

## Obligatorisk national sambeskatning

### Hvilke selskaber er omfattet af reglerne om national sambeskatning

Strukturen i selskabsskattelovens §§ 31 – 31 C er således:

- § 31 – obligatorisk national sambeskatning.
- § 31 A – International sambeskatning.
- § 31 B – Ligningsrådets opgaver.
- § 31 C – Koncerndefinition.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 1. pkt., at følgende selskaber, fonde og foreninger, såfremt de er koncernforbundne, skal sambeskattes:

- Indregistrerede aktie- og anpartsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1
- Aktieselskabslignende selskaber hvor ingen af deltagerne hæfter personligt, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2
- Sparekasser og andelskasser m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2a
- DSB omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2d
- Elselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2e
- Kommunale net- og elforsyningsvirksomheder omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2f
- Energinet Danmark omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk., 1, nr. 2g
- Brugsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3a
- Foreninger, hvis formål er at fremme medlemmernes fælles erhvervmæssige interesser omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4
- Gensidige forsikringsforeninger samt andre selskaber, foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5
- Fonde og foreninger (realkreditinstitutter) omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5b
- Udenlandske selskabers filialer og faste driftssteder beliggende i DK omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a
- Udenlandske selskabers faste ejendom beliggende i DK omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b
- Danske selskaber omfattet af transparensreglen i selskabsskattelovens § 2 A
- Udenlandske selskaber med ledelsens sæde i DK omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 6
- Danske selskaber med ledelsens sæde i udlandet
- Danske selskaber omfattet af kulbrinteskatteloven

Ovenstående betyder således, at følgende selskaber, fonde og foreninger *ikke* kan indgå i sambeskatningen:

- Andelsforeninger hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervmæssige interesser omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.
- Investeringsforeninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5a.
- Fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Ovenstående selskaber, fonde og foreninger kan dog godt indgå i en koncern og således få indflydelse på, hvilke selskaber m.v. der skal sambeskattes.

Endvidere er der i selskabsskattelovens §§ 31 C, stk. 7 og 8 nævnt to tilfælde, hvor datterselskaber *skal* holdes udenfor den obligatoriske sambeskatning.

## Koncerndefinition

Koncerndefinitionen fremgår af selskabsskattelovens § 31 C (ny definition med virkning for indkomstår der begynder den 1. marts 2010 eller senere):

Stk. 1 - 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.

Stk. 2 - Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre et datterselskabs økonomiske og driftsmæssige beslutninger.

Stk. 3 - Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.

Stk. 4 - Ejer et moderselskab ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, foreligger der bestemmende indflydelse, hvis moderselskabet har

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

Stk. 5 - Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner på kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal tages i betragtning ved vurderingen af, om et selskab har bestemmende indflydelse.

Stk. 6 - Ved opgørelsen af stemmerettigheder i et datterselskab ses der bort fra stemmerettigheder, som knytter sig til kapitalandele, der besiddes af datterselskabet selv eller dets datterselskaber.

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

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

Koncerndefinitionen er tæt på at være ens i selskabsloven, årsregnskabsloven og selskabsskatteloven.

## Indkomstår

Alle selskaber i en sambeskatning omfattet af selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A skal have samme indkomstår som moderselskabet/administrationsselskabet i henhold til selskabsskattelovens § 10, stk. 5:

*Selskabsskattelovens § 10, stk. 5 Alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31 eller § 31 A skal have samme indkomstår som administrationsselskabet, jf. § 31, stk. 4, eller § 31 A, stk. 4. Hvis et selskab ved etableringen af koncernforbindelsen har et indkomstår, som afviger fra administrationsselskabets indkomstår, omlægges selskabets indkomstår efter reglerne i stk. 1-4, så det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår. 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 nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, indtræder sambeskatningen dog først med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår. Hvis et selskab med bagudforskudt indkomstår opløses, finder § 5, stk. 2, tilsvarende anvendelse.*

I henhold til årsregnskabsloven skal et koncernregnskab have samme balancedag som moderselskabets årsregnskab. Et dansk datterselskab skal efter årsregnskabslovens § 15, stk. 5 have samme regnskabsår som moderselskabet, og såfremt der etableres koncernforbindelse, skal regnskabsåret omlægges, således man for hele koncernen har samme regnskabsår.

