

International sambeskatning

Hvilke selskaber mv.

Reglerne om international sambeskatning findes i selskabsskattelovens § 31 A.

Det ultimative moderselskab, uanset dette er beliggende i Danmark eller udlandet, kan vælge, at udvide sambeskatningen fra kun danske selskaber, faste driftssteder m.v. til også at omfatte samtlige udenlandske selskaber, driftssteder m.v.

Ved international sambeskatning gælder som udgangspunkt det samme regelsæt som ved obligatorisk national sambeskatning, dog med de undtagelser og tilføjelser der er nævnt i selskabsskattelovens §§ 31 A, stk. 2 – 14.

De danske skattesubjekter der er tale om er:

- Samtlige de koncernforbundne danske selskaber m.v., som sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31.
- Et selskab m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 31, stk. 1, som ikke er koncernforbundet med andre **danske** selskaber m.v., faste ejendomme eller faste driftssteder **beliggende i Danmark**, og som derfor ikke sambeskattes efter selskabsskattelovens § 31.

De udenlandske skattesubjekter der er tale om er:

- 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,
- faste driftssteder, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v.
- faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v.

Det er således alle under- og overliggende danske og udenlandske selskaber m.v., faste driftssteder, ejendomme m.v. der indgår i sambeskatningen.

Som tidligere nævnt skal selskaberne m.v. opfylde de samme krav som danske selskaber m.v. under obligatorisk national sambeskatning skal for så vidt angår f.eks. koncernforbindelse, samme indkomstår, underskudsudnyttelse og fremførsel m.v.

Et selskab m.v. anses for at være udenlandsk, hvis det er hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Bindingsperiode

Såfremt det ultimative moderselskab vælger international sambeskatning, skal dette gøres senest ved rettidig indsendelse af selvangivelsen for det første år, hvor international sambeskatning ønskes.

Såfremt der ikke vælges international sambeskatning eller selvangivelsen indsendes for sent betragtes det, som om man har fravalgt international sambeskatning.

Har man valgt international sambeskatning, er man i henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3 bundet af valget i en periode på 10 år. Denne periode kan udvides til en ny 10 års periode, ved hvert udløb af en tidligere 10 års periode. Så længe selskaberne er bundne af bindingsperioden videreføres eventuelle genbeskatningssaldi. Bindingsperioden er uændret uanset der kommer nye selskaber m.v. ind i sambeskatningen eller der udtræder selskaber m.v. af sambeskatningen.

Bindingsperioden er for gældende for koncernen så længe der ikke sker udskiftning af koncernens ultimative moderselskab.

Opkøb af det ultimative moderselskab

Såfremt det ultimative moderselskab opkøbes og således bliver datterselskab af et andet ultimativt moderselskab, anses bindingsperioden for afbrudt med fuld genbeskatning til følge. Dette kan dog undgås såfremt det opkøbte moderselskab og dets datterselskaber indtræder i en eventuel bindingsperiode for det nye ultimative moderselskab i henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 8. pkt.

Såfremt den samme aktionærkreds i henhold til kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne i det opkøbte moderselskab, anvendes bindingsperioden for det moderselskab, som senest valgte international sambeskatning i henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 9. pkt.

Er der tale om, at det nye ultimative moderselskab er nystiftet, anvendes bindingsperioden for det opkøbte moderselskab uændret i henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 10. pkt.

Eksempel

Personen A ejer en koncern med moderselskabet X og en koncern med moderselskabet Y. X har siden valgt international sambeskatning for 3 år siden, mens Y har valgt international sambeskatning for 8 år siden. Moderselskabet Y opkøber moderselskabet X. Selvom Y er det nye ultimative moderselskab, anvendes X's bindingsperiode, idet dette selskab senest har valgt international sambeskatning.

Eksempel

Moderselskabet A er det erhvervede selskab i en aktieombytning, hvor det nystiftede selskab B erhverver aktiekapitalen i A mod at tildele aktierne i selskabet B til A's aktionærer. Bindingsperioden fortsætter i dette tilfælde uændret.

