

HD(R) 2. del Afsluttende projekt

Copenhagen Business School, Frederiksberg

Obligatorisk National Sambeskatning

Vejleder:

Henrik Vestergaard Andersen

Opgaveløser:

Ghazwan Cheikh-Youssef

Afleveringsdato 13. maj 2013

Underskrift

.....

Forord

Denne rapport er resultatet af afgangprojektet på Handelsdiplom uddannelsens 2. del i Regnskab og Økonomistyring, forårssemestret 2013.

Afgangprojektet omhandler det selvvalgte emne, "National Sambeskatning".

Projektrapporten har til hensigt at guide læseren igennem sambeskatningsreglerne, som er underbygget af teori, praktiske eksempler herunder domme med tilknyttet praktiske problemstillinger.

Målgruppen for opgaven er eksaminator, vejleder samt censor på Handelshøjskolen i København, samt anden part der måtte drage nytte af rapporten.

Indhold

Forord	2
Indledning.....	4
Problemstilling.....	8
Problemformulering	9
Afgrænsning	10
Metode	11
Afhandlingens opbygning.....	11
Sambeskatningsreglernes koncernbegreb	12
Delvurdering	19
Sambeskatningsindkomsten.....	20
Delvurdering	29
Administrationselskabet	31
Delvurdering	41
Underskudsbegrænsning.....	42
Konklusion	45
Perspektivering.....	46
Litteraturliste	47

Indledning

Sambeskatningsreglerne i Danmark har været igennem en del reguleringer. I det seneste årti forefindes de mest væsentlige reguleringer på området.

Der har blandt andet været ændringer på opfattelsen af selve koncerndefinitionen. Hvornår en gruppe af selskaber opfattes som egentlig koncernforbundet, og hermed ses i skattemæssig henseende som en samlet enhed. Det har resulteret i en del tvivl fra selskaberne, og man har, måtte flere gange rette skrivelser til SKAT med krav om bindende svar på konkrete tilfælde. Tvivl omkring koncernkredsen retter naturligvis alt andet lige, også tvivl omkring hvornår selskaberne egentlig er underlagt en sambeskatning. Ved sambeskatning forstås, at samtlige selskaber forenes som én, og opgøre sin skattepligtige indkomst samlet som en enkelt enhed.

Yderligere er der i det seneste årti sket skærper på sambeskatningsområdet i form af krav om, danske selskabsdeltagere eller udenlandske koncerner med faste driftssteder i Danmark, fremadrettet skal obligatorisk sambeskattes, såfremt koncerndefinitionen var opfyldt. Førhen var det frivilligt at lade sig sambeskattes, med de selskaber man mente gav den mest hensigtsmæssig skattebetaling fra koncernen. Dermed var der mulighed førhen at kunne vælge, samt fravælge de selskaber man ønskede at sambeskatningen skulle indgås med.

De seneste ændringer på lovområdet omhandler en skærpelse af muligheden for underskudsfremførsel. Det er ikke længere muligt, ubegrænset at modregne fremført underskud fra tidligere år, men i den forbindelse er oprettet en bundgrænse der hindrer underskudsfremførsler der overstiger et grundbeløb på 7,5 mio. kr.

Konkurrenceniveauet på det danske marked, intensiveres i stigende grad hen over tid, som følge af skærpede, interne såvel som eksterne omstændigheder.

Sagt med andre bløde ord til ære for indledningen, er det med tiden blevet sværere at skabe et overnormalt overskud, eller i givet fald i flere tilfælde, er det med tiden blive hårdt at kunne overleve på det danske hjemmemarked.

Sambeskatningen ses som udgangspunkt som en lempelse, da man har mulighed for på kort sigt at drage nytte af et underskud fra andet/andre selskabsdeltager(e) til modregning af overskud inden for samme koncern. Uden for en sambeskatningskreds vil det først være muligt at drage nytte af et eventuelt underskud i senere overskud.

På koncernniveau, ligeledes på selskabsniveau indeholder sambeskatningsreglerne nogle muligheder der er til lempelse for virksomhedernes betalinger til skattemyndighederne.

Sambeskatning ses i mange sammenhænge som et forhold der altid har eksisteret og har været gældende. Vi skal helt tilbage til 1903, hvor skattelovgivningen fik sine første skrifter. Helt fra dengang, så man danske filialer ejet af danske selskaber, som samlet enheder, hvor opgørelser af skattepligtige indkomster var sammensluttede.

Da praksis og lovgivning "altid" har eksisteret og givet muligheden herfor, kan der diskuteres om sammenligningen af et individuelt selskab, mod et selskab der er koncernforbundet overhovedet kan sammenlignes.

Sambeskatningen indeholder en del muligheder for at drage nytte af hinandens realiserede indkomster, og dermed nedbringe den samlede skattebetaling i koncernen.

Men hvad gemmer sig bag begrebet "sambeskatning"? Hvilke "lempelser" er der i givet fald tale om på dette område? Og hvilke fordele ligger der bag juridisk opdeling af en samlet virksomhed?

Disse spørgsmål vil rapporten give læseren svar på, og en dybere indsigt i forståelsen omkring lovttekst og praktiske problemstillinger selskaberne kommer ud fra når de udgør en koncern, samtidigt med de agere og befinder sig på det dansk grund.

Der er to former for sambeskatning; den internationale og den nationale, hvor sidstnævnte nu er juridisk obligatorisk for koncerner med fast driftssted i Danmark.

Opgaven tager udgangspunkt i virksomheder med fast driftssted i Danmark.

Med hjemmel i Selskabsskattelovens § 1 er aktie- og anpartsselskaber hjemmehørende i Danmark forpligtet til at betale skat, på baggrund af opgørelsen af sin skattepligtige indkomst.

I en koncern bestående af et ultimativt moderselskab med datter og/eller søsterselskaber, er disse hver især hermed forpligtet til at opgøre, hver deres realiserede indkomst. Ifølge Selskabsskattelovens § 31 om sambeskatning, puljes resultaterne sammen til en sambeskatningsindkomst. Selskaberne kan heraf drage nytte af hinandens realiseret underskud, dermed ses det samlede skatteregnskab som én samlet enhed.

Sammenholdt med at selskaberne isoleret set havde realiseret et underskud hver især, ville denne først kunne drage nytte af underskuddet ved fremførsel og senere realiseret overskud for at benytte sig af modregningen.

Man kan derfor sige at der er skabt en skattemæssig lempelse ved muligheden for at sammensætte flere selskabers skattepligtige realiserede indkomst.

Når det er sagt; vil der alt andet lige foreligge en masse administrativt arbejde, i form at udforme planlægge samt beslutte sammenslutninger af selskaber.

Skattebetaling ses fra virksomhedernes side, som en omkostning og der vil derfor altid være god grund til, afsætte ressourcer for styring og planlægning, med henblik på minimering af skattebetalingen, forudsat naturligvis at holde sig inden for lovens rammer.

Valget om at stifte underliggende datterselskaber kan have mange økonomiske, selskabsretlig, forretningsmæssige og ikke mindst skattemæssige fordelagtigheder. Ved de økonomiske fordele kan der drages nytte af en opsplnitning eller underdeling af en given aktivitet, resultere i gennemsigtighed i nøgletalsberegning, rentabilitet samt lønsomhed.

En isoleret aktivitet skabt i form af et selskab er endvidere positiv overfor et senere salg, og vil alt andet lige være gennemsigtigt mere attraktiv for eventuelle investorer.

Ved etablering af en koncern, kan der på moderselskabsniveau opretholdes et overblik over forretningsområder, hvor styring af forretningsgange og risikominimering kan etableres, vedligeholdes og optimeres ved disse juridiske opsplnitninger.

Før i tiden var det muligt selv at vælge hvilket selskaber man ønskede en sambeskatning med; den såkaldte "Cherry Picking" hvor der ved en naturlig gang, blev købt en masse underskudsselskaber for at kunne modregne overskud i de allerede besiddende selskaber.

Ovenstående problemstillinger, ændringer og somme tider uklarheder omkring lovområdet gør emnet til relevant og spændende. Og ligger derfor til grund for emnet som valg i denne afslutningsopgave.

Problemstilling

Opgaven vil fokusere på emnet obligatorisk national sambeskatning.

Opgaven vil formidle en historisk gennemgang af de danske sambeskatningsregler op til 2013.

Herunder vil belysning af den nye koncerndefinition finde sted, som trådte i kraft for indkomstår fra 1.marts 2010 og herefter.

Jeg vil derefter gennemgå opgørelsen af sambeskatningsindkomsten og hvordan denne kan udfordres i forskellige sammenhænge.

Rapporten vil give læseren en gennemgang af hvordan sambeskatningsopgørelsen påvirkes ved selskabers udtræden af koncernen, og hvordan underskudsudnyttelsen behandles.

Administrationselskabets rolle, forpligtigelser og udfordringer vil ligeledes være en del af opgavens problemstilling.

Det vedtagne lovforslag af 25. april 2012 om begrænsning af underskudsfræmførsel vil gennemgås og læseren vil få belyst den nye opgørelse for underskudsfræmførsler ved anvendelse af loven.

Denne blev vedtaget ved lov af 13. juni 2012 for indkomstår fra 1. juli 2012 eller senere.