Da vi har så godt som den samme koncerndefinition i både selskabsloven, selskabsskatteloven og årsregnskabsloven vil dette formentlig ikke give de store problemer ved bestående koncerner, men det vil derimod give problemer når der opstår koncernforbindelser i et igangværende indkomstår.

For at gøre bestemmelsen mere overskuelig kan man dele stk. 5 op i mindre dele:

Stk. 5, 1. pkt.: *Alle selskaber i en sambeskatning omfattet af § 31 eller § 31 A skal have samme indkomstår som administrationsselskabet, jf. § 31, stk. 4, eller § 31 A, stk. 4.*

Alle selskaber **skal** have samme indkomstår indenfor en koncern.

Stk. 5, 2 pkt.: *Hvis et selskab ved etableringen af koncernforbindelsen har et indkomstår, som afviger fra administrationsselskabets indkomstår, omlægges selskabets indkomstår efter reglerne i stk. 1-4, så det udløber samtidig med administrationsselskabets indkomstår.*

Der **skal** ske tvungen omlægning af indkomstår, såfremt der ved etableringen af koncernforbindelsen er forskellige indkomstår. Der kræves ikke tilladelse til dette.

Stk. 5, 3 pkt.: *Hvis administrationsselskabet ved etableringen af koncernforbindelsen med et andet selskab har påbegyndt et indkomstår, som ikke er påbegyndt for det pågældende selskab, anses det pågældende selskabs indkomstår for at være udløbet på tidspunktet for etableringen af koncernforbindelsen.*

### **Eksempel:**

M har indkomstår 1/7 – 30/6.

D har indkomstår 1/1 – 31/12.

M køber D den 1/10 2010.

M og D bliver omfattet af den obligatoriske sambeskatning fra 1/10 2010. Dette er indkomståret 2011, som derfor omfatter:

M: 1/7 2010 – 30/6 2011.

D: 1/10 2010 – 30/6 2011.

D har således perioden 1/1 2010 – 1/10 2010 som indkomståret 2010.

Stk. 5, 4 pkt.: *Hvis et nystiftet selskab etablerer koncernforbindelse med et andet selskab i sin første indkomstperiode og denne indkomstperiode vedrører et indkomstår, der endnu ikke er påbegyndt af det andet selskab, indtræder sambeskatningen dog først med virkning for det nystiftede selskabs første indkomstår.*

### **Eksempel:**

M har indkomstår 1/1 – 31/12.

M stifter den 15/10 2010 datterselskabet D, der ligeledes har indkomstår 1/1 – 31/12 Første indkomstår er således 15/10 2010 – 31/12 2011 for D.

M og D sambeskattes således fra indkomståret 2011, som derfor omfatter:

M: 1/1 2011 – 31/12 2011.

D: 15/10 2010 – 31/12 2011.

Stk. 5, 4 pkt.: *Hvis et selskab med bagudforskudt indkomstår opløses, finder § 5, stk. 2, tilsvarende anvendelse.*

Reglen om forlængelse af sidste indkomstår er ligeledes gældende her.

### **Eksempel**

A A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

B A/S har indkomstår 1/7 – 30/6.

A A/S køber B A/S den 1/5 2011.

Indkomståret for B A/S omlægges nu til kalenderåret, således at B A/S har omlægningsår for indkomståret 2011 for perioden 1/7 2010 – 31/12 2011.

For indkomståret 2011 selvangives således:

Sambeskatning omfatter:

A A/S for hele 2011

B A/S for perioden 1/5 – 31/12 2011.

B A/S særbeskattes (for indkomståret 2011) for perioden 1/7 2010 – 30/4 2011.

### **Eksempel**

A A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

B A/S har indkomstår 1/7 – 30/6.

A A/S køber B A/S den 1/9 2010.

Indkomståret for B A/S omlægges nu til kalenderåret, således at B A/S har omlægningsår for indkomståret 2011 for perioden 1/7 2010 – 31/12 2011.

For indkomståret 2010 selvangives uden sambeskatning.

For indkomståret 2011 selvangives således:

Sambeskatning omfatter;

A A/S for hele 2011

B A/S for perioden 1/9 2010 – 31/12 2011.

B A/S særbeskattes (for indkomståret 2011) for perioden 1/7 2010 – 31/8 2010.

### Eksempel

A A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

B A/S har indkomstår 1/7 – 30/6.

