

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 9481 af 26/04/2016 (Gældende)

Bindende svar - Skatte kredit - bortseelse fra underskud - lempelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-3021374

Bindende svar - Skatte kredit - bortseelse fra underskud - lempelse

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet A ved at se bort fra underskud i Danmark, jf. ligningslovens § 33 H, for at opnå lempelse for den betalte udenlandske skat, fortsat ville kunne opnå skatte kredit efter ligningslovens § 8 X.

Skatterådsmøde 15. marts 2016 - SKM2016. 247. SR

Spørgsmål –

1. Kan Skatterådet godkende, at A ved at se bort fra underskud i Danmark, jf. ligningslovens § 33 H, for at opnå lempelse for den betalte udenlandske skat, fortsat vil kunne opnå skatte kredit efter ligningslovens § 8 X?
2. Hvis der svares bekræftende på spørgsmål nr. 1, kan Skatterådet så bekræfte, at der kan opnås udnyttelse af ligningslovens § 8 X på den danske del af indkomsten?
3. Hvis der svares afkræftende på spørgsmål nr. 2, kan Skatterådet så bekræfte, at der kan opnås udnyttelse af ligningslovens § 8 X på baggrund af selskabets samlede indkomst for både Danmark og udlandet?

Svar –

1. Nej
2. Bortfalder
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Selskabet A's repræsentant har oplyst følgende:

A ønsker at opnå lempelse i sin danske selskabsskat for skattebetaling i X-land.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land kan der opnås lempelse efter credit-metoden.

A modtager royaltybetalinger fra moderselskabet i X-land og myndighederne der tilbageholder 15 procent af disse betalinger i royaltyskat.

A ønsker i den forbindelse at opnå lempelse i sin selskabsskat i Danmark med den i X-land betalte skat.

A har samlet set underskud for indkomståret, men ønsker at anvende reglerne i ligningslovens § 33 H, som giver adgang til at opdele den samlede indkomst på X-land og Danmark, og derved lade sig beskatte af den positive skattepligtige indkomst fra aktiviteter i X-land (med adgang til lempelse for betalt selskabsskat i X-land til følge) og fremføre det fulde underskud fra aktiviteter i Danmark.

Fordelingen foretages efter reglerne i ligningslovens § 33 F.

A ønsker samtidig at udnytte reglerne om skatte kredit i ligningslovens § 8 X i relation til omkostninger afholdt i Danmark til forskning og udvikling og straksafskrevet efter reglerne i ligningslovens § 8 B.

A har givet følgende eksempel:

Samlet underskud på virksomhed i Danmark:

- 3,3 mio. kr.

Heraf forskningsudgifter:

- 2,2 mio. kr.

Indtægter fra udlandet:

2,2 mio. kr.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1:

Det er A's opfattelse, at spørgsmål nr. 1 skal besvares med "Ja". Selskabet har afholdt omkostninger til forskning og udvikling, som skattemæssigt straksafskrives efter ligningslovens § 8 B, og som således er adgangsgivende til skattecredit efter reglerne i ligningslovens § 8 X. Selskabets skattepligtige indkomst fra Danmark er negativ for indkomståret, og adgangen til skattecredit bør ikke påvirkes af, at A koncernmæssigt vælger at opdele sin indkomst efter reglerne i ligningslovens § 33 H, og dermed lader sig frivilligt beskatte af indkomst fra aktiviteter i X-land.

Ad spørgsmål 2:

Det er A's opfattelse, at spørgsmål nr. 2 skal besvares med "Ja". Selskabet har valgt frivilligt at lade sig beskatte af indkomst fra aktiviteter i X-land, men har underskud for sine aktiviteter i Danmark, som bør danne grundlag for opgørelsen af skattecredit.

Ad spørgsmål 3:

Det er A's opfattelse, at spørgsmål nr. 3 skal besvares med "Ja". Såfremt selskabet ikke kan opgøre skattecreditgrundlaget på baggrund af det skattemæssige underskud fra de danske aktiviteter isoleret, bør selskabet kunne opgøre skattecreditgrundlaget på baggrund af selskabets samlede skattemæssige underskud.

Repræsentantens partshøringssvar

Nedenfor følger vores bemærkninger til sagsfremstillingen.