Dette rammer en masse danske samt udenlandske koncerner der har fast driftssted og er obligatorisk underlagt sambeskatning i Danmark.

Problemformulering

Ovenstående problemstilling kan konkretiseres ved nedenstående problemspørgsmål:

1. Hvornår er en obligatorisk sambeskatning gældende
2. Den nye koncerndefinitions indvirkning på de danske koncerner
3. Opgørelsen af sambeskatningsindkomsten
4. Administrationselskabets rolle, under sambeskatning
5. Overvejelser ved indtræden af nyt selskab i sambeskatningskredsen, og opgørelsen af delindkomster
6. De nye underskudsbegrænsningsregler

Afgrænsning

Rapporten afgrænses til den nationale sambeskatning. Opgaven vil derfor bl.a. ikke omhandle reglerne omkring den frivillige international sambeskatning.

CFC- beskatning jf. SEL § 32 vil ej blive behandlet i opgaven, da det vurderes at dette emne vil kræve en særskilt opgave for at kunne opfylde en fyldestgørende gennemgang af området. Derfor vil udenlandske standarder og skatteretlige regler blive holdt ude fra opgaven.

Hæftelse i sambeskatningshenseende afgrænses ligeledes for opgaven, hvorfor denne ikke gennemgås.

Sambeskatningsproblematikker i koncerner under omstruktureringer, tages ej med i opgaven. Heraf nævnes spaltninger, aktieombytninger, fusioner, tilførsel af aktiver m.m.

Opgaven afgrænser sig i øvrigt fra problemstillinger under sambeskatning ved likvidationer og udtrædende selskaber.

Igennem opgaven vil der alene blive redegjort for sambeskatning mellem aktie- og anpartsselskaber, der er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, hvorfor interessentskaber, fonde, forsikringselskaber samt øvrige virksomhedstyper, med særregler og speciallovgivning ikke indgår som en del af opgaven.

Det forudsættes, at alle parter, der er nævnt i eksempler eller lignende, igennem opgaven vil være fuldt skattepligtige til Danmark. Tillige forudsættes det også, at alle transaktioner i de anvendte eksempler, er foretaget efter armslængde-princippet, altså på markedsvilkår.

Uddybende gennemgang af Transfer Pricing, tynd kapitalisering samt øvrige rentefradragsbegrænsningsregelsætter eller dobbeltbeskatningsoverenskomster vil holdes uden for opgaven.

En dybere historisk gennemgang af sambeskatningen vil opgaven ikke indeholde, men det seneste årtis historik vil være en del af opgavens perspektivering i konklusionen.

Metode

Underbygningen af opgaven vil skabes af sekundære data. Herved forstås allerede eksisterende data, som lovtekster, tidsskrifter, domme, bøger, artikler samt afhandlinger.

Herudover vil opgaven benytte sig af illustrative eksempler af egen tilvirkning som kan ses at have nødvendighed for forståelsen opgavens problemstillinger.

Afhandlingens opbygning

Nedenstående ses fremgangsmåden for opbygningen af opgaven.

- Indledning
- Problemformulering
- Afgrænsning
- Metode
- Koncerndefinition
- Sambeskatningsindkomst
- Administrationselskabet
- Underskudsbeægrænsning
- Konklusion og perspektivering.

Sambeskatningsreglernes koncernbegreb

Koncerndefinitionen er beskrevet i SEL § 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.”

Koncernbegrebet har til formål, at afgrænse den kreds af danske selskaber, faste driftssteder samt faste ejendomme, som kan indgå i den obligatoriske nationale sambeskatning, og kredsen af udenlandske selskaber med faste driftssteder i Danmark.

Det er en betingelse for national sambeskatning, at selskaberne er koncernforbundne.

Koncerndefinitionen har hjemmel i SEL § 31 C og gennemgås i dette afsnit.

Udenlandske såvel som danske selskaber der udgør en koncern på tværs af landegrænser kan vælge international sambeskatning. Det frie valg om en international sambeskatning, er dog en bindende aftale for en 10-årig periode, men vil jf. afgrænsningen ikke gennemgås dybere i denne opgave.

Følgende skattesubjekter er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning:

- SE-, aktie- og anpartsselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1
- Selskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2 (herunder transparente enheder, som beskattes som aktieselskaber efter SEL § 2C)
- Sparekasser, andelskasser eller sammenslutninger af andelskasser jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2a
- DSB jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2d
- Elselskaber omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2e og 2f
- Energinet Danmark
- Vandforsyningselskaber som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 2h
- Brugsforeninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 4
- Gensidige forsikringsforeninger samt andre selskaber, foreninger mv. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5
- Fonde og foreninger mv. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, nr. 5b
- Selskaber med fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a (herunder selskaber, som filialbeskattes efter SEL § 2A)
- Selskaber med fast ejendom beliggende i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1 litra b
- Selskaber der er skattepligtige af indkomst af indkomst ved tilknyttet virksomhed, jf. kulbrinteskattelovens § 21 stk. 4

Opgaven vil jf. afgrænsningen tage udgangspunkt i aktie- og anpartsselskaber omfatter af SEL § 1, stk. 1 nr. 1.

SEL § 8 stk. 2, omfatter danske selskaber med ejendom i udlandet, hvor selskabet ikke skal medregnes i selskabets skattepligtige indkomst, forudsat at det hjemhørende land ikke frafalder beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller aftale om international sambeskatning. (territorialprincippet)

SL § 4 om globalindkomstprincippet fastsætter at renter samt royaltyindtægter som et selskab, hjemmørende i Danmark modtager fra udenlandsk selskab, skal disse indregnes i det danske selskabs indkomst.

Ved faste driftssted forstås hovedsædet for koncernens øverste myndighed. Den øverste myndighed er den endelige beslutningstager for koncernens driftsmæssig, finansielle og økonomiske forhold.

Koncernbegrebet blev ved lov nr. 516 af 12.6.2009 ændret således, at begrebet i sambeskatningsøjemed, blev hægtet op på den regnskabsmæssige definition af en koncern i ÅRL.

Der er nu mere klare retningslinjer fra lovgiver om koncerndefinitionen, som efter vedtagelsen af loven har samme betydning i selskabsskatteloven (SEL), selskabsloven og årsregnskabsloven.

Denne ændring af koncerndefinitionen i SEL § 31 C trådte efterfølgende i kraft 01.3.2010, og havde virkning for de indkomstår, der påbegyndtes på denne dato eller senere.

Ændringen opfattes som en harmonisering af reglerne for, at give selskaberne en administrativ fordel af, at de kunne anvende allerede indleverede oplysninger til udarbejdelse og opgørelse af sambeskatningsindkomsten. Man ville derved opnå en hensigtsmæssig administrativ lettelse, idet sambeskatningsreglerne ville bygge på et allerede kendt princip, det indarbejdede koncernregnskab, hvor sambeskatningsreglernes koncerndefinition forenes de regnskabsmæssige termer.

Såfremt et moderselskab ejer aktiemajoriteten eller mere end halvdelen af stemmerettighederne i et underliggende selskab, udgør denne som udgangspunkt et datterselskab, og disse udgør dermed en koncern.

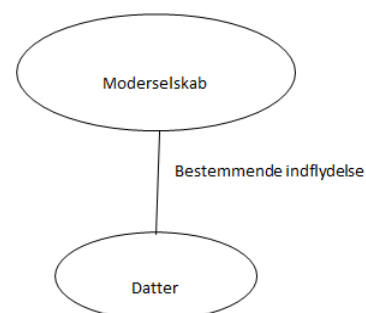


Fig. 1.1 Egen tilvirkning

For danske selskaber med fast driftssted i Danmark, er selskaber med denne konstruktion (figur 1.1) efter SEL § 31, er denne koncern obligatorisk underlagt at sambeskattes.

Ifølge den ændrede og seneste danske lovtekst på området, foreligger der kun en koncernforbindelse ved *bestemmende indflydelse*.

Hvis moderselskabet ejer mere end 50 % af kapitalandelene eller over 50 % af stemmerettighederne i generalforsamlingen, er moderselskabet som udgangspunkt i besiddelse af råderetten over at træffe væsentlige finansielle og driftsmæssige beslutninger over selskabet, deraf en *bestemmende indflydelse*.

Moderselskabet udpeges som udgangspunkt til at være administrationsselskabet, hvilke har ansvaret overfor skattemyndighederne at betale skatten for den samlede koncern.

Moderselskabet opkræver skatten fra det underliggende selskab, såfremt dette har realiseret et overskud, og tilbagebetaler skatten hvis et oparbejdet underskud i indkomståret er tilfældet. Dette belyses senere i rapporten.

Der kan tænkes situationer hvor moderselskabet ejer mere end halvdelen af aktiemajoriteten og/eller over 50 % stemmerettighederne, men stadig ikke besidder råderetten over den bestemmende indflydelse.

I situationer hvor det ultimative moderselskab råder over den bestemmende indflydelse i et selskab gennem et datterselskab er disse også underlagt obligatorisk sambeskatning. Det centrale element i spørgsmålet om koncernforhold og dermed sambeskatningspligt er den bestemmende indflydelse.

