

Udskriftsdato: 20. december 2025

KEN nr 10230 af 17/04/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af sambeskatningsindkomst - administrationsselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 06-04022

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af sambeskatningsindkomst - administrationsselskab

Resumé

I kendelsen blev der taget stilling til opgørelsen af sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2005 efter de dagældende regler i selskabsskattelovens § 31 for et holdingselskab og et moderselskab i forbindelse med omstruktureringer i en koncern.

Klagen vedrører opgørelse af sambeskatningsindkomst for indkomståret 2005, hvor A ApS efter dagældende sambeskatningsregler er administrationsselskab i perioden 14. juni 2005 – 8. september 2005.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 2005

Sambeskatningsindkomst ifølge årsopgørelse

4.346.143 kr.

Landsskatteretten ændrer sambeskatningsindkomsten til 1.618.149 kr.

Sagens oplysninger

I det følgende er anvendt følgende betegnelser:

- Periode 1 (perioden 1. januar 2005 – 13. juni 2005)
- Periode 2 (perioden 14. juni 2005 – 8. september 2005)
- Periode 3 (perioden 9. september 2005 – 31. december 2005)
- L 121 (lovforslag L 121 fremsat den 2. marts 2005 / senere lov nr. 426 af 6. juni 2005)
- L 110 (lovforslag L 110 fremsat den 13. december 2006 / senere lov nr. 343 af 18. april 2007)

A ApS (herefter »holdingselskabet«) blev stiftet den 14. juni 2005 i forbindelse med en skattefri anpartsombytning, hvor anparterne i B ApS (herefter »moderselskabet«), som havde været ejet af 3 personlige anpartshavere, blev overdraget til holdingselskabet.

Moderselskabet var i indkomståret 2005 ejer af hele aktiekapitalen i C A/S (herefter »datterselskabet«). Datterselskabet ejede hele aktiekapitalen i D A/S (herefter »datterdatterselskabet«).

Den 9. september 2005 blev (med virkning pr. 1. juli 2005) vedtaget en skattefri ophørsspaltning af holdingselskabet i tre nye selskaber, der hver især blev ejer af 1/3 af anparterne i moderselskabet.

Samtlige selskabers regnskabsår følger kalenderåret.

Reglerne om tvungen national sambeskatning af koncernforbundne selskaber i selskabsskattelovens § 31 blev indsat ved lov nr. 426/2005. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 1. pkt., at ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen.

Som følge af koncernomstruktureringen i indkomståret 2005 har der været anmodet om bindende svar på en række spørgsmål, som er besvaret af Skatterådet i en afgørelse i SKM2006.105.SR.

Af skatterådets svar på spørgsmål 1 og 2 fremgår, at der ikke kunne gives tilladelse/dispensation til, at moderselskabet kunne forblive administrationsselskab i sambeskatningen for hele indkomståret 2005, og at der heller ikke kunne gives tilladelse/dispensation til at holde holdingselskabet ude af sambeskatningen for hele indkomståret 2005. Af skatterådets svar på spørgsmål 4 fremgår, at holdingselskabet skal anses for administrationsselskab i periode 2, og at moderselskabet skal anses for administrationsselskab i

periode 1 og periode 3. Videre fremgår, at der følgerig skal udarbejdes perioderegnskaber for disse 3 perioder, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Under besvarelsen af spørgsmål 4 hedder det bl.a.:

»Det afgørende for vurderingen af på hvilket tidspunkt A ApS indtræder henholdsvis udtræder som det øverste selskab i sambeskatningen og dermed i hvilken periode A ApS skal udpeges som administrationsselskab i sambeskatningen, er på hvilket tidspunkt koncernforbindelsen skal anses for etableret henholdsvis ophørt, jf. SEL § 31, stk. 1, jf. SEL § 31 C.

Koncerndefinitionen i SEL § 31 C forudsætter, at der er etableret bestemmende indflydelse via de i SEL § 31 C angivne koncernindikationer. ...

