

Spørgsmål vedrørende L 121

Efter aftale skal FSR's Skatteudvalg bede Skatteministeriet om at besvare følgende fortolknings spørgsmål vedrørende L 121 som vedtaget af Folketinget den 31. maj 2005:

SEL § 10, stk. 5

Kan ministeriet bekræfte, at man anser formuleringen af selskabsskattelovens § 10, stk. 5 for tilstrækkelig til at bryde hidtidig praksis vedrørende indkomstårets udelelighed, jf. kendelse fra Landsskatteretten, offentliggjort i Landsskatterettens meddelelser 1973, nr. 64 og TfS 1987 nr. 385 LSR?

***Kommentar:** Ja. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 2 og 3, at indkomsten i indkomståret skal opdeles, hvis der ikke har været koncernforbindelse i hele indkomståret. De nævnte kendelser fra Landsskatteretten vedrører personer, der i et indkomstår er fuldt skattepligtig i en periode og begrænset skattepligtig i den resterende periode. De nye sambeskatningsregler ændrer ikke på indkomstopgørelsen for personer.*

SEL §§ 31 og 31 A

Hvorledes er samspillet mellem sambeskatningsreglerne og reglerne for afsluttende ansættelse. Tidligere blev der ikke foretaget afsluttende ansættelse for sambeskattede selskaber, jf. dagældende sambeskatningscirkulære pkt. 2.11.

***Kommentar:** Reglen i vilkår 2.11 i det tidligere sambeskatningscirkulære vedrørte situationen, hvor sambeskatningen ophører ved et datterselskabs likvidation. I henhold til reglen skulle der ikke foretages afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode samt eventuelle underskud vedrørende tidligere indkomstår under sambeskatningen ville kunne anvendes efter de almindelige regler.*

De nye sambeskatningsregler fjerner adgangen til at anvende datterselskabets eventuelle uudnyttede underskud ved sambeskatningen i indkomstår efter det indkomstår, hvor datterselskabet er likvideret. Ændringen vedrører alene adgangen til at anvende datterselskabets eventuelle underskud under sambeskatningen i efterfølgende indkomstår. Det er således Skatteministeriets opfattelse, at der heller ikke efter de nye sambeskatningsregler skal foretages en afsluttende ansættelse. Sambeskatningen fortsætter til datterselskabets ophør.

SEL § 31

Det bedes bekræftet, at et dansk registreret selskab med ledelsens sæde i et andet DBO-land ikke skal medtages i obligatorisk national sambeskatning.

***Kommentar:** Det kan ikke bekræftes. Reglerne om national obligatorisk sambeskatning findes i selskabsskattelovens § 31. Derfor gælder reglen i § 31 A, stk. 14, om, at sådanne selskaber betragtes som udenlandske selskaber, ikke. Territorialprincippet gælder naturligvis også i disse tilfælde, således at indkomst fra selskabets eventuelle faste driftssteder eller fast ejendom i udlandet ikke medregnes i Danmark.*

SEL § 31, stk. 2

Det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 117, at et skattemæssigt underskud hos et moderselskab, som ophører ved fusion, bevares og kan modregnes hos moderselskabets datterselskaber efter fusionen, hvis der er tale om såkaldt sambeskatningsunderskud. Hvorledes indplaceres et sådant underskud i rækkefølgen for udnyttelse af underskud?

***Kommentar:** Underskuddet indplaceres i den almindelige modregningsrækkefølge. Det vil sige, at hvis der er overskud i datterselskabet efter fremførsel af egne underskud og efter fordelingen af underskud for det pågældende indkomstår, modregnes underskud fra tidligere indkomstår – det ældste underskud først. Underskuddet i moderselskabet vil blive betragtet som underskud opstået under en sambeskatning i tidligere indkomstår.*

Dette vil medføre, at moderselskabets underskud modregnes i datterselskabernes indkomst før fremførselsberettigede underskud fra andre selskaber, som datterselskaberne er blevet sambeskattet med som følge af fusionen. Det skyldes, at disse fremførselsberettigede underskud vil vedrøre senere indkomstår end moderselskabets underskud, da der kun er mulighed for at modregne underskud fra disse selskaber vedrørende indkomstår, hvor selskaberne har været sambeskattet – dvs. efter fusionen.

SEL § 31, stk. 2.

I bemærkningerne til lovforslaget fremgår det vedr. anvendelse af underskud på s. 40 angående underskud fra en subsambeskatningskreds (C+D), at "til sidst fremføres underskud vedr. tidligere indkomstår til modregning".

Af lovteksten til § 31, stk. 2 fremgår det, at "sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder". I sidste punktum i samme stykke fremgår det, at "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".

Af bemærkningerne til § 31 fremgår: "Det foreslås endvidere, at man ved fremførsel af underskud anvender de ældste underskud først. Derved prioriteres underskuddene i en ældre subsambeskatning forud for modregningen af underskud i den nye sambeskatning".

Det synes ikke at fremgå af selve lovteksten, at underskudsprioriteringen skal være som angivet i eksemplet. Lovteksten må nærmest siges at være af modsat indhold. Det synes derfor alene at være eksemplet på side 40, der støtter det forhold, at underskud fra en tidligere subsambeskatning ikke kan anvendes, før sambeskatningsindkomsten for året opgøres. Subsambeskatningskredsen i eksemplet side 40 har netop fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstår (C har 100 t.kr.). I selve lovteksten synes der ikke at være forhold der støtter, at underskud i C ikke kan modregnes i overskud i D forud for fordelingen af overskud og underskud indenfor året.

Vi hører gerne skatteministeriets stilling hertil

Kommentar: Skatteministeriet er ikke enig i, at lovteksten til § 31, stk. 2, er i modstrid med det eksempel, som angives i lovforslagets bemærkninger på side 40. Man kan tværtimod sige at eksemplet opfylder sin funktion; at afklare en eventuel tvivl om forståelsen af lovbestemmelsen

Lovtekstens opbygning afspejler modregningsrækkefølgen; først selskabets egne underskud vedrørende tidligere indkomstperioder (i og uden for sambeskatning), dernæst fordeling af underskud for det pågældende indkomstår, og endelig modregning af tidligere års underskud hos andre sambeskattede selskaber (ældste underskud først).

Det svarer også til, hvad skatteministeren oplyste i sin kommentar til FSRs henvendelse af 18. april 2005, side 18.

SEL § 31, stk. 2

Efter ændringen af FUL § 8, stk. 6, vil skattemæssige underskud i et datterselskab, som ophørspaltes ved, at samtlige aktiver og passiver overføres til to eksisterende søsterselskaber, kunne anvendes af søsterselskaberne efter spaltning, enten til modregning i egen indkomst eller til modregning i sambeskatningsindkomsten. Efter hvilke retningslinier skal det indskydende selskabs skattemæssige underskud fordeles mellem de modtagende selskaber? Hvorledes skal de pågældende underskud indplaceres i rækkefølgen for udnyttelse af underskud?

Kommentar: Underskuddet skal principielt fordeles på samme måde, som når et moderselskab – før ændringen af FUL § 8, stk. 6 - blev ophørsspaltet ved, at samtlige aktiver og passiver blev

overført til to sambeskattede datterselskaber. Skatteministeriet er dog ikke bekendt med, at der er offentliggjort afgørelser om spørgsmålet.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at det indskydende selskabs skattemæssige underskud kan fordeles på baggrund af en konkret vurdering, som tager hensyn til, hvordan aktiviteterne fordeles mellem de modtagende selskaber.

SEL § 31, stk. 2

I ministeriets besvarelse af FSR's henvendelse af 23. maj 2005 (L 121, bilag 35) er det på side 6 anført vedrørende selskabsskattelovens § 31, stk. 2, at: "...underskud i et fast driftssted kan ikke modregnes i andre selskabers indkomst, hvis underskuddet modregnes i hovedkontorets indkomst. Underskuddet kan derimod fremføres til modregning i det faste driftssteds egen indkomst."

Der anmodes om en redegørelse for, i hvilke tilfælde det pågældende underskud fremføres til modregning i indkomst i det faste driftssted.

Kommentar: *Underskuddet i det faste driftssted kan fremføres til modregning i senere års positive indkomst i det faste driftssted efter reglerne i ligningslovens § 15, selvom underskuddet modregnes i hovedkontorets indkomst efter udenlandske regler.*

SEL § 31, stk. 3

I lovforslag L 121 er anvendelsen af underskud blandt andet omtalt på side 38-40. Det anføres på side 39: "Inden for et indkomstår kan underskud i et selskab modregnes i overskud i et andet selskab, selv om selskaberne ikke har været koncernforbundet i hele indkomståret."

Det bedes bekræftet at dette også gælder, hvis en koncern med samlet underskud for hele kalenderåret pr. 1/7 køber et selskab med et overskud for den resterende del af året der overstiger underskuddet i den købende koncern for samme periode.

Kommentar: *Det omtalte eksempel i bemærkningerne vedrører en situation, hvor et overskudsgivende selskab (koncern) erhverver et underskudsgivende selskab midt i indkomståret. I denne situation kan underskud i det erhvervede selskab efter koncernetableringen modregnes i det erhvervende selskabs (koncerns) overskud i hele indkomståret.*

Det kan bekræftes, at det også gælder i den omvendte situation. Hvis en underskudsgivende koncern pr. 1/7 køber et selskab med overskud for den resterende del af året, kan underskuddet for hele kalenderåret modregnes i det købte selskabs overskud for den resterende del af indkomståret.

SEL § 31, stk. 3

Det bestemmes, at der ved etablering eller ophør af koncernforbindelse skal udarbejdes en indkomstopgørelse, og at ”de skattemæssige værdier og valg af periodiseringsprincipper mv., der er lagt til grund ved indkomstopgørelsen på dette tidspunkt, anvendes ved indkomstopgørelsen for den resterende del af indkomståret”.