Som det kan ses i figur 1.2 ejer moderselskabet indirekte over halvdelen af stemmerettighederne, og er derfor som udgangspunkt i besiddelse af at kunne træffe betydningsfulde finansielle og driftsmæssige beslutninger for Datter 2.

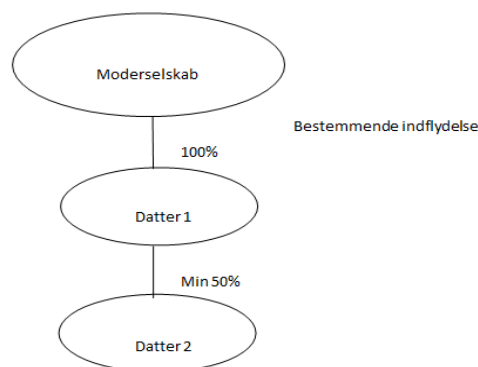


Fig. 1.2 Egen tilvirkning

Definitionen af koncernforhold er ikke altid enkelt opgjort som på figur 1.1 og 1.2. Usikkerheden omkring den bestemmende indflydelse er flere gange tilstede i moder-datter konstruktioner. Lov nr. 516 af 12. juni 2009, som følge af den nye selskabslov indeholdte en nyforfattet udgave af koncerndefinitionen.

Hensigten ved lovreguleringen var at årsregnskabsloven, statsskatteloven og selskabsskatteloven skulle indeholde samme koncerndefinitionen, således at selskaberne brugte samme definition ved skatteberegningen, sambeskatning og aflæggelse af koncernregnskabet.

Samtidig med det skal være i overensstemmelse med den internationale forståelse af koncerndefinitionen IAS27 ifølge IFRS så man ved valg af international sambeskatning også er fri for at yderligere belastes af ekstra administration ved at vide om man er sambeskattet eller ej eller en dobbeltbeskatning, når selskaberne aflægger koncernregnskab efter disse regelsætter.

Som henvist er det afgørende om der foreligger en bestemmende indflydelse over selskabets finansielle og driftmæssige beslutninger førend der foreligger et moder datter forhold og selskaberne udgør en koncern. Men hvor der kan være flere situationer hvor det øvre selskab ikke besidder eller råder over tilstrækkeligt kapitalandele eller stemmerettigheder hvor der såmænd stadig foreligger et koncernforhold og selskaberne i Danmark er underlagt obligatorisk sambeskatning. SEL § 31 stk. 4:

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

- 1. Råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer*
- 2. Beføjelse til at styre de finansielle og driftmæssige forhold i et selskab i henhold til 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. Råderetten over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over selskabet.*

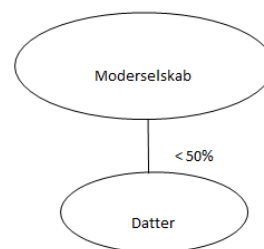


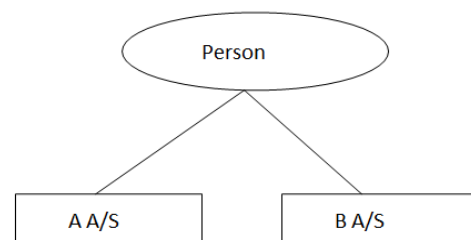
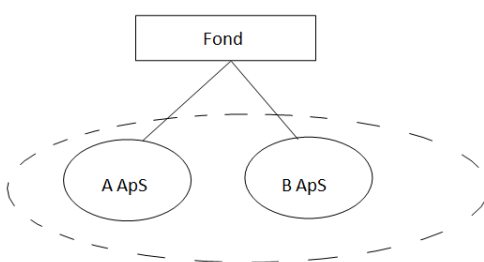
Fig. 1.3 Egen tilvirkning

En fond kan ikke indgå i sambeskatningen, men kan forudsætte en koncernforbindelse mellem dets datterselskaber, hvorfor disse underlægges obligatorisk national sambeskatning. I det følgende vil der punktvis opgøres sådanne slags skattesubjekter.

Selskaber der ikke er omfattet af obligatorisk national sambeskatning:

- Udenlandske selskaber, jf. definitionen i SEL § 31A, stk. 14
- Fonde og foreninger der er omfattet af fondsbeskatningsloven
- Andelsbeskattede foreninger, hvor indkomsten opgøres på baggrund af formueopgørelse jf. SEL § 1, stk. 1 nr. 3
- Investeringsforeninger jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5a
- Andre foreninger herunder boligforeninger, Kooperationer og stiftelser, legater eller selvejende institutioner, som ikke omfattes af FBL jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 6

Den stiplede linje ved illustrationen med fonden som moderselskab, viser sambeskatningskredsen, mellem de to datterselskaber, hvorved havde selskaberne en fysisk person som ejer, ville den obligatoriske sambeskatningskreds ikke have fundet sted.



Delvurdering

Danske selskaber eller udenlandske selskaber med faste driftssteder i Danmark, er underlagt obligatorisk en national sambeskatning, hvis disse efter koncerndefinitionens regler udgør en koncern.

Koncerndefinitionen er ændret fra og med indkomståret 1. marts 2010, således at det fremadrettet er den bestemmende indflydelse der er afgørende om der foreligger moder-datter selskabsforhold. Ændringen betyder endvidere at moderselskabet ikke behøver besidde størstedelen af ejerandelene eller stemmerettighederne før der er tale om et koncernforhold. Denne ændring giver opfattelsen af definitionen forudsætter at uanset koncerner forstået i årsregnskabsloven, selskabsloven eller selskabsskatteloven besidder nu samme opfattelse.

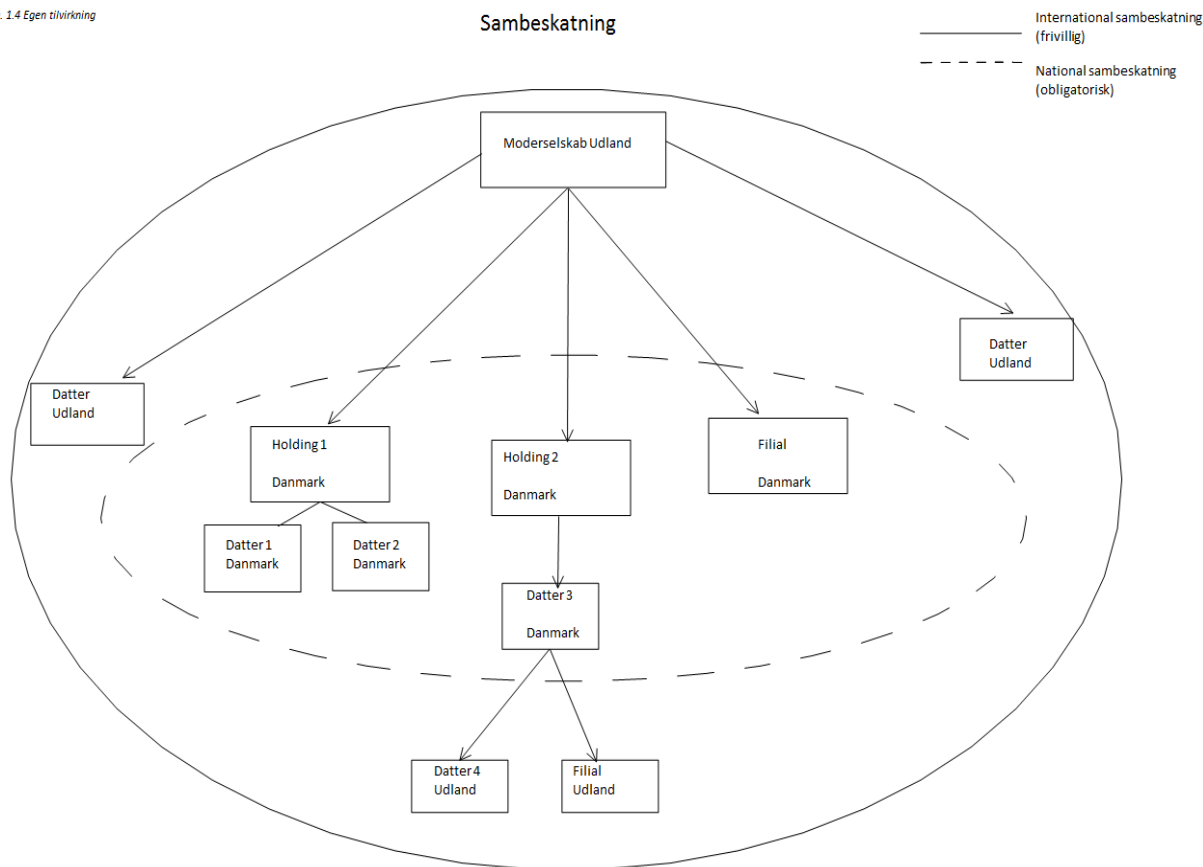
Såfremt et dansk selskab med fast driftssted i udlandet beskattes i det pågældende land, skal indkomsten ikke medtages i den øvrige koncern, hvilke har faste driftssteder i Danmark.

Såfremt et dansk selskab modtager indtægter fra udlandet i form af renter, royalties, lejeindtægter eller anden form for indkomst, medtages disse i den skattepligtige indkomst og indgår hermed i sambeskatningen.