B A/S køber A A/S den 1/9 2010.

Pr 1/9 2010 har B A/S altså påbegyndt med indkomståret 2011.

Indkomståret 2010 for A A/S anses ophørt den 31/8 2010, og A A/S selvangiver for indkomståret 2010 for perioden 1/1 – 31/8 2010.

Regnskabsåret for A A/S omlægges til 1/7 – 30/6, med omlægningsår 1/9 2010 – 30/6 2011.

For indkomståret 2011 er der sambeskatning, der omfatter:

B A/S for perioden 1/7 2010 – 30/6 2011.

A A/S for perioden 1/9 2010 – 30/6 2011.

### Eksempel

A A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

C A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

A ejer C fra før 2010.

Den 1/9 2010 indskyder A sine aktier i C i et nystiftet selskab B A/S, der har 1. indkomstår 1/9 2010 – 31/12 2011.

Indkomståret 2010:

Sambeskatning mellem A og C for perioden 1/1 – 31/12 2010

Indkomståret 2011:

Sambeskatning mellem A, B og C.

A og C for perioden 1/1 – 31/12 2011.

B for perioden 1/9 2010 – 31/12 2011.

### Eksempel

A A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

C A/S har indkomstår 1/1 – 31/12.

A ejer C fra før 2010.

Den 1/9 2010 indskyder aktionæren i A A/S sine aktier i A A/S i et nystiftet selskab B A/S, der har 1. indkomstår 1/9 2010 – 31/12 2011.

Indkomståret 2010:

Sambeskatning mellem A og C for perioden 1/1 – 31/12 2010.

Indkomståret 2011:

Sambeskatning mellem A, B. og C.

A og C for perioden 1/1 – 31/12 2011.

B for perioden 1/9 2010 – 31/12 2011.

Man skal være opmærksom på, at i henhold til selskabsskattelovens § 31 B, stk. 1, 3. pkt. kan Skatterådet tillade en anden omlægning af indkomståret end der er angivet i selskabsskattelovens § 10.

*Skatterådet kan tillade, at omlægning af indkomstår ved etablering af koncernforbindelsen sker på anden måde end foreskrevet i § 10, stk. 5, hvis administrative hensyn til selskaberne taler herfor og der ikke opnås særlige skattemæssige fordele herved.*

## Opgørelse af sambeskatningsindkomsten

### Sambeskatningsindkomsten

I henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 1. pkt. skal sambeskattede selskaber opgøre én sambeskatningsindkomst der består af summen af samtlige sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler.

Dette betyder, at alle koncernforbundne danske selskaber og filialer skal opgøre én samlet sambeskatningsindkomst.

- Alle danske selskaber og filialer uanset de er ejet af udenlandske beliggende selskaber
- Uanset der ikke er 100% ejerskab, bare der er koncernforbindelse
- Uanset det ikke har været ejet hele året
- Selv om der ikke anvendes de samme indkomstprincipper i hele koncernen
- Der skal medregnes koncerninterne avancer og tab
- Der skal tages hensyn til armslængdeprincippet

Der er indføjet en undtagelsesbestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt.

*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 beregningen 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.*

Bestemmelsen har samme betydning som ligningslovens § 5 G. Såfremt der i udlandet er mulighed for at fradrage et underskud i en dansk filial, kan underskuddet ikke modregnes i positiv indkomst fra Danmark. Dog kan der ske modregning, hvis der er valgt international sambeskatning.

Tager man den omvendte situation, hvor et dansk selskab ejet af et udenlandsk selskab har underskud og den danske filial har overskud, kan der derimod godt ske modregning af selskabets underskud i filialens positive overskud.

### Ikke koncernforbindelse hele indkomståret

I henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 1. pkt., skal, selvom der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, indkomsten medregnes i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.

Der medregnes således indkomst optjent af selskabet i den del af indkomståret, hvor der er koncernforbindelse. Det betyder, at der skal foretages en opdeling af indkomsten i selskabet på det tidspunkt, hvor et selskab - uden at skattepligten til Danmark ophører - udtræder henholdsvis indtræder i en sambeskatning.

Opdelingen kan ikke føre til, at samme udgift eller samme indtægt fradrages henholdsvis indtægtsføres to gange i samme indkomstår.

På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, foretages en delårsopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 3. pkt.

De skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper m.v., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 4. pkt.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 1.-4. pkt. gælder, uanset om det pågældende selskab i forbindelse med eller efter koncernforbindelsens ophør eller etablering deltager i en omstrukturering, der gennemføres med skattemæssig virkning tilbage til et tidspunkt før koncernforbindelsens ophør henholdsvis etablering i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 5. pkt.

### Eksempel

H A/S, M A/S og D A/S har regnskabsår 1/1 – 31/12.

H A/S erhverver aktiekapitalen i D A/S den 1/6 2010 fra M A/S.

Skattepligtig indkomst i D A/S skal opgøres 1/1 – 31/5 2010 og 1/6 – 31/12 2010.

M A/S (hele 2010) sambeskattes med D A/S (1/1 – 31/5 2010).

M A/S ansvarlig for D's selvangivelse for perioden.

H A/S (hele 2010) sambeskattes med D A/S (1/6 – 31/12 2010).

H A/S ansvarlig for D's selvangivelse for perioden.

Under sambeskatningerne fuld underskudsoverførsel.

Hvis der f.eks. ved en skattefri aktieombytning etableres et nyt moderselskab og der ikke ved ombytningen etableres koncernforbindelse med andre selskaber, så anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets start i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 8. pkt.

### Eksempel

Personen A ejer hele aktiekapitalen i D A/S, der har kalenderåret som regnskabsår.

Pr. 14/6 2010 foretager A en skattefri aktieombytning og indskyder aktierne i D A/S i et nystiftet holdingselskab H A/S.

H A/S og D A/S sambeskattes fra 1/1 2010. H A/S er ansvarlig for indsendelse af sambeskatningsindkomsten for hele perioden.

De anførte regler betyder, at det i fremtiden bliver meget let og givtigt at købe underskudsselskaber. Købes et underskudsselskab for eksempel i slutningen af indkomståret, skal der i sambeskatningsindkomsten medregnes det skattemæssige resultat fra den resterende periode af indkomståret. Er der her underskud, kan dette modregnes i overskud i de resterende selskaber i sambeskatningsperioden, uanset dette overskud stammer fra før anskaffelsen af underskudsselskabet.

### Eksempel

Selskabet A A/S har kalenderåret som regnskabsår. I begyndelsen af 2011 opnår A A/S et uventet stort overskud. Pr. 1/10 2011 erhverver A A/S selskabet U Aps, der ligeledes har kalenderåret som regnskabsår. U Aps realiserer i november 2011 et betydeligt skattemæssigt underskud ved afhændelse af sine leasingaktiver, som der tidligere ikke er afskrevet fuldt ud skattemæssigt på.

U Aps har altså i perioden 1/10 – 31/12 2011 et betydeligt skattemæssigt underskud. Dette kan nu medregnes i sambeskatningen med A A/S for 2011, og dermed udligne det skattemæssige overskud fra A A/S, selv om dette primært stammer fra perioden inden købet af U Aps.

Skattemæssige afskrivninger kan maksimalt foretages i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 2. pkt.

Bestemmelsen forhindrer ikke et selskab i at udnytte en eventuel mulighed for at hele anskaffessummen (f.eks. straksfradrag) for et aktiv fradrages i det indkomstår, hvor anskaffelsen finder sted, hvis anskaffelsen har fundet sted i den relevante indkomstperiode. Hvis selskabet ikke ønsker at udnytte en sådan fradragmulighed og i stedet ønsker at afskrive efter de almindelige regler, kan der kun afskrives forholdsmæssigt.

Hvis et selskab sælges fra en koncern til en anden koncern, kan der således som udgangspunkt ikke foretages et helt års skattemæssige afskrivninger både ved opgørelsen af den del af indkomsten, som skal medregnes i sambeskatningsindkomsten hos den sælgende koncern og den del, der skal medregnes hos den køvende koncern.

Det gælder dog kun, hvis de to indkomstperioder skal medregnes for samme indkomstår hos de to koncerner.

Hvis selskabets indkomstår afsluttes ved overdragelsen til en anden koncern, kan der således afskrives efter de almindelige regler, idet indkomstperioden, der skal medregnes hos den sælgende koncern, udgør hele det solgte selskabs indkomstår.