Det er FSR's forståelse, at de ”valg”, der er omfattet heraf, alene er ”valg”, som kræver tilladelse fra skattemyndighederne. Det er således FSR's forståelse, at eksempelvis valg af værdiansættelsesprincip efter varelagerloven, valg af aktivering henholdsvis udgiftsførsel efter ligningslovens § 8 B og valg efter kursgevinstloven, som ikke kræver tilladelse, ikke er omfattet af den citerede sætning. Dette indebærer med andre ord, at det pågældende ”valg” omvendt omfatter f.eks. valg af lagerprincip i henhold til kursgevinstlovens § 25, stk. 2. Denne forståelse bedes bekræftet.

***Kommentar:** De valg, som er bindende, er valg, der ikke kan ændres af selskabet fra et indkomstår til et andet. Det omfatter valg, som kun kan ændres med tilladelse fra skattemyndighederne og valg, som slet ikke kan ændres.*

SEL § 31, stk. 3:

Det fremgår af Skatteministeriets besvarelse af FSR's henvendelse af 23. maj 2005 (bilag 35), side 8-9, at reglen i § 31, stk. 3 finder anvendelse, når der ikke har været koncernforbindelse hele året. Dette vil således også være tilfældet, hvor et koncernselskab midt i indkomståret stifter et datterselskab.

Skatteministeriets besvarelse kan forstås sådan, at selv hvor der uden sammenhæng med ekstern til- eller afgang af selskaber i sambeskatningen nystiftes et selskab, f.eks. pr. 1. juli, hvor moderselskabet har kalenderårsregnskab, vil driftsmidler erhvervet af det nystiftede datterselskab alene kunne afskrives med 6/12 af afskrivningslovens sædvanlige satser.

Skatteministeriet bedes redegøre for, om dette er den korrekte forståelse af § 31, stk. 3, og om der i så fald er tilstrækkelig hjemmel i bestemmelsen til denne væsentlige ændring af regelsættet, som efter lovforslagets bemærkninger næppe kan have været tilsigtet.

Dette vil eksempelvis betyde, at en koncern mister afskrivninger for det pågældende år ved apportindskud af virksomhed i et datterselskab.

Skatteministeriet bedes i det omfang det bekræftes, at afskrivninger begrænses som nævnt, redegøre for, hvorledes bestemmelsen skal anvendes ved skattefri omstruktureringer i form af fusion, spaltning og tilførsel af aktiver. Vi henleder i denne sammenhæng opmærksomheden på TfS.2004.774.

Kommentar: Baggrunden for bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er, at det ikke er et krav, at koncernforbindelsen skal være til stede hele indkomståret. Et sådant krav ville gøre det muligt at holde indkomst i et (udenlandsk) selskab ude af dansk beskatning ved at afbryde koncernforbindelsen en begrænset del af indkomståret. Derfor er der opstillet særlige regler om opgørelse af indkomsten i de tilfælde, hvor der kun er koncernforbindelse en del af indkomståret.

Reglerne skal varetage følgende overordnede hensyn:

- Indkomsten i den periode, hvor der er koncernforbindelse, skal indgå i sambeskatningsindkomsten
- Indkomst for en periode, hvor der er koncernforbindelse, kan ikke bringes ud af sambeskatningen – heller ikke ved omstrukturering med tilbagevirkende kraft
- Indkomst før koncernetableringen skal ikke kunne bringes ind i koncernen – heller ikke ved omstruktureringer med tilbagevirkende kraft
- Reglerne om delperiodeopgørelse skal ikke give mulighed for mere end 12 måneders afskrivninger i et kalenderår
- Dispositioner foretaget af en købende koncern skal ikke påvirke indkomstopgørelsen for perioden før koncernetablering

Ved udformningen af reglerne er det erkendt, at der må tages visse administrative hensyn. Det er f.eks. baggrunden for, at det regnskabsmæssige konsolideringstidspunkt – og ikke aftaletidspunktet – anvendes ved afgørelsen af, hvornår et koncernforhold er etableret.

Det er også administrative hensyn, der er baggrunden for, at en koncern ikke skal foretage en delperiodeopgørelse for alle koncernens selskaber, blot fordi der erhverves et nyt selskab i løbet af et indkomstår.

Der er derimod ikke i reglen i § 31, stk. 3, indsat særlige undtagelser for skuffeselskaber og nystiftede selskaber. Formuleringen af § 31, stk. 3, indebærer derfor, at stiftelse af et selskab behandles på samme måde, som hvis selskabet var erhvervet eksternt. Det indebærer, at koncernforbindelsen etableres ved stiftelsen af selskabet. Hvis stiftelsen sker ved et skattepligtigt apportindskud af en virksomhed i et datterselskab, kan en koncern således miste afskrivninger for det pågældende år.

Med hensyn til behandlingen af en skattefri fusion, spaltning og tilførsel af aktiver gælder efter Skatteministeriets opfattelse nedenstående. Det forudsættes, at der er tale om koncerninterne omstruktureringer, hvor de deltagende selskaber - bortset fra de nystiftede selskaber – har været koncernforbundne fra indkomstårets begyndelse til omstruktureringens gennemførelse, og at alle selskaber har kalenderårsregnskab/-indkomstår.

Skattefri fusion:

Ved skattefri fusion mellem to eksisterende selskaber kan fusionen foretages med tilbagevirkende kraft, hvis koncernforbindelsen til det modtagende selskab ikke er ophørt i forbindelse med fusionen, jf. også bemærkningerne i ændringsforslaget til L 121 vedrørende selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, hvortil der henvises i bemærkningerne til ændringen af fusionsskattelovens § 5.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 3, finder ikke anvendelse, idet fusionen tillægges skattemæssig virkning fra begyndelsen af regnskabsåret (indkomståret), jf. fusionsskattelovens § 5. Dermed bliver der tale om fulde skattemæssige afskrivninger i det modtagende selskab både vedrørende de aktiver, der i forvejen eksisterede i det modtagende selskab og vedrørende de aktiver, der kommer fra det indskydende selskab. Naturligvis forudsat at koncernforbindelsen med det modtagende selskab ikke afbrydes senere i indkomståret.

Hvis der gennemføres en skattefri fusion mellem et eksisterende selskab og et nystiftet selskab med det nystiftede selskab som det modtagende selskab, vil de fusionerende selskaber have forskellig fusionsdato, jf. fusionsskattelovens § 5. For det indskydende selskab er fusionsdatoen den 1. januar, mens stiftelsesdatoen vil være fusionsdato for det modtagende nystiftede selskab. Der skal foretages en indkomstopgørelse i det nystiftede selskab efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

Med hensyn til beregningen af skattemæssige afskrivninger i et tilfælde, hvor to fusionerende selskaber har forskellige fusionsdatoer, henvises til s. 7-8 i kommentaren til FSR's henvendelse af 23. maj 2005 til L 121 (L 121 – bilag 35). Det følger heraf, at der beregnes fulde afskrivninger for aktiverne i det indskydende selskab. For aktiverne i det modtagende selskab beregnes forholdsmæssige afskrivninger. For driftsmidler, der anskaffes efter fusionen, vil afskrivningerne afhænge af forholdet mellem afskrivningsgrundlaget i henholdsvis det indskydende og det modtagende selskab på fusionsdatoen. Hvis det nystiftede selskab ikke har driftsmidler på fusionsdatoen, vil der således blive tale om fulde skattemæssige afskrivninger på driftsmidlerne.

Hvis det modtagende selskab anskaffer aktiver, der afskrives enkeltvis, efter fusionen - eksempelvis en afskrivningsberettiget ejendom - kan der kun foretages forholdsmæssige afskrivninger.

Spaltning:

Fusionsskattelovens § 5 finder tilsvarende anvendelse ved spaltninger. Mulighederne for at foretage spaltninger med skattemæssig tilbagevirkende kraft er derfor de samme som ved fusion, jf. ovenfor.

Ved ophørsspaltning, hvor de modtagende selskaber er (og forbliver) selskaber i koncernen, vil selskabsskattelovens § 31, stk. 3, ikke finde anvendelse, idet spaltningen tillægges skattemæssig

virkning fra begyndelsen af regnskabsåret (indkomståret), jf. fusionsskattelovens § 5. Dermed bliver der tale om fulde skattemæssige afskrivninger i det modtagende selskab både vedrørende de aktiver, der i forvejen eksisterede i det modtagende selskab og vedrørende de aktiver, der kommer fra det indskydende selskab. Naturligvis forudsat at koncernforbindelsen med det modtagende selskab ikke afbrydes senere i indkomståret.

Ved spaltning til et eller flere nystiftede modtagende selskaber, vil det indskydende (spaltede) og modtagende selskab have forskellig spaltningdato, jf. fusionsskattelovens § 5. For det indskydende selskab er spaltningdatoen den 1. januar, mens stiftelsesdatoen vil være spaltningdato for det modtagende nystiftede selskab. Der skal foretages en indkomstopgørelse i det nystiftede selskab efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Afskrivningerne beregnes som ved fusion, jf. ovenfor.

Skattefri tilførsel af aktiver:

Fusionsskattelovens § 5 finder tilsvarende anvendelse ved tilførsel af aktiver. Mulighederne for at foretage tilførsel af aktiver med skattemæssig tilbagevirkende kraft er derfor de samme som ved fusion, jf. ovenfor.

Ved tilførsel mellem to eksisterende selskaber, kan det modtagende selskab foretage fulde skattemæssige afskrivninger. Selskabsskattelovens § 31, stk. 3, finder ikke anvendelse, idet koncernforbindelsen har eksisteret siden indkomstårets begyndelse og også eksisterer efter tilførslen.