Moderselskabet udpeges som administrationsselskab og sørger for at være den primære kontaktkilde med de danske skattemyndigheder. Administrationsselskabet opkræver skattebetalinger fra selskabsdeltagerne i koncernen og afregner disse over SKAT.

Sambeskatningsindkomsten

Fig. 1.4 Egen tilvirkning



Indførelsen af selskabsskatteloven i 1960, blev der indført hjemmel til sambeskatning i SEL § 31.

Opgørelsen af den nationale sambeskatningsindkomst, omfatter danske selskaber samt udenlandske selskaber efter SEL § 2A, med fast driftssted i Danmark. Såfremt disse udgør en koncern i landet, og at reglerne i det udenlandske land ikke tillader opnåelse af fradrag i det udenlandske moderselskab for underskud oparbejdet i Danmark, er der mulighed for modregning af underskud i andre danske selskabers overskud.

Medmindre der er valgt international sambeskatning, med bindingsperiode på min. 10 år, omfattes koncernen i de fleste tilfælde endvidere af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster tilsikrer at den tjente krone ikke dobbeltbeskattes i hhv. Danmark og hjemmehørende udland. Modsætningsvis at fradraget for underskud ikke udnyttes mere en én gang.

Ved sambeskatning skal de samlede realiserede resultater puljes til én samlet indkomst. Det ikke længere et krav for det ultimative moderselskab, at besidde fuldstændig ejerskab for at opnå sambeskatning, jf. afsnit om koncernbegrebet, eller hvis der er valgt international sambeskatning.

Underskud oparbejdet i et selskab kan kun modregnes i andre sambeskattede selskaber opstået i indkomståret, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet.

Sambeskatningen må ej i indkomståret været afbrudt. Egne underskud modregnes i selskabets egen indkomst, før årets sambeskatningsindkomst opgøres.

Det er et krav at samtlige selskaber har samme indkomstopgørelse og derfor er det mange gange nødvendigt at der opgøres en delindkomstopgørelse så der fremadrettet opgøres skattepligtige indkomster med samme indkomstår som moderselskabet der er valgt som administrationselskab. Dette område uddybes i afsnittet om administrationselskabet.

I figur 1.4 kan der ses hvornår selskaber i en koncern, er underlagt en obligatorisk national sambeskatning.

Den stiplede linje afgrænser de danske selskaber med fast driftssted i landet, og som er underlagt en obligatorisk opgørelse af deres hver især realiserede skattepligtige indkomst samlet under ét tag.

Selskaberne skal have samme indkomstopgørelse for at deres sammensætning af realiserede resultater giver et retvisende billede af koncernens indkomst.

Som udgangspunkt vælges der en indkomstopgørelse svarende til administrationselskabet. Dette kan have flere administrationsmæssige konsekvenser i startfasen ved indtrædelsen af nyt selskab. Dog er dette et krav i SEL § 10 stk. 5, men samtidigt kan det give et overordnet positivt overblik for koncernens rapportering.

Indtræder et selskab i en koncern er det fra og med dét tidspunkt, koncernetableringen har fundet sted, den fælles sambeskatningsindkomst opgøres. Delindkomstopgørelser kan være nødvendige i disse sammenhænge, som gennemgås nedenfor.

Nedenstående afsnit forklarer og eksemplificere reglerne bag opgørelsen af sambeskatningsindkomst og fordeling af forskellige former for underskud mellem selskaberne i koncernen.

Sambeskatningsindkomsten består af de samlede skattepligtige indkomster fra de selskaber der omfatter koncernen og har opfyldt koncerndefinitionen, SEL § 31 C. Selskaberne samler sine skattepligtige indkomster i en pulje, dog med undtagelser der er gældende for sambeskattede selskaber jf. lovgivningen. Af disse kildeartsbestemte tab, er bl.a. tab ved afhændelse af ejendomme.

Kontant salgssum for ejendommen		5.000.000
Salgsomkostninger		-200.000
Reguleret salgssum		4.800.000
Kontant anskaffelsessum inkl. omkostninger	7.000.000	
Ikke beskattede genvundne afskrivninger	-810.000	
Forbedring i 2004, kr. 500.000 - 10.000	490.000	
Tusinde kr. 10's fradrag for 2000-2012, i alt	130.000	-
		6.810.000
		-
Tab		2.010.000

I ovenstående figur er det illustreret ved salg af en ejendom til 5 mio. kr. og var anskaffet i 2000, til 7 mio. kr., samlet giver et tab på 2,01 mio. kr. som alene det bærende selskab kan drage nytte af i fortjeneste på senere afståelse af ejendomme, og kan dermed ikke indgå i sambeskatningskredsen, selvom selskabet anses for at være en del af den samlede enhed i koncernen. Kildeartsbestemte tab kan ikke modregnes andre selskabers indkomst, ved indtrædelse i ny koncern. Dog kan disse altid fremføres.

Endvidere er der ved kildeartsbestemte tab også nettokurssaldi efter KGL. Denne opgøres som forskellen mellem anskaffessummen og handelsværdien ved udløbet af indkomståret.

Yderligere er der andre finansielle instrumenter der er omfattet af kildeartsbestemte beskatningsregler, hvor en dybdegående specifikation kan forefindes på skatterådets hjemmeside med tilhørende afgørelser.

Det er kun de løbende udgifter og indtægter der blindt kan indgå i den samlede sambeskatning. Opgørelsesprincipperne for disse, samt hvilke metoder der vælges for afskrivninger kan frit anvendes i de respektive selskaber uafhængigt af hinanden.

Såfremt koncerndefinitionen er opfyldt kan en sambeskatning være gældende. Uanset ejerandelen i moderselskabet medtages hele indkomsten. Dette kan hjemles i følgende pkt. 8 i SEL § 31:

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

Underskuddet fra de tabsgivende selskaber fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber i det respektive indkomstår. Dette kan illustreres ved følgende formel og eksempel:

$$\text{Overskud i selskab} \quad * \quad \frac{\text{Underskud i alt}}{\text{Overskud i alt}}$$

Administrationselskabet udbetaler godtgørelser til selskaber, hvis underskud er blevet brugt til modregning af andre selskabers overskud svarende til den skatteværdi af underskuddet.

Modsætningsvis opkræves der fra overskudsgivende selskaber betaling svarende til skatteværdien er det oparbejdet overskud i indkomståret.

	Selskab A	Selskab B	Selskab C	Selskab D	Selskab E
Skattepligtig indkomst før fordeling af underskud	-500.000	100.000	2.000.000	400.000	100
Andel af underskud	0	-19.999	-399.984	-79.997	-20
	19.999				
Sammentælling af fordeling	399.984				
	79.997				
	20				
	<u>500.000</u>				
Skattepligtig indkomst efter fordeling	0	80.001	1.600.016	320.003	80

Ældste underskud fremføres først.

I sambeskatning kan endvidere indgå underskud til modregning, fra selskaber der har oparbejdet underskudssaldo i en tidligere sambeskatningskreds, heraf subsambeskatning.

Særunderskud kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Underskud fra tidligere sambeskatningskreds kan benyttes af den nye koncern.

Rækkefølgen for modregning af underskud, opgøres som ældst mod nyeste oparbejdet eller uudnyttet underskud. Herudover modregnes særunderskud først eller underskud oparbejdet i selskabet under tidligere knytning af en koncern (subsambeskatning).

- Særunderskud (egne uudnyttede underskud). **Pkt. 3 fra SEL § 31**
- Underskud fra tidligere sambeskatningskreds. **Pkt. 5 SEL § 31**
- Andre selskaber fra nuværende koncerns underskud fra året. **Pkt. 6 SEL § 31**
- Andre selskaber fra nuværende koncerns underskud fra tidligere år. **Pkt. 7 SEL § 31**

SEL § 31 stk. 2 pkt. 3, 5, 6, 7:

Særunderskud

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

Underskud fra tidligere sambeskatningskreds

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

Andre selskaber fra nuværende koncerns underskud fra året

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

Andre selskaber fra nuværende koncerns underskud fra tidligere år

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

Det er vigtigt at understrege følgende lovtekst, pkt. 10 for tilføjelse til sidstnævnte modregning, andre selskabers underskud fra tidligere år:

”Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.”

Der er sikret med denne bestemmelse at et givent selskabs indgåelse i en koncern, kun får skattemæssige fordele fremadrettet, under selskabets deltagelse i fællesskabet.

Ikke udnyttede underskud kan fremføres uden tidsbegrænsning.

Eksempel på opgørelse af sambeskatningsindkomsten

Skattepligtig indkomst for selskabsdeltagerne	A A/S	B A/S	C A/S	D A/S	E A/S	I alt
Sambeskatningsindkomst før underskudsfræførsel	-100.000	500.000	300.000	-200.000	50.000	550.000
Selskabernes egne underskud før sambeskatningen	0	0	-100.000	0	-50.000	-150.000
	-100.000	500.000	200.000	-200.000	0	400.000
Selskabernes underskud under sambeskatningen	0	0	-75.000			-75.000
Sambeskatningsindkomst	-100.000	500.000	125.000	-200.000	0	325.000
Fordeling af underskud mellem selskaberne	100.000	-240.000	-60.000	200.000	0	0
	0	260.000	65.000	0	0	325.000
Fordeling af underskud fra tidligere års sambeskatning	-50.000	0	0	-100.000	-50.000	-200.000
Skattepligtig sambeskatningsindkomst						<u>125.000</u>

Opgørelse af underskudsfræførsel

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

Selskaberne A,B,C,D,E og E har hhv. realiseret i indkomståret følgende indkomster:

-100.000, 500.000, 300.000, -200.000 og 50.000.