Det vil eksempelvis være tilfældet, hvis den sælgende koncerns indkomstår følger kalenderåret, og selskabet den 1. september i indkomståret overdrages til en koncern med bagudforskudt indkomstår, der løber fra den 1. juli - 30. juni. I disse tilfælde vil det overdragede selskabs indkomstår skulle anses for afsluttet på tidspunktet for overdragelsen til den køvende koncern i henhold til selskabsskattelovens § 10, stk. 5, om omlægning af indkomstår. Hvis reglerne om omlægning af indkomstår omvendt medfører, at det overdragne selskabs indkomstår forlænges, så indkomstperioden bliver længere end 12 måneder, beregnes de forholdsmæssige afskrivninger på baggrund af denne længere periode.

### Eksempel

Et selskab sælges fra koncern A til koncern B pr. 1. juli 2010.

Begge koncerner har indkomstår, der følger kalenderåret.

Ved overdragelsen kan afskrivningsgrundlaget for selskabets produktionsejendom opgøres til 2.000.000 kr., mens driftsmiddelsaldoen kan opgøres til 1.000.000 kr.

Selskabet har et skattemæssigt resultat før afskrivninger på 150.000 kr. i både perioden 1. januar 2010 – 30. juni 2010 og perioden 1. juli 2010 – 31. december 2010, det vil sige et samlet skattemæssigt resultat for perioden 1. januar 2010 – 31. december 2010 på 300.000 kr.

De maksimale skattemæssige afskrivninger på ejendommen for et indkomstår ville udgøre 4% af 2.000.000 kr., svarende til 80.000 kr. De maksimale afskrivninger på driftsmidler ville udgøre 25% af 1.000.000 kr., svarende til 250.000 kr.

Den del af selskabets indkomst, som skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for koncern A for indkomståret 2010 udgør:

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	150.000
Afskrivning på ejendommen, halvdelen af 4% af 2.000.000	- 40.000
Afskrivning på driftsmidler, halvdelen af 25% af 1.000.000	- 125.000
Skattemæssigt resultat efter afskrivninger	- 15.000

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

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



Den del af selskabets indkomst, som skal medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for koncern B for indkomståret 2010 udgør:

Skattemæssigt resultat før afskrivninger	150.000
Afskrivning på ejendommen, halvdelen af 4% af 2.000.000	- 40.000
Afskrivning på driftsmidler, halvdelen af 25% af 875.000	- 109.375
Skattemæssigt resultat efter afskrivninger	625

Det bemærkes, at de skattemæssige afskrivninger, når der foreligger en delperiode, begrænses til hvad der maksimalt kan foretages af skattemæssige afskrivninger i forhold til, hvor stor en del indkomstperioden udgør af et kalenderår.

Straksfradrag kan kun indrømmes forholdsmæssigt, hvorfor man deler indkomståret op i forhold til ejertid.

### Eksempel

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

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

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

For perioden fra 1. januar til 30. juni kan selskabet således fradrage 200.000 kr.

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

Som vist tidligere har f.eks. de skattemæssige afskrivninger ved opgørelsen af indkomsten i den første del af indkomståret betydning for opgørelsen af f.eks. driftsmiddelsaldoen i den resterende del af indkomståret.

Dette gælder også andre skattemæssige værdier - eksempelvis værdiansættelsen af varelager. I henhold til reglerne i varelagerloven kan et selskab vælge at værdiansætte sine varelagre på grundlag af dagsprisen, fakturaprisen eller fremstillingsprisen. Hvis et selskab sælges mellem to koncerner, vil den værdi, som varelageret opgøres til ved udløbet af den indkomstperiode, som skal selvangives af den sælgende koncern, skulle anvendes som primoværdi ved indkomstopgørelsen for den resterende indkomstperiode, som skal selvangives af den købende koncern.

Tilsvarende gælder, hvor et selskab anvender lagerprincippet ved opgørelsen af tab og gevinst på nogle aktivtyper. I disse tilfælde vil det være værdien ved henholdsvis begyndelsen og afslutningen af den periode, hvor der er koncernforbindelse til selskabet, der skal anvendes ved opgørelsen af indkomsten for det pågældende indkomstår, der skal medregnes i koncernens sambeskatningsindkomst.

De valg en sælgende koncern ved opgørelsen af indkomsten i den første del af indkomståret, vil således være bindende for den købende koncern ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret - og senere indkomstår - på samme måde, som hvis denne del af indkomsten (fortsat) skulle have været medregnet hos den sælgende koncern.