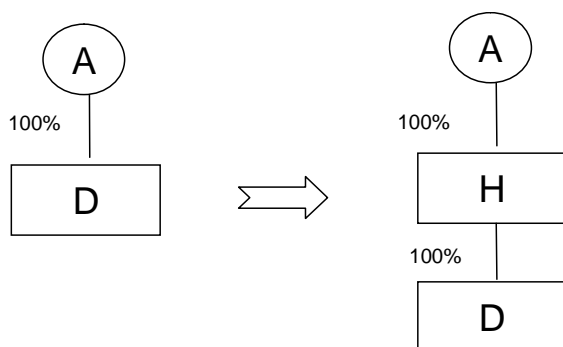
Ved tilførsel af aktiver til et nystiftet modtagende selskab vil selskabsskattelovens § 31, stk. 3, finde anvendelse, idet der først er etableret koncernforbindelse med det nystiftede selskab ved stiftelsen. Aktiverne fra det indskydende selskab anses imidlertid for tilført pr. 1. januar, jf. fusionsskattelovens § 5, så der kan foretages fulde skattemæssige afskrivninger på disse aktiver. For aktiver, der erhverves efter tilførslen henvises til det anførte om fusion, jf. ovenfor.

Skatteministeriet vil overveje muligheden for at ændre reglerne, således at nystiftede selskaber og skuffeselskaber ikke omfattes af selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

SEL § 31, stk. 3

Efter ordlyden af bestemmelsen vil også interne omstruktureringer udløse krav om udarbejdelse af flere indkomstopgørelser for et indkomstår. FSR finder denne komplikation af skattelovgivningen og af det praktiske selvangivelsesarbejde uhensigtsmæssig. Ministeriet bedes redegøre for, hvorledes der skal forholdes i følgende situationer:

Skattefri aktieombytning, aktionæren er en fysisk person



- D har regnskabsår 31/12.
- Eftersom D ejes af en fysisk person, er D ikke ”kontrolleret”.
- Der gennemføres en aktieombytning den 15/6 2005.

Eftersom der etableres koncernforbindelse mellem H og D den 15/6, skal der i henhold til SEL § 31, stk. 3 udarbejdes to indkomstopgørelser for D, nemlig fra 1/1–14/6 2005 og fra 15/6–31/12 2005.

Det er vor opfattelse, at reglerne bør ændres, således at der kun kræves én indkomstopgørelse i de tilfælde, hvor H er et skuffeselskab uden tidligere aktivitet og i de tilfælde, hvor H nystiftes ved apportindskud af aktierne i D. I disse tilfælde er der ingen skattemæssig begrundelse for et krav om udarbejdelse af delårsopgørelse.

Skattefri aktieombytning, aktionæren er et selskab

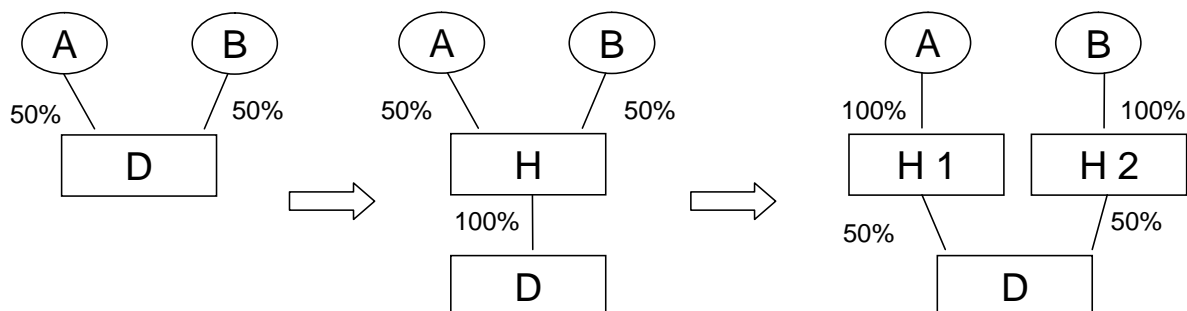
Ved skattefri aktieombytning, hvor aktionæren A, er et selskab, gælder ovenstående ikke. Både før og efter aktieombytningen er D kontrolleret af og dermed sambeskattet med A. I dette tilfælde skal der for A og D udarbejdes én indkomstopgørelse, nemlig fra 1/1–31/12 2005 og for H én indkomstopgørelse, nemlig fra 15/6–31/12 2005.

Ministeriet bedes bekræfte, at dette er korrekt.

Kommentar: Skatteministeriet kan bekræfte, at der skal udarbejdes to indkomstopgørelser for D i eksemplet, hvor personen er aktionær, og at der kun skal udarbejdes en indkomstopgørelse for D, hvor aktionæren er et selskab.

Det bemærkes, at udarbejdelse af to indkomstopgørelser i D kunne undgås ved, at aktieombytningen i stedet blev foretaget den 1/7 2005. I så fald kunne sambeskatningen vente med at træde i kraft til indkomståret 2006 og omfatte indkomsten i H for perioden 1/7 2005 – 31/12 2006 og indkomsten i D i perioden 1/1 2006 – 31/12 2006.

Aktieombytning efterfulgt af spaltning



- A og B er fysiske personer
- D har kalenderårsregnskab
- Der gennemføres en skattefri aktieombytning 15/6 2005
- H's regnskabsår løber fra 15/6 2005 til 31/12 2005
- Der gennemføres en skattefri spaltning af H:
 - Spaltningsdato 15/6 2005 (datoen for etableringen af H)
 - Spaltningen vedtages på generalforsamling 2/2 2006

Så længe D ejes af fysiske personer, er D ikke ”kontrolleret”. Den 15/6 2005 gennemføres der en aktieombytning, således at selskabet H nu ejer 100% af aktierne i D. Hermed opstår der koncernforbindelse. H spaltes således, at hver af de to aktionærer, A og B, ejer et selskab 100%, som ejer 50% af D. Som følge af de selskabsretlige regler om spaltning kan spaltningen ikke vedtages den 15/6. Spaltningen vedtages eksempelvis den 2/2 2006. H og D er dermed koncernforbundne fra den 15/6 til den 2/2 2006, hvor spaltningen vedtages.

Reglernes formulering synes at medføre følgende:

For D skal der udarbejdes følgende indkomstopgørelser:

- Fra 1/1–14/6 2005 (2005, ikke koncernforbindelse)
- Fra 15/6-31/12 2005 (2005, koncernforbindelse med H)
- Fra 1/1-1/2 2006 (2006, koncernforbindelse med H)
- Fra 2/2-31/12 2006 (2006, ikke koncernforbindelse)

Ministeriet bedes bekræfte dette.

Spørgsmålet bedes tillige besvaret ud fra en forudsætning om, at aktieombytningen gennemføres den første dag i regnskabsåret, eksempelvis den 1. januar 2006, og at spaltningen vedtages den 1.

april 2006 med 1. januar 2006 som spaltningsdato. Selskabsretligt opstår og ophører det ved aktieombytningen etablerede selskab samme dag – den 1. januar 2006.

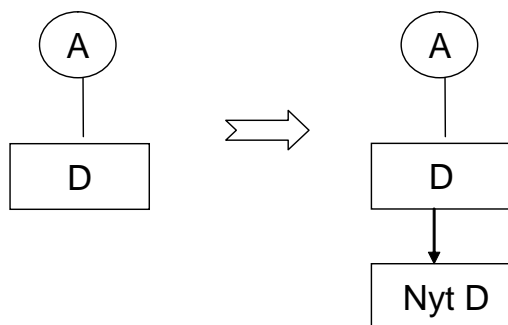
Endvidere bedes det oplyst, om det gør nogen forskel, at spaltningen først vedtages den 1. januar 2007.

Kommentar: Det kan bekræftes, at D skal udarbejde de nævnte indkomstopgørelser.

Hvis aktieombytningen i stedet gennemføres 1. januar 2006 og spaltningen vedtages 1. april 2006, ville D skulle sambeskattes med H i perioden 1. januar 2006 – 1. april 2006. Det vil sige, at D skal udarbejde en indkomstopgørelse for denne periode til brug for sambeskatningen, og en indkomstopgørelse for den resterende del af indkomståret (til særbeskatningen). Det skyldes, at D efter spaltningen hverken er koncernforbundet med H1 eller H2.

Hvis spaltningen vedtages 1. januar 2007 vil D kun skulle foretage en indkomstopgørelse i de nævnte indkomstår. D ville være sambeskattet med H i hele indkomståret 2006.

Tilførsel af aktiver (1)



- D har kalenderårsregnskab
- A er en fysisk person

Der gennemføres en skattefri tilførsel af aktiver med virkning fra den 1/1 2006. Tilførslen vedtages den 15/6 2006.

Hvis D først opnår kontrol over Nyt D den 15/6 2006, følger det af FUL § 5, at tilførslen skattemæssigt først kan ske med virkning fra den 15/6 2006, og ikke som ønsket med virkning fra den 1/1 2006. Det betyder, at indkomsten i perioden 1/1–14/6 2006 skal overføres fra Nyt D til beskatning hos D.

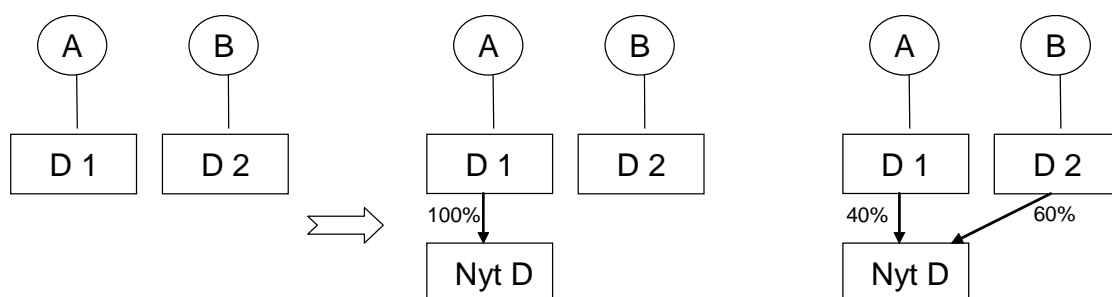
Ministeriet bedes tage stilling til situationen.

Kommentar: Det følger af fusionsskatteovens § 5, at skæringsdagen for Nyt D tidligst kan være det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen med D etableres. D kan imidlertid have en anden skæringsdag end Nyt D, som i dette tilfælde kan være 1. januar 2006. Der henvises til ovenstående kommentar

vedrørende skattemæssige afskrivninger i nystiftede selskaber, der deltager i skattefrie omstruktureringer. Det gør efter Skatteministeriets opfattelse ingen forskel, at D er et enkelt selskab og ikke en koncern.