Spaltning af det ultimative moderselskab

Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Fusion mellem ultimative moderselskaber

Ved fusion mellem selskaber, som er ultimative moderselskaber i hver sin koncern, anses international sambeskatning for valgt, hvis koncernen med den **største konsoliderede egenkapital** har valgt international sambeskatning. I så fald skal bindingsperioden for det ultimative moderselskab i denne koncern anvendes. Såfremt dette ikke er tilfældet afbrydes bindingsperioden, og der udløses fuld genbeskatning, medmindre det modtagende selskab vælger international sambeskatning.

Fravalg af international sambeskatning

Det ultimative moderselskab kan ved udløbet af ethvert indkomstår meddele ved senest ved indsendelse af selvangivelsen, at der ikke længere ønskes international sambeskatning.

Konsekvensen af dette er, at de udenlandske beliggende selskaber m.v. ikke længere indgår i sambeskatningen, samtidig med at der skal ske fuld genbeskatning af samtlige genbeskatningssaldi, således moderselskabet/administrationsselskabets indkomst forhøjes med tidligere udnyttede underskud, som ikke tidligere er genbeskattet.

Udpegning af administrationsselskab

Reglerne om udpegning af administrationsselskabet og dets rettigheder og pligter fremgår af selskabsskatte-lovens §§ 31 A, stk. 4, 5 og 6.

Det fremgår af selskabsskatteovens § 31 A, stk. 4, 1. - 3. pkt., at *ved international sambeskatning er det ultimative moderselskab administrationsselskabet. Såfremt det ultimative moderselskab ikke er skattepligtigt efter §§ 1 eller 2 eller ikke deltager i sambeskatningen, skal der udpeges et administrationsselskab, som er omfattet af § 31, stk. 1. Udpegningen sker efter samme kriterier som i § 31, stk. 4.*

Som udgangspunkt må man antage, at såfremt det ultimative moderselskab ikke er et dansk selskab m.v., vil det øverste danske selskab i koncernen udpeges som administrationsselskab.

Ligesom i den obligatoriske sambeskatning foregår al betaling af skatter (begge veje) mellem det offentlige og administrationsselskabet.

Administrationsselskabet hæfter stadig for den del af skattebetalingen der ville opstå, såfremt der kun var tale om obligatorisk sambeskatning på samme vilkår som ved den obligatoriske sambeskatning.

Administrationsselskabet og det ultimative moderselskab hæfter solidarisk for den øvrige selskabsskat, herunder skat i forbindelse med eventuelle genbeskatningssaldi. Administrationsselskabet skal indregne den udskudte skat vedrørende disse genbeskatningssaldi.

Udenlandske selskaber hvis indkomstskat betales af administrationsselskabet, **kan** forpligte sig til at betale skatten til administrationsselskabet.

Danske selskaber m.v. der udnytter underskud fra udenlandske selskaber m.v., **skal** betale skatteværdien af underskuddet til administrationsselskabet.

Såfremt administrationsselskabet udtræder af sambeskatningen udløses der fuld genbeskatning, medmindre der udpeges et nyt administrationsselskab, der således overtager det tidligere administrationsselskabs forpligtelser og rettigheder.

Skattebetalinger m.v. selskaberne imellem har, på lige fod med den obligatoriske sambeskatning, ingen skattemæssige konsekvenser.

Sambeskatningsindkomsten

Sambeskatningsindkomsten skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser og tilføjelser der fremgår af selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A.

Regnskaberne for de udenlandske selskaber kan opgøres i udenlandsk valuta og så omregnes til danske kroner efterfølgende.

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

Dette medfører en begrænsning i adgangen til frit at periodisere de udgifter, der efter danske regler normalt frit kan periodiseres.

Endvidere er det ikke muligt, at fremføre underskud fra perioder, der ligger forud for tidspunktet for indtræden af fuld skattepligt.

Dog kan der, hvis der forud for tilflytningstidspunktet har bestået en begrænset skattepligt, f.eks. på grund af et fast driftssted kan underskud fra dette stadig fremføres. Tilsvarende gælder udgifter, der frit kan periodiseres, hvis de f.eks. vedrører et fast driftssted, der har begrundet begrænset skattepligt forud for tilflytningstidspunktet.

I henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2, 4. pkt. kan fradrag for koncernbidrag efter udenlandske regler foretages af udenlandske sambeskattede selskaber ved den danske indkomstopgørelse, såfremt koncernbidraget ligeledes medregnes ved den danske indkomstopgørelse af et selskab, som er sambeskattet med selskabet.

Der gives således fradrag for koncernbidrag, som gives efter udenlandske regler, såfremt koncernbidrag ligeledes medregnes ved den danske indkomstopgørelse i den samme sambeskatning.

Reglerne om rente- og royaltymbetalinger er videreført i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 13.

På samme måde, som et dansk selskab, som udgangspunkt, ikke får fradrag for en renteudgift, såfremt betalingen sker til et udenlandsk finansielt koncernselskab, er der nu tilsvarende sket en begrænsning, hvis det er et udenlandsk sambeskattet selskab, der foretager rentebetalingen.

Ligesom der ikke er fradrag for betaling af royalty fra et udenlandsk sambeskattet selskab til et koncernselskab.

Dette skyldes, at der ikke gives fradrag for betaling af renter og royalty, såfremt den modsvarende indtægt ikke beskattes i Danmark.

Tilsvarende er der ikke fradrag for udenlandske sambeskattede selskabers betaling af interne ydelser. En ydelse anses for intern, når modtageren af indtægten og det udenlandske sambeskattede datterselskab efter udenlandske regler behandles som transparente enheder, hvorved indtægten ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ved afbrydelse af international sambeskatning kan underskud i udenlandske selskaber og faste driftssteder ikke fremføres til modregning i senere indkomstår i henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2, 3. pkt.

Medfører en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at Danmark skal lempe for overskud i et fast driftssted efter eksemptionmetoden, finder ligningslovens § 33 D stadig anvendelse på overskud og underskud i sådanne faste driftssteder i henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 12.

Er der sket modregning af underskud fra et fast driftssted beliggende i et land, hvor Danmark skal lempe med eksemptionslempelse, medregnes i år med overskud et beløb svarende til højst overskuddet i det faste driftssted uden der gives lempelse.

Har der tidligere år været medregnet overskud fra et sådan fast driftssted kan efterfølgende underskud ikke modregnes i indkomstopgørelsen i Danmark.

Underskud, der ikke løbende er genbeskattet, genbeskattes i det år, hvor filialen ophører/sælges. Der kan dog højst genbeskattes et beløb svarende til fortjenesten og årets skattepligtige overskud.

Der sker ingen genbeskatning af underskud ved overdragelse af et fast driftssted eller ejendom til et sambeskattet koncernforbundet selskab ved international sambeskatning.

Flytning af ledelsens sæde til udlandet medfører genbeskatning af underskud, medmindre selskabet omfattes af international sambeskatning.

Er der ikke sket fuld genbeskatning og driftsstedet genkøbes indenfor 5 år, genbeskattes den resterende saldo.

Ved skattefri fusion kan genbeskatningssaldoen overføres til det modtagende selskab.

Indgangsværdier

Reglerne om indgangsværdier er overført uændret fra den tidligere selskabsskattelovs §§ 31, stk. 7 – 9 til den nuværende §§ 31 A, stk. 7 – 9. Reglerne bestemmer med hvilke værdier et udenlandsk datterselskab, som ikke tidligere har været omfattet af dansk beskatning, skal indgå i afskrivningsgrundlag m.v.

Hovedregel selskabsskattelovens § 31 A, stk. 7:

Aktiver og passiver som ikke er omfattet af dansk beskatning anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt og til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatningen.