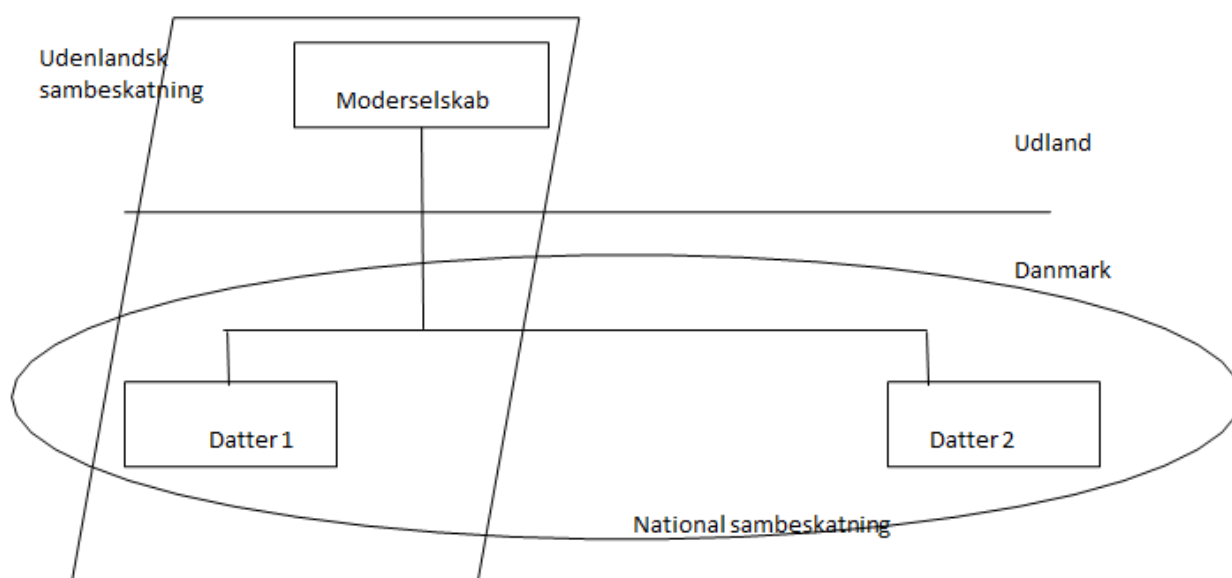
Aktieselskaberne C samt E er indtrædende selskaber i koncernen og har haft egne underskud, før de blev en del af sambeskatningskredsen. Underskuddene er hhv. 100.000 og 50.000.

Herudover har C A/S et uudnyttet underskud fra tidligere år, men under sin deltagelse i koncernforbindelsen.

Selskaberne A og D har samlet underskud i indkomståret på 300.000. Disse fordeles forholdsmæssigt jf. tidligere formel blandt selskaberne med overskud, hhv. B & C. Selskaberne A,D og E har tidligere været en del af en anden sambeskatningskreds, og har medtaget underskud fra denne på i alt 200.000, hvilket trækkes fra den positive indkomst, og den skattepligtige indkomst for den samlede koncern udgør hermed 125.000kr.

Hvis udenlandske selskaber har danske datterselskaber der er omfattet af en obligatorisk sambeskatning, kan disse kun modregne underskud, såfremt der ikke opnås fradrag fra de samme underskud i moderselskabets hjemmehørende land. SEL § 31 stk. 2 pkt. 2:

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



Det er naturligvis derfor ikke muligt at opnå fradrag fra underskud i Danmark, og modregne samme realiseret underskud i moderselskabet eller dets øvrige selskaber beliggende i udlandet. Yderligere lovgivning på området; EU-reglerne om genbeskatning af underskud, og dobbeltbeskatningsoverenskomstaftaler efter transfer pricing.

Delvurdering

Sambeskatningsindkomsten opgøres ved alle selskabsdeltagernes skattepligtige indkomster sammensat i én samlet opgørelse.

Kildeartsbestemte tab kan kun fradrages i det selskab hvor tabet er opstået, og kan derfor ikke medgå i den samlede sambeskatning. Uanset moderselskabets ejendel, summeres hele indkomsten fra selskaber omfattet af sambeskatning til en samlet opgørelse, heraf koncernens skattepligtige indkomst.

Ved indtrædende selskaber i koncernen opgøres delindkomster, hvor indkomsten fra selskabet tildeles sambeskatningsindkomsten svarende til den periode selskabet har været koncernforbundet.

Det er en forudsætning for sambeskatningsindkomsten at selskabernes koncernforbindelse ikke har været afbrudt i indkomståret.

Alle selskabsdeltagere skal have samme indkomstopgørelse som administrationselskabet.

Underskud kan modregnes i overskud inden for koncernkredsen, hvor ældst underskud modregnes først.

Rækkefølgen for modregning af underskud er følgende:

- Særunderskud
- Subsambeskatning
- Andre selskabers underskud fra indkomståret
- Andre selskabers underskud fra tidligere år

Underskud fordeles forholdsmæssigt mellem de selskaber der har haft overskud det pågældende indkomstår.

Overskudsgivende selskaber betaler til underskudsgivende selskaber beløb, svarende til det udnyttede underskud der er brugt til modregning. Ved modregning af eget underskud først, minimeres denne betaling.

Fordelene ved sambeskatningen er at koncernen kan drage nytter af selskabers underskud til modregning af andre selskabers overskud, og dermed afregne skat fra nettoindkomsten på koncernbasis.

Underskudsselskaber der har haft udnyttet deres underskud til at modregne andre selskabers overskud, får en direkte betaling for deres underskud svarende til skatteværdien af beløbet.

Dette ville ikke have forekommet hvis de var uden for en sambeskatningskreds, men kun muligheden for at underskuddet fremføres til modregning i senere års overskud.

Ikke udnyttede underskud fremføres uden tidsbegrænsning

Administrationselskabet

Administrationselskabet er i praksis det ultimative moderselskab, der vælges i koncernen til at varetage de skattemæssige administrative opgaver der følger af sambeskatningen i koncernen, og det er denne enhed der afregner, korresponderer med skattemyndighederne på vegne af koncernens deltagere.

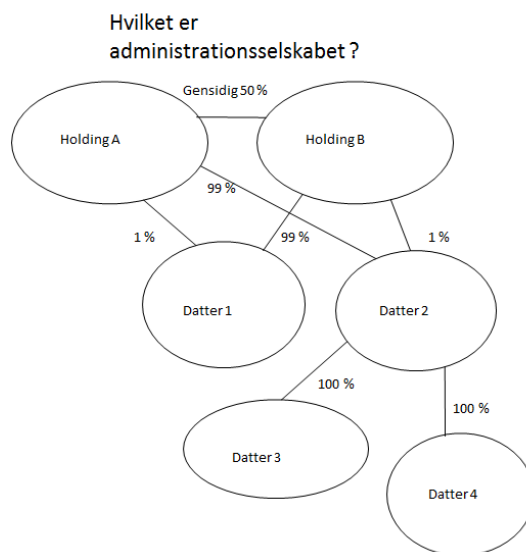
Reglerne findes i SEL § 31, stk. 6.

Som udgangspunkt er det det øverste moderselskab i koncernen der udvælges til at varetage den skattemæssige administration. Foreligger der en koncern med to eller flere øverste selskaber som anses for søsterselskaber, vælges én af disse og der gives besked til SKAT.

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

Eksemplet hvor fonden forbinder to selskaber, og der hermed opstår en obligatorisk pligt for sambeskatning, udpeges ét af de to selskaber til administrationselskab.

Det afgørende for rollen som det ultimative moderselskab, er den bestemmende indflydelse selskabet har over driften i dets datterselskab, de finansielle beslutninger jf. afsnittet om koncerndefinitionen. Dog kan der frit vælges. I eksemplet (Figur 1.5) kan der blandt de to søsterselskaber (Holding A & Holding B) uanset ejerandel eller stemmerettigheder frit vælges. Praksis vælges som udgangspunkt det ultimative selskab som har den bestemmende indflydelse.



Administrationsselskabet agerer som navnet antyder, administrationsfunktionen for koncernens skattebetalinger til myndighederne. Opkrævninger af skattebetalinger foregår således:

I et overskudsgivende selskab, forpligtes denne til at betale skatteværdien af det realiserede overskud i indkomståret til administrationsselskabet, som senere afregner med SKAT.

Skattebetalingen skal senest ske på dagen af den sidste frist for betaling af skat for den samlede koncern.

I et underskudsgivende datterselskab, forpligtes administrationsselskabet til at betale skatteværdien af det realiserede underskud i indkomståret til selskabet.