Der skal således ikke foretages en opdeling af indkomsten i Nyt D. Hele indkomsten vedrørende de tilførte aktiver beskattes i Nyt D. Indkomsten i Nyt D opgøres i øvrigt efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3.

Tilførsel af aktiver (2)



- D1 og D 2 har kalenderårsregnskab
- A og B er fysiske personer. A og B er uafhængige parter.

D1 og D2 ønsker at slå deres virksomheder sammen. Der er enighed om, at D1 skal erhverve 40% og D2 60% af det fælles selskab.

D1 ønsker at foretage en skattefri tilførsel af aktiver pr. 1/1 2006 til Nyt D. Tilførslen vedtages den 15/6 2006. Nyt D nystiftes i forbindelse med tilførslen, og D ejer 100% af Nyt D.

D2 ønsker at foretage en skattefri tilførsel af aktiver pr. 1/1 2006 til Nyt D. Tilførslen vedtages den 15/9 2006. I forbindelse med tilførslen erhverver D2 60% af aktierne i Nyt D.

I dette tilfælde synes de nye regler at medføre følgende:

- D1 kan skattemæssigt alene foretage tilførslen med virkning fra 15/6 2006. Det betyder, at indkomsten i perioden 1/1–14/6 2006 skal overføres fra Nyt D til beskatning hos D1.
- D1 sambeskattes med Nyt D i perioden 15/6 til 14/9 2006
- D2 kan alene foretage tilførslen med virkning fra 15/9 2006
- D2 sambeskattes med Nyt D i perioden 15/9 til 31/12 2006
- Der skal udarbejdes følgende indkomstopgørelser for Nyt D:
 - Fra 15/6-14/9 2006
 - Fra 15/9-31/12 2006

Ministeriet bedes tage stilling til situationen, jf. også Tilførsel af aktiver (1) ovenfor..

Kommentar: Ved tilførslen af D2's virksomhed bliver Nyt D koncernforbundet med D2 og samtidig ophører koncernforbindelsen mellem D1 og Nyt D. Derved kan tilførslen ikke gennemføres med skattemæssig tilbagevirkende kraft, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3, og fusionsskattelovens § 5.

Skatteministeriet er som udgangspunkt enig i de beskrevne konsekvenser. Jf. kommentaren ovenfor er det dog Skatteministeriets opfattelse, at D1 og Nyt D sambeskattes fra 1/1 2006 – 14/9 2006. Indkomsten i Nyt D opgøres efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Hvis indkomsten i Nyt D udelukkende vedrører den tilførte virksomhed fra D1, vil der ikke være behov for også at foretage en indkomstopgørelse for perioden 15/6-14/9 2006.

Det bemærkes, at D1 og D2 uden besvær kunne have opnået en enklere sammenlægning af deres virksomheder, hvis D2 havde tilført sin virksomhed til Nyt D først. På den måde ville Nyt D ikke skifte koncernforbindelse i løbet af indkomståret og D1 ville kunne tilføre sin virksomhed til Nyt D med virkning fra 1. januar 2006.

SEL § 31, stk. 3

Ministeriet anmodes om at oplyse, hvorvidt der skal foretages delårsopgørelse efter selskabsskattelovens § 31, stk. 3 i følgende situationer:

To aktionærer ejer aktierne i et holdingselskab, som ejer aktier i en række datter- og datterdatterselskaber. Aktionærerne ejer hver 50% af aktierne. Koncernen har kalenderårsregnskab.

Situation 1

Holdingselskabet fusioneres (skattefrit) med et datterselskab med datterselskabet som det modtagende selskab (omvendt lodret fusion). Herved ophører holdingselskabet, og koncernen får nyt holdingselskab.

Har det betydning for besvarelsen, om fusionen gennemføres med virkning fra skæringsdatoen for selskabernes regnskabsår eller med fusionsdato midt i indkomståret?

Situation 2

Aktionærerne ombytter deres aktier i holdingselskabet med aktier i et nystiftet holdingselskab. Ombytningen sker enten den 1. januar eller på en dato i løbet af indkomståret.

Ad situationerne 1 - 2

Efter FSR's opfattelse har det ikke været hensigten, at der i ovenstående situationer skal udarbejdes delårsopgørelse. Der er ikke tale om, at holdingselskabet overdrages til en anden koncern. Der er

derimod alene tale om, at holdingselskabet ophører eller overdrages til et nyt holdingselskab under det samme ultimative ejerskab.

Kommentar: I situation 1 er det Skatteministeriets opfattelse, at holdingselskabet og datterselskabet kan fusioneres med tilbagevirkende kraft til skæringsdagen for selskabernes regnskabsår – forudsat at selskaberne i øvrigt har været koncernforbundne hele indkomståret. Der skal ikke foretages delårsopgørelse efter § 31, stk. 3, i denne situation, jf. også tidligere kommentarer.

I situation 2 kommer der et nyt selskab (holdingselskabet) ind i koncernen. Der skabes i princippet en ny koncern. Hvis selskabet indtræder i koncernen ved ombytning den 1. januar, vil der ikke skulle udarbejdes delårsregnskab. Hvis selskabet indtræder ved ombytning på en dato midt i indkomståret, fører reglerne til gengæld til, at der skal foretages delårsopgørelser for datter- og datterdatterselskaberne.

Der er dog mulighed for at lade holdingselskabets første indkomstår være op til 18 måneder og i stedet foretage aktieombytningen den 1/7 2005. I så fald kunne sambeskatningen vente med at træde i kraft til indkomståret 2006 og omfatte indkomsten i H for perioden 1/7 2005 – 31/12 2006 og indkomsten i D i perioden 1/1 2006 – 31/12 2006. Derved undgås delårsopgørelserne i datterselskaberne.

SEL § 31, stk. 3

A har kalenderåret som regnskabsår, medens B har 1/7-30/6 som regnskabsår. Selskaberne var koncernforbundne som defineret efter de nye regler allerede pr. 1. juli 2004. I lovforarbejderne er nævnt et eksempel, hvor koncernforbindelse etableres 1/5 2005. I denne situation skal B forlænge regnskabsåret til 31/12 2005. Sambeskatningsindkomsten omfatter hele kalenderåret 2005 for A og perioden fra overtagelsestidspunktet 1/5 2005 til 31/12 2005 for B. Hvorledes forholdes i nævnte situation, hvor koncernforbindelsen som nævnt allerede var etableret 1/7 2004? Skal regnskabsåret for B forlænges til 31/12 2005, således at B inddrages i den tvungne sambeskatning allerede for indkomståret 2005, eller skal B først inddrages i obligatorisk sambeskatning for indkomståret 2006, omfattende perioden 1/7 2005 til 31/12 2006?

En anden situation er følgende:

A, der har indkomstår 1/7-30/6, køber den 1/9 2005 B, der har kalenderårsregnskab. B's indkomstår skal ændres til 30/6 2006. For ikke at overspringe indkomstår, går vi ud fra, at B skal selvangive særskilt for indkomståret 2005 for perioden 1/1-31/8 2005, medens B's indkomst fra 1/9 2005 – 30/6 2006 skal medtages til sambeskatning hos A. Dette bedes bekræftet.

Kommentar: Angående den første situation forudsættes, at regnskabsåret svarer til indkomståret, og at der spørges til de nye regler om omlægning af indkomstår i selskabsskattelovens § 10, stk. 5. (og ikke reglen i årsregnskabslovens § 15, stk. 5, om at koncernforbundne selskaber skal have samme regnskabsår).

De nye sambeskatningsregler har som udgangspunkt virkning for indkomstår, der er påbegyndt den 15. december 2004 eller senere. I den første situation er B derfor først omfattet af de nye regler – herunder reglerne om omlægning af indkomstår – for indkomståret 2006, der påbegyndes 1/7 2005. B skal derfor først inddrages i den obligatoriske sambeskatning for indkomståret 2006, omfattende perioden 1/7 2005 til 31/12 2006.

Koncernen har dog mulighed for at vælge, at B (og alle andre selskaber i koncernen) inddrages under sambeskatningen allerede for indkomståret 2005, jf. § 15, stk. 4, i lov nr. 426 af 6. juni 2005. I så fald skal B's indkomstår 2005 forlænges til 31/12 2005, så indkomståret omfatter perioden 1/7 2004 til 31/12 2005.

I den anden situation kan det, jf. selskabsskattelovens § 10, stk. 5, 3. pkt., bekræftes, at B's indkomstår 2005 omfatter perioden 1/1-31/8 2005, mens indkomståret 2006 omfatter perioden 1/9 2005 til 30/6 2006.

SEL § 31, stk. 3

Et holdingselskab i en koncern køber et holdingselskab i en anden koncern den 1. april 2005. Det tilkøbte holdingselskab kaldes her X. Begge koncerner har kalenderårsregnskab. Den 1. juli 2005 vedtages en ophørsspaltning af det tilkøbte holdingselskab med virkning fra den 1. januar 2005.

Ifølge fusionsskattelovens § 15 b, stk. 2, jf. § 5 flyttes den skattemæssige spaltningssdato til den 1. april 2005 svarende til den dag, hvor der etableres koncernforbindelse med den køvende koncern. Dette har betydning, hvis de modtagende selskaber er eksisterende selskaber i den køvende koncern.

Skatteministeriet anmodes om at beskrive, hvilke konsekvenser de nye regler har, såfremt de modtagende selskaber er nystiftede selskaber. Som udgangspunkt synes de nye regler i fusionsskattelovens § 5 at have mindre betydning her, idet der "blot" er tale om, at der med tilbagevirkende kraft etableres to selskaber pr. konsolideringstidspunktet i stedet for et. Det følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, at indkomsten i perioden frem til den 1. april 2005 ikke kan indregnes hos den køvende koncern.

