

SKAT
Østbanegade123
København Ø

9. september 2015

Udkast til styresignal om underskuds rækkefølgen i sambeskatning, H198-15.

SKAT har den 13. august 2015 fremsendt ovennævnte forslag til styresignal til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

Efter FSR – danske revisorerers opfattelse er den første del af styresignalet (frem til afsnittet om svævende underskud) alt for kompleks.

For det første angives på den første side 4 punkter, som ikke punktvis er i overensstemmelse med de 4 trin, der senere angives som underskuds rækkefølgen, og det skaber forvirring.

For det andet skrives der i pkt. 4.2.1 meget om definitionen og rækkefølgen mellem egne underskud opstået uden for sambeskatning og egne underskud opstået i en subsambeskatning. Samtidig angives det dog også, at:

”Egne underskud inden sambeskatningen, vil normalt være ældre, end egne underskud opstået i en subsambeskatning. Hvis egne underskud opstået i subsambeskatning skulle fremføres i trin 1, vil de derfor skulle fremføres efter egne underskud.”

SKAT synes dermed selv at være af den opfattelse, at rækkefølgen mellem egne underskud og egne subsambeskatningsunderskud løser sig selv helt naturligt via princippet om, at ældste underskud anvendes før yngre underskud.

Er det da nødvendigt at skrive så meget om en sondring, som synes uden betydning? Kan SKAT anvise et eksempel, hvor sondringen har betydning for et selskabs modregning af ”egne” underskud?

Efter FSR's opfattelse er der ingen grund til at foretage en opdeling i trin 1 og 2. Trin 1 synes uden problemer at kunne omfatte underskud i begge kategorier. SKAT skriver i pkt. 4.2.2:

"Derfor har spørgsmålet om, hvorvidt modregning af egne subsambeskatningsunderskud skal ske ved trin 1 eller trin 2 ringe praktisk betydning."

Når det er tilfældet vil FSR foreslå, at der kun arbejdes med ét trin, og at en stor del af teksten i styresignalet derfor kan udgå. Dermed undgås den forvirring, som den komplekse fremstilling i pkt. 4.2.2 fremkalder, og styresignalet kan blive mere operativt.

I pkt. 4.2.3 henvises i overskriften til trin 3 – altså modregning af årets underskud. Alligevel omhandler teksten i punktet modregning af egne underskud opstået under en aktuel sambeskatning. Der henvises endvidere til trin 2, som jo skulle være egne subsambeskatningsunderskud og ikke årets underskud. Dette anses ikke for at være hensigten med teksten og kan med fordel præciseres.

I pkt. 4.2.4 behandles anvendelsen af andre selskabers underskud.

Når underskuds rækkefølgen tilsiger, at subsambeskatningsunderskud skal modregnes inden sambeskatningsunderskud, bedes SKAT præcisere, at når der ikke er positiv indkomst i subsambeskatningen, da må selskabet være henvist til at modregne yngre underskud før ældre underskud?

Der angives i pkt. 4.2.4 intet om rækkefølgen mellem subsambeskatningsunderskud og sambeskatningsunderskud. Efter FSR's opfattelse er subsambeskatningsunderskud opstået før den aktuelle sambeskatning. Dermed vil subsambeskatningsunderskud altid være ældre end sambeskatningsunderskud.

I eksemplet i pkt. 4.2.4.7 behandles underskud opstået i den aktuelle sambeskatning imidlertid også som subsambeskatningsunderskud, der kan modregnes inden modregning af underskud i den aktuelle sambeskatning, selvom der i begge situationer er tale om modregning i trin 4. FSR anser dette som en ændring af praksis gennem flere år, da det vil ændre på princippet om, at ældste underskud modregnes før yngre underskud.

Styresignalet bør derfor bringes i overensstemmelse med den metode, der er praktiseret gennem en længere årrække.

Eksemplet i 4.2.4.7 omtales yderligere nedenfor.

Svævende underskud

Det angives ikke i styresignalet, men FSR går overordnet ud fra, at de omstruktureringer, der henvises til i styresignalet, er skattefrie omstruktureringer omfattet af fusionsskatteloven. Det bør præciseres i styresignalet.

FSR har ikke bemærkninger til, at underskud overtaget ved en skattefri omstrukturering behandles som "andre selskabers" underskud, når det modregnes hos et andet selskab end det, som ejer underskuddet/har erhvervet underskuddet ved omstrukturen.

Det fremgår ikke af eksemplerne i afsnit 4.2.4.2. og 4.2.4.3 men i afsnit 4.2.4.4 angives imidlertid, at et modtagende selskab, som overtager et sambeskatningsunderskud ved en skattefri ophørsspaltning til et eksisterende selskab, også skal behandle underskuddet som "andre selskabers" underskud.