SEL § 31, stk. 6 pkt. 1:

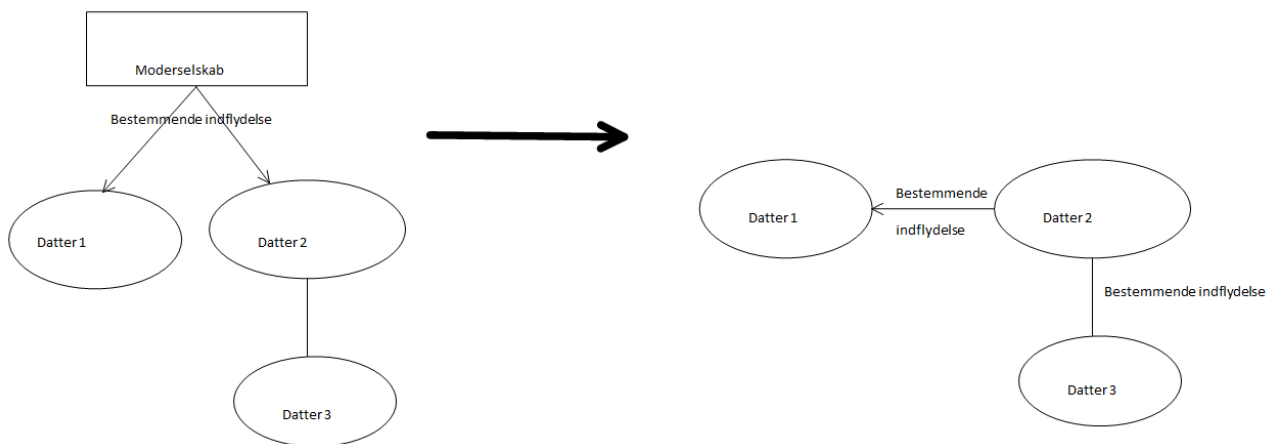
”Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber og faste driftssteder i Danmark skal administrationsselskabet forpligte sig til betaling til underskudsselskabet af et beløb svarende til skatteværdien i § 17, stk. 1, nævnte procent (skatteværdien) af det udnyttede underskud senest på dagen for rettidig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

De likvide midler modtages fra de overskudsgivende selskaber og videregives til de selskaber med underskud i indkomståret, gennem administrationsselskabet.

For underskudsselskabet opnår denne en direkte fordel ved at have et underskud og være en del af sambeskatningen, modsætningsvis hvis selskaber *ikke* var en del af en sambeskatningskreds, hvor det oparbejdede underskud, først kunne komme til modregnes og drages nytte af det ved senere indkomstår med overskud. Ydermere er der særlige regler omkring indregning af disse underskud i selskaber der ikke er underlagt en koncern i Danmark og omfattet af obligatorisk sambeskatning, at hvis sandsynligheden for realisation af overskud i den nærmeste fremtid, kan det uudnyttede underskud ikke indregnes som et skatteaktiv.

Underskudsselskabet har dermed en fordring hos selskabets moder, svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud selskabet har realiseret. Dog kan skatteværdien betales af et andet datterselskab jf. SEL § 31 C, såfremt selskabet forsøger dette som tilskud mellem selskabsdeltagerne, hvor udgangspunktet for disse er skattefrie. SEL § 31 D

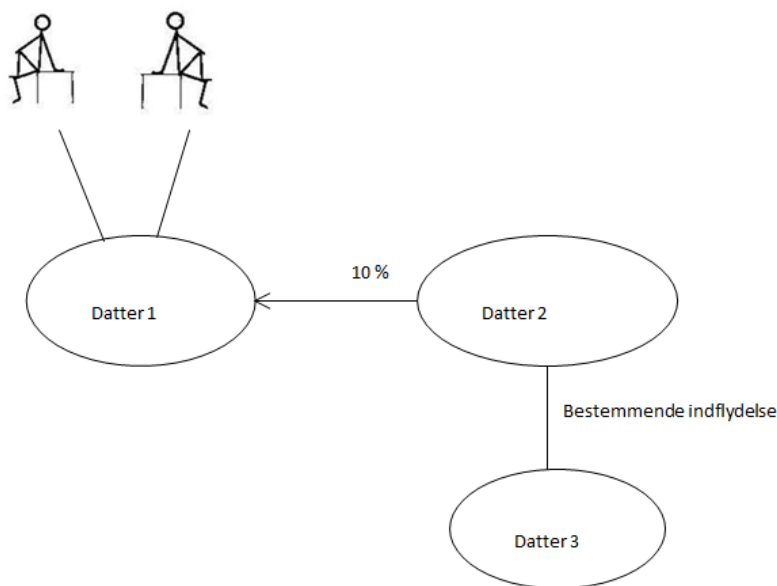
”Såfremt administrationselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationselskab. Administrationselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationselskab. Det tidligere administrationselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationselskab. Betaling som nævnt i 5. pkt. har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren.”¹



Udtræder moderselskabet (med rollen som administrationselskabet) af koncernen, udpeges et andet selskab til at varetage forpligtelserne som administrationselskab. I ovenstående illustration, udgør Datter 2 råderetten over de finansielle samt driftsmæssige beslutninger over Datter 1 og Datter 2, hvilket efter natur vælges umiddelbart som det nye administrationselskab.

Havde der været en situation hvor aktiemajoriteten og/eller hvor der ikke forelå en bestemmende indflydelse Datter 2 havde over Datter 1, eksempelvis hvis Datter 1 havde en eller flere fysiske personer som ejere, ville der ikke have bibeholdt en koncernforbindelse mellem de to selskaber, og sambeskatningen bortfalder.

¹ SEL § 31 stk. 6 pkt. 3-6



Medmindre jf. illustrationen, de to fysiske personer udgør passive investorer og Datter 2 derfor alligevel trods sin blot ejerandel på 10 %, udgør en bestemmende indflydelse over Datter 1, opretholdes sambeskatningen, dog er koncernforbindelsen afbrudt da Datter 1's tidligere ejere var det gamle moderselskab.

Afbrudte koncernforbindelser kan have betydning for fremførsel af underskud, jf. afsnit om opgørelse af sambeskatningsindkomsten.

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

Acontoskatteopkrævninger fra Datterselskaberne opkræves af moderselskabet, efter reglerne i SEL § 29 A-D

Udover at administrationsselskabet har forpligtelsen af afregning af koncernens samlede skattebetaling til myndighederne inklusive tillæg og renter, er moderselskabet også forpligtet til at være den primære korresponderende enhed med de danske skattemyndigheder. Ifølge sambeskatningsbekendtgørelsens §§ 3-7 følgende punkter:

- Meddelelse om hvilket selskab der er administrationsselskab
- Hvis der udpeges nyt administrationsselskab, skal det nye administrationsselskab indgive meddelelse om udpegningen og datoen for dets indtræden
- Indtræder et selskab i en sambeskatning, skal der indgives meddelelse om datoen for selskabets indtræden og hvilken indkomstperiode der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten. I lighed hermed skal der, når et selskab udtræder af en sambeskatning, indgives meddelelse om datoen herfor og om den indkomstperiode for det udtrædende selskab, der skal medregnes i sambeskatningsindkomsten
- For hvert indkomstår skal der afgives en redegørelse for koncernen samt ændringer heri, herunder en redegørelse for hvilke selskaber, der indgår i sambeskatningen henholdsvis ikke indgår i sambeskatningen, samt baggrunden herfor. Hvis der ikke er overensstemmelse mellem de selskaber, der indgår i koncernregnskabet og de selskaber, der indgår i sambeskatningen, skal baggrunden herfor oplyses. I det omfang oplysningerne efter stk. 1 og 2 fremgår af en årsrapport modtaget i Erhvervsstyrelsen, kan selskabet undlade at indsende oplysningerne.

- Der skal indgives oplysning om fordeling af overskud og underskud mellem de sambeskattede selskaber, herunder oplysning om fremførselsberettigede underskud for de enkelte selskaber. Hvis det er valgt at se bort fra underskud, skal der for hvert selskab indgives oplysning herom. Herunder efter hvilken bestemmelse der bortses fra

underskuddet, samt det beløb, der er set bort fra, og som fremføres efter selskabsskattelovens § 12.

Samme indkomstår.

Selskabsdeltagerne i koncernen er forpligtet til at have samme indkomstår som det ultimative moderselskab der samtidig er administrationselskab. Denne lovbestemmelse fremgår i selskabsskattelovens § 10 stk. 5:

Alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31 eller § 31 A skal have samme indkomstår som administrationselskabet, jf. § 31, stk. 6, eller § 31 A, stk. 4. Hvis et selskab ved etableringen af koncernforbindelsen har et indkomstår, som afviger fra administrationselskabets indkomstår, omlægges selskabets indkomstår efter reglerne i stk. 1-4, så det udløber samtidig med administrationselskabets indkomstår.