Undtagelse selskabsskattelovens § 31 A, stk. 8:

Afskrivningsberettigede aktiver anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt og til den faktiske anskaffelsessum reduceret med maksimale skattemæssige afskrivninger efter danske regler indtil begyndelsen af det første indkomstår under sambeskatning. Dog anvendes handelsværdien som indgangsværdi hvis den er mindre end den nedskrevne værdi

Når de maksimale danske afskrivninger skal beregnes skal der også medregnes afskrivning for småanskaffelser, aktiver med levetid under 3 år, straksafskrivning på bygninger m.v. (forskudsafskrivninger indgår dog ikke i de maksimale afskrivninger)

Afskrivningsgrundlaget ved saldoafskrivning (driftsmidler):

Den nedskrevne værdi efter selskabsskattelovens. § 31 A, stk. 8 er afskrivningsgrundlaget i sambeskatningen for det pågældende datterselskab.

Afskrivningsgrundlag ved linjær afskrivning (bygninger m.v.):

Den faktiske anskaffelsessum. Bemærk at der kun kan afskrives på de resterende år i afskrivningsperioden.

Salg af afskrivningsberettigede aktiver med indgangsværdi selskabsskattelovens § 31 A, stk. 9:

Der er indført særregler ved salg af afskrivningsberettigede aktiver der skal sikre, at der alene sker:

Genbeskatning af afskrivninger foretaget under dansk beskatning

Avancebeskatning af værdistigning under dansk beskatning

Dette sker ved at der beregnes maksimumbeløb til opgørelserne.

Genvundne afskrivninger:

Normalopgørelse: Salgssum - nedskreven værdi, men højst sum af afskrivninger.

Dog max.: Danske afskrivninger, der overstiger dansk værditab

Dansk værditab: Handelsværdi ved sambeskatnings indtræden - salgssum

Avance:

Normalopgørelse: Salgssum - anskaffelsessum

Dog max.: Salgssum - handelsværdi ved sambeskatningens indtræden.

For aktiver der saldoafskrives anvendes ikke den faktiske salgssum som afgang på driftsmiddelsaldoen, men der beregnes en "afståelsessum" således:

"Afståelsessum": Aktivets nedskrevne værdi + genvundne afskrivninger + avance

Eksempler:

Oprindelig købspris

14

Maksimale afskrivninger

7

Indgangsværdi i sambeskatningen

7

Danske afskrivninger

5

Nedskreven værdi ved salg

2

Eksempel 1:

Salgspris = 4 og handelsværdi ved skattepligtens indtræden = 9:

Genvundne afskrivninger = salgssum - nedskreven værdi = 4 - 2 = 2

(Dansk værditab= handelsværdi ved sambeskat. indtræden - salgssummen = 9 - 4 = 5)

Dog max. = Danske afskrivninger, der overstiger dansk værditab = 5 - 5 = 0

Avance = salgssum - anskaffelsessum = 4 - 14 = ingen avance

Eksempel 2:

Salgspris = 11 og handelsværdi ved skattepligtens indtræden = 9:

Genvundne afskrivninger = salgssum - nedskreven værdi = $11 - 2 = 9$

(Dansk værditab = handelsværdi ved sambeskat. indtræden - salgssummen = $9 - 11 = -2$ dvs. intet dansk værditab)

Dog max. = Danske afskrivninger, der overstiger dansk værditab = $5 - 0 = \underline{5}$

Avance = salgssum - anskaffelsessum = $11 - 14 = \underline{\text{ingen avance}}$

Eksempel 3:

Salgspris = 19 og handelsværdi ved skattepligtens indtræden = 9:

Genvundne afskrivninger = salgssum - nedskreven værdi = $19 - 2 = 17$, højst samtlige afskrivninger = maksimale afskrivninger + danske afskrivninger = $7 + 5 = 12$

(Dansk værditab = handelsværdi ved sambeskat. indtræden-salgssummen = $9 - 19 = -10$ dvs. intet dansk værditab)

Dog max. = Danske afskrivninger, der overstiger dansk værditab = $5 - 0 = \underline{5}$

Avance = salgssum - anskaffelsessum = $19 - 14 = \underline{5}$

(dog max. = salgssum - handelsværdi ved sambeskatningens etablering = $19 - 9 = 10$)

Eksempel 4:

Salgspris = 19 og handelsværdi ved skattepligtens indtræden = 17:

Genvundne afskrivninger = salgssum - nedskreven værdi = $19 - 2 = 17$, højst samtlige afskrivninger = maksimale afskrivninger + danske afskrivninger = $7 + 5 = 12$

(Dansk værditab = handelsværdi ved sambeskat. indtræden-salgssummen = $17 - 19 = -2$ dvs. intet dansk værditab)

Dog max. = Danske afskrivninger, der overstiger dansk værditab = $5 - 0 = \underline{5}$

Avance = salgssum - anskaffelsessum = $19 - 14 = 5$

(dog max. = salgssum - handelsværdi ved sambeskatningens etablering = $19 - 17 = \underline{2}$)

Eksempel 5:

Salgspris = 19 og handelsværdi ved skattepligtens indtræden = 21:

Genvundne afskrivninger = salgssum - nedskreven værdi = $19 - 2 = 17$, højst samtlige afskrivninger = maksimale afskrivninger + danske afskrivninger = $7 + 5 = 12$

(Dansk værditab = handelsværdi ved sambeskat. indtræden-salgssummen = $21 - 19 = 2$)

Dog max. = Danske afskrivninger, der overstiger dansk værditab = $5 - 2 = \underline{3}$

Avance = salgssum - anskaffelsessum = $19 - 14 = 5$

(dog max. = salgssum - handelsværdi ved sambeskatningens etablering = $19 - 21 = \underline{\text{ingen avance}}$)

Følgende eksempler illustrerer problemstillingerne:

Eksempel - fast ejendom

Fuld skattepligt indtræder den 1. april 2009. Ejendommen sælges den 1. april 2011.

Anskaffelsessum for ejendommen den 1. januar 2007	10.000.000
Heraf bygning	8.000.000
Handelsværdi for ejendom den 1. april 2009	9.000.000
Heraf grundværdi	2.000.000
Handelsværdi for bygning	7.000.000
Nedskreven værdi for bygning den 1. april 2009	7.040.000
Nedskreven værdi ved salg 2 år af 4%	6.400.000
Afståelsessum	6.800.000
Afskrivninger i skattepligtsperioden	640.000
Værditab 7.000.000 – 6.800.000	200.000
Genvundne afskrivninger til beskatning 640.000 – 200.000	440.000

Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. Der skal med andre ord alene ske beskatning af den andel af avancen, der er opnået efter skattepligtens/sambeskatningens indtræden.

For aktiver, der afskrives efter saldometoden, skal der foretages en regulering af afståelsessummen med henblik på at opnå et tilsvarende resultat. Afståelsessummen ansættes til den skattemæssigt nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af genvundne afskrivninger, dvs. den del af de i skattepligtsperioden foretagne afskrivninger, der overstiger det pågældende aktivs faktiske værditab i skattepligtsperioden, og af den avance, der vedrører skattepligts-/sambeskatningsperioden.

Eksempel - driftsmiddel afskrevet efter saldometoden

Et driftsmiddel, der efter danske regler afskrives efter saldometoden, anskaffes af et udenlandsk selskab i år 0 for 1.000.000. Fra indkomståret 5, der følger kalenderåret, inddrages det udenlandske selskab under dansk sambeskatning. I år 10 afhændes aktivet til 800.000.

Anskaffelsessum	1.000.000
Beregnete afskrivninger 5 x 25% af saldoværdien	<u>762.695</u>
Afskrivningsgrundlag den 1. januar år 5	237.305
Handelsværdi ved inddragelse under dansk sambeskatning	900.000
Afskrivninger i perioden år 5 til år 9 5 x 25% af saldoværdien	180.991
Nedskreven værdi på salgstidspunktet	56.314
Faktisk afståelsessum	800.000
Afståelsessummen ansættes til den nedskrevne værdi på salgstidspunktet med tillæg af afskrivninger under dansk beskatning med fradrag af det faktiske værditab svarende til 56.314 + (180.991 – 100.000)	137.305

Denne korrigerede afståelsessum fragår driftsmiddelsaldoen. Da salgssummen er lavere end handelsværdien på tidspunktet for inddragelsen af aktivet under dansk beskatning, kommer ingen fortjeneste til beskatning.