Sagsfremstillingen tager det standpunkt, at det ikke er muligt at kombinere reglerne i ligningslovens § 8 X og ligningslovens § 33 H. Vi er ikke enige i denne konklusion. Sagsfremstillingen påviser hverken lovmæssig hjemmel eller praksisbaseret præcedens for, at der ikke er adgang til at kombinere ligningslovens § 8 X og ligningslovens § 33 H.

Vi er enige i antagelserne i sagsfremstillingen, hvor det anføres, at der i eksemplet maksimalt vil kunne opnås skattecredit svarende til den samlede (netto) skattepligtige indkomst på -1,1 mio. kr.

Vi er til gengæld ikke enige i, at der herefter ikke skulle kunne gøres brug af ligningslovens § 33 H. Sagsfremstillingens kobling mellem ligningslovens §§ 8 X og 33 H ses ikke lovhjemlet og ej heller underbygget af praksis.

I sagsfremstillingen nævnes det, at det ikke er muligt at få en udbetaling af skat fra skattecredit i samme år, som der skal ske en dansk skattebetaling. Dette postulat ses ej heller lovhjemlet eller underbygget af retspraksis.

Tværtimod er reglerne i ligningslovens § 8 X netop indført med det formål at tilføre kapital til underskudsgivende virksomheder, som har forsknings- og udviklingsudgifter.

Det er svært at udlede entydigt af sagsfremstillingen, om der menes, at det faktum, at ligningslovens § 8 X i eksemplet udnyttes maksimalt, således at den skattepligtige indkomst herefter er præcis 0 (nul), tillægges betydning. Under alle omstændigheder tilbyder ligningslovens § 8 X muligheden for at søge

skattekredit for så stor en del af underskuddet, der vedrører de afholdte udgifter til forsknings- og udviklingsaktiviteter, som det ønskes - dog maksimeret til det skattepligtige underskud. Vi mener ikke, at dette moment gør en forskel, men for god ordens skyld antages det for eksemplets skyld, at der kun søges om skattekredit for 1,0 mio. kr., hvorefter der er et restunderskud på 0,1 mio. kr.

I dette eksempel vil der efter vores opfattelse opnås skattekredit af 1,0 mio. kr. og være mulighed for at se bort fra en andel af det resterende "underskud ved virksomhed her i landet" (altså det "danske" underskud) svarende til "så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater" (her X-land). I dette tilpassede eksempel skal der således ses bort fra 2,3 mio. kr. af det "danske" underskud.

Underskuddet fremføres til det efterfølgende år, ved at der ses bort fra det underskud på 2,3 mio. kr. fra virksomhed her i landet, og der skabes herved en positiv indkomst på 2,2 mio. kr., svarende til den samlede positive indkomst fra X-land. Selskabsskatten udgør (2015) 23,5 % heraf modsvarende 0,52 mio. kr.

Der gives nedslag i denne skat med 15 % kildeskat fra X-land (af 2,2 mio. kr.) svarende til 0,33 mio. kr. Der bliver dermed en dansk skat på differencen mellem disse beløb, i alt 0,19 mio. kr.

Vores konklusion:

Da der intet sted ses lovhjemlet det modsatte, og da retspraksis entydigt heller ikke siger det modsatte, er det tilladt og muligt at anvende først reglerne om skattekredit i ligningslovens § 8 X og derefter bortse fra underskud hidrørende fra Danmark svarende til indkomsten fra X-land i medfør af ligningslovens § 33 H.

Vores konklusion underbygges af, at ligningslovens § 8 X grundlæggende har til formål at støtte selskaber, der udøver forsknings- og udviklingsaktiviteter samtidig med, at de har underskud.

Det er desuden et faktum, at kombinationen af reglerne på ingen måde stiller virksomheden bedre, end hvis reglerne var blevet anvendt isoleret og hver for sig.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at A ved at se bort fra underskud i Danmark, jf. ligningslovens § 33 H, for at opnå lempelse for den betalte udenlandske skat, fortsat vil kunne opnå skattekredit efter ligningslovens § 8 X.

Lovgrundlag

Ligningslovens § 8 B (uddrag): Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, bortset fra udgifter til efterforskning efter råstoffer, jf. stk. 2, efter den skattepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår. Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed.