A ApS besidder efter det oplyste såvel 100 pct. af anparterne som stemmerettighederne i B ApS pr. 14. juni 2005, dvs. på tidspunktet for den skattefri aktieombytning. Koncernforbindelsen, jf. SEL § 31 C, stk. 1, nr. 1, er således etableret pr. 14. juni 2005.

Spørgsmålet er herefter, på hvilket tidspunkt koncernforbindelsen skal anses for ophørt. Der er i denne forbindelse to tidspunkter, der er relevante, nemlig 1. juli 2005, som er virkningstidspunktet for spaltningen af A ApS, og 9. september 2005, som er vedtagelsestidspunktet for spaltningen af A ApS. I denne forbindelse bemærkes, at i det omfang koncernforbindelsen skal anses for ophørt på tidspunktet for spaltningens vedtagelse, da skal A ApS alene være udpeget som administrationsselskab i sambeskatningen til og med dagen før dagen for vedtagelsen af spaltningen, dvs. den 8. september 2005.

Det må konstateres, at bestemmende indflydelse som udgangspunkt ikke kan afgives med tilbagevirkende kraft.

Skatteministeriet har i besvarelsen af en henvendelse fra FSR's Skatteudvalg, ... , kommenteret netop den i nærværende sag foreliggende situation. Det følger af Skatteministeriets kommentar, ... , at koncernforbindelsen, jf. SEL § 31 C, jf. SEL § 31, stk. 3, efter Skatteministeriets opfattelse først kan anses for ophørt ved vedtagelsen af spaltningen.«

Skatteministeriets svar på henvendelsen fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorers (FSR) Skatteudvalg, som der henvises til i afgørelsen, er offentliggjort i TfS 2006.173. Svaret angår fortolkningsspørgsmål vedrørende L 121 som vedtaget ved lov nr. 426/2005.

Selskabernes skattepligtige indkomst er herefter i bilag til selvangivelsen for indkomståret 2005 opdelt således mellem de 3 perioder:

	<u>Periode 1</u>	<u>Periode 2</u>	<u>Periode 3</u>	<u>I alt</u>
Holdingselskabet		-60.000 kr.		-60.000 kr.
Moderselskabet	-95.989 kr.	120.807 kr.	71.920 kr.	96.738 kr.
Datterselskabet	-1.466.588 kr.	-390.799 kr.	-1.569.961 kr.	-3.427.348 kr.
Datterdatterselskabet	<u>-1.165.417 kr.</u>	<u>4.676.135</u> <u>kr.</u>	<u>506.649 kr.</u>	<u>4.017.367 kr.</u>
I alt	-2.727.994 kr.	4.346.143 kr.	-991.392 kr.	626.757 kr.

På baggrund af disse tal er der udskrevet en årsopgørelse for holdingselskabet, som var administrationsselskab for de 4 sambeskattede selskaber for periode 2, på 4.346.143 kr., og en årsopgørelse for moderselskabet, som var administrationsselskab for de 3 sambeskattede selskaber for periode 1 og 3, på - 3.719.386 kr. Årsopgørelserne er påklaget til Landsskatteretten, som samtidig har afsagt kendelse i sagen vedrørende moderselskabet (j. nr. 2-2-1824-1128). Ifølge klagen er det opfattelsen, at der samlet for indkomståret 2005 kan opgøres en indkomst på 626.757 kr., der skal beskattes hos holdingselskabet.

I selskabsskattelovens § 31, stk. 3, blev der ved lovforslag L 110 (§ 1, nr. 18) forslået indsat 6.-9. pkt., og ved lov nr. 343/2007 (§ 1, nr. 17) blev pkt. 6.-9. indsat i bestemmelsen.

Ifølge lovens § 16, stk. 5, har § 1, nr. 17 virkning for selskaber, der erhverves eller stiftes i indkomståret 2007 eller senere indkomstår. Selskaber, der er erhvervet eller stiftet i indkomståret 2006, kan vælge at anvende bestemmelsen.