Ved etablering af et koncernforhold skal det indtrædende selskab omlægge sit indkomstår til samme indkomstår som administrationselskabet og de øvrige koncernforbundne selskaber. Denne bestemmelse sikrer bl.a. at indkomstperioder ikke overspringes eller dubleres jf. SEL § 10 stk. 2 pkt.2

Der er to former for påbegyndelse af indkomstår:

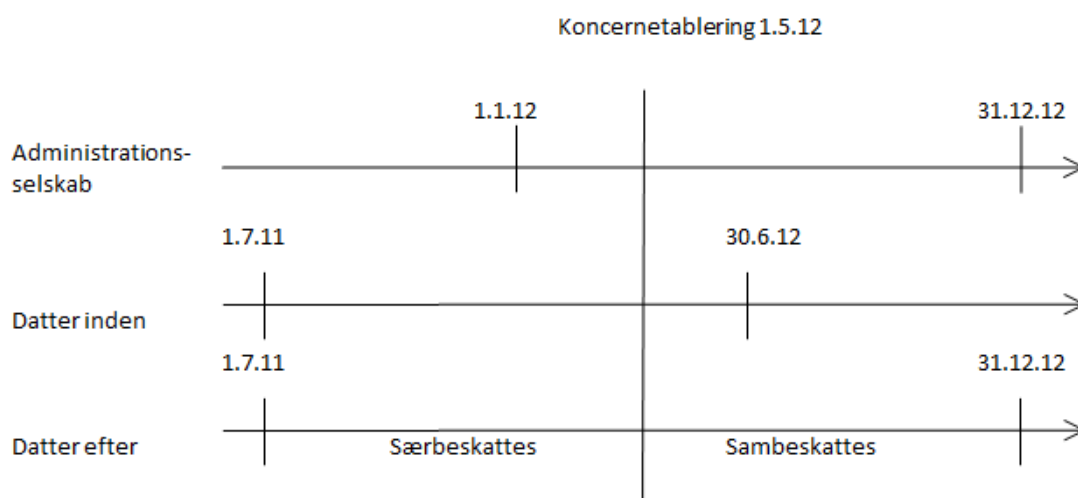
- Fra 2. april og senere (bagud forskudt)
- Senest 1. april (fremadforskudt)

I det følgende vil illustration give en bedre forståelse af de to formers indvirkning på sambeskatningen.

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

"Hvis et selskab med bagudforskudt indkomstår opløses, finder § 5, stk. 2, tilsvarende anvendelse."

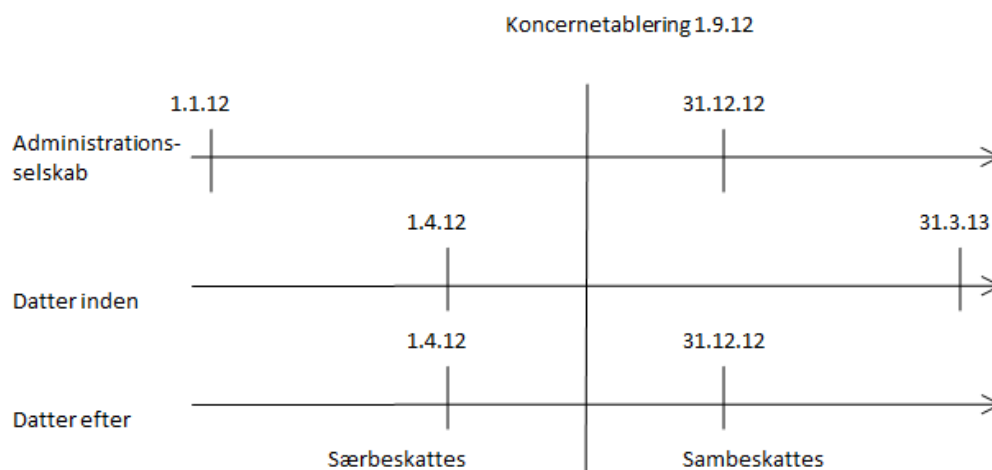
I den første figur, følger administrationsselskabet kalenderåret, hvor indtrædende datterselskab har bagudforskudt indkomstår:



Datterselskabet der indtræder i koncernen pr. 1. maj 2012, har indkomstår 1/7 – 30/6. Efter koncernetableringen forlænges indkomståret så det indtrædende selskab har en indkomstopgørelse svarende til 18 måneder. Indkomstopgørelsen opdeles således at perioden fra 1.7.2011 – 1.5.2012 særbeskattes, dvs. såfremt der er oparbejdet underskud i denne periode, fremføres denne til senere modregning i egne overskud. Var datterselskabet en del af en tidligere sambeskatningskreds og selskabet havde oparbejdet et underskud i perioden før koncernetableringen som den tidligere sambeskatningskreds ikke har haft brug for at udnytte, videreføres denne saldo i den nye sambeskatningskreds. (Subsambeskatning)

Datterselskabet ved fremadrettet fra 1.1.2013 have kalenderår og dermed samme indkomstår som administrationselskabet.

Nedenstående eksempel, verificere et tilfælde hvor datterselskabet der indtræder i koncernen har en fremadfor skudt indkomstopgørelse.

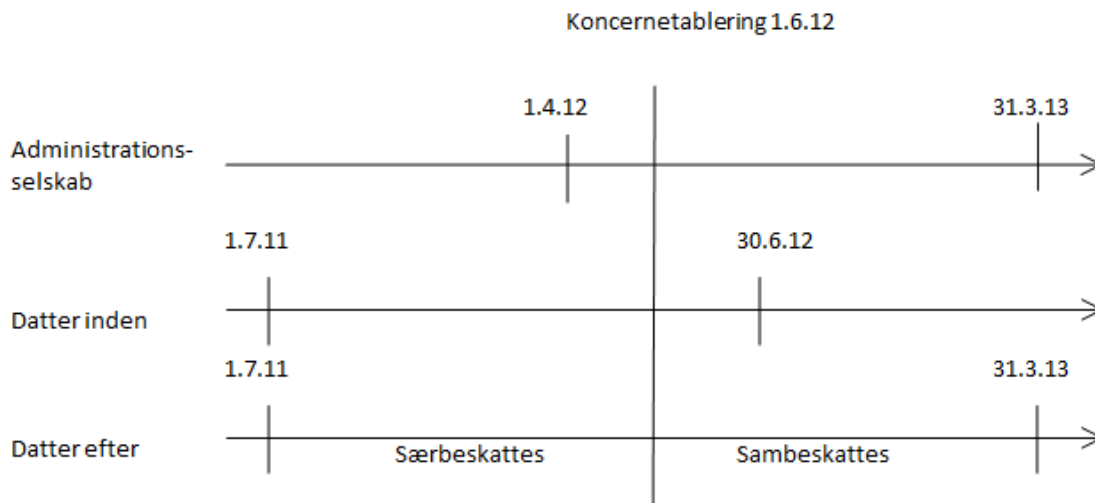


Datterselskabet indtræder i koncernen pr. 1. sep. 2012, og har indkomstår 1/4 – 31/3. Efter koncernetableringen forkortes indkomståret så det indtrædende selskab har en indkomstopgørelse svarende til 8 måneder. Indkomstopgørelsen opdeles således at perioden fra 1.4.2012 – 1.9.2012 særbeskattes, dvs. såfremt der er oparbejdet underskud i denne periode,

fremføres denne til senere modregning i egne overskud. Var datterselskabet en del af en tidligere sambeskatningskreds og selskabet havde oparbejdet et underskud i perioden før koncernetableringen som den tidligere sambeskatningskreds ikke har haft brug for at udnytte, videreføres denne saldo i den nye sambeskatningskreds. (Subsambeskatning)

Perioden hvor selskabet er en del af koncernen indgår, danner grundlag for fastsættelsen af den skattepligtige indkomst jf. SEL § 10 stk. 4. Efter koncernetablering pr. 1. sep. 2012 indgår datterselskabet i sambeskatningen, og vil fremadrettet fra 1.1.2013 have kalenderår og dermed samme indkomstår som administrationselskabet.

Følgende eksempel er tilfælde hvor administrationselskabet har fremadforskuet indkomstår og datterselskabet bagudforskuet.



Administrationselskabets indkomstår følger 1.4.2012 – 31.3.2012.

Datterselskabet indtræder i dette tilfælde i koncernen pr. 1. juni 2012, og har indkomstår før koncernetablering 1/7 – 30/6. Efter koncernetableringen forlænges indkomståret så det indtrædende selskab har en indkomstopgørelse svarende til 21 måneder. Indkomstopgørelsen opdeles således at perioden fra 1.7.2011 – 1.6.2012 særbeskattes, dvs. såfremt der er oparbejdet

underskud i denne periode, fremføres denne til senere modregning i egne overskud. Var datterselskabet en del af en tidligere sambeskatningskreds og selskabet havde oparbejdet et underskud i perioden før koncernetableringen som den tidligere sambeskatningskreds ikke har haft brug for at udnytte, videreføres denne saldo i den nye sambeskatningskreds.

(Subsambeskatning)

Perioden hvor selskabet er en del af koncernen indgår, danner grundlag for fastsættelsen af den skattepligtige indkomst. SEL § 10 stk. 4

Efter koncernetablering pr. 1. juni 2012 indgår datterselskabet i sambeskatningen, og vil fremadrettet fra 1.4.2013 have samme indkomstår som administrationselskabet svarende til 12 måneder.