Ligningslovens § 8 X (uddrag): Selskaber m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen, kan anmode told- og skatteforvaltningen om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straks afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Skatteværdien af underskud som nævnt i 1. pkt. beregnes med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent for det pågældende indkomstår.

Stk. 4. Anmodning efter stk. 1 indgives samtidig med selvangivelsen for det pågældende indkomstår. Ved selvangivelsen skal årets underskud nedsættes med den del af underskuddet, hvoraf der anmodes om udbetaling, jf. stk. 1.

Ligningslovens § 33 F (uddrag): Ved beregning af den maksimale nedsættelse af dansk skat, enten i henhold til reglerne i ligningslovens § 33 eller i henhold til bestemmelserne i en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre sådan indkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 2. Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst, jf. dog stk. 3.

Ligningslovens § 33 H (uddrag): Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan et selskab eller en fond mv., der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, Færøerne og Grønland, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter § 33 eller en tilsvarende bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder.

Forarbejder

Lovforslag nr. L 29, Folketinget 2011-12, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Skatte kreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter). Uddrag:

Almindelige bemærkninger:

"Derfor foreslås, at underskudsgivende selskaber..., kan vælge at få udbetalt skatteværdien af 25 pct. af underskud, der stammer fra forskning og udvikling".

"Det foreslås, at selskaber og selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, skal have mulighed for at få udbetalt negativ skat, såkaldte skatte kreditter, af den del af deres underskud, der stammer fra forsknings- og udviklingsaktiviteter".

Til § 8 X, stk. 1: "Det foreslås, at selskabet m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen, kan vælge at få udbetalt 25 pct. af den del af årets underskud, der stammer fra afholdte udgifter til forskning og udvikling. Herved styrkes virksomhedens likviditet i en fase, hvor forsknings- eller udviklingsaktiviteterne endnu ikke har resulteret i indtægter for virksomheden. Virksomhederne har typisk underskud i denne periode."

"Modstykket til udbetaling af skatteværdien af underskuddet er, at denne del af underskuddet ikke kan anvendes til fradrag i senere år".

Til § 8 X, stk. 4: "Ved selvangivelsen skal det selvangivne underskud være nedsat med den del af underskuddet, hvor der samtidig er anmodet om at få udbetalt skatteværdien. Det er således det resterende underskud, der skal oplyses ved indsendelsen af selvangivelsen for det pågældende indkomstår. Dette er modstykket til, at der sker udbetaling af skatteværdien af underskuddet."

Til § 8 X, stk. 5: "Genopkrævning kan f.eks. komme på tale, hvis det skattemæssige underskud, som danner grundlag for udbetalingen, er sat for højt, fordi selskabet har haft flere indtægter, end der er selvangivet". [SKATs fremhævelser]

Begrundelse

A er et 100 procent ejet datterselskab af selskabet B i X-land.

A modtager royalty fra moderselskabet B i X-land, hvor den beskattes med 15 procent. Royaltyen kan også beskattes i Danmark, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land. Beskatningen i Danmark er 23,5 procent i 2015, jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 1, faldende til 22 procent i 2016.

A har i tidligere indkomstår fået udbetalt skatteværdien af underskud som følge af forskningsudgifter efter ligningslovens § 8 X.

A har samlet set underskud for indkomståret, men ønsker at anvende ligningslovens § 33 H til at fremføre det fulde underskud fra aktiviteterne i Danmark med henblik på at kunne få credit for skatter, A har betalt i udlandet (X-land), jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land.

Selskaber m.v. kan anmode SKAT om at få udbetalt såkaldte skatte kreditter efter ligningslovens § 8 X. En skatte kredit efter ligningslovens § 8 X er en udbetaling af den skattemæssige værdi af den del af virksomhedens underskud, der stammer fra udgifter til forsøg og forskning, som virksomheden har straks afskrevet efter ligningslovens § 8 B.