I selskabsskattelovens § 31, stk. 3, 6.-9. pkt. hedder det:

»Etableres koncernforbindelse ved erhvervelse af et selskab, som ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed forud for etableringen af koncernforbindelsen, og har selskabets egenkapital fra stiftelsen henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse, og hele selskabets indkomst for det pågældende indkomstår medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. 6. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved stiftelse af et nyt selskab, i det omfang selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke er en del af koncernen. Hvis et selskab ved stiftelsen bliver ultimativt moderselskab, gælder 6. og 7. pkt. kun ved spaltninger som nævnt i 9. pkt. og ved aktieombytninger, hvor der ikke etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber. 1.-4. pkt. gælder ikke ved spaltning af et ultimativt moderselskab, som har ét direkte ejet datterselskab, og som i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, hvis de modtagende selskaber stiftes ved spaltningen eller er selskaber som nævnt i 6. pkt. og der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.«

I forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 3, pkt. 6.-9. (L 110 – bemærkninger til § 1, nr. 18) hedder det i eksempel 5 og 7 bl.a. (om gældende regler):

Eksempel 5: Skattefri aktieombytning til nystiftet selskab

A er ultimativt moderselskab i koncern X. Den 1. maj ombytter aktionærerne deres aktier i A med aktier i et nystiftet selskab B, som herefter bliver nyt ultimativt moderselskab i koncernen. Der sker ingen ændringer af koncernforbindelsen med andre selskaber.

Ved aktieombytningen kommer der et nyt selskab ind i koncernen. Der skabes i princippet en ny koncern. Hvis selskabet indtræder i koncernen ved ombytning på en dato midt i indkomståret, fører de gældende regler til, at der skal foretages delopgørelser for alle koncernens selskaber. Det vil sige, at der skal foretages delårsopgørelser pr. 1. maj for A og alle dets datterselskaber.

Med forslaget vil ...

Eksempel 7: Skattefri ophørsspaltning af et ultimativt moderselskab

En ophørsspaltning af det ultimative moderselskab i en koncern kan efter gældende regler ikke gennemføres med skattemæssig tilbagevirkende kraft, idet alle underliggende selskaber anses for at have forladt koncernen. I disse tilfælde vil der således skulle foretages delårsopgørelser i alle koncernens selskaber. ...

Baggrunden for denne behandling af ophørsspaltninger er, at det ellers vil være muligt med tilbagevirkende kraft at adskille overskudsgivende og underskudsgivende dele af en koncern. I visse tilfælde er aktivsammensætningen og indkomstforholdene i det spaltede selskab imidlertid sådan, at der ikke er behov for at forhindre, at spaltningen får tilbagevirkende kraft. I sådanne tilfælde fører de gældende regler til, at der skal udarbejdes unødvendige delårsopgørelser for koncernens selskaber.

Det foreslås ...

Skatteministeriet har under behandlingen af L 110 i et svar på spørgsmål 46 fra Folketingets Skatteudvalg udtalt sig om, hvorledes lovforslaget ville påvirke en situation som beskrevet i SKM2006.105.SR. I svaret hedder det bl.a.:

Med de foreslåede ændringer af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, jf. forslagens § 1, nr. 18, anses A ApS for stiftet ved indkomstårets begyndelse, dvs. 1. januar 2005. A ApS anses således som moderselskab i koncernen fra den 1. januar 2005.

...

I den konkrete sag blev spaltningen imidlertid gennemført med selskabsretlig virkning fra 1. juli 2005. I henhold til forslaget indebærer det, at der skal udarbejdes en delårsopgørelse for perioden fra 1. januar 2005 – 30. juni 2005, hvor A ApS anses for at være moderselskab for koncernen. Fra den 1. juli 2005 bliver B ApS moderselskab – og administrationsselskab – for koncernen, og der skal udarbejdes en delårsopgørelse for perioden 1. juli 2005 – 31. december 2005.

Skattemyndighedens afgørelse

Ifølge SKAT's årsopgørelser for indkomståret 2005, som er udskevet for holdingselskabet og moderselskabet hhv. den 14. september 2006 og den 19. oktober 2006, og som viser en skattepligtig indkomst på hhv. 4.346.143 kr. og -3.719.386 kr., er den skattepligtige indkomst opgjort ad to omgange, omfattende periode 2, hvor holdingselskabet er administrationsselskab, samt under et for periode 1 og periode 3, hvor moderselskabet er administrationsselskab.