FSR er uforstående over for dette i og med, at der er tale om underskud, som er erhvervet med skattemæssig succession efter fusionsskattelovens § 8 og som styresignalet anerkender bliver ejet af det modtagende selskab. En fast ejendom overtaget ved en skattefri omstrukturering behandles jo heller ikke som "et andet selskabs faste ejendom" i det modtagende selskab, men som det modtagende selskabs egen ejendom – hvorfor skal et underskud så ikke anses som det modtagende selskabs eget underskud med den følge, at det kan modregnes under trin 1?

FSR finder det særlig inkonsistent, når SKAT i de løbende drøftelser om underskud ved grenspaltninger og grentilførsler netop fastholder, at der skal ske en fordeling mellem det indskydende og det modtagende selskab. Det kan kun komme på tale, hvis underskuddet behandles på lige fod med de øvrige aktiver og passiver, der overføres ved omstrukturen. Dermed må der også gælde succession i relation til skattemæssige underskud med den følge, at et underskud, som det indskydende selskab kan modregne i trin 1, også kan modregnes i trin 1 af det modtagende selskab.

Fastholder SKAT, at sådanne underskud skal behandles som "andre selskabers" underskud omfattet af trin 4, må konsekvensen også være, at SKAT må acceptere, at skattemæssige underskud hos et indskydende selskab aldrig kan have tilknytning til den gren af virksomheden, der overføres ved en skattefri grenspaltning eller en skattefri tilførsel af aktiver. Når det er "andre selskabers"

underskud har det således ingen relation til det indskydende selskabs virksomhed og dermed heller ikke til den gren, der overføres. Hvis dette ikke bliver konsekvensen vil praksis om grenafgrænsningen blive "fordrejet". Man kan ikke på samme tid sige, at et underskud tilhører det modtagende selskab, når underskuddet samtidig defineres som "andre selskabers".

Efter FSR's opfattelse er der derfor ikke tale om "svævende underskud" men derimod om underskud, der efter en skattefri omstrukturering er "landet" som et aktiv hos det/de modtagende selskaber.

Efter § 31, stk. 8, skal selskaber, der anvender andre selskabers underskud, refundere skatteværdien heraf til administrationsselskabet. Hvis SKAT fastholder, at underskud erhvervet ved en skattefri omstrukturering skal behandles som andre selskabers underskud, vil udnyttelsen af disse underskud da udløse en betalingsforpligtelse efter § 31, stk. 8 – og i så fald, hvem skal betale og hvem skal administrationsselskabet da viderebetale refusionen til?

I den relation kan der også henvises til de løbende drøftelser om behandlingen af underskud ved skattefri grenspaltning og skattefri tilførsel af aktiver. Hvis et modtagende selskab modtager et underskud fra det indskydende selskab, og dette underskud skal behandles som "andre selskabers" underskud, der udløser en refusionsforpligtelse – vil det modtagende selskabs refusionsbetaling da komme i konflikt med vederlagskravet ved f.eks. en tilførsel af aktiver?

Af FUL § 8, stk. 6, følger, at: "Foreligger der ved fusionen i et af selskaberne underskud fra tidligere år". SKAT bedes uddybe, hvordan "andre selskabers" underskud omfattes af denne formulering?

Det angives i afsnit 4.2.4.5 at det gennemgåede eksempel ikke svarer til hovedreglen for, hvordan svævende underskud skal forstås.

SKAT bedes uddybe, hvad der menes hermed, og præcisere styresignalet omkring dette.

FSR fastholder derfor, at det kan godt være, at overførte underskud ved en skattefri omstrukturering ikke er opstået i det modtagende selskab, men qua successionsprincippet følger det af loven, at underskuddene må betragtes som det modtagende selskabs "egne underskud" og derfor underskud, der hos det modtagende selskab kan modregnes i trin 1. Det kan så være, at FUL § 8, stk. 6, udelukker, at det modtagende selskab selv anvender underskuddet med den følge,

at underskuddet automatisk går til trin 4. Det sidste bør dog ikke begrunde, at underskuddene pludselig skal anses for at tilhøre andre selskaber, og det gør for så vidt heller ikke underskuddene mere svævende end i de situationer, hvor FUL § 8, stk. 6, ikke hindrer udnyttelse af underskuddet.

Side 5

Andre selskabers subsambeskatningsunderskud

I eksempel i afsnit 4.2.4.7 anvendes konsekvent betegnelsen "fremføres" selvom der menes "modregnes".