Det fremgår af bemærkningerne til ligningslovens § 8 X, at selskaber m.v. kan vælge at få udbetalt 25 procent (23,5 procent i indkomståret 2015) af den del af årets underskud, der stammer fra afholdte udgifter til forskning og udvikling, dog maksimalt skatteværdien af 25 millioner kr. Formålet hermed er at tilføre kapital til virksomheder, hvor forsknings- og udviklingsindsatsen endnu ikke har givet overskud. Det fremgår af lovens formål, at loven er rettet mod selskaber mv., der er "underskudsgivende". Anmodningen om at få udbetalt skatte kreditten skal indgives samtidig med selvangivelsen for det pågældende indkomstår. Skatteværdien beregnes på grundlag af virksomhedens skattemæssige underskud, som først kan opgøres endeligt efter indkomstårets udløb.

Ved selvangivelsen skal det selvangivne underskud være nedsat med den del af underskuddet, hvor der samtidig er anmodet om at få udbetalt skatteværdien. Modstykket til udbetaling af skatteværdien af underskuddet er, at denne del af underskuddet ikke kan anvendes til fradrag i senere år. Det er således det eventuelt resterende underskud, der skal oplyses ved indsendelsen af selvangivelsen for det pågældende indkomstår. En eventuel resterende del af årets underskud kan fremføres til modregning i fremtidige overskud.

SKAT finder på denne baggrund, at det er en betingelse for at få udbetalt skatte kredit efter ligningslovens § 8 X i et givet indkomstår, at selskabet har et underskud i det pågældende indkomstår, det vil sige at selskabets skattepligtige indkomst skal være negativ.

A har givet følgende eksempel:

Samlet underskud på virksomhed i Danmark:	- 3,3 mio. kr.
Heraf forskningsudgifter	- 2,2 mio. kr.
Indtægter fra udlandet:	2,2 mio. kr.
Samlede skattepligtige indkomst:	

A ønsker at få skattecredit efter ligningslovens § 8 X for de 2,2 mio. kr. i forskningsudgifter og herefter benytte ligningslovens § 33 H.

I dette eksempel vil A højst kunne få udbetalt en skattecredit, efter ligningslovens § 8 X, på skatteværdien af 1,1 mio. kr., selv om forskningsudgifterne er på 2,2 mio. kr. Skattecreditten kan maksimalt udgøre skatteværdien af den negative skattepligtige indkomst (årets samlede skattemæssige underskud).

Hvis A vælger at få udbetalt skattecredit efter ligningslovens § 8 X for det maksimale beløb, -1,1 mio. kr., vil underskuddet skulle reduceres med det tilsvarende beløb, således at den samlede skattepligtige indkomst bliver nul kr.

Anvendelse af ligningslovens § 8 X kan aldrig medføre, at den skattepligtige indkomst bliver positiv, hvilket eksemplet ovenfor illustrerer.

Ligningslovens § 8 X medfører en udbetaling af (negativ) skat, og det er ikke muligt at have en (positiv) dansk skattebetaling i samme år.

Skat af indkomst fra kilder i udlandet kan efter ligningslovens § 33 (og tilsvarende regler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) modregnes i dansk skat af samme indkomst. Hvis den danske virksomhed har underskud i sin øvrige indkomst (i Danmark eller andre lande), vil den samlede indkomst opgjort efter danske regler herved kunne blive nul eller negativ. Det medfører, at der som følge af de nævnte underskud ikke betales skat i Danmark, og der vil derfor ikke være noget at modregne den udenlandske skat i. Adgangen til at se bort fra underskud efter ligningslovens § 33 H indebærer, at der så vil fremkomme positiv dansk indkomst svarende til den, der er beskattet i udlandet. Den danske skat heraf kan reduceres eller udlignes ved credit for den udenlandske skat.

Efter ligningslovens § 33 H kan A se bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra udlandet, jf. ligningslovens § 33 H, stk. 1, 2. pkt. De udenlandske indkomster opgøres efter nettoindkomstprincippet jf. ligningslovens § 33 F. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår, jf. ligningslovens § 33 H, stk. 1, 3. pkt.

Anvendelse af ligningslovens § 33 H medfører, at der fremkommer en positiv skattepligtig indkomst svarende til den udenlandske nettoindkomst fra X-land, og at der på baggrund af den samlede danske skattebetaling beregnes en lempelse for den udenlandske skat efter creditmetoden.