Skat har i forbindelse med årsopgørelserne ikke foretaget nogen opgørelse af den skattepligtige indkomst, men alene to separate opgørelser for holdingselskabet og moderselskabet uden indbyrdes sammenhæng. De indkomster, der er selvangivet, er også de indkomster, der fremgår af årsopgørelsen. Selskaberne har ikke medregnet/overført underskud mellem de forskellige perioder.

Skattecentret har under sagens behandling for Landsskatteretten tilkendegivet, at der anses at kunne opgøres en sambeskatningsindkomst for holdingselskabet på 1.618.149 kr. (periode 2) og for moderselskabet på -991.392 kr. (periode 1 og periode 3 hhv. 0 kr. og -991.392 kr.), som fremkommer således:

	<u>Periode 1</u>	<u>Periode 2</u>	<u>Periode 3</u>
Holdingselskabet		-60.000 kr.	
Moderselskabet	0 kr.	24.818 kr.	71.920 kr.
Datterselskabet	0 kr.	-390.799 kr.	-1.569.961 kr.
Datterdatterselskabet	0 kr.	2.044.130 kr.	506.649 kr.
Sambeskatningsindkomst	0 kr.	1.618.149 kr.	-991.392 kr.

Det er opfattelsen at der, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 C, er tale om én koncern i periode 1, en anden koncern i periode 2, og i periode 3 er koncernen identisk med den oprindelige koncern.

Sambeskatningsindkomsten skal opgøres efter selskabsskattelovens § 31, stk. 2, jf. dog stk. 3. Indkomståret 2005 skal opdeles i 3 perioder, som om der var tale om 3 indkomstår, jf. lovens § 31, stk. 3, 3. pkt. Der kan ske underskudsfremførsel efter lovens § 31, stk. 2, pkt. 3, 6, 7 og 8. Der skal i medfør af lovens § 31, stk. 4, udpeges et administrationsselskab, som vil være det øverste moderselskab i sambeskatningen. Alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre en skattepligtig indkomst for samme periode som administrationsselskabet, jf. lovens § 31, stk. 5.

Der kan foretages underskudsfremførsel fra den første delperiode (hvor moderselskabet, datterselskabet og datterdatterselskabet havde underskud), til den anden delperiode (moderselskabet og datterdatterselskabet overskud). Underskuddet fra periode 3 kan ikke tilbageføres til periode 2. Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, at indkomsten for de enkelte perioder skal opgøres, som om perioden udgør et helt indkomstår, jf. stk. 3, og i bestemmelsens stk. 2, som omhandler underskudsfremførsel, er der ikke en carry back regel.

Holdingselskabets sambeskatningsindkomst udgør herefter 1.618.149 kr. mod som selvangivet 4.346.143 kr. Moderselskabets sambeskatningsindkomst udgør -991.392 kr. mod som selvangivet -3.719.386 kr.

Eksempel 5 og 7 i bemærkningerne under § 1, nr. 18 i L 110 viser, at fortolkningen af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, er rigtig. Den nye bestemmelse kan anvendes i 2006, men ikke i 2005. Ifølge Skatteministeriets svar på spørgsmål 46 under behandlingen af L 110 skulle der efter de foreslåede

regler – i stedet for 3 delårsopgørelser – være udarbejdet 2 delårsopgørelser (jf. foran under »Sagens oplysninger«).

Selskabets påstand og argumenter

Der er nedlagt påstand om, at der opgøres én samlet sambeskatningsindkomst for hele indkomståret 2005 på 626.757 kr., og at denne henføres til holdingselskabet, da indkomsten kun var positiv i den periode, hvor holdingselskabet var administrationsselskab.

