkommer subsambeskatninger, der har fremførbare underskud, samt særunderskud inde i den subsambeskatning.

## Underskudsbegrænsning

I tidligere afsnit blev der beskrevet anvendelsen af underskud i en koncern, og hvordan disse skal fordeles i en sambeskatning. Når et fremførbart underskud skal anvendes i en sambeskatning, er der særlige regler herom, når underskuddene i en sambeskatning udgør mere end 9.457.500 - 2024 niveau. Denne grænse startede i 2010 med et grundbeløb på 7,5 mio. kr. og reguleres hvert år efter PSL § 20. Denne regel blev indført efter finanskrisen med formålet, at store koncerner ikke undgik at betale skat i en længere periode og kunne bidrage til det danske velfærdssamfund. Det skal understreges, at underskudsbegrænsningen blot fremfører skattebetalingen, og koncerner i fremtidige overskud stadig kan anvende det resterende underskud.

I tilfælde hvor en skattepligtig indkomst for en koncern overgår beløbet for underskudsbegrænsningen, og det forudsættes der er mere underskud, kan sambeskatningen fremføre 100% af underskuddet frem til 9.457.500, men kun 60% af den resterende indkomst må blive dækket af underskuddet. Det skal bemærkes, at underskudsbegrænsningen gælder hele sambeskatningen, og ikke hvert af selskaberne i en sambeskatning, det vil sige, der kun er én samlet grænse på 9.457.500.<sup>64</sup>

Denne begrænsning skal fordeles proportionelt mellem de selskaber, der har uudnyttede underskud, i henhold til SEL § 31, stk. 3, 2. pkt. Den proportionale andel beregnes ud fra følgende brøk:

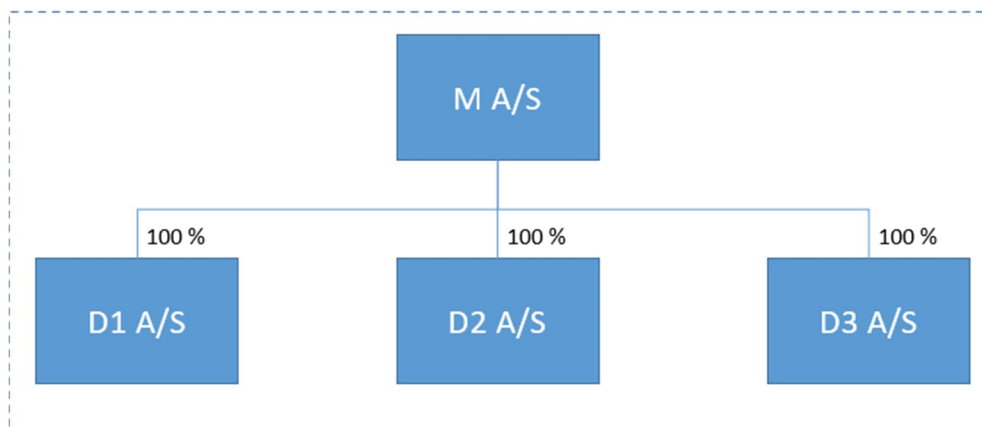
$$\frac{\text{Anvendte underskud efter SEL § 12, stk. 2}}{\text{Anvendte underskud hvis SEL § 12, stk. 2 ikke fandt anvendelse}}$$

Figur 15 – Egen tilvirkning

For at kunne gennemføre beregningen korrekt, er det nødvendigt at kende både den del af underskuddet, der kan modregnes med begrænsningen, og den del, der kan modregnes uden begrænsning. For at illustrere dette, gives nedenstående eksempel:

---

<sup>64</sup> JV 2024 – Generel begrænsning af selskaber underskud



Figur 18 – Egen tilvirkning

Ovenfor illustreres en sambeskatningskreds med M A/S som moder samt 3 datterselskaber - D1 A/S, D2 A/S og D3 A/S. Nedenfor er koncernens skattepligtige indkomst og uudnyttede underskud til fremførsel:

| Selskab      | Uudnyttede underskud | Skattepligtig indkomst |
|--------------|----------------------|------------------------|
| M A/S        | -7.000.000           | 1.000.000              |
| D1 A/S       | 0                    | 8.000.000              |
| D2 A/S       | -7.500.000           | 7.000.000              |
| D3 A/S       | -5.500.000           | 4.000.000              |
| <b>I alt</b> | <b>-20.000.000</b>   | <b>20.000.000</b>      |