Eksempel - fast ejendom

En fast ejendom i udlandet, der er afskrivningsberettiget, erhverves af et udenlandsk selskab i år 0 for 1.200.000. Der er ikke foretaget forbedringsarbejder, og der ses bort fra muligheden for værdiansættelse til handelsværdien pr. 19. maj 1993 i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3. Fra indkomstår 5, der følger kalenderåret, inddrages selskabet under sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31. Handelsværdien pr. 1. januar år 5 er 2.200.000. Ejendommen afstås i år 10 for 4.200.000.

Genvundne afskrivninger:

Anskaffelsessum	1.200.000
Heraf grundværdi	200.000
Anskaffelsessum for bygning	1.000.000
Beregne afskrivninger før indtræden af den fulde skattepligt 5 x 5% af 1.000.000	250.000
Nedskreven værdi den 1. januar år 5	750.000
Handelsværdi ved inddragen under dansk beskatning	2.200.000
Heraf grundværdi	200.000
Handelsværdi for bygning	2.000.000
Afskrivninger for perioden år 5 til år 9, 5 x 5% af 1.000.000	250.000
Nedskreven værdi på salgstidspunktet	500.000
Faktisk afståelsessum	4.200.000
Heraf grundværdi	200.000
Afståelsessum for bygninger	4.000.000

Skattepligtige genvundne afskrivninger udgør 250.000, da aktivet ikke er forringet i værdi i perioden år 5 til år 9.

Fortjenesten er som udgangspunkt skattepligtig, idet afståelsessummen overstiger handelsværdien ved inddragelsen under dansk beskatning.

Det forhold, at aktiver som hovedregel anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt medfører imidlertid, at anskaffelsessummen skal forhøjes i henhold til reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 5. Hvis ejendommen er anskaffet før 1998 kan der eventuelt blive tale om et ejertidsnedslag i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3. Det herefter beregnede ejertidsnedslag fratrækkes den regulerede fortjeneste i eksemplet nedenfor, og den skattepligtige fortjeneste nedsættes således.

Fortjenesten opgøres herefter således:

Afståelsessum	4.200.000
Anskaffelsessum	1.200.000
Tillæg i henhold til EBL § 5, 10 år af kr. 10.000	<u>100.000</u>
	1.300.000
Da fortjenesten højest kan medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning, forhøjes anskaffelsessummen med	1.000.000
Reguleret anskaffelsessum	<u>2.300.000</u>
Reguleret fortjeneste 4.200.000 – 2.300.000	1.900.000
Skattepligtig fortjeneste	1.900.000

Særlige situationer

I situationer, hvor der andre steder i skattelovgivningen findes bestemmelser, der regulerer særlige situationer, finder særreglerne anvendelse i stedet for de ovenfor beskrevne bestemmelser om indgangsværdier.

Genbeskatning

Reglerne om genbeskatning af underskud i udenlandske selskaber er indsat i selskabsskattelovens §§ 31 A, stk. 10 og 11. Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10 vedrører ordinær genbeskatning og samme lovs § 31 A, stk. 11 vedrører fuld genbeskatning.

Stk. 10. Hvis en sambeskatning med et udenlandsk selskab m.v. eller et fast driftssted af et dansk selskab m.v. ophører som følge af, at international sambeskatning ikke vælges ved bindingsperiodens udløb, forhøjes administrationsselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret (ordinær genbeskatning), jf. dog stk. 12. Administrationsselskabets indkomst kan maksimalt forhøjes med et beløb svarende til genbeskatningssaldoen divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent i indkomståret for den ordinære genbeskatning. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land som et beløb svarende til skatteværdien af de underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land samlet har haft i sambeskatningsperioderne, som er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder, og som ikke modsvares af skatteværdien af senere års overskud fratrukket eventuel creditlempelse, samt skatteværdien af eventuel genbeskatning efter 6. pkt. Genbeskatningssaldoen nedbringes ikke med skatteværdien af overskud, i det omfang overskuddet skyldes renteindtægter og kursgevinster på fordringer på selskaber i sambeskatningen. Skatteværdien i 3. pkt. beregnes med den i § 17, stk. 1, nævnte procent for det indkomstår, hvor underskuddene er udnyttet, henholdsvis hvor overskuddene eller genbeskatningsindkomsten er beskattet. 1.-5. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen. 6. pkt. finder ikke anvendelse, hvis selskabet ophører og aktiverne og passiverne ved fusion eller spaltning indskydes i et selskab, som indgår i sambeskatningen.