Efter FSR's opfattelse kan de nye regler på dette område ikke ændre udbyttebeskatningen af udbytte modtaget af X. Spørgsmål i denne henseende kan opstå i følgende situation:

Fusionskattelovens § 7, som tillige finder anvendelse ved skattefri spaltning, medfører, at der skal foretages en ansættelse af indkomsten for perioden 1. januar til 31. marts 2005 for X som følge af, at den skattemæssige spaltningssdato for dette selskab flyttes. Udbygges eksemplet med en situation, hvor X den 1. december 2004 har købt aktierne i et datterselskab, som den 15. marts 2005 har udloddet udbytte til X, opstår spørgsmål om udbyttets behandling.

Administrativ praksis anerkender, at fusionskattelovens successionsprincip medfører, at udbyttet opretholdes som skattefrit, jf. SKM2001,319.LR. I den offentliggjorte afgørelse var spaltningssdatoen den første dag i regnskabsåret og den selskabsretlige og skattemæssige spaltningssdato sammenfaldende. Det har efter FSR's opfattelse ikke været tilsigtet, at de nye sambeskatningsregler skal skærpe beskatningen i dette tilfælde. Efter FSR's opfattelse må successionsreglerne også i dette tilfælde, hvor der skal udarbejdes en mellempriodeopgørelse, medføre, at udbyttet kan opretholdes som skattefrit. Hensigten med mellempriodeopgørelsen er at opgøre den indkomst, der skal forblive i den sælgende koncern – ikke at gøre ellers skattefrie udbytter skattepligtige.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte FSR's opfattelse.

Kommentar: For så vidt angår spaltning til nystiftede modtagende selskaber henvises til kommentarerne ovenfor.

Med hensyn til spørgsmålet om succession efter fusionskatteloven og muligheden for at modtage skattefrie udbytter i forbindelse med en spaltning, er der ikke tale om en problemstilling, der er opstået som følge af de nye sambeskatningsregler.

Den nævnte afgørelse vedrørte en situation, hvor udbyttet blev modtaget i en indkomstperiode, der skulle medregnes hos de modtagende selskaber. De modtagende selskaber succederede i det indskydende selskabs anskaffelsestidspunkt for aktierne, jf. fusionskattelovens § 8.

I det anførte eksempel er der tale om, at udbyttet modtages i en indkomstperiode, der skal medregnes hos det indskydende selskab. Det er Skatteministeriets opfattelse, at det indskydende selskab ikke kan medregne en efterfølgende ejerperiode hos et modtagende selskab med henblik på at opfylde kravet om 1 års ejertid. Udbyttet i eksemplet vil derfor være skattepligtigt.

SEL § 31, stk. 3

Det bedes bekræftet, at selvangivelsesfristen for et selskab, der udtræder af en koncern, ikke er 6 måneder fra koncernforbindelsens ophør, og at fristen således med andre ord er den samme som for de øvrige sambeskattede selskaber.

Kommentar: Det kan bekræftes, at selvangivelsesfristen for den indkomst i det udtrædende selskab, der skal medregnes til sambeskatningsindkomsten, er den samme som fristen for de øvrige sambeskattede selskaber i den koncern, som selskabet udtræder af.

SEL § 31, stk. 3 og SEL § 31 C

I ministeriets besvarelse af FSR's henvendelse af 23. maj 2005 (L 121, bilag 35) et det på side 4 blandt andet anført:

”Sælges et selskab fra en koncern til en anden, får ejerskiftet i forhold til § 31 C først virkning fra konsolideringstidspunktet, således at indkomsten indtil dette tidspunkt medregnes hos den sælgende koncern. Det gælder selvom retserhvervelsen er sket på et tidligere tidspunkt.”

Ministeriet bedes oplyse om, hvilket tidspunkt der skal anvendes som ”måletidspunkt” (retserhvervelsestidspunktet, konsolideringstidspunktet eller?), når et selskab overdrages fra uafhængige parter til andre uafhængige parter, uden at der er tale om en koncern, hverken før eller efter overdragelsen og når et selskab uden hidtidig koncernforbindelse overdrages ind i en koncern?

Kommentar: Som anført i det citerede afsnit fra L 121, bilag 35, er det konsolideringstidspunktet, der er afgørende for, hvornår indkomsten medregnes i sambeskatningsindkomsten. Hvis der er tale om en overdragelse af et selskab, der hverken før eller efter overdragelsen indgår i en koncern, skal der ikke ske konsolidering. Hvis et ikke-koncernforbundet selskab overdrages ind i en koncern, skal den køvende koncern medregne selskabets indkomst til sambeskatningsindkomsten fra konsolideringstidspunktet.

Eventuel skattepligtig fortjeneste eller tab ved salg af aktierne i et selskab medregnes – uændret – når der er indgået endelig og bindende aftale om overdragelsen – dvs. på retserhvervelsestidspunktet.

SEL § 31, stk. 4

Ministeriet bedes oplyse, om en filial kan være administrationsselskab, hvis der også indgår søsterselskaber i sambeskatningen?

Kommentar: En filial kan være administrationsselskab, selvom der tillige indgår søsterselskaber i sambeskatningen.

SEL § 31, stk. 4

Er der blandt sideordnede danske søsterselskaber udpeget et administrationsselskab, skal der blandt andet udpeges et nyt administrationsselskab, hvis det hidtidige administrationsselskab ikke længere er en del af koncernen.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at det også er muligt at vælge et nyt administrationsselskab i stedet for det oprindeligt valgte, selv om det hidtidige administrationsselskab stadig indgår i koncernen og selv om der ikke er sket ændringer i koncernens selskabsretlige opbygning.

Kommentar: Det kan bekræftes.

SEL § 31, stk. 4

Det er en forudsætning for at opløse et anpartsselskab efter ApS-lovens § 59, at skattemyndighederne afgiver en betalingserklæring. En forudsætning for en sådan erklæring er, at selskabet har betalt alle udestående skatter. Hvis selskabet er sambeskattet, er det administrationsselskabet, der skal betale skatten. Vil et sambeskattet datterselskab, der opløses efter § 59, med frigørende virkning kunne betale indkomstskat til administrationsselskabet uden for de sædvanlige terminer, således at skattemyndighederne kan afgive nævnte erklæring?

Vi beder om, at samme principielle spørgsmål besvares også i forbindelse med likvidation, hvor der ønskes en skattekvittance.

Kommentar: Det er Skatteministeriets opfattelse, at SKAT kan betragte en betaling af skatten til administrationsselskabet som tilstrækkelig til at opnå betalingserklæring, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. SKAT kan – som efter de gældende regler – tage forbehold for senere revision.

SEL § 31, stk. 6

Det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 70, at de sambeskattede selskaber skal betale deres andel af et eventuelt restskattetillæg, ligesom selskaberne skal have godtgjort deres andel af en eventuel godtgørelse for overskydende skat. Det fremgår ikke heraf, hvorledes der forholdes, hvis nogle selskaber har overskydende skat og andre har restskat. Er der tale om en fordeling af det faktisk betalte tillæg ved restskat henholdsvis den faktisk modtagne godtgørelse ved overskydende skat opgjort samlet for koncernen, eller skal/kan man opgøre overskydende skat/restskat for hvert selskab, og dermed tillæg/godtgørelse som om selskaberne var beskattet hver for sig. I så fald vil administrationsselskabet komme til at bære/modtage differencen mellem resultatet af de to fordelingsmetoder.

Eksempel

En sambeskattet koncern består af et administrationsselskab (moderselskab) A og to sambeskattede datterselskaber B og C. Den skattepligtige indkomst for A udgør 0 kr. for regnskabsåret, medens den skattepligtige indkomst for B og C udgør henholdsvis 700 og 300. Sambeskatningsindkomsten udgør herefter 1000, hvoraf der skal betales en skat på 280. Ordinær acontoskat indbetalt af A forudsættes at udgøre 140, medens frivillig indbetaling forudsættes at udgøre 0.

A skal således indbetale en restskat på 140 og et restskattetillæg på 5,4% svarende til 7,56.

Hvorledes skal restskattetillægget på 7,56 fordeles, hvis A har opkrævet den indbetalte acontoskat på 140 hos C på tidspunktet for indbetaling af ordinær acontoskat, og opkrævningen er baseret på gennemsnittet af B og C's indkomstskat de seneste 3 år, jf. besvarelsen på spørgsmål 70?

C får en overskydende skat på $140 - 300 \times 28\% = 56$. Skal A herefter afregne et internt tillæg til C på 1,9% af den overskydende skat svarende til 1,064, eller udgør den interne afregning 0, da der samlet er restskat? Hvis den interne afregning udgør 0, vil eventuelle minoritetsaktionærer i C få forringet deres stilling.

B får en restskat på 196. Skal B herefter afregne et internt tillæg til A på 5,4% af hele B's restskat på 196 svarende til et beløb på 10,584 eller kan B nøjes med at afregne 7,56 og herved få fordel af C's overskydende skat? Hvis B skal afregne et tillæg på 10,584 til A, og A omvendt skal afregne et tillæg på 1,064 til C, "tjener" A netto 1,96 på den interne afregning af tillæg.

Hvordan skal der i relation til beregning af ordinær acontoskat for de enkelte selskaber forholdes for tidligere år (indkomståret 2004 og før), hvor der er anvendt moderselskabsmetoden for fordeling af skatter?

Hvis A rent faktisk ikke har opkrævet B og C ordinær acontoskat, skal beregningen af tillæg så foretages, som om der var opkrævet ordinær acontoskat baseret på gennemsnittet af B og C's indkomstskat de seneste 3 år? Og vil den beregnede, men ej opkrævede acontoskat skulle anses som interne fordringer, der skal forrentes?

Hvis A har opkrævet B og C ordinær acontoskat med et beløb, der er større end gennemsnittet af B og C's indkomstskat de seneste 3 år, vil det overskydende beløb så skulle indgå ved beregningen af eventuelle interne tillæg som frivillige indbetalinger?

Ovenstående problemstillinger gælder i princippet også vedrørende beregning og fordeling af tillæg som følge af frivillige indbetalinger.