Tabel 13 – Egen tilvirkning

Selskabernes indkomst og underskud til fremførsel:

- M A/S har et uudnyttede underskud på 7 mio. og skattepligtig indkomst på 1 mio.
- D1 A/S har en indkomst på 8 mio. og intet uudnyttede underskud.
- D2 A/S har uudnyttede underskud på 7,5 mio. og skattepligtig indkomst på 7 mio.
- D3 A/S har uudnyttede underskud på 5,5 mio. og skattepligtig indkomst på 4 mio.

Det giver i alt et uudnyttet underskud for koncernen på 20 mio. og en skattepligtig indkomst på 20 mio. Hvis reglen omkring underskudsbegrænsning ikke havde fundet sted, ville den endelige skattepligtige indkomst for koncernen efter anvendelse af underskud være 0. Hermed skulle der ikke afregnes skat, men udelukkende fordeles underskuds anvendelse internt i koncernen. Hvad sker der, når vi anvender reglen om underskudsbegrænsning, se nedenfor:

|                                                             |                  |
|-------------------------------------------------------------|------------------|
| <b>Uden anvendelse af underskudsbegrænsning</b>             |                  |
| Samlet indkomst i året inden underskudsmodregning           | 20.000.000       |
| Modregnet underskud fra tidligere indkomstår                | -20.000.000      |
| <b>Sambeskatningsindkomst i alt</b>                         | <b>0</b>         |
| <b>Med anvendelse af underskudsbegrænsning</b>              |                  |
| Samlet indkomst i året, inden underskudsmodregning          | 20.000.000       |
| Bundgrænse for underskudsbegrænsning 2024                   | -9.457.500       |
| I alt                                                       | 10.542.500       |
| - 60% af resterende indkomst                                | -6.325.500       |
| <b>Sambeskatningsindkomst i alt</b>                         | <b>4.217.000</b> |
| Underskud der kan modregnes                                 | 15.783.000       |
| <b>Forholdsmæssig andel efter SEL § 31, stk. 3, 2. pkt.</b> | <b>0,7892</b>    |

Tabel 14 – Egen tilvirkning

I ovenstående tabel vises en beregning uden underskudsbegrænsning samt med underskudsbegrænsning. Det er samme skattepligtige indkomst som tages udgangspunkt i. Uden underskudsbegrænsning, som forklaret ovenfor, fremfører koncernen alt underskuddet på 20 mio., hvilket leder til en skattepligtig indkomst på 0. Udledes beregningen med underskudsbegrænsning benyttes først underskud til grundbeløb på 9.457.500, herefter fremføres 60% af den resterende indkomst i underskud jf. SEL § 12, stk. 2, 3. pkt., hvilket svarer til 6.325.500 og giver en skattepligtig indkomst på 4.217.000.

Underskudsbegrænsningen har i den grad indvirkning på koncernen, der har mulighed for at fremføre underskud, som overstiger grænsen. I ovenstående tilfælde er der 4.217.000 i forskel på sambeskatningsindkomsten før og efter anvendelse af underskudsbegrænsningen. Koncernen går hermed fra 0 kroner i skattepligtig indkomst til 4.217.000, hvilket giver en skattebetaling på 927.740 med 22% selskabsskat i stedet for 0.