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

Hvad udløser således genbeskatning

Der sker som udgangspunkt genbeskatning i følgende situationer:

- Fravalg af international sambeskatning efter bindingsperiodens udløb (ordinær genbeskatning)
- Hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen (ordinær genbeskatning/likvidationsbeskatning)
- Afbrydelse af international sambeskatning inden bindingsperiodens udløb (fuld genbeskatning)
- Løbende genbeskatning ved fast driftssteder i udlandet, der lempes efter eksemptionmetoden (ligningslovens § 33 D finder fortsat anvendelse)

Opgørelse af genbeskatningssaldoen:

Genbeskatningssaldoen opgøres:

- pr. land
- som et beløb svarende til skatteværdien af de underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land samlet har haft i sambeskatningsperioderne, og
- som er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder og
- som ikke modsvares af skatteværdien af senere års overskud fratrukket eventuel creditlempelse, og skatteværdien af eventuel tidligere genbeskatninger (i forbindelse med selskabers udtræden af koncernen).

Ordinær genbeskatning

Genbeskatningen efter selskabsskatteovens § 31 A, stk. 10 baseres således på den fortjeneste, der ville være opnået ved ophør af virksomheden (likvidationsfortjenesten). Det er hensigten, at genbeskatningsreglerne skal virke ens ved salg af virksomhed i faste driftssteder i udlandet og ved salg af virksomhed i datterselskaber i udlandet. Sælges virksomheden i et fast driftssted, beskattes det sælgende selskab af fortjenesten ved salget af aktiverne og passiverne.

Ved ophør som følge af, at sambeskatning fravælges ved udløbet af bindingsperioden, forhøjes det danske administrationsselskabs indkomst således med et beløb svarende til den fortjeneste, som datterselskabet eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller det faste driftssted på ophørstidspunktet.

Genbeskatningsreglerne finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen. Afbrydelsen af koncernforbindelsen kan eksempelvis skyldes, at det udenlandske selskab m.v. sælges til en uafhængig tredjemand eller at det udenlandske selskab fusionerer med et andet selskab, hvorefter moderselskabet ikke længere har bestemmende indflydelse på det modtagende udenlandske selskab.

Genbeskatningen såvel ved udløbet af bindingsperioden som ved afbrydelse af koncernforbindelsen kan dog maksimalt udgøre et beløb svarende til genbeskatningssaldoen divideret med selskabsskatteprocenten.

Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land på baggrund af skatteværdien af fratrukne underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder samlet har haft i det pågældende land i sambeskatningsperioderne, som er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder, og ikke modsvares af skatteværdien af senere års overskud fratrukket creditlempelsen samt skatteværdien af eventuel genbeskatning.

Ved opgørelsen af genbeskatningssaldoen anvendes selskabsskatteprocenten i det indkomstår, hvor underskuddene er udnyttet henholdsvis hvor overskuddene eller genbeskatningssaldoen er beskattet.

Eksempel

Genbeskatningssaldoen opgøres samlet pr. land. Genbeskatningssaldoen opgøres med et beløb svarende til 25% af de fradragne underskud og som ikke modsvares af 25% af senere års overskud fratrukket creditlempelse. I X-land har Selskab I-III følgende indkomster.

	2008	2009	2010
	Indkomst	Indkomst	Indkomst
Selskab I	- 300	- 50	250
Selskab II	100	300	200
Selskab III	- 200	100	100
Samlet	- 400	350	550

Det forudsættes, at selskabsskattesatsen også i det pågældende land er 25% og at der fremføres underskud i det pågældende land, således at Selskab III ikke beskattes i 2009 og 2010 og Selskab I ikke beskattes i 2010. Selskaberne sambeskattes ikke efter det pågældende lands regler.