Det gælder eksempelvis, hvor der er mulighed for at vælge mellem at aktivere visse typer af udgifter eller at fradrage udgifterne straks.

Et andet eksempel kan være valget mellem anvendelsen af faktureringsprincippet og produktionsprincippet i relation til igangværende arbejder.

Reglerne for indkomstopgørelsen i en del af indkomståret vil også have betydning i tilfælde, hvor et selskab ikke handles mellem to koncerner, men hvor forbindelsen til koncernen etableres/ophører uden, at selskabet er knyttet til en anden koncern. I disse tilfælde vil selskabet have en særindkomst, som ikke skal indgå i sambeskatningsindkomsten for nogen koncern, og som selskabet selv skal selvangive. Ved opgørelsen af denne særindkomst vil selskabet skulle opgøre indkomsten på samme måde som vist ved koncernoverdragelse.

Der er ikke krav om, at sambeskattede selskaber skal periodisere indkomst efter samme principper. Valget træffes for det enkelte selskab i sambeskatningen. På et punkt vil periodiseringen af indkomsten dog afhænge af andre selskaber i sambeskatningen, idet de sambeskattede selskaber skal have samme indkomstår.

## Anvendelse af underskud i sambeskatningen

Reglerne omkring udnyttelse af underskud i en sambeskatning fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 2.

*For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. 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 modregnes ved beregningen 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. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder. Er sambeskatningsindkomsten positiv, fordeles overskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Er sambeskatningsindkomsten for et indkomstår negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår. Underskud i et selskab vedrørende perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab. Ved fremførsel af underskud modregnes de ældste underskud først. Underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.*

For nemmere at kunne overskue bestemmelsen vil jeg opdele den i de enkelte sætninger. De første to pkt. er gennemgået tidligere, så vi starter med 3. pkt.

Stk. 2, 3 pkt.: *Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder.*

Selskaberne skal anvende egne uudnyttede underskud før der opgøres en samlet sambeskatningsindkomst. Dermed slipper selskaberne for at skulle betale for at udnytte underskud fra andre koncernselskaber, mens de selv har underskud til at stå for tidligere år.

Stk. 2, 4. pkt.: *Er sambeskatningsindkomsten positiv, fordeles overskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber.*

Dette er for at man dermed kan opgøre fordelingen af selskabsskatten.

Stk. 2, 5. pkt.: *Er sambeskatningsindkomsten for et indkomstår negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår.*

Dette gør, at det er nemmere at holde styr på underskuddene, når vi har ubegrænset fremførsel af uudnyttede underskud m.v.

Hvis selskabet udtræder af sambeskatningen følger uudnyttede underskud med selskabet ud af sambeskatningen, og kan således ikke længere udnyttes af de andre selskaber i sambeskatningen.

Inden for et indkomstår kan underskud i et selskab, der er opstået mens selskaberne er koncernforbundne, modregnes i overskud i et andet selskab, selv om selskaberne ikke har været koncernforbundet i hele indkomståret.

## Eksempel

Erhverver selskab A med kalenderårsregnskab et andet selskab B pr. 1. juli 2008 kan et eventuelt underskud i B i perioden 1. juli 2008 - 31. december 2008 således modregnes i hele A's indkomst for indkomståret 2008, som er perioden 1. januar 2008 - 31. december 2008.

Man skal være opmærksom på, at ved likvidation forsvinder uudnyttede underskud fra det likviderede selskab ud af sambeskatningen og kan ikke længere fremføres.

Der er indført en overgangsbestemmelse i Lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 3, 6. pkt., hvor der er givet tilladelse til, at uudnyttede underskud fra selskaber der er likvideret **inden** den 2. marts 2005, kan fremføres efter de hidtidige regler.

Stk. 2, 6. pkt.: *Underskud i et selskab vedrørende perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab.*

Dette gælder både underskud vedrørende tidligere indkomstår og, såfremt koncernforbindelsen etableres i løbet af indkomståret, underskud opstået i indkomståret inden etableringen af koncernforbindelsen.