Den forholdsmæssige andel af underskuddet jf. SEL § 31, stk. 3, 2. pkt. er yderligere beregnet i nedenstående tabel:

|                                              |                                                             |
|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
|                                              | <b>Forholdsmæssig andel efter SEL § 31, stk. 3, 2. pkt.</b> |
| Underskud anvendt uden underskudsbegrænsning | 20.000.000                                                  |
| Underskud anvendt med underskudsbegrænsning  | 15.783.000                                                  |
| <b>procentvise andel</b>                     | <b>78,92%</b>                                               |

Tabel 15 – Egen tilvirkning

Dette procenttal skal selskaberne anvende for at beregne, hvad der skal tilbageføres af de anvendte underskud i forbindelse med underskudsbegrænsning, se nedenstående tabel, hvor dette illustreres:

| Selskab                                           | M A/S            | D1 A/S     | D2 A/S     | D3 A/S     |
|---------------------------------------------------|------------------|------------|------------|------------|
| Indkomst før fremførsel af underskud              | 1.000.000        | 8.000.000  | 7.000.000  | 4.000.000  |
| Særunderskud modregnes                            | 0                | 0          | 0          | 0          |
| Indkomst herefter                                 | 1.000.000        | 8.000.000  | 7.000.000  | 4.000.000  |
| Egne sambeskatningsunderskud modregnes            | -1.000.000       | 0          | -7.000.000 | -4.000.000 |
| Indkomst herefter                                 | 0                | 8.000.000  | 0          | 0          |
| Fordeling af årets underskud                      | 0                | 0          | 0          | 0          |
| Indkomst herefter                                 | 0                | 8.000.000  | 0          | 0          |
| Andres sambeskatningsunderskud modregnes          | 0                | -8.000.000 | 0          | 0          |
| Indkomst efter fremførsel af underskud            | 0                | 0          | 0          | 0          |
| <b>Indkomst i alt før underskudsbegrænsning</b>   | <b>0</b>         | <b>0</b>   | <b>0</b>   | <b>0</b>   |
| Tilbageførsel af begrænsede underskud             | 210.850          | 1.686.800  | 1.475.950  | 843.400    |
| Indkomst efter underskudsbegrænsning              | 210.850          | 1.686.800  | 1.475.950  | 843.400    |
| <b>Indkomst i alt efter underskudsbegrænsning</b> | <b>4.217.000</b> |            |            |            |

| Selskab                                            | M A/S            | D1 A/S     | D2 A/S     | D3 A/S     |
|----------------------------------------------------|------------------|------------|------------|------------|
| Anvendt underskud fra tidligere år før begrænsning | 1.000.000        | 8.000.000  | 7.000.000  | 4.000.000  |
| Modregningsberettiget andel af underskud (0,7832)  | -789.150         | -6.313.200 | -5.524.050 | -3.156.600 |
| Begrænset underskud til fremførsel                 | 210.850          | 1.686.800  | 1.475.950  | 843.400    |
| <b>Udnyttet underskud i alt</b>                    | <b>4.217.000</b> |            |            |            |

Tabel 16 – Egen tilvirkning

I ovenstående illustration fremgår selskabernes individuelle indkomster før og efter overskudsfordelingen, hvor det ovenfor blev vist samlet for hele sambeskatningen.

Først og fremmest følger overskudsfordelingen den tidligere beskrevne rækkefølge for modregning af underskud. Først ses selskabernes indkomst, og derefter modregnes deres egne underskud, som vist ovenfor, er det kun D1 A/S, der ikke kan anvende egne underskud. Når denne proces er gennemført, fordeles årets underskud, og derefter modregnes eventuelle andre sambeskatningsunderskud. Der er ingen selskaber med underskud for det indkomstår, hvorfor der ingen ændringer er herefter. Ved fjerde punkt i anvendelse af underskud, benytter D1 A/S resten af de andres underskud. Herved, er der ingen indkomst efter underskudsfordeling.

Ydermere, kommer underskudsbegrænsningen i brug. Den nederste tabel viser alle anvendte underskud i sambeskatningen, hvor det forholdsmæssigt beregnes, hvad de respektive selskaber skal have tilbageført af underskudsanvendelsen:

- M A/S får tilbageført 210.850
- D1 A/S får tilbageført 1.686.800
- D2 A/S får tilbageført 1.475.950
- og D3 A/S får tilbageført 843.400

I alt bliver 4.217.000 tilbageført, hvilket også svarer til den skattepligtige indkomst beregnet tidligere. I dette tilfælde er det ikke kun den skattepligtige indkomst, der udgør 4.217.000, men disse begrænsede underskud udgør også selskabernes nuværende fremførbare underskud til senere indkomstår.