Eksemplet behandler det spørgsmål, som FSR har berørt ovenfor, nemlig hvornår et underskud er et subsambeskatningsunderskud eller et sambeskatningsunderskud.

Det angives i teksten, at subsambeskatningsunderskud skal modregnes før sambeskatningsunderskud (altså underskud fra den aktuelle sambeskatning).

I eksemplet angives først, at "X kan fremføre (forstået som modregne) egne underskud opstået i subsambeskatningen med Y som X's egne underskud". Der henvises herefter til underskud opstået i såvel 2009 som 2012. Med den formulering må alle X's underskud anses for anvendt af X selv.

Efterfølgende angives imidlertid, at "Derefter kan B's underskud fra 2011 fremføres af A i trin 4". Da X og Y er trådt ind i sambeskatningen med virkning for 2010, skal et underskud opstået mens sambeskatningen med A og YB består vel fordeles forholdsmæssigt mellem A og Y (og X, hvis dette selskab har yderligere positiv indkomst).

Det angives dog efterfølgende, at "B's underskud fra 2011 kan ligeledes fremføres som "andre selskabers" underskud hos Y i trin 4 efter fremførelse af X's underskud fra 2012". Hvis B's underskud skal anvendes af Y, må det som ovenfor nævnt være en forholdsmæssig andel af underskuddet. Henvisningen til "fremførelse af X's underskud fra 2012" kan ikke forstås, da X's underskud fra det år tidligere i eksemplet er angivet som anvendt af X selv.

For så vidt at X skal antages alligevel at have resterende underskud, da må henvisningen til, at B's underskud fra 2011 skal modregnes hos Y "efter fremførelse af X's underskud fra 2012" forstås sådan, at SKAT antager, at underskud opstået hos X er et subsambeskatningsunderskud, selvom det er opstået under den aktuelle sambeskatning, og SKAT må videre antages at lægge til grund, at

subsambeskatningsunderskud skal modregnes før sambeskatningsunderskud fra den aktuelle sambeskatning.

Side 6

Dette er FSR uenig i. FSR mener som sagt ikke, at underskud opstået i den aktuelle sambeskatning kan karakteriseres som subsambeskatningsunderskud. Efter FSR's opfattelse er eksemplet derfor ikke korrekt.

Det er korrekt, at X kan modregne alle sine egne underskud (2009 og 2012), og efter FSR's opfattelse er det i relation til selskabets egne underskud ikke nødvendigt at skelne mellem, om de er opstået i subsambeskatning eller ej. Denne modregning er derfor omfattet af trin 1. I det følgende lægges det imidlertid til grund, at X ikke kan anvende sit underskud fra 2012 og at X derfor efter modregning af sit underskud fra 2009 har 0 i indkomst.

B må ligeledes antages at have 0 i indkomst. FSR er dermed enig i, at B's underskud fra 2008 kan modregnes fuldt ud hos selskab A, fordi det er et subsambeskatningsunderskud opstået uden for den aktuelle sambeskatning. At det modregnes som det første skyldes, at det er B's ældste underskud

B's underskud fra 2011 og X's underskud fra 2012 er begge underskud opstået under den aktuelle sambeskatning, og der er derfor ikke tale om subsambeskatningsunderskud. Underskuddene skal derfor modregnes i trin 4. Begge underskud kan derfor modregnes hos de øvrige selskaber i den aktuelle sambeskatning, dvs. hos A og Y, der er de eneste selskaber med resterende positiv indkomst. En forholdsmæssig andel af B's underskud fra 2011 skal således modregnes hos A mens en anden forholdsmæssig andel af B's underskud fra 2011 skal modregnes hos Y. Dernæst skal en forholdsmæssig andel af X's underskud fra 2012 (fordi det er yngre end B's underskud) modregnes hos A mens en anden forholdsmæssig andel af X's underskud fra 2012 modregnes hos Y.

Dermed er der gjort op med samtlige underskud i sambeskatningen.

Virkning for styresignal

Når SKAT selv ser et behov for en opklarende fortolkning, må SKAT erkende, at praksis har været uklar og at eventuelle fejlregninger derfor ikke bør lægges selskaberne til last. FSR skal derfor henstille til, at SKAT kun lader styresignalet effektuere med fremtidig virkning.

FSR – danske revisorer vil gerne uddybe ovenstående, og henstiller til at SKAT afholder et møde, med henblik på at få drøftet problemstillingerne nærmere, inden styresignalet udsendes.

Side 7

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Kasper Bring Truelsen
Skattekonsulent

KLADDE