Eksempel

Hvis A ovenfor havde foretaget en frivillig indbetaling den 20. november i regnskabsåret på 140,7, dvs. med et tillæg på 0,5%, ville der hverken være restskat eller overskydende skat for den sambeskattede koncern. Kan eller skal den frivillige indbetaling herefter opkræves hos B på tidspunktet for indbetalingen, og vil en manglende opkrævning skulle anses for en fordring A har på B? Det skal bemærkes, at selskaberne endnu ikke den 20. november kender de endelige skatter, hvorfor en beregning kun kan foretages skønsmæssigt. Hvis der ikke er krav om, at A skal opkræve en frivillig indbetaling hos B, eller der opkræves med et mindre beløb end B's endelige skat, skal B

så betale 5,4% tillæg af sin restskat til A, selvom der ikke samlet skal betales restskat som følge af A's frivillige indbetaling?

Kommentar: Som det fremgår af eksemplet, kan nogle selskaber i koncernen have overskydende skat og andre restskat. I disse tilfælde vil koncernens eventuelle overskydende skat/restskat altid være mindre end summen af overskydende skat/restskat på enkelt-selskabsniveau.

Sambeskatningen vil imidlertid i disse tilfælde samlet set altid indebære en fordel for koncernen om følge af, at restskattetillegget er større end godtgørelsen for overskydende skat. En mistet godtgørelse på 1,9 pct. modsvares således af et sparet restskattetilleg på 5,4 pct.

Efter Skatteministeriets opfattelse kan koncernen frit fastlægge en fordelingsprocedure for denne fordel. Til gengæld er det et krav, at fordelingsproceduren ligger fast og gælder for alle selskaber.

Det er et krav, at ingen selskaber stilles dårligere som følge af fordelingen, end selskaberne ville være blevet, hvis de blev beskattet som enkelt-selskaber uden sambeskatning. Det er således et krav, at et selskab, der har overskydende skat, mindst modtager en godtgørelse på 1,9 pct. heraf. Derimod er det muligt at fastlægge en fordeling, hvor et selskab, der har restskat, kun betaler 1,9 pct. af restskatten til det/de selskaber, hvis overskydende skat har nedbragt selskabets restskat. Hvis koncernen samlet set har restskat, skal selskabet betale tillæg på 5,4 pct. af sin forholdsmæssige del af koncernens restskat.

SEL § 31, stk. 6

Det synes uklart, hvorledes lempelse for udenlandsk skat skal beregnes under hensyntagen til minoritetsaktionærer.

Eksempel

M ejer 55% af aktierne i D. M og D er danske selskaber. Indkomsten efter danske regler er 100 i både M og D. D har en udenlandsk renteindkomst på 100, som beskattes med 15% i udlandet. Der vil kunne opnås lempelse for nævnte 15.

Spørgsmålet er, hvorvidt lempelsen kan godskrives D, således at minoritetsaktionærerne ikke diskrimineres. Ved fuld fordeling efter de hidtidige regler fordeles skatteværdien af lempelse, da betalbar skat fordeles forholdsmæssigt, og refusion for underskud beregnes med nettoskatteprocenten.

Såfremt diskrimination af en mindretalsaktionær skal undgås, bør lempelsen kunne godskrives D, således at skat til betaling til M udgør 13.

Tænker man sig alternativt, at D har en skattepligtig indkomst på -100, udgør sambeskatningsindkomsten 0. Kan bortseelsesreglen i LL § 33 H i denne situation anvendes, så der bortses på datterselskabsniveau? Efter de hidtidige sambeskatningsregler lempedes på sambeskatningsniveau og bortseelsesreglen skulle tilsvarende anvendes på dette niveau. Af hensyn til minoritetsaktionærerne bør bortseelsesreglen kunne anvendes på datterselskabsniveau. Dette forudsætter imidlertid, at der kan bortses fra underskuddet på 200, hvilket forekommer tvivlsomt. Hvorledes vil M kunne administrere reglerne uden konflikt med minoritetsaktionærernes interesser?

I bilag 24 til L 121, svar til Advokatrådet, udtales det, at der ikke er hæftelsesregler i forbindelse med national sambeskatning, der kan forhindre, at skattemyndighederne afgiver skattekvittance. Det bedes bekræftet, at der vil kunne opnås skattekvittance såvel vedrørende et administrationsselskab som vedrørende et sambeskattet datterselskab, hvis der anmodes herom. Tilsvarende bedes bekræftet, at skattekvittance kan opnås såvel for det ultimative moderselskab, som for administrationsselskabet og de øvrige selskaber omfattet af international sambeskatning, hvis der anmodes herom.

Kommentar: *Lempelsesreglerne skal fortsat anvendes på sambeskatningsniveau – dvs. ved skatteberegningen i administrationsselskabet. Hvis sambeskatningsindkomsten er 0, vil der ikke kunne opnås lempelse for den udenlandske kildeskat. Administrationsselskabet skal ved opkrævningen af selskabsskatten hos de selskaber, der deltager i sambeskatningen, tage hensyn til de udenlandske skatter, som disse selskaber har betalt og som har nedbragt skatten af sambeskatningsindkomsten.*

Der er efter Skatteministeriets opfattelse mulighed for at anvende bortseelsesreglen i ligningslovens § 33 H, hvis D som i eksemplet har underskud ved anden virksomhed på 200.

Med hensyn til likvidation af et selskab eller opløsning efter anpartsselskabslovens § 59 skal indhentes en erklæring fra skattemyndighederne om, at der ikke er skatte- og afgiftskrav mod selskabet. Reglerne og praksis for skattemyndighedernes afgivelse heraf er ikke ændret.

Som det imidlertid er påpeget i svaret til Advokatrådet, hæfter en selskab under de nye sambeskatningsregler ikke solidarisk for skatten i andre selskaber. Det vil sige, at sambeskatningsreglerne i fremtiden ikke forhindrer, at der gives skattekvittance. Der kan naturligvis stadig være solidarisk hæftelse for skatten vedrørende tidligere indkomstår i andre selskaber, som selskabet har været sambeskattet med efter de tidligere sambeskatningsregler.

SEL § 31, stk. 6

Vi skal anmode om ministeriets bekræftelse af, at alle betalinger mellem administrationsselskabet og de øvrige selskaber i overensstemmelse med regelsættet er omfattet af § 31, stk. 6 og dermed også af sidste sætning i § 31, stk. 6, herunder betalinger vedrørende restskat og tillæg hertil samt

forrentning heraf, tilbagebetalinger af overskydende skat, procenttillæg hertil og forrentning heraf, og at betalingerne kan ske uden skattemæssige konsekvenser, også efter at koncernforbindelsen er ophørt, f.eks. fordi datterselskabet er solgt.

Kommentar: Det kan bekræftes.

SEL § 31, stk. 6

Hvis et datterselskab overdrages fra en koncern til en anden midt i indkomståret, deltager selskabet i to sambeskatninger. Af bilag 16, svar på spørgsmål 10, følger det, at acontoskattebetalinger, som datterselskabet har foretaget under den første sambeskatning, skal godskrives den anden sambeskatning. Resultatet af dette kan blive, at der opstår restskat for første halvår med deraf følgende restskattetillæg og overskydende skat i 2. halvår med deraf følgende procenttillæg. Situationen kompliceres yderligere, når der tages hensyn til reglen om regnskabsomlægning efter SEL § 10, stk. 5, idet datterselskabet da anses for at have startet nyt indkomstår ved overdragelsen til den nye koncern. FSR finder, at det ville være mere korrekt, hvis acontoskatten blev henført til den periode, hvori den er betalt, og beder om ministeriets kommentarer hertil.

Kommentar: Det er desværre ikke på nuværende tidspunkt at være muligt administrativt at henføre et selskabs acontoskattebetalinger til andre end den nye koncern, når selskabet selv har forestået indbetalingerne. Skatteministeriet anerkender problemstillingen og vil sammen med SKAT forsøge at finde en tilfredsstillende løsning.

Det skal dog bemærkes, at hvis et datterselskab indgår i en koncern, vil det hovedsageligt være administrationsselskabet, der forestår acontoskattebetalinger. Acontoskattebetalinger fra administrationsselskabet i den sælgende koncern vedrørende det frasolgte selskab vil derfor blive henført til sælgende koncern.

SEL § 31, stk. 6

Under hensyntagen til ovenstående bemærkninger ønsker FSR oplyst, om det kan forventes, at de fremtidige aconto skatteopkrævninger indeholder en specifikation af acontoskatten for de enkelte selskaber i sambeskatningen.

Svar: Nej, opkrævningerne af acontoskat kommer ikke til at indeholde en sådan specifikation.

SEL § 31, stk. 6

Som følge af det obligatoriske fuld fordelingsprincip vil koncerner, der hidtil har benyttet moderselskabsmetoden, skulle foretage omfordelinger af udskudt skat mellem koncernens selskaber.

Skatteministeriet bedes oplyse om eventuelle skattemæssige konsekvenser af følgende to dispositioner:

1. M ejer D. D har i årsregnskabet for 2004 aktiveret udskudt skat, svarende til skatteværdien af underskud, der fremføres i det indbyrdes forhold med moderselskabet M. D kan ikke efter de nye regler opnå godtgørelse for et sådant underskud. M godskrives derfor D for dette skatteaktiv via mellemregningskontoen i forbindelse med, at M udligner for meget afsat udskudt skat i sit eget regnskab. Vil D kunne tilskudsbeskattes?
2. M ejer D, der ejer DD. DD har haft afsat en udskudt skatteforpligtelse, der bortfalder efter de nye regler, hvor en tilsvarende forpligtelse opstår hos M. M debiterer derfor DD over mellemregningskontoen for et beløb svarende til skatteforpligtelsen. Vil denne disposition repræsentere et maskeret udbytte til M? Vil udbyttet være skattefrit?

Kommentar: Det er Skatteministeriets opfattelse, at de omfordelinger af udskudt skat mellem koncernens selskaber, som er en følge af, at koncernen skal ændre fordelingsprincip (til fuld fordeling), ikke har skattemæssige konsekvenser.