Gældende underskudsbegrænsningsregler for en sambeskatning i et indkomstår, er beskrevet ud fra ovenstående illustration. Der er den 21. juni 2024 blevet udarbejdet en iværksætterpakke, hvor iblandt et forslag om underskudsbegrænsning i en koncern bliver hævet fra det nuværende niveau på 9.457.500 til hele 20.000.000 fra og med indkomståret 2025. Havde eksemplet ovenfor været i 2025 og denne iværksætterpakke var vedtaget, ville koncernen ikke have en skattepligtig indkomst.

## Delkonklusion

Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, fastsætter en prioriteret rækkefølge for anvendelsen af underskud. Først anvendes særunderskud, som er underskud opstået før selskabets indtræden i sambeskatningen. Disse kan kun benyttes af det selskab, hvor underskuddet opstod. Dernæst modregnes selskabets egne uudnyttede underskud fra tidligere perioder inden for sambeskatningen. Herefter fordeles årets underskud i sambeskatningen forholdsmæssigt mellem overskudsgivende selskaber. Endelig kan tidligere års uudnyttede underskud fra andre selskaber i sambeskatningen anvendes, men kun hvis underskuddet stammer fra en periode, hvor selskaberne var sambeskattede. Når et selskab i sambeskatningen anvender et underskud fra et andet selskab, skal det betale sambeskatningsbidrag svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud.

I koncerner med subsambeskatning opstår yderligere kompleksitet, da tidligere etablerede sambeskatningskredse bevarer deres egne underskud, som ikke nødvendigvis kan anvendes af den samlede koncern. Underskud fra subsambeskatningskredse skal anvendes før underskud fra den samlede sambeskatning.

Underskudsbegrænsning, som fastsætter en grænse for fremførbart underskud i en koncern på 9.457.500 kr. (2024-niveau), sikrer, at store koncerner bidrager til det danske skatteprovenu, selv hvis de har betydelige underskud. Over denne grænse kan kun 60 % af det resterende underskud modregnes i skattepligtig indkomst. Begrænsningen gælder hele sambeskatningen og skal fordeles proportionelt mellem de selskaber, der har uudnyttede underskud. Med iværksætterpakken fra 2025 foreslås bundgrænsen hævet til 20.000.000 kr., hvilket vil reducere skattepligten for store koncerner og frigøre kapital til investeringer.

## Konklusion

Dette speciale har givet en dybdegående analyse af de danske regler for obligatorisk national sambeskatning, som reguleres af selskabsskattelovens §§ 31-31 D, med særlig vægt på deres juridiske struktur, praktiske anvendelse og de udfordringer og muligheder, de skaber for danske koncerner. Reglernes hovedformål er at sikre en retfærdig beskatning af koncernforbundne selskaber ved at konsolidere deres skattepligtige indkomster, hvilket giver mulighed for udligning af underskud og overskud inden for koncernen og dermed forbedrer koncernens likviditet og økonomiske fleksibilitet.

En vigtig del af analysen har været at afdække, hvordan reglerne definerer en koncern og kravene til bestemmende indflydelse som kriterium, snarere end formelt ejerskab. Denne tilgang, som er i overensstemmelse med internationale regnskabsstandarder, giver en præcis afspejling af moderne ejerstrukturer og sikrer, at skattereglerne anvendes korrekt på komplekse koncernforhold. Samtidig stiller dette krav om omfattende dokumentation, hvilket kan være ressourcekrævende for virksomhederne.

Specialet har også behandlet reglerne for underskudsanvendelse, herunder prioriteringen mellem særunderskud, tidligere års uudnyttede underskud og de aktuelle underskud inden for sambeskatningskredsen. Det blev identificeret, hvordan denne prioritering er designet til at forhindre skatteundgåelse og sikre, at koncerner ikke kan udnytte underskud strategisk til at minimere skattebetalingen. Her blev det særligt fremhævet, at underskudsbegrænsningsreglen spiller en afgørende rolle i at balancere hensynet til virksomhedernes behov for skattemæssig optimering med statens interesse i at opretholde et stabilt skatteprovenu. Med den nuværende grænse på 9.457.500 kr. (2024-niveau) sikrer reglen, at store underskud ikke bruges til at reducere skattebetaling over lange perioder. Forslaget om at hæve grænsen til 20.000.000 kr. fra 2025 gennem iværksætterpakken er også blevet analyseret og vurderer, at dette kan bidrage til at forbedre danske koncerners likviditet og vækstpotentiale, især for udviklingsvirksomheder.