I 2008 overføres et underskud på 400, som udnyttes af andre selskaber. Genbeskatningssaldoen er herefter 100 ($400 \times 0,25$).

I 2009 medregnes der en indkomst på 350 fra det pågældende land svarende til en skatteværdi på 87,5. Den udenlandske skat i 2009 bliver 75 - creditlempelsen for udenlandsk skat bliver ligeledes på 75. Den danske skat efter creditlempelse bliver 12,5, hvorfor genbeskatningssaldoen nedbringes med 12,5.

I 2010 medregnes der en indkomst på 550 fra det pågældende land svarende til en skatteværdi på 137,5. Den udenlandske skat i 2010 bliver 50 - creditlempelsen for udenlandsk skat bliver ligeledes på 50. Den danske skat efter creditlempelse bliver 87,5, hvorfor genbeskatningssaldoen nedbringes med 87,5.

Genbeskatningssaldo	Ultimo 2008	Ultimo 2009	Ultimo 2010
Selskab I			
Selskab II			
Selskab III			
Samlet	100	87,5	0

Eksempel

Samme eksempel som før. I modsætning til eksempel 1 forudsættes det, at selskabsskattesatsen i det pågældende land er 15%.

I 2008 overføres et underskud på 400, som udnyttes af andre selskaber. Genbeskatningssaldoen er herefter 100 ($400 \times 0,25$).

I 2009 medregnes der en indkomst på 350 fra det pågældende land svarende til en skatteværdi på 87,5. Den udenlandske skat i 2009 bliver 45 - creditlempelsen for udenlandsk skat bliver ligeledes på 45. Den danske skat efter creditlempelse bliver 42,5, hvorfor genbeskatningssaldoen nedbringes med 42,5.

I 2010 medregnes der en indkomst på 550 fra det pågældende land svarende til en skatteværdi på 137,5. Den udenlandske skat i 2010 bliver 30 - creditlempelsen for udenlandsk skat bliver ligeledes på 30. Den danske skat efter creditlempelse bliver 107,5, hvorfor genbeskatningssaldoen nedbringes med 107,5. Genbeskatningssaldoen kan dog ikke blive negativ.

Genbeskatningssaldo	Ultimo 2008	Ultimo 2009	Ultimo 2010
Selskab I			
Selskab II			
Selskab III			
Samlet	100	57,5	0

Fuld genbeskatning

I henhold til selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11 skal der ske fuld genbeskatning, hvis international sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb. Bindingsperioden kan afbrydes på flere måder, eksempelvis ved frivillig afbrydelse valgt af det ultimative moderselskab eller ved tvungen afbrydelse som følge af manglende fremlæggelse af oplysninger.

Ved fuld genbeskatning medregner administrationsselskabet et beløb svarende til alle eksisterende genbeskatningssaldi divideret med den aktuelle selskabsskatteprocent tillagt eventuelle genbeskatningssaldi vedrørende faste driftsteder i lande med eksemptionoverenskomst. Den fulde genbeskatning er således i modsætning til den ordinære genbeskatning, ikke maksimeret til likvidationsfortjenesten.

Skatterådets bemyndigelse m.v.

I henhold til selskabsskattelovens § 31 B, stk. 3 har Ligningsrådet/Skatterådet mulighed for at afbryde international sambeskatning efter indstilling fra SKAT, såfremt der ikke fremlægges tilstrækkelige oplysninger.

Afbrydes international sambeskatning således, skal der ske fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

I henhold til selskabsskattelovens § 31 B, stk. 2 skal administrationsselskabet i forbindelse med rettidig selvangivelse fremlægge oplysninger, der muliggør en kontrol af ejerforholdene i det ultimative moderselskab og i koncernens andre selskaber. Selvangivelsen af sambeskatningsindkomsten skal indeholde opgørelse af genbeskatningssaldi.