A har således kun én samlet skattepligtig indkomst i et givet indkomstår. SKAT finder derfor ikke, at A i samme indkomstår på den ene side kan gøre gældende, at den skattepligtige indkomst er negativ, for at få skattecredit efter ligningslovens § 8 X, og på den anden side gøre gældende, at den skattepligtige indkomst er positiv, for at få creditlempelse gennem ligningslovens § 33 H. A må vælge mellem ligningslovens § 8 X og ligningslovens § 33 H, det er ikke muligt både at få skattecredit og herefter bortse fra underskud i samme indkomstår.

Af lovbemærkningerne til ligningslovens § 8 X, stk. 5, fremgår også, at genopkrævning af skattecreditten kan komme på tale, hvis det skattemæssige underskud, som danner grundlag for udbetalingen, er sat for højt, f.eks. hvis selskabet har haft flere indtægter, end der er selvangivet. SKAT finder, at dette understøtter, at hvis A først beder om skattecredit efter ligningslovens § 8 X, og efterfølgende anvender ligningslovens § 33 H til at opnå en positiv skattepligtig indkomst i samme indkomstår, vil forudsætningerne for anvendelsen af ligningslovens § 8 X være bortfaldet, idet selskabet ikke længere har en negativ skattepligtig indkomst.

SKAT har følgende bemærkninger til partshøringssvaret:

SKAT finder fortsat, at der er tale om to uforenelige valg, og at A kun kan have én samlet skattepligtig indkomst.

Valg af skatte kredit efter ligningslovens § 8 X forudsætter, at den skattepligtige indkomst er negativ, hvilket den ikke er efter anvendelse af ligningslovens § 33 H.

Det bemærkes endvidere, at hvis A vælger at bortse fra underskud efter ligningslovens § 33 H, skal A's skattepligtige indkomst være lig med den udenlandske nettoindkomst. Den udenlandske nettoindkomst beregnes efter ligningslovens § 33 F. Efter denne bestemmelse skal der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter, der anses at vedrøre sådan indkomst. Dette kaldes nettoprincippet. Nettoopgørelsen omfatter principielt alle udgifter, der vedrører indtægten fra udlandet.

A har indkomst fra udlandet i form af royalty. De forskningsudgifter, der har været i Danmark, betegnes som indirekte udgifter. Når man laver nettoopgørelsen efter ligningslovens § 33 F, skal der fra den udenlandske indkomst også fratrækkes en andel af de indirekte udgifter, herunder forskningsudgifterne.

I det eksempel, A har forelagt, er der ikke fra den udenlandske indkomst fratrækket en andel af forskningsudgifterne. A's metode er derfor ikke i overensstemmelse med nettoprincippet i ligningslovens § 33 F. SKAT finder, at dette understøtter, at A ikke ved at se bort fra underskud i Danmark, jf. ligningslovens § 33 H, for at opnå lempelse for den betalte udenlandske skat, fortsat vil kunne opnå skatte kredit efter ligningslovens § 8 X.

SKAT kan således ikke bekræfte, at A ved at se bort fra underskud i Danmark, jf. ligningslovens § 33 H, for at opnå lempelse for den betalte udenlandske skat, fortsat vil kunne opnå skatte kredit efter ligningslovens § 8 X.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at der - hvis der svares bekræftende på spørgsmål nr. 1 - kan opnås udnyttelse af ligningslovens § 8 X på den danske del af indkomsten?

Begrundelse

Spørgsmål 2 skal kun besvares, hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende. Spørgsmål 1 besvares ikke bekræftende.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der - hvis der svares bekræftende på spørgsmål nr. 2 - kan opnås udnyttelse af ligningslovens § 8 X på baggrund af selskabets samlede indkomst for både Danmark og udlandet.

Begrundelse

Spørgsmål 3 skal kun besvares, hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende. Spørgsmål 2 besvares ikke bekræftende, da det er bortfaldet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstilling og begrundelse fra SKAT.

Personligt fremmøde

Spørgers repræsentant har givet personligt møde for Skatterådet og er mundtligt fremkommet med sine kommentarer overfor medlemmerne af Skatterådet.

Spørgers repræsentants indlæg er, jf. § 11, stk. 1, nr. 4, i Skatterådets forretningsorden, refereret i den protokol der føres over forhandlingerne i Skatterådets møder. Indlægget er derfor ikke indarbejdet i nærværende sagsfremstilling.