**Der kan således ske fremførelse af underskud opstået i samme indkomstår, som det udnyttes.**

## Eksempel

Selskaberne A og B har begge kalenderårsregnskab. A køber B den 1. juli. B har opgjort et underskud i perioden 1. januar til 30. juni og overskud i perioden 1. juli til 31. december. Underskuddet kan ikke udnyttes i sambeskatningen af andre end B selv. Havde der også været underskud i den 2. halvdel af indkomståret, kunne dette underskud udnyttes i sambeskatningen af A.

Hvor koncernforbindelsen afbrydes i løbet af indkomståret, kan særunderskud fra tiden efter udtræden af sambeskatning ikke modregnes i overskud opstået, inden afbrydelsen af koncernforbindelsen. Heller ikke selv om over og underskud vedrører samme indkomstår.

Stk. 2, 7. pkt.: *Ved fremførelse af underskud modregnes de ældste underskud først.*

Man skal altid fremføre de ældste underskud først og på grund af fremførelsesrækkefølgen har det en betydning. Endvidere kan det have betydning, hvis der er underskud i en tidligere subsambeskatning.

Stk. 2, 8. pkt.: *Underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.*

Der er således stadig mulighed for subsambeskatning også i de nugældende regler.

I alle tilfælde, hvor sambeskatningen har været afbrudt, betragtes underskud opstået inden genindtræden som selskabets særunderskud, uanset om underskuddene er opstået i tidligere perioder under sambeskatning med de samme selskaber.

## Eksempel

Moderselskabet A ejer datterselskabet C som igen ejer datterselskabet D. Den 1. juli 2010 erhverver A endvidere datterselskabet B. Alle selskaber er danske og alle datterselskaber er ejet 100 pct. C og D er sambeskattede for indkomståret 2009.

De fremførte underskud fra 2009 og indkomsten i 2010 udgør følgende:

Selskab	Fremførte underskud for 2009	Indkomst i 2010	
A	- 100		200
B	0	01.01. – 30.06	- 300
		01.07. – 31.12	200
C	- 100		- 50
D	- 50		150

Det giver følgende anvendelse af underskuddene:

Selskab	Indkomst til sambeskatning 2010	Egne underskud fremføres	Indkomst herefter	Underskud for 2010 fordeles	Indkomst herefter	Underskud fra tidligere indkomstår modregnes	Indkomst herefter	Underskud til fremførelse
A	200	- 100	100	- 25	75	0	75	0
B	200	- 200	0	0	0	0	0	- 100
C	- 50	0	- 50	50	0	0	0	- 25
D	150	- 50	100	- 25	75	- 75	0	0

Ved opgørelsen af indkomsten for indkomståret 2010 fremføres først selskabernes egne underskud fra tidligere indkomstperioder. Det bemærkes, at B's indkomst i den første del af 2010 - inden koncernforbindelsen er etableret - fremføres til modregning i den positive indkomst, der er opnået i 2010 efter koncernforbindelsen er etableret.

Herefter fordeles underskuddene inden for indkomståret, dvs. at underskuddet i C i 2010 fordeles forholdsmæssigt mellem A og D, som har overskud efter fremførelse af egne underskud.

Til sidst fremføres underskud vedrørende tidligere indkomstår til modregning. C har været sambeskattet med D i 2009 og kan derfor fremføre underskuddet fra 2009 til modregning i D's overskud i 2010. Derimod kan den resterende del af underskuddet ikke modregnes i A's overskud i 2010, da A og C ikke var sambeskattet i 2010.

Den resterende del af B's underskud i 2010 fra perioden inden etableringen af koncernforbindelsen kan hverken modregnes hos A eller C, da underskuddet vedrører en periode, hvor B ikke har været sambeskattet med de pågældende selskaber. B's underskud skal derfor fremføres til modregning i senere års eventuelle overskud i B.

## Bortse fra underskud

Der er indført en bestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 7, som, i lighed med ligningslovens § 33 H, giver mulighed for at bortse fra underskud i indkomståret og tidligere indkomstår og således "gemme" dem til senere brug.

*Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan et sambeskattet selskab vælge at se bort fra underskud, herunder underskud overført fra tidligere indkomstår. Der kan ses bort fra underskud, der svarer til den skattepligtige indkomst i et sambeskattet fast driftssted i Danmark eller et sambeskattet datterselskab i Danmark, når det faste driftssteds henholdsvis datterselskabets indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i udlandet. Det er en betingelse, at den pågældende stats lempelse for den danske beskatning svarer til lempelsesmetoden i ligningslovens § 33. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i ligningslovens § 15. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder.*

## Eksempel

En koncern består af et udenlandsk moderselskab, et dansk datterselskab og et dansk fast driftssted. Datterselskabet og det faste driftssted indgår i obligatorisk sambeskatning.