Sambeskatning i medfør af selskabsskattelovens § 31 medfører, at de enkelte selskaber skal opgøre den skattepligtige indkomst for hele indkomståret, og at sambeskatningsindkomsten udgøres af summen af de sambeskattede selskabers indkomst, jf. § 31, stk. 2, 1. pkt. I det omfang et selskab alene har koncernforbindelse i en del af året, skal der foretages en periodeopgørelse, idet kun selskabets indkomst i den periode, hvor der er koncernforbindelse, medregnes til sambeskatningsindkomsten, jf. § 31, stk. 3.

Med dette udgangspunkt er sambeskatningsindkomsten for indkomståret 2005 opgjort således:

Holdingselskabet	-60.000 kr.
Moderselskabet	96.738 kr.
Datterselskabet	-3.427.348 kr.
Datterdatterselskabet	<u>4.017.367 kr.</u>
I alt	626.757 kr.

Som det fremgår af Skatterådets afgørelse i SKM2006.105.SR er det i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 4, nødvendigt at opdele indkomsten i 3 perioder grundet skift i øverste danske selskab og dermed skift af administrationsselskab.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, sidste punktum har følgende ordlyd:

»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.«

Da holdingselskabet i indkomståret 2005 kun indgår i sambeskatningen i periode 2, er det nødvendigt at opgøre sambeskatningsindkomsten for denne del af året. Herved kan man fastslå, om holdingselskabets underskud kan modregnes i anden positiv indkomst i sambeskatningen. På denne baggrund er indkomsten i bilag til selvangivelsen opdelt mellem de 3 forskellige perioder. Da sambeskatningsindkomsten i periode 2 er positiv, skal underskuddet i holdingselskabet modregnes i de overskudsgivende selskabers indkomst i denne periode.

Udgangspunktet for enhver skatteansættelse er opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret, jf. statsskattelovens §§ 4 og 6. Princippet om indkomstårets udelelighed går igen i en række regler, herunder selskabsskattelovens § 10, stk. 1. Dette udgangspunkt modificeres af en række regler, herunder bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 3. Periodeopgørelsen efter denne bestemmelse skal sikre, at alene de indtægter og udgifter, som vedrører den periode, hvor der har været koncernforbindelse, indgår i opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.

Reglerne om administrationsselskaber i selskabsskattelovens § 31, stk. 4, har alene til formål at afgøre, hvilket selskab, som er pligtig at være modpart overfor SKAT.

SKAT's opfattelse, hvorefter ændringen i koncernforbindelsen medfører, at indkomståret bliver brudt i tre »indkomstår«, og at underskud i en senere periode ikke kan fragå i overskud i en tidligere periode, er i strid med lovens tekst og indebærer en skærpelse af reglerne for sambeskattede selskaber, som ikke understøttes af hverken lovens bogstav, forarbejderne eller foreliggende fortolkningsbidrag.

I bemærkningerne til L 121 anføres bl.a.:

»Hvor koncernforbindelsen afbrydes i løbet af indkomståret, kan (sær)underskud 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.«

Det er opfattelsen, at SKAT fejlagtigt har fortolket reglerne med udgangspunkt i de tidligere sambeskatningsregler. I de tidligere regler, som forudsatte tilstedeværelsen af et dansk moderselskab, var der indeholdt mulighed for en såkaldt subsambeskatning. I lovforslagets bemærkninger anvendes begrebet subsambeskatning desværre i forhold til de nye regler desuagtet, at begrebet nu er forandret. Subsambeskatning anvendes i bemærkningerne om den situation, hvor der ikke er overensstemmelse mellem, hvilke selskaber som er koncernforbundne på tidspunkterne for et fremførselsberettiget underskuds opståen og dets modregning i senere positiv indkomst. Det anføres således:

»Det foreslås, at underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kun kan 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. Derved eksisterer muligheden for subsambeskatning også i de foreslåede regler.

Der 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 overordnede sambeskatning.