SEL § 31, stk. 7

Der kan efter bestemmelsen alene bortses fra et underskud, der svarer til den skattepligtige indkomst i det faste driftssted. Har et datterselskab et underskud på 200 og et fast driftssted et overskud på 100 i år 1, medens datterselskabet i år 2 har et overskud på 200 og det faste driftssted et resultat på 0, kan der alene bortses fra 100 i år 1. Herved bliver der over de to år en merbeskatning på 28 i forhold til de hidtidige regler. Påtænker ministeriet at fremsætte lovforslag for at undgå en sådan utilsigtet merbeskatning?

Det er FSR's opfattelse, at alle selskaber omfattet af sambeskatningen kan vælge at se bort fra underskud, og at der kan ses bort fra underskud der svarer til den skattepligtige indkomst i samtlige faste driftssteder/datterselskaber i Danmark, hvis indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i udlandet. Dette bedes bekræftet.

Det bedes endvidere bekræftet, at der frit kan vælges, hvilke underskud, herunder hvor stor en del af de enkelte underskud der bortses fra.

Kommentar: Det kan ikke bekræftes, men Skatteministeriet er enig i, at det ønskede formål med reglen ikke opfyldes fuldt ud, medmindre der kan ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at sambeskatningsindkomsten svarer til den skattepligtige indkomst, der også beskattes i udlandet.

SEL § 31 A

Det er det ultimative moderselskab – også når det er udenlandsk – der vælger international sambeskatning. Hvilken form for dokumentation forestiller ministeriet sig, der skal forelægges myndighederne for at dokumentere, at det udenlandske moderselskab har valgt international sambeskatning?

***Kommentar:** Det danske administrationsselskab i den nationale sambeskatning skal ved indsendelse af selvangivelsen for det indkomstår, hvor det ultimative moderselskab ønsker international sambeskatning etableret, vedlægge dokumentation for, at det ultimative moderselskab har valgt international sambeskatning og dermed har påtaget sig at hæfte for skatten mv. i koncernen. Det kan eksempelvis ske ved et brev fra moderselskabet.*

SEL § 31 A, stk. 3

Af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3 følger, at genbeskatningsforpligtelsen udløses, hvis det ultimative moderselskab spaltes. Omfatter denne bestemmelse også spaltning af administrationsselskabet, når et sådant er udpeget ifølge reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 2. punktum?

***Kommentar:** Nej, i disse tilfælde er der mulighed for efter reglerne i § 31, stk. 4, at udpege et nyt administrationsselskab og overføre genbeskatningsforpligtelsen til dette selskab (mod betaling).*

SEL § 31 A, stk. 4

Det bestemmes i sidste punktum, at udskudt skat af genbeskatningssaldi skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationsselskabets årsregnskab. Dette er ikke i alle tilfælde i overensstemmelse med årsregnskabsloven eller gældende regnskabsstandarder. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har på et møde i Regnskabsrådet oplyst, at man ikke vil føre kontrol med overholdelsen af SEL § 31 A, stk. 4. Det bedes oplyst, hvorvidt det har skattemæssige konsekvenser, og i så fald hvilke, hvis der i overensstemmelse med regnskabslovgivningen uanset bestemmelsen i § 31 A, stk. 4 ikke afsættes fuld udskudt skat af genbeskatningssaldi. Regnskabsmæssigt sondres der mellem ”indregning” (periodisering) og ”måling” (værdiansættelse).

***Kommentar:** Afsættelsen af udskudt skat er en regnskabsregel, der skal gøre det vanskeligere at tømme administrationsselskabet for værdier, når der udestår en potentiel skatteforpligtelse. Der er ikke knyttet egentlige skatteretlige sanktioner – såsom ophævelse af international sambeskatning – til manglende overholdelse af reglen – forudsat at koncernen i øvrigt overholder de oplysningsforpligtelser, som er fastsat i loven og af Skatterådet.*

Hvis reglen ikke overholdes, og skattemyndighederne lider tab som følge heraf, vil der imidlertid efter Skatteministeriets opfattelse kunne blive tale om erstatningsansvar for revisor m.v.

SEL § 31 A, stk. 4

Det bestemmes, at den udskudte beskatning af underskud i udlandet skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationsselskabets regnskab. Det bedes oplyst, hvorvidt denne bestemmelse også omfatter skat af genbeskatningssaldi efter de hidtidige regler, i tilfælde hvor der vælges international sambeskatning.

Hvis dette besvares bekræftende, bedes det oplyst, om der i så fald skal ske vederlæggelse til et nyt administrationsselskab, der er ultimativt moderselskab efter de nye regler, men ikke kunne sambeskattes efter de hidtidige regler. Hvis dette besvares bekræftende, skal vi bede om ministeriets overvejelser med hensyn til beskyttelse af minoritetsaktionærer i det hidtidige moderselskab, i situationer hvor det er usandsynligt, at genbeskatning i praksis nogen sinde vil finde sted.

SEL § 31, stk. 4 bestemmer, at ”det tidligere administrationsselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab”. Spørgsmålet er, om denne bestemmelse finder anvendelse på den beskrevne situation. Usikkerheden er, hvorvidt besvarelsen af spørgsmål 98 også omfatter situationer, hvor der vælges international sambeskatning.

Kommentar: Hvis der ikke vælges international sambeskatning forbliver genbeskatningsforpligtelsen efter overgangsreglen i § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 i det tidligere moderselskab.

Hvis der vælges international sambeskatning sker genbeskatningen af underskud, der er fratrukket under de tidligere sambeskatningsregler, efter reglerne i § 31 A, stk. 10-12, jf. overgangsreglen i stk. 10-12. Derved flyttes genbeskatningsforpligtelsen til det nye administrationsselskab.

Det kan derfor bekræftes, at bestemmelsen også omfatter udskudt skat af genbeskatningssaldi efter de hidtidige regler, når der vælges international sambeskatning. Bestemmelsen i § 31, stk. 4, omfatter også overførslen af genbeskatningsforpligtelsen fra det tidligere moderselskab i sambeskatningen til det nye administrationsselskab. Det vil sige, at det nye administrationsselskab skal modtage betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, som selskabet overtager.

SEL § 31 A, stk. 6

Bestemmelsen omtaler ikke anvendelsen af underskud i faste driftssteder i udlandet, eller om disse kan forpligte sig til at betale et beløb svarende til den betalte indkomstskat til administrationsselskabet. FSR beder om ministeriets bemærkninger hertil.

Kommentar: Ved udnyttelse af underskud i et udenlandsk fast driftssted skal det selskab eller faste driftssted, som udnytter underskuddet, forpligte sig til betaling af et beløb svarende til skatteværdien af underskuddet til administrationsselskabet. Det faste driftssted kan forpligte sig til at betale et beløb svarende til den betalte indkomstskat til administrationsselskabet.

SEL § 31 A, stk. 10

Ud fra en ordlydsfortolkning må det antages, at den ordinære genbeskatning ved bindingsperiodens udløb tillige omfatter likvidationsfortjeneste i overskudsgivende selskaber i samme land. Dette er en væsentlig stramning i forhold til tidligere. Det bedes oplyst, om nævnte forståelse er korrekt.

Kommentar: Det er korrekt, at den ordinære genbeskatning ved bindingsperiodens udløb tillige omfatter likvidationsfortjeneste i overskudsgivende selskaber i samme land.

SEL § 31 A, stk. 10

Hvis et udenlandsk datterselskab udtræder af den internationale sambeskatning, skal der gennemføres en ordinær genbeskatning begrænset til likvidationsavancen. Hvilken saldo tages der udgangspunkt i, hvis datterselskabet sælges midt i indkomståret – primosaldoen (svarende til de hidtidige regler) eller en saldo, der også omfatter overskud/underskud i salgsåret frem til selskabets udtræden af sambeskatningen?

Kommentar: Ved ordinær genbeskatning ved salg af et datterselskab midt i året indgår overskud/underskud i salgsåret i genbeskatningssaldoen.

SEL § 31 A, stk. 10

En international sambeskatning består af det udenlandske ultimative moderselskab A Ltd., det danske datterselskab B A/S, der er administrationsselskab, og det udenlandske datterdatterselskab C AB. Der består genbeskatningsforpligtelse såvel vedrørende A som C. A sælger aktierne i B til D A/S. Hvilken regel finder anvendelse i dette tilfælde – er det reglen i SEL § 31 A, stk. 3 om fuld genbeskatning, når sambeskatningen afbrydes midt i bindingsperioden, eller er det reglen i § 31 A, stk. 10 om ordinær genbeskatning maksimeret til likvidationsavancen i A? I sidstnævnte tilfælde bedes det oplyst, om det nye ultimative moderselskab D skal overtage forpligtelserne vedrørende den internationale sambeskatning fra B, jf. svaret på spørgsmål 131.

Kommentar: Ved salget af B A/S anses den internationale sambeskatning med A Ltd. for afbrudt inden bindingsperiodens udløb. Derfor udløses der fuld genbeskatning af tidligere fratrukne underskud under sambeskatningen – dvs. både af genbeskatningssaldoen vedrørende A og C. Der er således ikke nogen forpligtelse, som D skal overtage fra B.

SEL § 31 A, stk. 10

I ministeriets besvarelse på henvendelsen fra FSR af 18. april 2005, side 27-28, hvor vi efterlyser periodiseringsregler mellem overgangsreglerne for genbeskatning anfører ministeriet blandt andet: ”Der er i øvrigt ikke noget periodiseringsproblem i den beskrevne situation, idet indkomsten i de udenlandske datterselskaber vil skulle medregnes hos såvel A som B.”

Uanset at ministeriet finder den beskrevne situation særegen beder FSR om bekræftelse på, at ovennævnte citat ikke skal forstås således, at såfremt et tidligere underskudsgivende udenlandsk datterselskab C efterfølgende opnår et overskud på eksempelvis 100, så medfører dette, at såvel A som B skal genbeskattes af 100, eller i alt 200 kr., og vi hører gerne, hvorledes beskatningen fordeles.