En særlig kompleksitet ved sambeskatningsreglerne er deres regler for subsambeskatning, som fastholder tidligere sambeskatningskredse inden for koncernen. Denne mekanisme har til formål at beskytte skattegrundlaget og sikre, at der tages højde for historiske skatteforhold, men skaber samtidig en betydelig administrativ byrde og kræver høj grad af ekspertise for korrekt implementering.

Den solidariske hæftelse, som er en integreret del af sambeskatningsreglerne, fremhæves som en mekanisme, der sikrer gennemsigtighed og ansvarlighed blandt selskaberne i en koncern. Det indebærer dog også en risiko, idet stærkere selskaber i koncernen kan blive økonomisk belastet af svagere selskabers skatteforpligtelser. Dette rejser spørgsmål om balancen mellem retfærdighed og risiko i ordningen, særligt i situationer med økonomiske vanskeligheder i en del af koncernen.

Specialet har også analyseret den internationale dimension af sambeskatning, hvor danske regler tillader valgfrie internationale sambeskatningsordninger. Disse regler giver fleksibilitet til virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter, men stiller samtidig strenge krav til dokumentation og efterlevelse. Reglerne om endelige udenlandske underskud blev fremhævet som en vigtig del af balancen mellem territorialprincippet og EU-rettens krav om ligebehandling, hvilket skaber en retfærdig og juridisk holdbar løsning for håndtering af internationale skatteforhold.

Afslutningsvist kan det konkluderes, at de danske regler for sambeskatning, på trods af deres kompleksitet og de betydelige krav, de stiller til administration og ekspertise, samlet set bidrager til en struktureret og effektiv håndtering af koncerners skattemæssige forhold. De skaber en nødvendig balance mellem virksomhedernes behov for fleksibilitet og likviditet og statens interesse i en stabil og retfærdig skatteopkrævning. De foreslåede ændringer, som hævnningen af underskudsbegrænsningsgrænsen, kan yderligere styrke konkurrenceevnen for danske koncerner, men det bør overvejes, om yderligere forenklinger af regelsættet kan reducere de administrative byrder og fremme en mere effektiv anvendelse af sambeskatningsordningen.

# Litteraturliste

## Bekendtgørelser og vejledninger

- BEK nr. 325 af 24. marts 2015
- LBK nr. 1283 af 25/10/2016
- LBK nr. 251 af 22/02/2021

## Bøger

- Den juridiske metode – en introduktion - 3. udgave 2022

## Love

- lov nr. 426 den 6. juni 2005
- lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110)
- Lov nr. 470 af 12/06/2009
- Lov nr. 591 af 18/06/2012
- Lov nr. 528 af 28. maj 2014
- Lov nr. 1835 af 8. december 2020
- Lov nr. 1241 af 22. august 2022

## Domme

- SKM2005.427.LSR
- SKM2006.423.SR
- SKM2006.580.SR
- SKM2006.601.SR
- SKM2010.677.SR
- SKM2010.687.SR
- SKM2024.383.SR

## Hjemmesider

- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2084909&chk=219529>
- <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/251>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049126>
- <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1835>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/31e>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/31a>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/31b>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/31c>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/31>
- <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2014/977>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/11b>

- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/29b>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/30>
- <https://danskelove.dk/kildeskatteloven/69>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/10>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=348127>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1528996>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1550003>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1551500>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=364282>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/4>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2084918>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/3a>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1807540>
- <https://danskelove.dk/afskrivningsloven/17>
- <https://danskelove.dk/afskrivningsloven/18>
- <https://danskelove.dk/afskrivningsloven/5>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049142>
- <https://www.ft.dk/samling/20061/lovforslag/l110a/index.htm>
- <https://danskelove.dk/selskabsskatteloven/12>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049731>
- <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2084909>