I år 1 har datterselskabet et underskud på 100 og det faste driftssted et overskud på 100. Dansk skat bliver 0. Moderselskabet betaler skat i sit hjemland (30%) på 30 af indtægten i det faste driftssted her i landet.

I år 2 har datterselskabet en indkomst på 100 og det faste driftssted en indkomst på 0. Der udløses en dansk skat på 25. Koncernens samlede skat i år 1 og 2 udgør 55.

Det er denne problemstilling, der imødegås med bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 7, således at koncernen i det første år kan undlade at anvende underskuddet i datterselskabet, men i stedet fremføre underskuddet til brug i senere indkomstår. Koncernen vil i givet fald have en indkomst i år 1 på 100 i Danmark, hvilket vil udløse en skat på 25 og give en creditlempelse i udlandet på 25. Der vil stadig blive betalt 5 (30-25) i skat i udlandet. I år 2 vil der ikke blive betalt skat hverken i Danmark eller udlandet, da underskuddet fra datterselskabet i år 1 bliver fremført til modregning i år 2.

## **Administrationsselskabet/Moderselskabet**

Ved sambeskatning skal der udpeges et administrationsselskab, der blandt andet skal administrere skattefordelingen mellem selskaberne i sambeskatningen, herunder betalingen mellem selskaberne samt stå for den endelige betaling af skatten.

Reglerne for administrationsselskabet fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 1. – 6. pkt.

*Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede danske skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab. Såfremt administrationsselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationsselskab. Administrationsselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab. Det tidligere administrationsselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab. Betaling som nævnt i 5. pkt. har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren.*

Som udgangspunkt er det øverste moderselskab administrationsselskab for sambeskatningen. Såfremt der ikke findes et dansk moderselskab, men kun søsterselskaber der ejes af et udenlandsk selskab, skal et af disse søsterselskaber udpeges til at være administrationsselskab.

Såfremt administrationsselskabet udtræder af sambeskatningen eller der indtræder et nyt dansk moderselskab, som øverste moderselskab, skiftes administrationsselskabet. Det nye administrationsselskab overtager således alle forpligtelser og rettigheder. Beløb der eventuelt er indbetalt til det tidligere administrationsselskab, skal overføres til det nye administrationsselskab.

## Fordeling, hæftelse og betaling af selskabsskatten

Hvorledes skatterne skal fordeles og betales m.v. fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 7, 7. – 11. pkt.

*Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. SKAT kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Hvert enkelt sambeskattet selskab hæfter kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Når administrationsselskabet modtager betaling efter stk. 6 til betaling af indkomstskatten m.v., overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.*

Kompensation for udnyttelse af underskud fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 6.

*Ved udnyttelse af underskud i danske selskaber skal administrationsselskabet forpligte sig til betaling til underskudsselskabet af et beløb svarende til den i § 17, stk. 1, nævnte procent (skatteværdien) af det udnyttede underskud senest på dagen for rettidig skattebetaling efter § 30. Danske selskaber og faste driftssteder i Danmark, hvis indkomstskat betales af administrationsselskabet, eller som udnytter underskud i danske selskaber eller faste driftssteder i Danmark, skal forpligte sig til betaling til administrationsselskabet af et beløb svarende til henholdsvis den betalte indkomstskat og skatteværdien af underskudsudnyttelsen. Betalingerne som nævnt i dette stykke har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren.*

Det fremgår af bestemmelsen, at det er administrationsselskabet der skal forestå indbetalingen af selskabsskatten. Dette gælder også for eventuel restskat, ligesom det er administrationsselskabet der får udbetalt eventuel overskydende skat.

De enkelte selskaber hæfter kun for deres andel af skatten, indtil der er sket betaling til administrationsselskabet, hvorefter hæftelsen overgår til administrationsselskabet.

Såfremt der er selskaber i sambeskatningen, der har underskud, som udnyttes af andre selskaber, skal de selskaber, der udnytter underskuddet, betale skatteværdien af underskuddet til administrationsselskabet, som videregiver betalingen til de underskudsgivende selskaber.