Omlægning af administrationselskabets indkomstår

SEL § 31 B, stk. 1, pkt. 2 samt SEL § 31 B, stk. 1, pkt. 4 omfatter situationer hvor det er mest hensigtsmæssigt at omlægge administrationselskabets indkomstår, frem for at omlægge samtlige datterselskabers indkomstår.

Såfremt der kan redegøres for, ingen skattemæssige fordele opnås ved omlægning af administrationselskabets indkomstår, og det kan verificeres at det er administrativt mest hensigtsmæssigt at omlægge moderselskabets indkomstår, er der jf. ovenstående hjemmel til Skatterådet kan give tilladelse hertil.

Som ved de tilfælde hvor datterselskaber indtrådte i koncernen, hvor forlængelse eller forkortelse af indkomstår var tilfældene, forkortes eller forlænges administrationselskabets indkomstår så denne passer med de øvrige selskaber

Delvurdering

Det øverste moderselskab udgør administrationselskabet.

Administrationselskabet varetager skattemæssige administrative opgaver for koncernen, som acontoopkrævninger og betalinger af skat, med renter og tillæg. Selskabet afregner så det opkrævede overfor SKAT.

Selskabet fordeler endvidere betaling til de underskudsselskaber hvilke underskud er blevet udnyttet til modregning af andre selskabers overskud.

Selskabsdeltagerne samt administrationselskabet skal have samme indkomstår. Udgangspunktet er at datterselskaberne omlægger deres indkomstår så den er lig med moderselskabet. Såfremt det administrativt er mest hensigtsmæssigt at omregne administrationselskabets indkomstår kan der søges tilladelse herfor.

Udtræder administrationselskabet fra koncernen udpeges der en ny.

Underskudsbe­grænsning

Lovgiver hævder, at skærpelserne omkring underskuds­fremførslerne ville kunne indbringe staten et merprovenu på ca. 950 mio. i 2013, og efterfølgende et varigt merprovenu på ca. 130 mio. om året, og er derfor et emne der indeholder en del fokus fra lovgivers side, men ikke mindst fra selskaberne i form af øget skatteplanlægning.

Lovforslaget indeholder ydermere forslag om ændring af hæftelse indenfor sambeskatningen, som jf. afgrænsningen ikke vil behandles i opgaven.

I 2012 blev lovforslag L 173 om beskæring af underskuds­fremførsel vedtaget. Begrænsningen omhandler en skærpelse af underskud uudnyttet fra tidligere år. Fra indkomstår der påbegyndes den. 1. juli 2012 eller senere, sker en begrænsning i den tidligere oparbejdede underskudssaldo, hvor der tidligere var mulighed for modregning af hele saldoen samme indkomstår hvis overskud gav mulighed herfor.

Underskuds­begrænsningen giver mulighed altid mulighed for en bundgrænse på 7,5 mio. kr., at modregne overskud med. Beløb efter dette grundbeløb imødegår en beskæring med 60 %, hvilket vil sige at der nu fremadrettet kun kan modregnes 40 % af alt underskud over 7,5 mio. kr.

Denne lov er rettet mod alle selskaber. I sambeskattede selskaber er bundgrænsen gældende på sambeskatningsniveau. Dvs. der kan maksimalt modregnes 7,5 mio. kr. fra samtlige sambeskattede selskaber før begrænsningen træder i kraft.

Eksempel vises:

	Gamle regler	Nye regler
Indkomst 2013	15.000.000	15.000.000
Fremført underskud fra tidligere år:		
Hele underskuddet fra 2012	-15.000.000	
Bundgrænse		-7.500.000
Overskudende del (60 % af 7.500 t.kr.)		-4.500.000
Skattepligtig indkomst	0	3.000.000
Restunderskud til fremførelse	0	3.000.000 <i>Figur Egen tilvirkning</i>

Som det kan ses af eksemplet ovenfor, er der ikke en permanent begrænsning af underskuddet, så det tabes helt, men en tidsmæssig beskæring. På langt sigt opnår koncernen sin ret i henhold til Selskabsskattelovens mulighed for modregning af oparbejdet underskud i tidligere år. Dog vil opstå indkomstår for sambeskattede som ikke-sambeskattede selskaber, hvor der ikke længere er mulighed for at modregne hele overskudssaldi, som tidligere og dermed vil selskaberne ende med at betale skat af den nu positive og ikke negative skattepligtige indkomst.

Dette er et stort indgreb på mange større koncerner, der likviditetsmæssigt belastes på kort sigt. Loven begrænser underskudsfræførelse på kort sigt, men bibeholder virksomhedernes ret til at fradrage udgifter og modregne overskud med realiserede underskud.

Som grundbeløbet antyder, er loven primært rettet mod større virksomheder og koncerner der har oparbejdet store underskudssummer og kommer ikke til at afregne skat i den nærmeste fremtid. Selskaber der bl.a. i medierne er omtalt som nul-skattebetalende virksomheder.

Formålet med indførelse af begrænsningerne, er primært at sikre en vis form for skattebetaling til det offentlige.

I starten blev forslaget fremlagt, hvor grundbeløbet skulle blot udgøre 1 mio. kr., men blev mødt af kæmpe stor kritik, og blev derfor ændret til 1 mio. €, for bl.a. at undgå likvidmæssigt at kvæle mindre danske virksomheder.

Konklusion

Den obligatoriske nationale sambeskatning er gældende overfor danske virksomheder eller andre med fast driftssted i Danmark, såfremt der opstået en koncernforbindelse.

Koncernforbindelsen er etableret såfremt der foreligger en bestemmende indflydelse fra moderselskabet over datterselskabet, og har for de danske koncerner ikke længere betydning hvor stor en reel ejerandel moderselskabet besidder.

Sambeskatningsindkomsten opgøres som alle skattepligtige indkomster i koncernen samlet i én opgørelse, hvor det ældste underskud modregnes først.

Modregning af underskud opstået før indtræden i koncernen, kan kun modregnes i den nye sambeskatningskreds såfremt selskabet havde oparbejdet underskuddet i andet koncern, hvor sidstnævnte fratager sig mulighed for modregning ved selskabets udtræden.

Hermed sikrer lovgiver at samme underskud ikke modregnes i flere sammenhænge.

Administrationselskabet udgør koncernens moderselskab, og har under sambeskatning rollen at varetage de skattemæssige opgaver der ligger for koncernen.

Selskabet opkræver acountobetaling til SKAT, svarende til 50 % af de sidste tre års indkomst for hvert selskab, og restafregner med overskudsselskaber for den restskat de måtte have.

Administrationselskabet udbetaler til underskudsselskabet skatteværdien af det underskud andre selskaber med overskud har fået modregnes i deres indkomst.

Alle meddelelser samt betalinger til SKAT er administrationselskabet forpligtet til at varetage.

Alle selskaber skal have samme indkomstopgørelse som administrationselskabet, og såfremt der indtræder nye selskaber med indkomstår forskellige fra administrationselskabets, opgøres delindkomster, hvor sambeskatningen kun forekommer i perioden hvor selskaberne har haft en koncernforbindelse.

Fra indkomstår der begynder 1. juli 2012 eller senere er der ved L 171, oprettet underskudsbegrænsninger for de sambeskattede selskaber.

Fremadrettet vil selskaberne imødegå en beskæring af underskud til modregning der overstiger en bundgrænse på 7,5 mio. kr. Beskæringen har størrelsen 60 %, hvilket vil sige at alt underskud til modregning over bundgrænsen kun vil kunne modregnes med 40 %.

Lovgiver har haft hensigt med denne lov at ramme større multinationale koncerner med faste driftssteder i Danmark. Disse har store underskudssaldi og med denne lov sikrer myndighederne sig en skattebetaling, som de ellers ikke ville have opnået uden begrænsningerne. Lovgiver fratager ved denne lov ikke selskabernes ret til at fremføre underskud, men en tidsmæssig forskydning af muligheden for modregning.

Perspektivering

Lovændringen om nedsættelse af selskabsskatten for 2013, giver alt andet lige i sambeskatningens henseende, en mindre værdi til de oparbejdede underskud, som er sat til fremførsel.

For selskaber og koncerner er nedsættelse af selskabsskatten fra 25 % til 22 %, en umiddelbar lempelse, men for de underskudsselskaber der bidrager med underskud til modregning af andre selskabers overskud i koncernen er dette en nedgradering af deres underskud de stadig har til gode.

På længere sigt er det vel meningen ved forretning og koncernetableringer at skabe et overskud, hvorfor lempelsen af selskabsskatten er til virksomhedernes fordel.

Litteraturliste

Sambeskatning 2011/12 - af Jan Guldmand Hansen, Nikolaj Vinter & Erik Werlauff 1. udgave
Karnov Group Denmark

Overblik over selskabers underskudsfræmførelse – af Kim Wind Andersen 1. udgave Thomson
Reuters Professional

Selskabsbeskatning – af Karen Fogh, Frederik Lytzen & Maj-Britt Nielsen 26. udgave Thomson
Reuters Professional

Skatteretten 2 – af Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge
Langhave Jeppesen, Malene Kerzel, Susanne Pedersen 5. udgave Thomson Reuters Professional

www.skat.dk

www.retsinformation.dk

www.pwc.dk

www.ey.com

www.bdo.dk

www.beierholm.dk

www.skm.dk

www.tax.dk