Kommentar: *Det kan ikke bekræftes. Skatteministeren svarede bl.a. følgende på det omtalte spørgsmål:*

”Den beskrevne situation synes at være meget særegen. Det må være de færreste situationer, hvor et selskab ejer hele aktiekapitalen, men besidder mindre end halvdelen af stemmerne. Den beskrevne situation kan opstå, hvor det danske moderselskab har placeret et skattemæssigt transparent kommanditselskab mellem sig selv og mellemholdingselskabet og hvor stemmerne i kommanditselskabet besiddes af hovedaktionæren i moderselskabet. På denne måde har ”koncernen” kunnet undgå at skulle foretage regnskabsmæssig konsolidering, men har kunnet opnå sambeskatning efter skattereglerne.

Der er i øvrigt ikke noget prioriteringsproblem i den beskrevne situation, idet indkomsten i de udenlandske datterselskaber vil skulle medregnes hos såvel A som B.

I lyset af den beskrevne situations særegne karakter samt, at A ved afbrydelse af sambeskatningen efter gældende regler skulle genbeskattes af hele genbeskatningssaldoen straks ved afbrydelsen, synes der ikke at være behov for indsættelse af en prioriteringsregel.”

Ovenstående skal forstås således, at begge selskaber vil skulle genbeskattes samtidigt af indkomsten i de udenlandske datterselskaber.

SEL § 8, stk. 3

Det bedes bekræftet, at der ved intern overførsel af aktiver fra et fast driftssted i udlandet til hovedkontoret i Danmark, og hvor SEL § 8 B ikke finder anvendelse, skal fastsættes indgangsværdier svarende til handelsværdierne.

Kommentar: *Ifølge den foreslåede bestemmelse finder selskabsskattelovens § 8 B tilsvarende anvendelse ved intern overførsel i selskabet af aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, til et fast driftssted eller hovedkontor i Danmark.*

Selskabsskattelovens § 8 B er indført ved lov nr. 1215 af 27. december 2003. Den foreskriver, at indgangsværdierne på aktiver og passiver, der koncerninternt erhverves af et selskab fra et koncernforbundet selskab, skal fastsættes til de oprindelige anskaffelsessummer (tvangsnedskrevet

med maksimale danske afskrivninger) og anskaffelsestidspunkter, når overdragelsen ikke har udløst dansk eller udenlandsk beskatning. Bestemmelsen finder således kun anvendelse, når der ikke udløses beskatning ved overdragelsen.

Når det i L 121 foreslås, at bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse, så medfører det, at den oprindelige anskaffelsestidspunkt (tvangsnedskrevet med maksimale danske afskrivninger) og det oprindelige anskaffelsestidspunkt skal anvendes, når overførsel internt i selskabet ikke udløser beskatning.

Det udestående spørgsmål er herefter, hvad der gælder, når overførslen udløser beskatning. Der er ingen lovregulering af spørgsmålet, hvorfor svaret må baseres på praksis m.v. ved interne overførsler i gældende ret.

Niels Winther-Sørensen skriver i sin bog "Beskatning af international erhvervsindkomst" på side 551 vedrørende interne overførsler af driftsmidler, at

"der, når et foretagendes danske hovedkontor og faste driftssted i udlandet udgør hver sin virksomhed i afskrivningslovens forstand, kan opnås en præcis allokering ved at tage udgangspunkt i arms længde prisen ved overførslerne mellem virksomhederne."

Han når i øvrigt frem til samme resultat, hvis det faste driftssted ikke udgør en selvstændig virksomhed i forhold til afskrivningslovens regler (efter afskrivningslovens § 5 afskrives driftsmidler på en samlet saldo for den enkelte virksomhed).

Driftsmidler overført internt i selskabet til det danske hovedkontor eller et fast driftssted i Danmark vil således skulle indgå til armslængde prisen på overførselstidspunktet, når der er sket beskatning ved overførslen. Dette svarer til køb/salg af driftsmidler mellem koncernforbundne selskaber.

Overgangsreglerne

Hvorledes er samspillet mellem overgangsreglerne om genbeskatning og CFC reglerne? Skal samme indkomst beskattes to gange? Dette var ikke tilfældet under de hidtidige regler.

Kommentar: Det er Skatteministeriets opfattelse, at indkomst, der genbeskattes efter overgangsreglerne, ikke undergives CFC-beskatning. Det fremgik af selskabsskattelovens § 32, stk. 15, at der ikke skulle ske CFC-beskatning, når datterselskabet var sambeskattet efter § 31. Denne regel finder fortsat anvendelse, jf. § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005. I denne sammenhæng sidestilles datterselskaber, som beskattes efter overgangsreglen, med sambeskattede datterselskaber.

§ 15, stk. 4

Det er FSR's forståelse af overgangsreglerne i § 15, stk. 4, at en koncern med bagud forskudt regnskabsår, hvis indkomstår 2005 er påbegyndt før 15/12 2004, kan vælge at anvende de nye regler om henholdsvis obligatorisk national sambeskatning og frivillig international sambeskatning,

såfremt alle koncernselskaberne følger denne beslutning. Det er således ikke, som bemærkningerne måske antyder, en forudsætning, at visse koncernselskaber allerede er omfattet af de nye regler for 2005, for at koncernen kan vælge at anvende overgangsreglen i § 15, stk. 4. Ministeriet bedes bekræfte dette.

Kommentar: *Det kan bekræftes. Det er ikke en forudsætning for anvendelse af overgangsreglen i § 15, stk. 4, at nogen af selskaberne har påbegyndt indkomståret efter 15. december 2004.*

§ 15, stk. 4

Der synes at være uklarhed med hensyn til, hvorledes overgangsreglen virker i det første år, såfremt et selskab overdrages fra en koncern til en anden koncern.

Eksempel

Selskab A har et datterselskab, selskab B. Begge selskaber har regnskabsår 1/10-30/9. For regnskabsåret 1/10 2004 – 30/9 2005 ønsker denne koncern at anvende overgangsreglen i stk. 4. Selskab A sælger selskab B den 1/2 2005 og i øvrigt oplyses, at selskab B i hele regnskabsåret giver overskud.

Køber af selskab B har ligeledes regnskabsår 1/10-30/9, men ønsker ikke at anvende stk. 4, og derfor heller ikke for det tilkøbte selskab B.

Kan selskab A og B sambeskattes for perioden 1/10 2004 til 1/2 2005?

For hvilken periode skal selskab B opgøre sin indkomst under den nye koncern? Umiddelbart kan det forekomme, at køberkoncernen har mulighed for at udnytte B's underskud også i perioden 1/10 2004 til 1/2 2005.

Kommentar: *Selskaberne A og B kan sambeskattes for perioden 1/10 2004 til 1/2 2005, forudsat at hele koncernen sambeskattes efter de nye regler. Det er ikke en forudsætning for anvendelse af overgangsreglen i § 15, stk. 4, at nogen af selskaberne har påbegyndt indkomståret efter 15. december 2004.*

På det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen til A ophører, foretages en indkomstopgørelse for perioden 1/10 2004 til 1/2 2005 af B's indkomst, som om perioden udgør et helt indkomstår, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3. I den nye koncern skal B's indkomst derfor opgøres for perioden 1/2 2005 til 30/9 2005. Det sker ligeledes efter reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, idet køber af selskab B indtræder i den sælgende koncerns valg af at lade B anvende de nye sambeskatningsregler. Uudnyttede underskud i B fra perioder før den 1/2 2005 kan kun fremføres til modregning i B's egen positive indkomst i senere indkomstår.

§ 15, stk. 8

I ministeriets svar på FSR's henvendelse af 23. maj 2005 (L 121, bilag 35) er det på side 15 anført, at genbeskatning skal ske af det moderselskab, som var sambeskattet med de enkelte datterselskaber. Det ønskes oplyst, om dette også gælder, hvis såvel det gamle som det nye moderselskab har datterselskaber i samme land og i givet fald, om dette betyder, at der ikke længere opgøres en genbeskatningssaldo pr. land?

Kommentar: Skatteministeren svarede bl.a. følgende:

”Genbeskatningen efter overgangsreglen i [lovens § 15, stk. 8,] sker af det selskab, der var moderselskab for genbeskatningen ved ophøret af sambeskatningen. Bliver dette moderselskab siden opkøbt af et andet moderselskab, som selv har genbeskatningssaldi vedrørende udenlandske datterselskaber, vil det opkøbte moderselskab blive genbeskattet af overskud i de udenlandske datterselskaber, som det opkøbte moderselskab var sambeskattet med, mens det købende moderselskab vil blive genbeskattet af overskud i de udenlandske datterselskaber, som det købende moderselskab var sambeskattet med.”

Det fremgår således, at der vil skulle foretages to separate genbeskatninger. Der foretages ingen sammenblanding af det gamle og det nye moderselskabs genbeskatningssaldi. Hvis eksempelvis det gamle moderselskab har flere datterselskaber og det nye moderselskab har ét datterselskab i samme land med genbeskatningssaldi, vil indkomsten i det gamle moderselskabs datterselskaber skulle opgøres samlet, men indkomsten i det nye moderselskabs datterselskab vil ikke indgå i den samlede opgørelse.

§ 15, stk. 9

Efter § 15, stk. 9 finder overgangsreglerne vedrørende genbeskatning anvendelse på faste driftssteder, men ikke på faste ejendomme i udlandet. Er ministeriet enig i, at der derfor ikke er hjemmel til genbeskatning af underskud vedrørende fast ejendom i udlandet, når der ikke vælges international sambeskatning. Er ministeriet tilsvarende enig i, at underskud vedrørende fast ejendom i udlandet kan fremføres og udnyttes til modregning ved opgørelsen af det pågældende selskabs indkomst i Danmark, såfremt der er tale om underskud fra før ophør af skattepligt for den faste ejendom?

Kommentar: Skatteministeriet er ikke enig i denne fortolkning. Det følger af § 15, stk. 9, at ligningslovens § 33 D, jf. lovebekendtgørelse nr. 955 af 7. oktober 2004, finder tilsvarende anvendelse. Faste ejendomme skal derfor ligestilles med faste driftssteder.