I henhold til forslaget fremføres uudnyttet underskud hos det selskab, hvor underskuddet er opstået. Når selskabet ikke længere indgår i sambeskatningskredsen, kan underskuddet heller ikke længere modregnes i overskud hos de selskaber, som det pågældende selskab tidligere var sambeskattet med.«

Sambeskatning forekommer nu, når to eller flere selskaber har den fornødne koncernforbindelse. Dette betyder i den konkrete sag, at der kontinuerligt i hele indkomståret er sambeskatning mellem moderselskabet, datterselskabet og datterdatterselskabet. I periode 2 er der endvidere koncernforbindelse med holdingselskabet, hvorfor dette selskab indgår i sambeskatningen med selskabets indkomst i denne periode. Der er henvist til, at det i bemærkningerne til L 121 anføres:

»For selskaber, hvor alle aktier direkte eller indirekte ejes af den pågældende koncern i hele indkomståret, indgår som i dag hele indkomstårets skattepligtige indkomst i sambeskatningen.«

Senere i bemærkningerne til L 121 anføres:

»De foreslåede regler tilstræber, at opdelingen af indkomsten i løbet af et indkomstår ikke fører til, at den samlede skattepligtige indkomst for selskabet før eventuelle virkninger af sambeskatningen – bliver væsentlig anderledes, end hvis selskabets ejerforhold ikke var ændret i løbet af indkomståret, og indkomsten derfor skulle selvangives samlet.«

For administrationsselskabet fører en naturlig sproglig forståelse af reglerne i selskabsskattelovens § 31, stk. 3 og 4, til, at der skal foretages periodeopgørelse ved udskiftning heraf, og at driftsresultatet alene kan indgå i sambeskatningsindkomsten i det omfang, resultatet vedrører den periode, hvor det har været en del af den sambeskattede koncern. Et nyt administrationsselskab succederer i det hidtidige administrationsselskabs forpligtelser og rettigheder i relation til sambeskatning efter selskabsskattelovens regler. Denne fortolkning understøttes af forarbejderne til bestemmelserne, jf. herved markeringer i L 121 vedlagt indlæg til Landsskatteretten af 3. december 2007. Der er således ud fra konteksten mellem disse bestemmelser intet, som hindrer beskatning i overensstemmelse med den nedlagte påstand.

Den eneste ændring i indkomståret 2005 er de 2 omstruktureringer, som er sket efter tilladelse, således at det kan lægges til grund, at motiverne til omstruktureringerne ikke har været skatteunddragelse, men derimod forretningsmæssige begrundelser.

Hertil kommer, at dagældende selskabsskattelov § 31, stk. 3, efter vedtagelsen af § 1, nr. 18 i L 110 ikke længere er gældende ret, herunder ville beskatning efter disse regler ske, som der er nedlagt

påstand om. Der ses i øvrigt ikke at være forhold i L 110, som ændrer ved opfattelsen af indkomstårets udelelighed.

Skattemyndighedernes synspunkt, hvorefter driftsselskabernes indtægter og udgifter kunstigt bliver opdelt i strid med princippet om indkomstårets enhed, vil herefter medføre en urimelig hård beskatning.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af reglerne om national sambeskatning - indsat i selskabsskattelovens § 31 ved lov nr. 426/2005 - at koncernforbundne danske selskaber skal sambeskattes, og at der ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern ifølge § 31 C, jf. § 31, stk. 1, 1. og 2. pkt. Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen, jf. § 31, stk. 4, 1. pkt. Såfremt administrationsselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationsselskab, jf. § 31, stk. 4, 3. pkt. Det følger af § 31, stk. 5, at alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskab, uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler, jf. § 10, stk. 5.

Om opgørelse af sambeskatningsindkomst og fremførsel af underskud hedder det i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, bl.a.:

Pkt. 1.

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.

Pkt. 3.-5.

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.

Pkt. 6.-8.

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.

Om opgørelse i tilfælde, hvor der ikke er koncernforbindelse i hele året, hedder det i selskabsskattelovens § 31, stk. 3, bl.a.:

Pkt. 1.

Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele året, modregnes indkomsten i den del af indkomståret, hvor der har været koncernforbindelse, jf. § 31 C, ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.

Pkt. 3.

På det tidspunkt, hvor koncernforbindelse etableres eller ophører, jf. § 31 C, foretages en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, der er forløbet, som om perioden udgør et helt indkomstår.

Pkt. 5.

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.

Ordlyden af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, blev ændret under 2. behandlingen af L 121, herunder blev bl.a. i 3. pkt. indsat ordene »som om perioden udgør et helt indkomstår.« Herom anføres i forarbejderne til bestemmelsen (Betænkning L 121/afgivet 18. maj 2005) bl.a.:

For det andet foreslås det præciseret, at indkomsten i delperioden skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, som om indkomstperioden udgjorde et helt indkomstår, jf. bestemmelsens 3. pkt., idet der dog som nævnt beregnes forholdsmæssige afskrivninger. Derved tydeliggøres det bl.a., at selskabets afhændelse af afskrivningsberettigede driftsmidler efter ophør af koncernforbindelsen ikke påvirker opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i en sælgende koncern.

Det tydeliggøres også, at indkomstperioden anses for et indkomstår i relation til reglerne i ligningslovens § 15, stk. 7-12, om begrænset adgang til underskudsfræmførsel, når mere end 50 pct. af aktiekapitalen i et selskab ejes af andre aktionærer ved indkomstårets slutning end ved indkomstårets begyndelse. ...

I forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 2 (L 121) hedder det om anvendelse af underskud under sambeskatningen bl.a.:

Det foreslås, at sambeskatningsindkomsten først opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettiget underskud fra tidligere indkomstår. Det er en forskel i forhold til gældende regler. ...

Det foreslås endvidere, at underskud i et selskab vedrørende perioder inden sambeskatningen kun kan modregnes i overskud i det pågældende selskab. Det gælder både underskud vedrørende tidligere indkomstår og - hvor koncernforbindelsen etableres i løbet af indkomståret - underskud opstået i indkomståret inden etableringen af koncernforbindelsen. Hvor koncernforbindelsen afbrydes i løbet af indkomståret, kan (sær)underskud 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.

...

I praksis har de gældende regler givet mulighed for såkaldt subsambeskatning, der er en del af en allerede eksisterende sambeskatning, som er inddraget i en overordnet sambeskatning. En subsambeskatning kan eksempelvis opstå ved, at en eksisterende sambeskatning mellem et moderselskab (M1) og et datterselskab (D) udvides med et nyt overordnet moderselskab (M2). I dette tilfælde etableres en ny sambeskatning mellem M2, M1 og D, mens der opstår en subsambeskatning mellem M1 og D. Anerkendelsen af subsambeskatningen mellem M1 og D giver bedre muligheder for at anvende underskud, idet eksempelvis underskud i M1 opstået før udvidelsen af sambeskatningskredsen med M2, fortsat kan anvendes i overskud i D efter udvidelsen af sambeskatningskredsen.

Det foreslås, at underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kun kan 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. Derved eksisterer muligheden for subsambeskatning også efter de foreslåede regler.

I bilag 18 til betænkning L 121 har Skatteministeriet kommenteret en henvendelse af 18. april 2005 fra FSR. For så vidt det af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31, stk. 2, jf. foran fremgår: »Hvor koncernforbindelsen afbrydes i løbet af indkomståret, kan (sær)underskud fra tiden efter udtræden af sambeskatning ikke modregnes i overskud opstået, inden afbrydelsen af koncernforbindelsen - heller ikke som om over og underskud vedrører samme indkomstår«, fremgik af henvendelsen: »Det bedes bekræftet, at der her alene tænkes på modregning i sambeskatningsunderskud. FSR går ud fra, at det enkelte selskab – i det omfang resultatet ikke er anvendt i en sambeskatning – har fri adgang til at modregne egne særover-/underskud inden for samme indkomstår. Dette må være tilfældet, både hvor der er overskud

før et ejerskifte og underskud efter, og hvor der er underskud før et ejerskifte og overskud efter. « I Skatteministeriets kommentar hedder det:

Bemærkningerne skal forstås efter deres ordlyd. Der er således efter forslaget ikke mulighed for at modregne underskud, der er opstået efter koncernforbindelsen er afbrudt, i overskud vedrørende perioden før koncernforbindelsen blev afbrudt. Det gælder, uanset om overskuddet er opstået i det pågældende selskab. Derimod kan selskabets eventuelle underskud, der er opstået inden koncernforbindelsen blev afbrudt, og som ikke er anvendt under sambeskatningen, modregnes i overskud i selskabet vedrørende perioden efter koncernforbindelsen blev afbrudt.

Derved opgøres indkomsten i delperioderne, som om de udgjorde et helt indkomstår. Som bekendt er der efter de almindelige regler kun adgang til underskudsfræførsel – ikke underskudstilbageførsel (carry back).

På baggrund af de for indkomståret 2005 gældende sambeskatningsregler er det ubestridt, at der for periode 1 og periode 3 er sambeskatning mellem moderselskabet, datterselskabet og datterdatterselskabet med moderselskabet som administrationsselskab for de 3 sambeskattede selskaber, og at der for periode 2 er sambeskatning mellem holdingselskabet, moderselskabet, datterselskabet og datterdatterselskabet med holdingselskabet som administrationsselskab for de 4 sambeskattede selskaber.

Videre er det ubestridt, at der skal udarbejdes delårsopgørelser for disse tre perioder, jf. herved også opgørelsen i bilag til selvangivelsen, som der heller ikke fra skattemyndighedernes side er rejst talmæssige indvendinger imod.

Opgørelsen viser et negativt beløb for periode 1, et positivt beløb for periode 2 og et negativt beløb for periode 3, nemlig hhv. -2.727.994 kr., 4.346.143 kr. og -991.392 kr. I disse beløb indgår holdingselskabet for periode 2 med en indkomst på -60.000 kr. Moderselskabet, datterselskabet og datterdatterselskabet indgår med en indkomst for periode 1 på hhv. -95.989 kr., - 1.466.588 kr. og -1.165.417 kr., periode 2 på hhv. 120.807 kr., -390.799 kr. og 4.676.135 kr. og periode 3 på hhv. 71.920 kr., -1.569.961 kr. og 506.649 kr.

Skattemyndighederne har under sagens behandling tilkendegivet, at sambeskatningsindkomsten kan opgøres for holdingselskabet som administrationsselskab til 1.618.149 kr. og for moderselskabet som administrationsselskab til -991.392 kr. Disse beløb fremkommer efter, at der i overskuddet for periode 2 er modregnet underskuddet for periode 1, men ikke underskuddet for periode 3.

Retten kan tiltræde dette, uden at der herved er taget stilling til fordelingen af beløbet på 1.618.149 kr. for periode 2 på de to overskudsgivende selskaber (moderselskabet og datterdatterselskabet).

Henset til ordlyden af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, samt forarbejderne hertil kan det således tiltrædes, at indkomsten for de enkelte perioder 1, 2 og 3 må opgøres med udgangspunkt i, at perioden udgør et helt indkomstår. For så vidt moderselskabet, datterselskabet og datterdatterselskabet har været sambeskattet i hele indkomståret 2005, men med holdingselskabet som nyt øverste moderselskab/administrationsselskab i periode 2, skal indkomsten for disse selskaber således ikke opgøres samlet, som hvis ejerforholdet vedrørende anparterne i moderselskabet ikke var ændret i løbet af indkomståret.

Herefter kan det ligeledes tiltrædes, at hele underskuddet for periode 1 kan modregnes i overskuddet for periode 2, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 2, samt bemærkningerne i forarbejderne hertil, jf. foran, medens underskuddet for periode 3 ikke kan tilbageføres til modregning i overskuddet for periode 2, da der ikke gælder en regel om tilbageførsel af underskud (carry back regel), jf. herved også Skatteministeriets kommentar i bilag 18 til betænkning L121.

Ændringen af selskabsskattelovens § 31, stk. 3, ved lov nr. 343/2007, hvor der i bestemmelsen blev indføjet 6.-9. pkt., har ikke virkning for indkomståret 2005, jf. lovens § 16, stk. 5. De ændrede regler - som ifølge svaret på spørgsmål 46 under behandlingen af L 110 ville medføre, at der efter disse regler skulle være udarbejdet 2 delårsopgørelser - er derfor uden betydning for sagens afgørelse.